

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

JUDr. Filip Richter
JUDr. Dominik Nagy

Ing. Vladimíra Mačuhová

Mgr. Samuel Kollár
JUDr. Ing. Miriam Galandová,
Ph.D., LL.M., FCCA, FCIArb.

Judikát

Judikát

SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV

SKDP



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

– zodpovedný za oblasť dane z príjmov

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

– zodpovedná za oblasť správy daní

Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo

– zodpovedný za oblasť DPH

JUDr. Pavol Nad'

– zodpovedný za oblasť judikatúry

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

Vychádza: štvrťročne

Náklad: 80 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 40

Redakcia:**JUDr. Adriana Horváthová**

– tajomník SKDP

0903 544 902, tajomnik@skdp.sk

Ing. Lucia Cvengrošová – koordinátor

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

Ing. Lucia Mihoková – koordinátor

daňovej metodiky pre oblasť DPH a správu daní

0905 221 031, metodika@skdp.sk

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

Cena tlačenej verzie: 10 €,

cena on-line verzie 0,- €

ISSN 2644-688X

Uzávierka odbornej časti:

3. 9. 2024

Dátum vydania: 15. 9. 2024

Príhovor

**Ing. JUDr. Miriam Galandová, LL.M.**

prezidentka SKDP, členka redakčnej rady

Milí čitatelia,

úvodom si dovoľím v mene redakčnej rady Bulletinu SKDP poďakovať za Vašu priazeň a pozitívne reakcie na tento projekt. Vaša podpora, ako aj diskusia, ktorá sa rozvíja v súvislosti s názormi prezentovanými v príspevkoch, nás motivuje k ďalšej práci.

V čase, keď pripravujem tento predslov s napätím očakávame návrhy tzv. ozdravného konsolidačného balíčka, ktorý by mal zasiahnuť aj do oblasti daní. Hoci je ozdravenie verejných financií legitímny záujem na prijímanie aj nepopulárnych opatrení, verím že nebude viesť k ďalšiemu znižovaniu konkurencieschopnosti Slovenska ako vhodného miesta na podnikanie. Slovenská komora daňových poradcov je, ako vždy, pripravená aktívne sa zapojiť do pripomienkového procesu. Neskôr plánujeme na prijaté zmeny reagovať aj v príspevkami v Bulletine. Dovoľím si Vás v tejto súvislosti vyzvať na aktívnejšie zapojenie sa do diskusie. Aj v prípade, že máte postrehy k zavedeným alebo pripravovaným opatreniam, s prezentovaným názorom nesúhlasíte alebo ho viete doplniť, neváhajte nám poslať svoje postrehy, radi ich uverejníme.

Túto filozofiu odráža aj pestrosť tohto čísla. Ako prvý prinášame príspevok na dlhodobu v praxi diskutovanú a stále aktuálnu tému vedomostného testu v kontexte podvodu na DPH. Príspevok pripravený pámmi Filipom Richterom a Dominikom Nagym prináša sumarizáciu záverov z judikatúry ESD a najvyšších slovenských súdnych inšancií k tejto téme. Okrem toho však ponúkajú pre prax veľmi užitočné zhrnutie indikátorov rizikovosti transakcie, ktoré môžu naznačovať podvodné konanie obchodných partnerov.

K príspevkom, ktoré reagujú na nové „javy“ v podnikateľskom prostredí, možno zaradiť článok našej kolegyne Vladimíry Mačuhovej, v ktorom analyzuje rôznorodosť kryptoaktív a ich aktuálnu kategorizáciu v medzinárodnom priestore, ako aj ich aktuálne účtovné a daňové posúdenie na Slovensku. Zároveň poukazuje na nesúlad v daňových režimoch kryptoaktív s ich ekonomickou podstatou a naznačuje možné riešenia *de lege ferenda*.

Postupne sa v bulletine venujeme aj rôznym čiastkovým otázkam v oblasti správy daní. V tejto súvislosti sme si s mojim kolegom Samuelom Kollárom do aktuálneho čísla dovolili prispieť svojimi postrehmi k porovnaniu dvoch inštitútov miestneho zisťovania a daňovej kontroly. Každý z nich plní rozdielny účel, spájajú sa s nimi rôzne práva a povinnosti a ich prípadné zamieňanie v praxi teda môže mať závažné dôsledky.

Predseda Najvyššieho správneho súdu SR Pavol Nad' nadväzuje výberom aktuálnych rozhodnutí súdnych inštitúcií. Prvým je uznesenie Ústavného súdu SR, ktoré sa týka dokazovania vo vyrubovacom konaní, kde poukázal na nemožnosť zhojiť pasivitu daňového subjektu v rámci daňovej kontroly predložením dôkazov vo vyrubovacom konaní. Druhé rozhodnutie je rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR ohľadne postupu správcu dane pri neprihliadnutí na písomnosti v inom ako štátnom jazyku predloženými daňovým subjektom počas daňovej kontroly.

Za celú redakčnú radu Vám prajem príjemné čítanie a teším sa na diskusie, ktoré ohľadne predostretých tém otvoríme na najbližších stretnutiach organizovaných SKDP.

Hlavné témy

Rubriky

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP	38
Zo života SKDP	39

Pokyny pre autorov:

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

Daňový podvod – indikátory rizikovosti



JUDr. Filip Richter

Hlavný štátny radca, Ministerstvo financií
Slovenskej republiky

Autor pôsobí na Ministerstve financií Slovenskej republiky a zároveň je externým doktorandom na Katedre trestného práva, kriminológie a kriminalistiky na Právnickej fakulte Univerzity Komenského v Bratislave. Vo svojej praxi sa primárne venuje legislatíve v oblasti dane z pridanej hodnoty.



JUDr. Dominik Nagy

asistent daňového poradcu

JUDr. Dominik Nagy je externým doktorandom na Právnickej fakulte Univerzity Komenského v Bratislave v odbore obchodné a finančné právo. Vo svojej praxi pôsobí ako asistent daňového poradcu v spoločnosti EY, pričom sa primárne venuje oblasti medzinárodného zdaňovania a dane z pridanej hodnoty.

Problematika vedomostného testu v kontexte podvodu na DPH získava čoraz väčšiu pozornosť nielen v rámci odbornej verejnosti, ale aj v slovenskej judikatúre. Tento test je kľúčovým kritériom pri priznaní práva na odpočítanie DPH, pričom sa posudzuje, či daňový subjekt o podvode vedel alebo o ňom vedieť mal a mohol. Aplikácia prax však prináša množstvo výziev, najmä pri stanovení indikátorov podvodu a opatrení, ktoré možno od platiteľa dane dôvodne požadovať. Cieľom tohto článku je poskytnúť prehľad doterajších poznatkov k tejto téme z domácich i zahraničných zdrojov a ponúknuť nové perspektívy a návrhy de lege ferenda v tejto oblasti.

ÚVOD

Daňová sústava v Slovenskej republike pozostáva z viacerých daní, pričom každá z nich je postavená na určitých základných pilieroch a opiera sa o konkrétne špecifické zásady a princípy. Výnimkou nie je ani daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 347 11. 12. 2006) v platnom znení (ďalej len „smernica o DPH“), ako vyplýva z jej článku 1 ods. 1, ustanovuje spoločný systém DPH, vo vzťahu ku ktorému ďalej stanovuje, že tento sa uplatňuje až po maloobchodný stupeň vrátane, a je založený na zásade,

že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje. Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky. Uvedené ustanovenie vyjadruje základnú zásadu spoločného systému DPH, ktorou je zásada neutrality.¹

V predkladanom článku sa autori zameriavajú na konkrétny prvok zásady neutrality DPH, ktorým je právo na odpo-

čítanie dane, a to s ohľadom na vybrané podmienky jeho zamietnutia v prípade, že platiteľ dane vedel alebo vedieť mal a mohol, že sa zúčastnil plnenia poznačeného podvodom na DPH. Cieľom článku je zosumarizovať doterajšie poznatky týkajúce sa problematiky uplatňovania konceptu podvodu na DPH pri práve na odpočítanie dane, primárne sa však zamerajúc na v poradí štvrtú otázku tzv. Axel Kittel testu cez prizmu indikátorov rizikovosti transakcie, ako aj opatrení, ktoré možno od platiteľa dane dôvodne požadovať, aby sa ubezpečil, že sa nákupom tovaru alebo prijatím služby neocitne v obchodnom reťazci pozna-

¹ RICHTER, F.: Podvod na dani z pridanej hodnoty verzus trestný čin daňového podvodu. In: *Bratislavské právnické fórum 2023* [elektronický dokument] : aktuálne výzvy trestného práva. Bratislava : Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2023, s. 323 [online] [cit. 2024-09-01]. Dostupné na: https://www.flaw.uniba.sk/file-admin/praf/Veda/Konferencia_a_podujatia/BPF/2023/BPF_2023_trestne_pravo.pdf

čnom podvodom na DPH, a zároveň sa zamyslieť nad úvahami *de lege ferenda* v tejto oblasti, ktorá je naďalej vcelku problematická.

I. Problematika daňového podvodu v kontexte práva na odpočítanie dane

Súčasťou spoločného systému DPH je, okrem iného, aj právo na odpočítanie dane, ktorého podstata spočíva v zamedzení kumulácie dane v rámci podnikateľských reťazcov, keďže DPH sa vyberá na každom stupni výrobného a distribučného procesu až po maloobchodný stupeň vrátane, a to bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým v rámci tohto procesu došlo. Uvedené býva v praxi konštantne zdôrazňované aj v ustálenej judikatúre Súdneho dvora EÚ. V tejto súvislosti Súdny dvor EÚ pravidelne judikuje, že „právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Cieľom režimu odpočítania dane, do ktorého patrí článok 168 smernice o DPH, je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH tak zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH... právo na odpočítanie dane stanovené v článku 167 a nasl. smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené.“² S ohľadom na (ne)obmedziteľnosť práva na odpočítanie dane si dovoľíme uviesť, že Súdny dvor EÚ síce na ňu vo svojej ustálenej judikatúre kladie dôraz, no je ju potrebné vnímať v súvislosti s podmienkami, ktoré predstavujú nevyhnutný predpoklad pre samotné uplatnenie práva na odpočítanie dane. V nadväznosti na uvedené platí, že právo na odpočítanie dane podlieha splneniu tak hmotnoprávných (materiálnych),

ako aj procesnoprávných (formálnych) podmienok, ktoré sú zakotvené priamo v smernici o DPH. Vychádzajúc z judikatúry Súdneho dvora EÚ, cit.: „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.“³ S preklenutím na špecifiká slovenskej vnútroštátnej právnej úpravy tieto podmienky pravidelne uvádza vo svojej rozhodovacej činnosti aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ktorý vo vzťahu k hmotnoprávnym podmienkam uvádza, že k nim patria tieto:

- „poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),



Odpočítanie vstupnej dane však nenastáva automaticky ex lege, ale ide o subjektívne právo platiteľa dane, a teda, ak ho platiteľ dane má v úmysle využiť, vyžaduje sa z jeho strany aktívne konanie, spočívajúce v jeho uplatnení prostredníctvom daňového priznania.

- predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),
- prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.⁴

Komentované hmotnoprávne a procesnoprávne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane stanovené smernicou o DPH sú prebraté do slovenskej vnútroštátnej právnej úpravy, pričom svoje normatívne zakotvenie nachádzajú priamo v ustanoveniach § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Podľa zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Pravidlá pre stanovenie dňa vzniku daňovej povinnosti sú komplexne upravené v § 19 a nasl. zákona o DPH, no pokiaľ vychádzame z toho, že posudzujeme obyčajné jednorazové dodanie hnutelného tovaru, daňová povinnosť vzniká dňom dodania hnutelného tovaru, ktorým sa rozumie deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Platiteľ dane je vo všeobecnosti oprávnený prísť k uplatneniu práva na odpočítanie dane, ak je túto daň povinný platiť z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou § 49 ods. 3 a 9 zákona o DPH. Vychádzajúc opäť z premisy, že sa posudzuje dodanie hnutelného tovaru, platiteľ dane je oprávnený odpočítať daň, ak je táto daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tohto tovaru, ktorý je alebo má byť platiteľovi dane dodaný. Pre ostatné prípady odkazujeme na § 49 ods. 2 písm. b) až d) zákona o DPH.

Odpočítanie vstupnej dane však nenastáva automaticky *ex lege*, ale ide o subjektívne právo platiteľa dane, a teda, ak ho platiteľ dane má v úmysle využiť, vyžaduje sa z jeho strany aktívne konanie, spočívajúce v jeho uplatnení prostredníctvom daňového priznania. Uvedené tvrdenie nachádza oporu aj v rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.⁵

2 Rozsudok Súdneho dvora z 15. septembra 2022, HA.EN, C-227/21, ECLI:EU:C:2022:687, bod 25.

3 Rozsudok Súdneho dvora z 9. decembra 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989, bod 24.

4 Napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky z 27. februára 2024, sp. zn. 55fk/27/2022, ECLI:SK:NSSSR:2024:4020200164.1, bod 14.

5 Napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky z 28. februára 2024, sp. zn. 35fk/8/2022, ECLI:SK:NSSSR:2024:2020200242.1, bod 52.

Predpokladom pre priznanie práva na odpočítanie dane, uplatneného zákonom predpísaným spôsobom, platiteľovi dane v konkrétnom individuálnom prípade, je preukázanie, že všetky vyššie uvedené podmienky pre uplatnenie tohto práva boli splnené. S ohľadom na to vyvstáva otázka dokazovania splnenia týchto podmienok, pričom zákon o DPH bližšie nevymedzuje spôsob a rozsah dokazovania a ani preukazovania vyššie uvedených podmienok. Proces dokazovania, vrátane základných zásad dokazovania, je upravený v zákone 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“). Dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia hmotnoprávných a procesnoprávných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane leží na pleciach platiteľa dane. Uvedené vyplýva z § 24 ods. 1 Daňového poriadku, na základe ktorého daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, ďalej skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní a na záver vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Ak sú ale všetky vyššie podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane splnené, nemusí to ešte stále mať za následok definitívne priznanie uplatneného práva na odpočítanie dane, a to v prípade, ak posudzovaná transakcia predstavuje zneužitie práva alebo je poznačená podvodom na DPH, resp. ju súčasťou reťazca dodaní, ktorý je poznačený podvodom na DPH. Uvedené dva koncepty predstavujú dva osobitné dôvody, na základe ktorých správca dane zamietne platiteľovi dane uplatnené právo na odpočítanie dane. Potrebu dôsledného rozlišovania jednotlivých dôvo-

dov na zamietnutie práva na odpočítanie dane zdôrazňuje vo svojej rozhodovacej činnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky,⁶ ale aj samotný Súdny dvor (napr. rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet SL, C-281/20).⁷ Koncept podvodu na DPH je vyjadrením všeobecnej zásady zákazu podvodu a zneužitia práva, ktorej podstata spočíva v tom, vychádzajúc z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ, že nikto sa nemôže dovoliavať noriem práva Únie podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom a uplatňovanie týchto noriem nemožno rozšíriť natoľko, aby pokrylo zneužívajúcu či dokonca podvodnú prax.⁸ Koncept podvodu na DPH v tejto súvislosti smeruje k odňatiu práva na odpočítanie dane alebo práva na oslobodenie od dane platiteľovi dane, ak sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že tento platiteľ dane vedel alebo vedieť mal a mohol, že sa svojou transakciou (prijatím tovaru alebo služby v prípade odpočítania dane a dodaní tovaru do iného členského štátu v prípade oslobodenia od dane) zúčastňuje na plnení poznačenom podvodom na DPH. Nakoľko vnútroštátne právo bližšie neupravuje osobitný postup správcu dane pri aplikácii predmetného konceptu, je v tejto súvislosti nevyhnutné vychádzať z judikatúry Súdneho dvora EÚ, z ktorej možno vyvodit tak hmotnoprávne, ako aj niektoré procesnoprávne aspekty podvodu na DPH. Judikatúra Súdneho dvora EÚ zastáva v skutku mimoriadne významné miesto čo do určenia kritérií, na základe ktorých možno dospieť k záveru, že platiteľ dane v konkrétnom prípade vedel alebo vedieť mal a mohol, že prijatím tovaru alebo služby sa zúčastnil plnenia v rámci reťazca dodaní, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, nakoľko na jej základe bol zostavený tzv. „vedomostný test“ (známy aj ako Axel Kittel test), prostredníctvom ktorého možno prijať záver, či platiteľ dane vedel alebo vedieť mal a mohol o jeho participácii na plnení poznačenom daňovým podvodom. Vo

vedeckej a odbornej spisbe sa uvádza, že predmetný „vedomostný test“ pozostáva dohromady zo štyroch otázok. V prípade, že sú všetky tieto otázky kumulatívne zodpovedané kladným spôsobom, správca dane môže pristúpiť k odmietnutiu práva na odpočítanie dane platiteľovi dane. Ide o nasledujúce otázky:

- „Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?“
- Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?“
- Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?“
- Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?“⁹

Dovolíme si však zdôrazniť, čo sme už v podstate naznačili vyššie, že je potrebné si uvedomiť, kedy vlastne v praxi prichádza do úvahy uplatnenie konceptu podvodu na DPH. Prípustnosť aplikácie predmetného inštitútu, ako aj postupu, pri ktorom sa uskutočňuje preukazovanie jednotlivých základných charakteristických prvkov podvodu na DPH, vrátane hoci aj nedbanlivostnej účasti platiteľa dane na plnení ním poznačenom, sa podmieňuje ustálením sa na závere, že hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane boli v danom prípade splnené (čo zahŕňa, okrem iného, hlavne fakt, že v danom prípade bola preukázaná materiálna existencia plnenia). Uvedené konštatuje aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, cit.: „Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.“¹⁰ Ak správca dane prijme záver, že platiteľ dane splnil všetky podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, prichádza do štádia, kedy je na mieste uplatnenie postupu, ktorým sa preukazuje podvod na DPH, resp. účasť na ňom, no nie za akýchkoľ-

6 Pozri napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo 14. decembra 2023, sp. zn. 2SfK/63/2022, ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200152.2, bod 23.

7 ECLI:EU:C:2021:910, bod 41.

8 Napríklad uznesenie Súdneho dvora EÚ zo 14. apríla 2021, vo veci Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, ECLI:EU:C:2021:266, bod 21.

9 Napr. KAČALJAK, M.: Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikáčnej praxi na Slovensku. In: *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2020, č. 1, s. 31.

10 Napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky z 18. decembra 2023, sp. zn. 5SžfK/17/2021, ECLI:SK:NSSSR:2024:3019200387.1, bod 17.

vek podmienok ani v akejkoľvek situácii. Pokiaľ správca dane v procese preverovania splnenia podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane nenarazí na nejaké konkrétne, a hlavne existujúce, indikátory, ktoré by nasvedčovali tomu, že v reťazci, ktorého súčasťou je aj samotný kontrolovaný platiteľ dane, došlo ku konaniu, ktoré má prvky daňového podvodu, správca dane by nemal platiteľovi dane bez právneho dôvodu naďalej brániť v realizácii jeho práva na odpočítanie dane uplatneného v daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie, ktoré je predmetom daňovej kontroly. Ak by tak správca dane konal, uvedené by podľa nášho názoru zakladalo porušenie účelu, ku ktorému smeruje postup správcu dane v rámci daňovej kontroly, ako aj rozpor s uplatňovaním spoločného systému DPH, predovšetkým so zásadou neutrality DPH, keďže z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, ako už bolo uvedené vyššie, že právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. V prípade výkonu verejnej moci správcu dane v komentovanej rovine zároveň vyvstáva legitímna otázka (ne)zákonnosti takéhoto konania a s ňou spojené právne následky.

Pokiaľ sa ale vrátíme späť k „*vedomostnému testu*“, pri jeho aplikácii by správca dane mal v zásade zvoliť chronologický postup s ohľadom na zodpovedanie jednotlivých otázok. Séria krokov spočívajúcich v preverovaní rozhodujúcich skutočností naprieč identifikovaným obchodným reťazcom by teda mala sprvu smerovať k tomu, aby bolo možné, na základe relevantných okolností, zodpovedať otázku existencie daňového úniku (zvykne sa označovať aj ako „chýbajúca daň“, ale v podmienkach Slovenskej republiky sa ustálilo používanie slovného spojenia „daňový únik“, a to aj v rámci judikatúry). V judikatúre Súdneho dvora EÚ nie je bližšie špecifikované ani pomenované, čo všetko možno podradiť pred predmetné slovné spojenie. Opierajúc sa, v podmienkach Slovenskej republiky o prelomové rozhodnutie, Najvyšší



Pokiaľ sa ale vrátíme späť k „vedomostnému testu“, pri jeho aplikácii by správca dane mal v zásade zvoliť chronologický postup s ohľadom na zodpovedanie jednotlivých otázok. Séria krokov spočívajúcich v preverovaní rozhodujúcich skutočností naprieč identifikovaným obchodným reťazcom by teda mala sprvu smerovať k tomu, aby bolo možné, na základe relevantných okolností, zodpovedať otázku existencie daňového úniku (zvykne sa označovať aj ako „chýbajúca daň“, ale v podmienkach Slovenskej republiky sa ustálilo používanie slovného spojenia „daňový únik“, a to aj v rámci judikatúry).

súd Slovenskej republiky v rozsudku zo 17. októbra 2017, sp. zn. 1Sžf/31/2016 judikoval, že Súdny dvor pojem daňový podvod „*stabilne používa na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. s nimi vytvoreného reťazca si nespĺni svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočíta a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti. Je treba poznamenať, že nakoľko v týchto prípadoch nejde o podvod v zmysle vnútroštátneho trestného práva, terminologicky výstižnejšie by bolo hovoriť o nedovolenom daňovom úniku. Pokiaľ však*

*daňové orgány i sudy aplikujú relevantnú judikatúru Súdneho dvora spolu s preberaním ním používaných odborných termínov, nemôžu sa vyhnúť pojmu daňový podvod i na účely rozhodovania vo veciach odpočítania DPH.*¹¹ Zastávame však názor, že pod daňovým únikom možno rozumieť aj inú situáciu, ako je prípad nezaplatenia vyrubenej dane platiteľom dane, teda z obsahového hľadiska sa neobmedzuje, ani s ohľadom na judikatúru Súdneho dvora EÚ, výhradne len na tento jediný druh protiprávneho konania, resp. nekonania, ale môže zahŕňať aj iné formy konania či už aktívneho, či omisívneho. Vymedzenie daňového podvodu vo všeobecnosti je možné nájsť aj v odbornej literatúre, na ktorú odkazuje aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky vo svojej rozhodovacej činnosti,¹² a ktorá ho definuje ako, cit.: „*Úmyselné protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správnej zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod.*“¹³

Pokiaľ sa správca dane vysporiada s prvými otázkami „*vedomostného testu*“, teda v posudzovanom reťazci identifikuje daňový únik, ktorý je dôsledkom podvodného konania, opíše, v čom tento daňový únik spočíva a zistí, či kontrolovaný platiteľ dane je súčasťou posudzovaného obchodného reťazca, v ktorom došlo k tomuto daňovému úniku, prichádza na rad posledná z otázok, ktorou správca dane preveruje, či na základe zistených objektívnych skutočností kontrolovaný platiteľ dane vedel, alebo vedieť mal a mohol, že sa zúčastňuje plnenia poznačeného daňovým podvodom. Špecifikum preukazovania komentovanej skutočnosti spočíva v osobitnom, resp. obrátenom modeli dôkazného bremena, teda odlišného od všeobecného modelu pri preukazovaní splnenia zákonných podmienok pre uplatnenia práva na odpočítanie dane platiteľom dane. Uvedené znamená, že dôkazné bremeno vo vzťahu k preuká-

11 ECLI:SK:NSSR:2017:8015200053.1, bod 49.

12 Napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky z 29. februára 2024, sp. zn. 25fk/100/2022, ECLI:SK:NSSR:2024:3022200049.1, bod 18.

13 RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava : C. H. Beck, 2021, s. 95.

zaniu, že platiteľ dane vedel alebo vedieť mal a mohol o svojej účasti na plnení poznačenom daňovým podvodom, zaťažuje správcu dane, čo sa dá vyvodiť aj priamo z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ, cit.: „*Je úlohou daňového orgánu, ktorý konštatoval podvod alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry, aby vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby od adresáta faktúry vyžadoval overovania, ktoré mu neprináležia, preukázal, že tento adresát vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočet bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu*“.¹⁴ Súdny dvor vo svojich rozhodnutiach však nestanovuje výpočet dôkazov, na základe ktorých má správca dane preukázať daňový podvod, resp. to, že platiteľ dane vedel alebo vedieť mal a mohol o svojej účasti na plnení ním poznačenom. Uvádza výlučne to, že správca dane má uvedené preukázať na základe objektívnych skutočností. Vzhľadom na absenciu ďalších pravidiel máme za to, že je možné vychádzať z demonštratívneho výpočtu dôkazov v ustanovení § 24 ods. 4 Daňového poriadku, no s veľkou pravdepodobnosťou bude nevyhnutné, aby si správca dane zaobstaral aj iné dôkazy, ako tie, ktoré sú zahrnuté v predmetnom ustanovení, nakoľko preukázanie aspoň nedbanlivostnej účasti platiteľa dane na plnení poznačenom daňovým podvodom predstavuje mimoriadne náročný proces. Súdny dvor ani právo Únie nevy-medzujú pre preukazovanie daňového podvodu, resp. aspoň nedbanlivostnej účasti na ňom, špecifické spôsoby dokazovania, okrem obráteného dôkazného bremena. S ohľadom na to je správca dane povinný pri získavaní a hodnotení dôkazov postupovať v súlade s vnútroštátnymi pravidlami dokazovania. Tieto pravidlá však nesmú ohroziť účinnosť práva Únie.¹⁵

II. Indikátory rizikovosti transakcie a opatrenia prijímané platiteľom dane

Úplné vyhnutie sa riziku v podnikateľskom svete predstavuje nereálny cieľ. Ur-



Ako by si ale platiteľ dane mal svojho potenciálneho dodávateľa vlastne overovať a v akých situáciách by mal spozornieť, aby minimalizoval riziko potenciálnej participácie na daňovom podvode? Na túto otázku v podmienkach Slovenskej republiky nenájdeme jednoznačnú odpoveď, nakoľko neexistuje všeobecné metodické usmernenie, pokyn či návod, ako sa má platiteľ dane správať, aby zamedzil svojej účasti na daňovom podvode.

čítá miera rizika je prítomná vždy a všade. Uvedené však neznamená, že s rizikom nemožno nijako pracovať. Práve naopak, v súčasnom podnikateľskom prostredí, ktoré je charakterizované dynamickosťou a neustálymi výzvami, je schopnosť riadenia rizika potrebná, ba až nevyhnutná pre dlhodobú udržateľnosť a konkurencieschopnosť obchodných spoločností. Minimalizácia potenciálnych negatívnych dôsledkov v rôznej podobe a maximalizácia výnosu sú jedny z hlavných pilierov efektívneho podnikania. S ohľadom na daňové podvody v oblasti DPH je typickým rizikom práve skutočnosť, aby sa platiteľ dane, hoci aj z nedbanlivosti, neocitol v obchodnom reťazci, ktorý je poznačený daňovým podvodom. V tejto súvislosti sa na každého platiteľa dane kladie istá požiadavka primeranej obozretnosti pri výkone ekonomickej činnosti. Nemožno ju však ponímať v neobmedzenej rovine, ale práve vo svetle rozumne stanovených mantinelov, ktoré je, vzhľadom na konkrétne okolnosti, spravodlivé a dôvodné požadovať. Nadväzane na uvedené pouka-

zujeme aj na judikatúru Súdneho dvora EÚ, podľa ktorej, cit.: „*Pokiaľ ide v tomto zmysle o mieru zodpovednosti požadovanej od zdaniteľnej osoby, ktorá chce uplatniť právo na odpočítanie dane, Súdny dvor už viackrát rozhodol, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH na zabezpečenie, aby jej transakcie neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej... Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, aby sa tak uistil o jeho spoľahlivosti... Správny orgán však nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu... Súdny dvor už konkrétne rozhodol, že daňový orgán nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH všeobecne požadovať jednak preverenie, že osoba, ktorá vyhotovila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a splnila si svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, z dôvodu zabezpečenia sa, že na strane predchádzajúcich subjektov nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentmi*“.¹⁶

Ako by si ale platiteľ dane mal svojho potenciálneho dodávateľa vlastne overovať a v akých situáciách by mal spozornieť, aby minimalizoval riziko potenciálnej participácie na daňovom podvode? Na túto otázku v podmienkach Slovenskej

14 Rozsudok Súdneho dvora z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, bod 50.

15 Pozri najmä rozsudok Súdneho dvora z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, body 50 a 66.

16 Uznesenie Súdneho dvora z 3. septembra 2020, Víkingo Fővállalkozó, C-610/19, ECLI:EU:C:2020:673, body 54 až 56.

republiky nenájdeme jednoznačnú odpoveď, nakoľko neexistuje všeobecné metodické usmernenie, pokyn či návod, ako sa má platiteľ dane správať, aby zamedzil svojej účasti na daňovom podvode. Rovnako neexistuje zoznam s taxatívnym či aspoň demonštratívnym výpočtom konkrétnych indikátorov rizikovosti transakcie, na ktoré by si platiteľ dane mal dať pozor a v prípade ich výskytu zvýšiť pozornosť, vykonať rozsiahlejšie opatrenia na preverenie svojho potenciálneho dodávateľa, a zvážiť, či s ním vôbec uzavrie zmluvný vzťah, alebo svojho už existujúceho dodávateľa, ak po určitom období vzájomnej spolupráce nastane podstatná zmena okolností, za ktorých táto spolupráca prebieha, prípadne okolností spočívajúcich v uskutočnení obchodu ako takého (je ťažké uviesť konkrétny príklad, keďže to priamo závisí od konkrétnych skutkových okolností). Aplikácia prax sa vyvíjala a nastavila na režim nevyhnutného zohľadňovania skutkových okolností každého individuálneho prípadu, a teda platiteľ dane by si mal vyhodnotiť sám, aké opatrenia prijme, aby sa účinne vyhol participácii na daňovom podvode. Pre úplnosť si dovoľujeme uviesť, že pokiaľ ale dôjde k daňovému úniku na niektorom stupni podnikateľského reťazca dodaní, je v záujme platiteľa dane predložiť správcovi dane, aké opatrenia prijal, ak sa chce vyhnúť nepriznaniu uplatneného práva na odpočítanie dane z dôvodu účasti na podvode na DPH.

Čo sa týka rozsahu opatrení, ktoré možno od platiteľa dane dôvodne požadovať, aby sa ubezpečil, že sa vyhne participácii na daňovom podvode, prikláňame sa k názorovej koncepcii, ktorá vychádza z teórie základnej, resp. bežnej miery obozretnosti platiteľa dane, ktorá spočíva vo výkone súboru určitých zaužívaných bežných krokov na preverenie si obchodného partnera, ak nie sú prítomné indikátory podvodného konania, a to samozrejme po zohľadnení doterajších skúseností platiteľa dane, zvyklostí, obchodovanej komodity atď. Avšak v prípade, že sa pri výkone týchto krokov vyskytnú indikátory podvodného konania, na platiteľa dane bude kladená zvýšená miera obozretnosti,

čo znamená, že platiteľ dane by mal spozornieť a nad rámec bežných krokov zároveň vykonať sériu dodatočných úkonov, ktorými si detailnejšie preverí svojho obchodného partnera, aby zamedzil svojej účasti na daňovom podvode.

Po dôkladnej úvahe nad problémom absencie akéhokoľvek zoznamu indikátorov rizikovosti transakcie, ako aj po zohľadnení dostupnej slovenskej judikatúry, sme sa zamysleli nad rôznymi scenármi, s ktorými sme sa stretli aj v aplikácej praxi a dovoľujeme si uviesť niekoľko príkladov na indikátory rizikovosti transakcie, ktoré by aspoň vo všeobecnej teoretickej rovine mohli byť aplikovateľné na širšie spektrum prípadov, avšak prirodzene bude vždy nevyhnutné zohľadniť skutkové okolnosti prípadu:

- **Novozaložené obchodné spoločnosti alebo obchodné spoločnosti, ktoré nie sú etablované na trhu s obchodovanou komoditou** – riziko vidíme v tom, že založenie obchodnej spoločnosti podľa právnej úpravy *de lege lata* je pomerne jednoduché;
- **Neaktívne obchodné spoločnosti** – najmä spoločnosti, ktoré vyvíjali len minimálnu ekonomickú činnosť a následne sa stali neaktívnymi;
- **Obchodná spoločnosť s virtuálnym sídlom, teda bez skutočného sídla alebo prevádzky alebo so sídlom v daňovom raji** – využívanie subdodávateľov samozrejme nie je protiprávne, pričom niektoré činnosti si nevyžadujú disponovať skutočným sídlom, no napriek tomu ide podľa nášho názoru minimálne o zreteľnú hodnú ukazovateľ rizikovosti, nakoľko práve spoločnosti s virtuálnym sídlom bývajú zväčša účelovo vytvorené na nekalé konanie rôzneho druhu a dokázu ľahko meniť takéto virtuálne sídlo, ako aj zmiznúť, keď sa ocitnú v hľadáčku príslušných orgánov, pričom pri nich zároveň existuje riziko sťaženeého vymáhania pohľadávok atď. Zastávame však názor, že aj v tejto súvislosti je úlohou správcu dane, aby preukázal, že platiteľ dane vedel alebo vedieť mal a mohol o tom, že daná spoločnosť má virtuálne sídlo;
- **Obchodná spoločnosť, u ktorej pra-**

videlne dochádza k častým zmenám v rámci vlastníckych podielov, resp. zmenám štatutárnych orgánov, ale zároveň situácia, keď v obchodnej spoločnosti, tesne pred uskutočnením obchodu, má dôjsť, prípadne už aj došlo, k zmene vlastníkov spoločnosti a/alebo štatutárnych orgánov – uvedené síce nepredstavuje protiprávnu skutočnosť, avšak ide o zohľadnenia hodnú okolnosť, ktorú by obozretný platiteľ dane nemal brať na ľahkú váhu;

- **Komunikácia s osobou, ktorá nemá oprávnenie konať v mene spoločnosti** – nad uvedeným indikátorom sme sa zamýšľali v nadväznosti na zverejnený rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, cit.: „Medzi elementárne preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré bežne obozretný daňový subjekt musí vykonať, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode, patrí aj preverenie si oprávnenia fyzickej osoby konať v mene potencionálneho dodávateľa, ktorá voči daňovému subjektu ako jediná vystupuje v mene tohto dodávateľa a uzaviera s ním zdaniteľný obchod, obzvlášť ak komunikuje výhradne emailovou formou.“¹⁷ S uvedenou myšlienkou v plnej miere súhlasíme, radi by sme však dodali, že podľa nášho názoru z pozície daňového subjektu pri vyhodnotení tejto skutočnosti je potrebné brať do úvahy tiež napr. (i) či existujú prípadné ďalšie indikátory podvodu, (ii) či osoba komunikuje z e-mailovej adresy bežnej e-mailovej služby alebo z e-mailovej adresy s registrovanou doménou, (iii) či je možné z dôveryhodných verejných zdrojov určiť,¹⁸ že daná osoba pracuje pre firmu (hlavne pri väčších spoločnostiach je bežné, že existuje osobitné oddelenie na komunikáciu s obchodnými partnermi);
- **Neúplná, nejasná, chýbajúca zmluvná dokumentácia** – hoci právna úprava *de lege lata* umožňuje uzatváranie zmlúv aj v ústnej forme, uvedené podľa nášho názoru predstavuje značné riziko, a to najmä napríklad s ohľadom na možnú reklamáciu tovaru (nesplňa dohodnutú akosť alebo množstvo), porušenie dodacích lehôt, a z toho plynúce

17 Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo 28. apríla 2023, sp. zn. 10Sžfk/26/2021, bod 35.

18 Napríklad zo sociálnej siete LinkedIn.

uplatnenie právnych nárokov voči dodávateľovi, no uvedené bude náročné preukázať bez úplnej a zrozumiteľnej zmluvnej dokumentácie; pre úplnosť uvádzame, že absencia, nejasnosť alebo neúplnosť zmluvnej dokumentácie môže pre platiteľa dane zároveň objektívne predstavovať riziko pri preukazovaní vzniku práva na odpočítanie dane, ako aj pri preukazovaní, že nevedel a ani vedieť nemohol, že sa zúčastňuje transakcie v podvodnom reťazci;

- **Cenová politika** – príliš vysoká alebo príliš nízka cena, resp. protihodnota bez ekonomického opodstatnenia aj vzhľadom na aktuálny stav na trhu (uvedené zároveň predstavuje vyvrátiteľnú právnu domnienku vedomosti platiteľa dane o tom, že celá daň alebo časť dane na faktúre nebude dodávateľom zaplatená, na základe ktorej možno voči platiteľovi dane uplatniť inštitút ručenia za daň);
- **Porušovanie všeobecne záväzných právnych predpisov alebo nabádanie na takéto konanie** – veľmi silný indikátor podvodného konania, pri ktorom zároveň okrem iného, v závislosti od druhu porušenia, hrozí aj vyvodenie trestnej zodpovednosti, ak skutok naplní skutkovú podstatu niektorého trestného činu v zákone č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov;
- **Obchodná spoločnosť nedisponuje potrebným povolením na vykonávanie dotknutej činnosti alebo nie je zapísaná v príslušnom registri** – slovenská súdna prax už mala príležitosť sa vyjadriť k problematike nesplnenia registračnej povinnosti na úseku potravinárstva v kontexte vedomostného testu. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v zásade vychádzal z rozsudku Súdneho dvora, vo veci Altic, C-329/18 a konštatoval, že takáto skutočnosť sama osebe nie je dostatočným dôkazom, že platiteľ dane vedel alebo vedieť mal a mohol o podvode. Na druhej strane to však je

indikátor, aj keď dodanie tovaru alebo poskytnutie služby bez príslušného povolenia na vykonávanie takejto činnosti bude z objektívneho hľadiska na účely DPH predstavovať dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, z ktorého vznikne daňová povinnosť, ako aj právo na odpočítanie dane;¹⁹

- **Nezvyčajné platobné metódy** – platby v hotovosti, platby na zahraničné účty, ale napríklad aj platba na iný bankový účet ako ten, ktorý dodávateľ oznámil podľa § 6 zákona o DPH;
 - **Zmena v zaužívaných (uplatňovaných) spôsoboch prepravy**, ak prepravu tovaru zabezpečuje dodávateľ, **resp. nezvyčajné podmienky v preprave tovaru**, zabezpečenie prepravy tovaru cez viacerých subdodávateľov – aj keď žiadna z uvedených skutočností nemusí predstavovať indikátor pochybných transakcie, v prípade viacerých podozrivých indikátorov je namieste zvýšená obozretnosť platiteľa;
 - **Návrh na umelé zapojenie ďalších osôb alebo pochybných obchodných spoločností do obchodného vzťahu, hoci v ňom nemajú žiadnu úlohu;**
 - **Platiteľ dane sa pri uzatváraní zdaniteľných obchodov spolieha výlučne na referencie od tretej osoby (sprostredkovateľa), s ktorou nemá žiadny právny vzťah;**²⁰
 - **Časové rámce** – naliehanie na príliš rýchle uzavretie obchodu, neprimerane krátke dodacie lehoty atď.
- Samozrejme platí, že žiaden z vyššie uvedených indikátorov pri uplatnení vedomostného testu sám osebe neobstojí ako jediná objektívna skutočnosť, na základe ktorej platiteľ dane vedel alebo vedieť mal a mohol, že sa zúčastňuje plnenia poznačeného daňovým podvodom. *A contrario*, jednotlivé indikátory je nevyhnutné vnímať a posudzovať vo vzájomnej súvislosti, pričom k relevantnému právnemu záveru treba dospieť ich súhrnným vyhodnotením, teda či súhrn zistených indikátorov vytvára takú mieru podozrivého správania, na základe ktoré-

ho platiteľ dane minimálne mal a mohol vedieť, že je spojené s podvodným konaním.

Na tomto mieste je vhodné poznamenať, že zákon o DPH, v rámci inštitútu ručenia za daň, vymedzuje tri vyvrátiteľné právne domnienky, na základe ktorých možno prezumovať vedomosť platiteľa dane o podvodnom nezaplatení dane jeho dodávateľom, čo predstavuje jeden z nevyhnutných predpokladov pre uplatnenie inštitútu ručenia za daň.²¹ Tieto domnienky podľa § 69 ods. 14 písm. a) až c) zákona o DPH sú (i) protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka, (ii) v čase vzniku daňovej povinnosti bol jeho (platiteľ dane) štatutárnym orgánom alebo členom štatutárneho orgánu alebo spoločníkom štatutárneho orgánu, člen štatutárneho orgánu alebo spoločník platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, (iii) protihodnota za plnenie alebo jej časť bola zaplatená na iný účet vedený u poskytovateľa platobných služieb alebo u zahraničného poskytovateľa platobných služieb, ako bankový účet dodávateľa, ktorý bol v deň uskutočnenia platby zverejnený v zozname bankových účtov oznámených podľa § 6 ods. 1 až 3 alebo podľa § 85kk spôsobom podľa § 6 ods. 5 (...). S ohľadom na koncept podvodu na DPH zastávame názor, že komentované vyvrátiteľné právne domnienky možno v zásade *in genere* považovať za indikátory rizikovosti transakcie, ktoré v podmienkach Slovenskej republiky majú ako jediný normatívny základ vo všeobecne záväznom právnom predpise.

V tejto súvislosti si dovoľujeme položiť autorskú otázku. Mal by byť v Slovenskej republike vytvorený zoznam indikátorov rizikovosti transakcie? Z pohľadu argumentačnej roviny možno prirodzene nájsť argumenty pre aj proti.

Čo sa týka podporných argumentov, medzi tieto zaradíme najmä, no nie výlučne, **právnu istotu, zjednodušenie postupu platiteľov dane**, ako aj **zjed-**

19 „Z uvedeného vyplýva, že nedodržanie registračných povinností na úseku potravinového práva (i) samo o sebe nepostačuje na splnenie vedomostného testu o daňovom podvode (ii) môže za predpokladu dôvodu osobitných okolností predstavovať indíciu spomedzi iných indícií, ktoré spolu a navzájom súhlasne vedú k tomu, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH.“ Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo 15. novembra 2022, sp. zn. 6Sžfk/24/2021, ECLI:SK:NSSSR:2022:3020200092.1, bod 68.

20 Pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky z 29. februára 2024, sp. zn. 2SfK/100/2022, ECLI:SK:NSSSR:2024:3022200049.1, bod 24.

21 BEŇO, M. – KAČALJAK, M. – ORDA ORAVCOVÁ, A. – RICHTER, F. – SÁBO, J. – VARGAN, M.: *Zákon o dani z pridanej hodnoty. Komentár*. Bratislava: Wolters Kluwer SR, 2024, s. 705.

nodušenie postupu správcu dane počas výkonu daňovej kontroly. Právna istota v tejto rovine spočíva prioritne vo vytvorení relatívnej záruky pre platiteľov dane, že títo sa, ani len z nedbanlivosti, neocitnú v reťazci poznačenom daňovým podvodom a nestratia tak nárok na uplatnené právo na odpočítanie dane. Komentovanou optikou totiž smerujeme k tomu, že kreácia akejsi „príručky“, použiteľnej pre všetkých platiteľov dane a pozostávajúcej z čo i len demonštratívneho výpočtu rizikových okolností, ktoré je nevyhnutné vziať na zreteľ pri vyhľadávaní svojho obchodného partnera, by prispela k ochrane poctivých platiteľov dane pred ich neželanou participáciou na nekalých a podvodných konaniach. Nadalej by sa však vyžadoval aktívny prístup platiteľov dane a zohľadňovanie okolností hodných osobitného zreteľa spolu s ďalšími nezrovnalosťami alebo podozrivými skutočnosťami, ktoré by neboli obsiahnuté v zozname indikátorov rizikovosti transakcie. Podobnou rovinnou vnímame aj zjednodušenie postupu platiteľov dane pri preverovaní svojich potenciálnych obchodných partnerov. Pokiaľ ide o zjednodušenie postupu správcu dane počas výkonu daňovej kontroly, vytvorenie zoznamu indikátorov rizikovosti by predstavovalo pomôcku pre správcu dane. Správca dane by totiž pri podozrení na podvodné konanie mohol priamo postupovať podľa jednotlivých bodov príručky a testovať tak čo i len nedbanlivostnú účasť kontrolovaného platiteľa dane na plnení poznačenom daňovým podvodom.

Na druhej strane pri úvahe nad zápornými argumentmi sme dospeli najmä k **zvýšeniu rizika zneužívania takéhto zoznamu podvodníkmi**, ktorý by si medzi sebou takto jednoducho „odfajkli“ jednotlivé body zoznamu a mali by relatívnu záruku, že sa vyhnú negatívnym následkom v podobe zamietnutia práva na odpočítanie dane, ďalej pomerne **značnú náročnosť ba možno až nemožnosť zadefinovať všeobecný zoznam indikátorov** rizikovosti, ktorý by bol aplikovateľný na všetky obchodné prípady, bez zohľadnenia ich špecifických prvkov, a na záver riziko, že **inštitút daňovej kontroly by sa pretransformoval na akúsi formálnu**

“
Jednotlivé indikátory a opatrenia majú byť interpretované a prípadne aplikované v kontexte nielen právnych a daňových, ale aj ekonomických aspektov transakcie a so zreteľom na veľkosť a ostatné charakteristické znaky zúčastnených strán.

kontrolu ex cathedra v podobe zaškrtávaní jednotlivých políčok na formulári, pričom by takýmto spôsobom mohlo dochádzať k prehliadaniu sofistikovanejších podvodných schém.

Obe skupiny argumentov, týkajúcich sa kreácie zoznamu indikátorov rizikovosti transakcie vrátane vyššie uvedenej otázky ako takej, si zaslúžia primeranú pozornosť a v ideálnom prípade aj konštruktívny dialóg orgánov verejnej moci a podnikateľských subjektov zapojených do spoločného systému DPH, nakoľko diskutovaná problematika bezpochyby presahuje rámec jednoduchého prístupu a vyžaduje si dôslednú a komplexnú analýzu viacerých faktorov. S otázkou vytvorenia zoznamu indikátorov rizikovosti transakcie však veľmi úzko súvisí aj otázka vytvorenia zoznamu odporúčaných preventívnych opatrení, ktoré, ak by platiteľ dane prijal, tak by boli dostatočným argumentačným dôvodom na ustálení sa na závere, že daný platiteľ dane skrátka nemohol vedieť o svojej účasti na plnení poznačenom daňovým podvodom. V záseade aj v rámci tejto druhej komentovanej otázky možno identifikovať pozitívne, ale aj negatívne aspekty, ktoré sú ale *mutatis mutandis* obdobné, ako pri zozname indikátorov rizikovosti transakcie. Vzhľadom na vyššie uvedené podporné argumenty, zoznam s exemplifikatívnym výpočtom indikátorov rizikovosti transakcie, resp. odporúčaných opatrení na preverenie svojho dodávateľa s cieľom zabrániť účasti na reťazci poznačenom

daňovým podvodom by mohol slúžiť ako podporný nástroj tak pre podnikateľské subjekty, ako aj správcu dane. Jednotlivé indikátory a opatrenia majú byť interpretované a prípadne aplikované v kontexte nielen právnych a daňových, ale aj ekonomických aspektov transakcie a so zreteľom na veľkosť a ostatné charakteristické znaky zúčastnených strán. S cieľom predchádzať podvodným a zneužívajúcim konaniam, takýto zoznam by ale nesmel predstavovať absolútnu záruku pred vyvodzovaním negatívnych dôsledkov v prípade, že by sa preukázala účasť platiteľa dane na daňovom podvode. Na zabezpečenie uvedeného cieľa by sme v tejto súvislosti, ak by sa dospelo k prijatiu rozhodnutia o vypracovaní takéhto zoznamu, navrhovali uplatňovať predmetný zoznam optikou koncepcie individuálneho prístupu na báze konkrétnych skutkových okolností každého jednotlivého prípadu. Inými slovami povedané, zoznam indikátorov rizikovosti transakcie a odporúčaných opatrení na preverenie dodávateľa by mal slúžiť iba ako pomôcka tak pre podnikateľský subjekt, ako aj pre správcu dane, avšak nebude automaticky, bez posúdenia ďalších okolností daného prípadu, garantovať priznanie práva na odpočítanie dane. Odporúčame voliť tento prístup najmä z toho dôvodu, že každý obchodný model sa zakladá na určitých prvkoch a špecifikách, ktoré sa môžu týkať obchodovanej komodity, zmluvnej dokumentácie a s ňou súvisiaceho právneho základu pri (zmluvných) dojednaniach, predchádzajúcich obchodných vzťahov a spolupráce, spôsobu komunikácie, konania za spoločnosť, obchodu ako takého vrátane jeho uskutočnenia (napr. podmienky, preprava, sankcie, prevod vlastníckeho práva a iné) atď.

III. Komparatistika indikátorov vedomostného testu vo vybraných štátoch

Vďaka harmonizovaným pravidlám systému DPH pri skúmaní a analýze indikátorov alebo tzv. iregularít v podmienkach previerky alebo výberu dodávateľa v kontexte vedomostného testu, môžeme siahnuť po metodológii

ustanovenej ostatnými členskými štátmi v rámci Únie. Vzhľadom na to, že niektoré členské štáty zaviedli fakultatívne inštitúty systému DPH, je možné, že niektoré indikátory stanovené členskými štátmi budú nadväzovať práve na tieto opatrenia (napr. spôsob úhrady dane prostredníctvom tzv. „split payment“). Táto skutočnosť však neredukuje význam spomenutých indikátorov z pohľadu ostatných členských štátov, ktoré obdobne vychádzajú z vyššie spomenutej judikatúry Súdneho dvora EÚ.

Obsiahlu analýzu praxe súdov, ako aj daňovej správy vybraných členských štátov poskytuje už niekoľko rokov staré Súhrnné stanovisko pracovnej skupiny Najvyššieho súdu Maďarska (tzv. Kúrie).²² Cieľom skupiny bolo analyzovať rozhodovaciu prax a identifikovať najčastejšie právne problémy, ktoré sa vyskytujú v prípadoch týkajúcich sa odpočtu DPH, vrátane vplyvu právnych princípov EÚ a rozhodnutí Súdneho dvora EÚ. *Inter alia*, aby bolo možné získať prehľad o súdnej praxi týkajúcej sa vedomostného testu v jednotlivých členských štátoch, pracovná skupina zaslala dotazník najvyšším súdnym inštitúciám vybraných štátov, ako aj odborníkom a konzultantom v oblasti zdaňovania. Cieľom dotazníka bolo preskúmať, či dôkazné bremeno nesie daňový úrad alebo platiteľ dane a aká je váha rôznych faktov pri dokazovaní.

Súdne inštitúcie mali zhodnotiť jednotlivé aspekty, na ktoré sa súdna prax odvoláva pri stanovení, že daňovník vedel alebo vedieť mal a mohol, že bol zapojený do daňového podvodu pri prijatí faktúry. Na základe pozbieraných dát je možné konštatovať, že v čase uskutoč-

nenia analýzy najrelevantnejšie aspekty (alebo indikátory) boli nasledovné:

- chýbajúca dokumentácia na strane dodávateľa,
- vykonanie veľkoobjemovej hospodárskej transakcie telefonicky, bez osobného stretnutia,
- chýbajúca dokumentácia potvrdzujúca uskutočnenie hospodárskej transakcie,²³
- chýbajúca kontrola dodávateľa (v databázach, v obchodnom registri, pri oprávnení zastupovať),
- dodávateľ nebol registrovaný ako platiteľ DPH,
- dodávateľ faktúry nepodal daňové priznanie, nezaplatil DPH.^{24, 25}

Na tomto mieste je potrebné uviesť, že predmetom nášho skúmania nie je koherentná analýza judikatúry vybraných členských štátov, keďže to presahuje rámec tohto článku. Na druhej strane je však možné bližšie preskúmať niektoré oficiálne usmernenia a dokumenty vydané príslušnou daňovou správou, ktoré ustanovujú indikátory daňových podvodov.

a) Nemecko

V Nemecku je od roku 2020 v zákone výslovne upravená možnosť odmietnutia práva na odpočítanie DPH na základe toho, že daňovník vedel alebo vedieť mal a mohol, že sa zúčastňuje na podvodnom reťazci.²⁶ V nadväznosti na túto úpravu tamojšie ministerstvo financií (tzv. BMF) aktualizovalo nariadenie o uplatňovaní zákona o dani z pridanej hodnoty.²⁷ Nariadenie explicitne uvádza, že daňovníkovi, ktorý prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno primerane požadovať, nie je

možné odmietnuť právo na odpočítanie DPH. Nariadenie nevyníma z rámca takejto preverky ani dlhotrvajúce obchodné vzťahy. Daňovníci by sa mali správať ako dobrí hospodári vo všetkých obchodných vzťahoch, či už nových alebo starých. Pri výskyte náznakov alebo indícií (ide o výraz používaný nemeckým zákonodarcom) daňového podvodu musí podnikateľ prijať ďalšie opatrenia, a tie náležite zdokumentovať. Ak toto daňovník nedodrží, alebo nie je schopný rozptýliť akékoľvek pochybnosti prostredníctvom prijatých opatrení, predpokladá sa, že daňovník vedel alebo vedieť mal a mohol o podvode. Nariadenie následne demonštratívny spôsobom vymenúva spomenuté indície, ktorými sú napr.:

- daňovník je požiadaný treťou stranou o účasť na transakcii, resp. tretia strana určí rámcové podmienky transakcie (napr. dohodnutie účastníkov, určenie nákupných/predajných cien, platobných podmienok alebo prepravných trás),
- financovanie nákupu tovaru je možné až po predaji tovaru,
- sú ponúkané viaceré série tovaru,
- daňovníkovi je ponúkaný tovar alebo služby za cenu nižšiu, ako je ich tržová cena,
- platba je v hotovosti, čo je pre dané odvetvie neobvyklé, alebo sa počas obchodu realizuje neobvyklé spracovanie platieb,
- kontaktné osoby v spoločnostiach sa často menia,
- zúčastneným stranám chýbajú odborné skúsenosti a znalosti v danom odvetví,
- zúčastnené strany opakovane menia svoje sídlo,
- existujú pochybnosti o správnosti informácií poskytnutých zúčastnenými

22 Kúria, Közigazgatási-Munkaügyi Kollégium, Joggyakorlat-elemző Csoport 2014.El. II.JGY.1/2. *Összefoglaló vélemény* [online]. Budapešť, 2014 [cit. 02-08-2024]. Dostupné na: https://kuria-birosag.hu/sites/default/files/joggyak/osszefoglalo_velemeny.afa_.pdf

23 V tomto smere je potrebné poznamenať, že analýza neposkytuje širšie vysvetlenie k tomuto aspektu. Skutočnosť, že chýba dokumentácia potvrdzujúca uskutočnenie transakcií v praxi, môže viesť k odmietnutiu práva na odpočet DPH z titulu nesplnenia hmotnoprávných podmienok. V takomto prípade už môžeme hovoriť o celkomo inej argumentačnej línii. Vedomostný test je aplikovaný v kontexte daňového podvodu, kedy nie je možné hovoriť o fiktívnej alebo predstieranej transakcii, t.j. hmotnoprávne podmienky sú splnené (viď napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky z 28. februára 2023, sp. zn. 45fk/27/2021, ECLI:SK:NSSSR:2023:3018200172.1, bod 63).

24 Uvedenú skutočnosť by však bolo potrebné vnímať v kontexte slovenskej judikatúry: „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.“ Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky z 12. októbra 2022, sp. zn. I. ÚS 259/2022, bod 11.

25 Kúria, Közigazgatási-Munkaügyi Kollégium, Joggyakorlat-elemző Csoport 2014.El. II.JGY.1/2. *Összefoglaló vélemény* [online]. Budapešť, 2014, str. 142 [cit. 02-08-2024]. Dostupné na: https://kuria-birosag.hu/sites/default/files/joggyak/osszefoglalo_velemeny.afa_.pdf

26 Ide o § 25f (Versagung des Vorsteuerabzugs und der Steuerbefreiung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung) nemeckého zákona o DPH (v skratke tzv. „UStG“).

27 Bundesministerium der Finanz. *Umsatzsteuer; Versagung des Vorsteuerabzugs und der Steuerbefreiung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung (§ 25f UStG)* [online]. Berlin, 2022 [cit. 02-08-2024]. Dostupné na: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2022-06-15-USt-Beteiligung-Steuerhinterziehung.pdf?__blob=publicationFile&v=3. Úplne znenie spomenutého nariadenia dostupné na stránke: https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer_Anwendungserlass/umsatzsteuer_anwendungserlass.html.

- stranami (napr. v dôsledku nezrovnalosti medzi predmetom obchodovania spoločnosti alebo adresami podnikov a informáciami v obchodnom registri),
- účel spoločnosti podľa obchodného registra nezodpovedá skutočne vykonávanému účelu spoločnosti,
- daňovníkovi je ponúkané množstvo tovaru alebo rozsah služieb, čo je neobvyklé pre veľkosť spoločnosti v danom odvetví (napr. keď je spoločnosť novozaložená a bez histórie),
- zúčastnené strany nemajú dostatočné prostriedky na nadviazanie kontaktu (chýba webová stránka, telefónne číslo alebo e-mailová adresa),
- existujú neobvyklé podmienky plnenia.

Je zaujímavé, že nemecké ministerstvo si zvolilo práve takéto pevné ukotvenie indícií v právnom predpise. Na to, aby bolo možné vyvodiť zodpovednosť voči platiteľovi dane, musia byť podľa textácie nariadenia naplnené minimálne dve alebo viac indícií. Exemplifikatívne opatrenia, ktoré by daňovník mal vykonať, aby si dostatočne preveril, že neobchoduje s podvodníkom, však ani zákon, ani nariadenie neposkytuje.

b) Poľsko

Poľská daňová správa vypracovala komplexnú metodológiu na určenie parametrov preverky obchodných partnerov a zverejnila k tomu oficiálne usmernenie. Daňová správa bude pravidelne aktualizovať usmernenie v nadväznosti na meniacu sa legislatívu a judikatúru. V dokumente sa rozlišuje rozdiel medzi kritériami na „preverku“ obchodného partnera

(i) na začiatku spolupráce s dodávateľom a (ii) počas prebiehajúcej spolupráce. Kritériá sú delené na (i) formálne kritériá a (ii) kritériá transakcie. Metodika zdôrazňuje, že preukázanie prijatia uvedených opatrení výrazne zvyšuje pravdepodobnosť, že daňovník postupoval s náležitou starostlivosťou. Orgány daňovej správy však môžu zohľadniť aj iné okolnosti transakcie a opatrenia prijaté daňovníkom počas konania a naopak, daňovník taktiež môže v prípade pochybností predkladať ďalšie dôkazy o opatreniach, ktoré vykonal (t.j. nesplnenie vymenovaných opatrení neznamená automatické odopretie práva na odpočítanie DPH). Zároveň majú byť jednotlivé indikátory posúdené v nadväznosti na objem transakcie.²⁸

Medzi formálne kritériá, ktoré môžu indikovať, že daňovník o podvode vedel alebo vedieť mal a mohol, usmernenie radí:

- obchodný partner nie je registrovaný v príslušnom obchodnom registri,
- obchodný partner nie je registrovaný na zozname aktívnych platiteľov dane (nie je na tzv. white liste),²⁹
- obchodný partner nepredkladal oprávnenie obchodovať s daným tovarom, ktorého predaj podlieha regulácii,³⁰
- v mene obchodného partnera vystupuje osoba, ktorá nemá oprávnenie konať v mene spoločnosti podľa príslušného registra.

Medzi kritériá, ktoré nadväzujú na samotnú transakciu a ktoré môžu indikovať, že daňovník o podvode vedel alebo vedieť mal a mohol, patria:

- transakcia bez ekonomického rizika,
- platba bola vykonaná v hotovosti,³¹
- daňovník realizoval bankový prevod na nenahlásený bankový účet,³²

- daňovník realizoval bankový prevod na dva rôzne bankové účty alebo na účet tretej strany,
- ceny tovaru boli výrazne odlišné od obvyklej trhovej ceny,
- daňovník si kúpil tovar z odvetvia, v ktorom dodávateľ nie je činný,
- daňovník neanalyzoval dokumenty dodávateľa, ktoré mal k dispozícii,
- kontakt s obchodným partnerom nebol vhodný k okolnostiam transakcie,³³
- dodávateľ mal sídlo alebo miesto podnikania na adrese, na ktorej nebola vykonávaná žiadna podnikateľská činnosť,
- absencia zmluvnej alebo inej dokumentácie potvrdzujúcej transakcie,
- lehota na zaplatenie tovaru bola kratšia ako štandardná lehota na zaplatenie - bez ekonomického zdôvodnenia,
- transakcia sa uskutočnila za podmienok, ktoré sa výrazne líšili od podmienok považovaných v odvetví za záruku bezpečnosti obchodovania,
- dodávateľ dodal tovar, ktorý nespĺňal požiadavky na kvalitu stanovenú právnymi predpismi,
- oproti predchádzajúcim transakciám obchodný partner bezdôvodne zmenil spôsob prepravy tovaru (napr. tovar mal byť dodaný z tuzemska, ale bol prepravovaný z iného členského štátu).

Je potrebné zdôrazniť, že metodológia poskytuje viaceré praktické príklady k jednotlivým kritériám a pomerne rozsiahlo ich popisuje. Okrem toho považujeme za obzvlášť výhodné, že si daňovníci môžu na webovej stránke finančnej správy pozrieť popis jednotlivých kritérií s obrázkami, ktoré aj laikom poskytujú väčšie pochopenie niekedy zložitých ekonomických a právnych konceptov.³⁴

28 Ministerstwo Finansów. *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych* [online]. 2018 [cit. 02-08-2024]. Dostupné na: <https://www.podatki.gov.pl/media/7236/aktualizacja-metodyki-w-zakresie-oceny-dochowania-nalezytej-starannosci-przez-nabywcow-towarow-w-transakcjach-krajowych.pdf>

29 V podmienkach Slovenskej republiky taktiež existuje verejný zoznam registrovaných platiteľov DPH (dostupné na: https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/zoznamy/detail/_101c6128-e1f6-4a48-81ed-ad3c01220e03) a zoznam platiteľov DPH, u ktorých nastali dôvody zrušenia registrácie (dostupné na: https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/zoznamy/detail/_101c6128-e1f6-4a48-81ed-ad3c01220e03).

30 Uvedené kritérium je potrebné vnímať v intencích ustálenej judikatúry: „Rovnako, na účely preukázania, že zdaniteľná osoba zúčastňujúca sa na potravinovom reťazci vedela alebo mala vedieť, že jej dodávateľia sú zapojení do podvodu na DPH, daňová správa nemôže vyžadovať od tejto zdaniteľnej osoby, aby overila, či tieto dodávateľia splnili svoje povinnosti registrácie tak, ako ich stanovuje právo Únie v oblasti právnej úpravy potravín.“ Rozsudok Súdneho dvora EÚ z 3. októbra 2019, vo veci Altic, C-329/18, ECLI:EU:C:2019:831, bod 47. Obdobne napr. v rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo 15. decembra 2022, sp. zn. 45fk/52/2021, ECLI:SK:NSSSR:2022:8019200049.1, bod 77.

31 Tento indikátor zahŕňa prípady, kedy dôjde k ulemému rozptýleniu platieb spôsobom, aby bolo možné realizovať platbu po častiach v hotovosti. Uvedené kritérium môže mať svoju podobu v slovenskej legislatíve v nadväznosti na § 4 zákona č. 394/2012 Z.z. o obmedzení platieb v hotovosti.

32 Tento indikátor by mohol byť aplikovateľný *mutatis mutandis* v podmienkach Slovenskej republiky v nadväznosti na § 6 zákona o DPH.

33 Usmernenie vymenuje niekoľko prípadov, kedy tento indikátor môže mať relevanciu, napr. ak kontaktná osoba bola zo zahraničia alebo komunikácia prebiehala iba telefonicky, resp. cez zahraničnú emailovú adresu.

34 Viď webovú stránku poľskej finančnej správy na túto tému, dostupné na: <https://www.podatki.gov.pl/vat/bezpieczna-transakcja/nalezyla/>

c) Spojené kráľovstvo

V Spojenom kráľovstve vydala tamojšia daňová správa usmernenie na to, ako rozpoznať tzv. zmiznutého obchodníka (po anglicky „missing trader“).³⁵ Napriek tomu, že ide o bývalý členský štát, vzhľadom na historicky spoločný právny rámec, pri našej analýze môžeme vychádzať aj z tohto dokumentu. Je potrebné poznamenať, že na stránke finančnej správy sú stále dostupné informácie, ktoré sa odvolávajú na rozsudok Súdneho dvora vo veci Axel Kittel.³⁶ Usmernenie vymenúva niektoré indikátory, ktoré by mohli upozorniť daňovníka na riziko v spojitosti s podvodom, napr.:

- v krátkom čase bol daňovník kontaktovaný potenciálnym kupujúcim s ponukou kúpy toho istého tovaru,
- kupujúci tovaru bol odporúčaný dodávateľom,
- daňovník bol požiadany, aby platby vykonal na účet tretej strany,
- tovar nie je adekvátne poistený,
- transakcie s vysokou hodnotou sú novovzniknutou spoločnosťou ponúkané bez obchodnej histórie a s nízkym kreditovým hodnotením, resp. bez zmluvnej dokumentácie,
- malá novovzniknutá spoločnosť ponúka tovar za výhodnejšiu cenu ako etablované spoločnosti.

Okrem toho usmernenie vymedzuje príklady, aké možné opatrenia môže daňovník vykonať voči svojmu obchodnému partnerovi:

- zaobstarat' si výpisy z oficiálnych registrov,
- zaobstarat' si podpísané dokumenty s oficiálnou hlavičkou,
- zaobstarat' si kreditné hodnotenia od nezávislých tretích strán,
- trvať na osobnom kontakte s vedúcim pracovníkom potenciálneho dodávateľa a podľa možnosti uskutočniť úvodnú návštevu jeho priestorov,
- archivovať dokumentáciu k transakcii (objednávky, prepravné dokumenty, CMR, atď.).



Zastávame názor, že platiteľ dane by nemal byť neprimerane zaťažovaný previerkou obchodného partnera, ale mal by postupovať v zmysle bežnej logiky opatrného a obozretného podnikateľa. Okolnosti, či platiteľ dane postupoval vhodnou opatrnosťou, je však dodatočne možné posúdiť vzhľadom na informácie, ktoré mal v danom čase k dispozícii.

V usmernení je zdôraznené, že daňová správa nemôže daňovníkovi presne predpísať, aké opatrenia by mal vykonať, ani neočakáva, že by daňovník pri previerke prekročil hranice primeranosti. Na druhej strane však daňovník má posúdiť integritu dodávateľského reťazca a svojho dodávateľa, zákazníkov a súvisiaceho tovaru alebo služieb. Je na daňovníkovi, aké kontroly a v akom rozsahu vykoná v závislosti od konkrétnych okolností obchodu. Taktiež by mal zvážiť, aké otázky položí, aby sa ochránil v prípade potenciálneho budúceho odopretia práva na odpočítanie DPH.

IV. Závery a návrhy de lege ferenda

Právo na odpočítanie DPH je esenciálnou súčasťou spoločného systému DPH. Po splnení hmotnoprávných podmienok tohto práva je podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ stále možné, že právo na odpočítanie DPH bude odmietnuté. Jedna situácia, kedy dôjde k odmietnutiu tohto práva, je pri zistení účasti platiteľa dane, či už úmyselnej alebo nedbanlivostnej, na obchodnom reťazci, ktorý bol poznačený podvodom. Po zistení daňového úniku, pri ktorom existuje *kauzálny nexus* s transakciou, z ktorej si pla-

titel' dane nárokuje právo na odpočítanie DPH, je potrebné, aby bolo preukázané, že platiteľ dane o podvode vedel alebo vedieť mal a mohol. Z procesného hľadiska správca dane spravidla požiadava platiteľa dane o vyjadrenie, resp. popis ku konkrétnym opatreniam, ktoré vykonal pri nevyhnutnej minimálnej previerke obchodného partnera.³⁷

Transakcie sa líšia a môžu byť poznačené rôznymi skutočnosťami, čo sa týka odvetvia obchodu, veľkosti strán, objemu dodaného tovaru alebo služby, priebehu a podmienok uzatvorenia obchodu alebo trhových a iných vplyvov. Z tohto dôvodu nie je vždy celkom jednoznačné, aké opatrenia má platiteľ dane vykonať a na aké skutočnosti sa pýtať. Avšak vzhľadom na nespočetné množstvo okolností jednotlivých ekonomických situácií a na kontinuálne sa meniacu obchodnú prax by ani nebolo vhodné presne vymedziť, čo všetko musí platiteľ dane spraviť, aby vedel ustáť svoju pozíciu pri prípadnej budúcej daňovej kontrole. Na druhej strane však stav, kedy platiteľovi dane môže byť odopreté právo na odpočítanie DPH na základe takých skutočností, ktoré nie sú aspoň exemplifikatívnym spôsobom vymedzené v rámci verejne dostupného všeobecne záväzného právneho predpisu, považujeme pre spoľahlivých platiteľov dane za potenciálne rizikové a zároveň takýto stav naráža na princíp právnej istoty.

Zastávame názor, že platiteľ dane by nemal byť neprimerane zaťažovaný previerkou obchodného partnera, ale mal by postupovať v zmysle bežnej logiky opatrného a obozretného podnikateľa. Okolnosti, či platiteľ dane postupoval vhodnou opatrnosťou, je však dodatočne možné posúdiť vzhľadom na informácie, ktoré mal v danom čase k dispozícii. Uvedené je v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.³⁸ „*Due diligence*“ procedúra v tejto súvislosti vnímame dvojstupňovo, t.j. platiteľ dane by sa mal v prvom kroku zamerať na niektoré základné skutočnosti, ktoré má k dispozícii. V podmienkach Slovenskej republiky pri novom obchodnom vzťahu to môže byť napr. informácia z obchodného registra alebo z webových strán-

35 HM Revenue & Customs. *How to spot missing trader VAT fraud* [online]. 2020, str. 2 a nasl. [cit. 02-08-2024]. Dostupné na: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5fe1cbd18fa8f56af415b155/Missing_trader_fraud_2020.pdf

36 Napríklad <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-fraud/vatf52200>

37 K rozloženiu dôkazného bremena viď napr. KAČALJAK, M.: Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikáčnej praxi na Slovensku. In: *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2020, č. 1, s. 31 a nasl.

38 Napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ z 1. decembra 2022, vo veci Aquila Part Prod Com SA, C-512/21, ECLI:EU:C:2022:950, bod 52; rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo 25. mája 2022, sp. zn. 10Sžfk/7/2021, ECLI:SK:NSSSR:2022:3019200521.1, bod 37.

nok, ktoré poskytujú informácie o finančnom zdraví slovenských spoločností.³⁹ V prípade, ak platiteľ dane identifikuje indikátor alebo iregularitu, je potrebné pristúpiť k druhému kroku, ktorý je charakterizovaný zvýšenou obozretnosťou a je na mieste aktívne komunikovať aj s obchodným partnerom ohľadom zistenia detailnejších informácií o jeho obchodnom a rizikovom profile.

Otázka kreácie zoznamu s exemplifikačným výpočtom indikátorov rizikovosti transakcie, resp. odporúčaných opatrení na preverenie svojho dodávateľa s cieľom zabrániť účasti na reťazci poznačenom daňovým podvodom, si zaslúži primeranú pozornosť a v ideálnom prípade aj konštruktívny dialóg orgánov verejnej moci a podnikateľských subjektov zapojených do spoločného systému DPH, nakoľko diskutovaná problematika bezpochyby presahuje rámec jednoduchého prístupu a vyžaduje si dôslednú a komplexnú analýzu viacerých faktorov. Takýto zoznam by však mohol slúžiť ako podporný nástroj tak pre poctivé podnikateľské subjekty, ako aj správcu dane. Po zohľadnení podporných ako aj záporných argumentov pre jeho tvorbu zastávame názor, že vypracovanie predmetného zoznamu by bolo prospešné pre aplikačnú prax. Z tohto dôvodu navrhujeme v pod-

Navrhujeme v podmienkach Slovenskej republiky vypracovať zoznam indikátorov rizikovosti transakcie a odporúčaných opatrení na preverenie dodávateľa. S cieľom predchádzať podvodným a zneužívajúcim konaniam.

mienkach Slovenskej republiky vypracovať zoznam indikátorov rizikovosti transakcie a odporúčaných opatrení na preverenie dodávateľa. S cieľom predchádzať podvodným a zneužívajúcim konaniam, takýto zoznam by ale nesmel predstavovať absolútnu záruku pred vyvodzovaním negatívnych dôsledkov v prípade, že by sa preukázala účasť platiteľa dane na daňovom podvode. Na zabezpečenie uvedeného cieľa by sme v tejto súvislosti, ak by sa dospelo k prijatiu rozhodnutia o vypracovaní takéhoto zoznamu, navrhovali uplatňovať predmetný zoznam optikou koncepcie individuálneho prístupu

na báze konkrétnych skutkových okolností každého jednotlivého prípadu. Zároveň navrhujeme, aby bol predmetný zoznam právne upravený prostredníctvom inštitútu metodického usmernenia podľa § 160 ods. 2 Daňového poriadku a nie priamo v zákone, a to vzhľadom na dynamické podnikateľské prostredie a stále sa meniace všeobecne záväzné právne predpisy. Ako inšpirácia by mohli poslúžiť usmernenia a oficiálne dokumenty vydané inými členskými štátmi EÚ. V tomto smere poľské usmernenie hodnotíme ako najlepšie, vzhľadom aj na priamochiare a jednoznačné vysvetlenie niektorých indikátorov pre platiteľov dane na webovej stránke tamojšej daňovej správy.

Vypracovanie metodického usmernenia na Slovensku by malo byť výsledkom konsenzu medzi odborníkmi z najvyšších orgánov štátnej správy z oblasti daní, z radov daňových poradcov, ako aj z akademickej obce.⁴⁰ V každom prípade zachytenie takýchto indikátorov v metodickom usmernení nemôže byť taxatívne, t.j. treba brať do úvahy rôznorodosť ekonomických situácií, pri ktorých platitelia dane realizujú transakcie podliehajúce DPH. Taktiež treba zdôrazniť, že niektoré indikátory môžu mať úplne inú relevanciu v závislosti od veľkosti zúčastnených strán a od objemu transakcie. ■

39 Napr. webová stránka Finstat. V tomto smere treba brať do úvahy, že niektoré funkcie a informácie nie sú k dispozícii užívateľom, ktorí nemajú predplatné na tejto webovej stránke.

40 V nedávnej minulosti obdobne došlo ku konsenzu medzi zástupcami Ministerstva financií Slovenskej republiky, Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky a daňových poradcov pri vypracovaní Informácie 3/MZ/2023/I k spôsobu, forme, rozsahu a periodicite preukazovania osoby konečného príjemcu príjmu na účely zákona o dani z príjmov. Táto informácia však bola vydaná Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky a nie Ministerstvom financií Slovenskej republiky.

Zoznam použitej literatúry

1. BEŇO, M. – KAČALJAK, M. – ORDA ORAVCOVÁ, A. – RICHTER, F. – SÁBO, J. – VARGAN, M.: *Zákon o dani z pridanej hodnoty. Komentár*. Bratislava : Wolters Kluwer SR, 2024, 884 s. ISBN 978-80-571-0688-3
2. Bundesministerium der Finanz. *Umsatzsteuer: Versagung des Vorsteuerabzugs und der Steuerbefreiung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung (§ 25f UStG)* [online]. Berlin, 2022, 4 s. [cit. 02-08-2024]. Dostupné na: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungsclass/2022-06-15-USt-Beteiligung-Steuerhinterziehung.pdf?__blob=publicationFile&v=3
3. HM Revenue & Customs. *How to spot missing trader VAT fraud* [online]. 2020, 8 s. [cit. 02-08-2024]. Dostupné na: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5fe1cbd18fa8f56af415b155/Missing_trader_fraud_2020.pdf
4. KAČALJAK, M.: Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikačnej praxi na Slovensku. In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 2020, č. 1, s. 30-35. ISSN 2644-688X
5. Kúria, Közigazgatási-Munkaügyi Kollégium, Joggyakorlat-elemző Csoport 2014.El. II.JGY.1/2. *Összefoglaló vélemény* [online]. Budapešť, 2014, 278 s. [cit. 02-08-2024]. Dostupné na: https://kuria-birosag.hu/sites/default/files/joggyak/osszefoglalo_velemeny_afa.pdf
6. Ministerstwo Finansów. *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytę staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych* [online]. 2018, 15 s. [cit. 02-08-2024]. Dostupné na: <https://www.podatki.gov.pl/media/7236/aktualizacja-metodyki-w-zakresie-oceny-dochowania-nalezitej-starannosci-przez-nabywcow-towarow-w-transakcjach-krajowych.pdf>
7. RAKOVSKÝ, P.: *Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky*. Bratislava : C. H. Beck, 2021, 208 s. ISBN 978-80-8232-000-1
8. RICHTER, F.: Podvod na dani z pridanej hodnoty verzus trestný čin daňového podvodu. In: *Bratislavské právnické fórum 2023* [elektronický dokument] : aktuálne výzvy trestného práva. Bratislava : Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2023, s. 322-331 [online] [cit. 2024-09-01]. ISBN 978-80-7160-696-3. Dostupné na: https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Veda/Konferencie_a_podujatia/BPF/2023/BPF_2023_trestne_pravo.pdf

Záver

Indikátory daňového podvodu nie je možné vyčerpávajúco vymenovať. Pri ich určovaní je potrebné zohľadniť rôzne aspekty zdaateľného obchodu. Potenciálny zoznam indikátorov by mal byť výsledkom konsenzu zainteresovaných strán a mal by zvyšovať právnu istotu. Platitelia dane však musia byť pripravení zohľadniť, nad rámec zoznamu, aj ďalšie nepomenované indikátory a prijať primerané opatrenia, aby sa vyhli zapojeniu do obchodných reťazcov poznačených podvodom.

Kryptoaktíva a dane

Súvisí taxonómia kryptoaktív s biológiou či s daňami?



Ing. Vladimíra Mačuhová

Daňová poradkyňa,
členka SKDP

Vladimíra Mačuhová je členka metodicko-legislatívnych komisií SKDP pre daň z príjmov právnických osôb a pre daň z pridanej hodnoty. Venuje sa problematike zdaňovania kryptoaktív. Pôsobí v spoločnosti Flatiron Tax.

1. Legislatívny rámec

S príchodom Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2023/1114 z 31. mája 2023 o trhoch s kryptoaktívami (ďalej len „**MiCA**“ z angl. *Markets in Crypto-Assets*)¹ vstúpil do platnosti nový regulačný rámec kryptoaktív. Nariadenie nadobudlo účinnosť 29. júna 2023, pričom uplatňovanie ustanovení o stablecoinoch² sa začalo 30. júna 2024 a ostatné ustanovenia sa budú uplatňovať od 30. decembra 2024.

Nariadenie MiCA prináša nové pravidlá a štandardy, ktoré majú harmonizovať a regulovať trh s kryptoaktívami v Európskej únii. Zameriava sa na tri hlavné oblasti:

- emitovanie kryptoaktív a ich uvádzanie na trh,
- poskytovanie služieb kryptoaktív a
- zamedzenie aktivít, ktorými dochádza k zneužívaniu trhu.

Nariadenie MiCA má priamu účinnosť v celej EÚ. V SR je aktuálne v legislatívnom procese návrh zákona o niektorých povin-

Pre daňové účely je často dôležité sledovať ekonomickú podstatu transakcií podliehajúcich zdaneniu. Kryptoaktíva nie sú homogénna skupina, ale majú rôzne funkčné využitie. Cieľom tohto príspevku je poukázať na to, že na zdanenie kryptoaktív má vplyv aj funkcia a ekonomický účel príslušného kryptoaktíva, ktoré je možné identifikovať z kategorizácie (taxonómie) kryptoaktív.

Tento príspevok nadväzuje na predchádzajúce články zo série **Kryptoaktíva a dane, a to Legislatívne definície a obsahové vymedzenie kryptoaktív a prehľad aktivít vo virtuálnom svete¹ a Zdaňovanie stakingu v kontexte filozofických princípov, na ktorých je slovenské daňové právo postavené².**

1 Bulletin SKDP 4/2022

2 Bulletin SKDP 1/2022

ností a oprávneniach v oblasti kryptoaktív a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý nadväzuje na uvedené nariadenie³. Návrh zákona má tiež novelizovať 11 ďalších právnych predpisov, medzi nimi aj zákon o účtovníctve⁴ a zákon o dani z príjmov⁵, u ktorých sa navrhuje účinnosť od 1. 1. 2025.

1.1 Vývoj v ekonomike a na svetových trhoch

Kryptoaktíva dnes už nie sú okrajovou alternatívou k tradičným investičným nástrojom, ale stávajú sa čoraz viac štandardnou súčasťou investičných portfólií. Tento trend podporuje aj rastúci

záujem tradičných finančných inštitúcií, ako sú banky a správcovské spoločnosti, ktoré začínajú integrovať kryptoaktíva do svojich investičných produktov. Finančné inštitúcie hľadajú spôsoby, ako využiť výhody blockchain technológie⁶ a kryptoaktív vo svojej činnosti, čím dochádza k prepojeniu sveta tradičných financií a nového digitálneho finančného ekosystému.

Okrem tradičného „hráča“ kryptosveta, ktorým je IT sektor vrátane „*gaming industry*“, považujú aj ďalšie podnikateľské subjekty kryptoaktíva za vhodnú podnikateľskú príležitosť. Ide o poskytovateľov služieb v oblasti kryptoaktív ako sú burza kryptoaktív, úschovné a investičné služ-

1 Znenie dostupné tu: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX%3A32023R1114>

2 Nariadenie MiCA hovorí o tokenoch naviazaných na aktíva a tokenoch elektronických peňazí.

3 ČPT 293, dostupné tu: <https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon & MasterID=9764>

4 Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „**zákon o účtovníctve**“)

5 Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „**zákon o dani z príjmov**“)

6 Blockchain je forma distribuovanej účtovnej knihy (DLT - Distributed ledger technology) bez odsúhlasovania transakcií autoritou, v ktorej sa podrobnosti o transakciách uchovávajú v účtovnej knihe vo forme blokov informácií. Transakcie sa vykonávajú priamo medzi dvoma počítačmi (účastníkmi) a následne sú vysielané do celého systému, v ktorom ich ďalší účastníci systému overujú.

by. Kryptoaktíva tiež poskytujú podnikateľským subjektom príležitosť generovať ďalšie príjmy prostredníctvom ťažby kryptomien alebo stakingu⁷. Čoraz častejšie sa využívajú ako forma alokácie voľných finančných prostriedkov, čo umožňuje diverzifikáciu investičných portfólií a zvyšuje flexibilitu finančného manažmentu v podnikateľskom prostredí.

Európsky dozorný orgán ESMA⁸ uvádza nasledovné informácie o veľkosti (kapitalizácii) trhu kryptoaktív: „Od svojho založenia v roku 2008 vytvorením bitcoinu sa kryptotrh rozrástol a vyvinul sa do zložitého, vo svojej podstate globálneho systému. Zostal však mimoriadne nestály. V roku 2021 zaznamenala ročný rast o 300 % až do trhovej kapitalizácie 2,5 bilióna EUR, ale v priebehu roka 2022 rýchlo klesla späť na približne 1 bilión EUR. Odvtedy sa trh vzchopil a od decembra 2023 predstavuje

Ekosystém kryptoaktív trpí nedostatkom jednotných definícií¹¹ a jednotnej klasifikácie, čo komplikuje jeho reguláciu na globálnej úrovni.

1,6 bilióna EUR.“⁹ Aktuálna kapitalizácia sa uvádza vo výške viac ako 2 bilióny USD.¹⁰

Uvedený transformačný proces prináša nielen nové investičné a podnikateľské príležitosti, ale aj výzvy, predovšetkým v oblasti regulácie a zdaňovania. Vzhľadom na dynamiku a inovatívny charakter kryptoaktív je nevyhnutné, aby regulačné a finančné orgány prispôsobili svoje prí-

stupy a vyvinuli efektívne stratégie na zabezpečenie spravodlivého a efektívneho daňového prostredia.

2. Taxonómia kryptoaktív

Ekosystém kryptoaktív trpí nedostatkom jednotných definícií¹¹ a jednotnej klasifikácie, čo komplikuje jeho reguláciu na globálnej úrovni. Národné regulačné orgány často používajú rôznu terminológiu a prístupy, čo má okrem zdaňovania vplyv aj na iné regulácie, ako napríklad nastavenie AML a KYC pravidiel, licenčné požiadavky na poskytovateľov služieb kryptoaktív a ochranu spotrebiteľov. Bez globálneho konsenzu a harmonizovanej taxonómie kryptoaktív je však ťažké zabezpečiť rovnakú ochranu a podporiť inovácie na globálnej úrovni.

Väčšina štátov má pri regulácii kryptoaktív tendenciu klasifikovať ich na základe ich primárnej funkčnosti¹² nasledovne:

KATEGÓRIA	PLATBY	INVESTÍCIE	ÚŽITKY
Opis	Určené na použitie ako platobný alebo výmenný prostriedok	Poskytnutie práv a povinností podobných klasickým finančným nástrojom ako akcie, dlhové nástroje alebo podielové listy v schéme kolektívneho investovania	Udeľuje držiteľom prístup k súčasnej alebo budúcej službe/produktu v jednej alebo viacerých podnikových sieťach alebo ekosystémoch
Podkategória a označovanie	Platobné tokeny ¹³ , tokeny elektronických peňazí, výmenné tokeny	Investičné tokeny	Úžitkové tokeny
Hybridné tokeny			

Zdroj: Bank for International Settlements, *Supervising Cryptoassets for Anti-Money Laundering, 2021*¹⁴

2.1 „ISIN“ a klasifikácia kryptoaktív v praxi

Pre účely regulácie kryptoaktív, vrátane ich zdaňovania, je dôležitá ich štandardizácia a klasifikácia umožňujúca identifikovať hlavnú funkciu (ekonomický účel) jednotlivých tokenov. V tejto súvislosti je zaujímavá iniciatíva pod názvom Medzinárodná asociácia pre štandardizá-

ciu tokenov so skratkou ITSA (z angl. *International Token Standardization Association*)¹⁵. Asociácia sa zameriava na štandardizáciu kryptoaktív v globálnom meradle a jej aktivity spočívajú v troch oblastiach:

1. **Identifikácia:** Zavádza Medzinárodné číslo identifikácie tokenov (ITIN, z angl. *International Token Identification Number*) pre jednoznačnú a bezpečnú identifikáciu

tokenov. Ide o obdobu ISIN (z angl. *International Securities Identification Number*), ktorý sa globálne využíva na identifikáciu cenných papierov.

2. **Klasifikácia:** Vytvorenie Medzinárodného rámca klasifikácie tokenov (ITC, z angl. *International Token Classification*), ktorý zahŕňa nasledovné kritéria klasifikácie kryptoaktív:

⁷ Ťažba alebo staking označuje proces overovania zápisov na blockchaine na základe naprogramovaného algoritmu konsenzu, ktorými sú najčastejšie *proof of work* alebo *proof of stake*. Za overenie zápisov prináleží overovateľovi odmena.

⁸ European Securities and Markets Authority; <https://www.esma.europa.eu/>

⁹ ESMA: Crypto assets: Market structures and EU relevance, str. 4

¹⁰ <https://coinmarketcap.com/>

¹¹ Problematike rôznych definícií sa venuje predchádzajúci článok *Legislatívne definície a obsahové vymedzenie kryptoaktív a prehľad aktivít vo virtuálnom svete* zo série *Kryptoaktíva a dane* (Bulletin SKDP 4/2022).

¹² World Economic Forum, *Pathways to the Regulation of Crypto-Assets: A Global Approach, 2023*, str. 13

¹³ Všetky kryptoaktíva možno technicky opísať ako tokeny.

¹⁴ Obdobné členenie ako Bank for International Settlements (ďalej len „BIS“) sa uvádza aj v OECD dokumente o zdaňovaní kryptoaktív *Taxing Virtual Currencies An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues, 2020*.

¹⁵ <https://my.itsa.global/index.html>

- (i) ekonomická dimenzia (ekonomický účel a priemyselné odvetvie),
- (ii) technologická dimenzia (technologický setup, konsenzuálny mechanizmus, spôsob vzniku tokenu) a
- (iii) právna dimenzia (právne nároky, regulácia, právny status vydavateľa).

ITC je obdobou klasifikácií používaných aj pri cenných papieroch, ako napríklad CFI¹⁶.

3. Analýza: Prevádzka databázy Tokenbase, ktorá poskytuje rozsiahle údaje aktuálne o viac ako 9000 kryptografických tokenoch, ktoré zodpovedajú približne 99,99% trhovej kapitalizácie kryptoaktív.

Táto iniciatíva prispieva k zvýšeniu transparentnosti na trhu kryptoaktív, znižuje riziká spojené s ich používaním a podporuje globálnu reguláciu a inovácie. ITSA svojim prístupom napomáha vytvoriť spoľahlivé štandardizované prostredie, ktoré napomáha pri identifikácii a klasifikácii kryptoaktív aj pre daňové účely.

Z ITC klasifikácie¹⁷ je pre daňové účely zaujímavá tá časť, ktorá kategorizuje kryptoaktíva z hľadiska ich ekonomického účelu. Má nasledovnú štruktúru:

Reflektovanie ekonomickej podstaty transakcií predstavuje kľúčový stavebný kameň daňových a účtovných predpisov.

ITSA využíva pri klasifikácii kryptoaktív z hľadiska ich ekonomického účelu rovnaké základné kategórie, ako uvádzajú aj medzinárodné inštitúcie (OECD a BIS), a to platobné tokeny, úžitkové tokeny a investičné tokeny. K týmto trom skupinám sa často pridávajú aj tzv. hybridné tokeny, ktoré majú viac funkcií. ITSA v rámci svojej databázy potom uvádza zaradenie konkrétneho tokenu do príslušnej kategórie, spolu s inými základnými údajmi o tokene.

Uvedený príklad klasifikácie, prípadne iná obdobná platforma, je následne využiteľná aj ako základná informácia o ekonomickej podstate tokenu aj pre daňové účely.

KÓD	NÁZOV KRYPTOAKTÍVA
EEP	EKONOMICKÝ ÚČEL (ECONOMIC PURPOSE)
EEP21	Platobný token (Payment Token)
EEP21P	Viazaný platobný token (Stablecoin)
EEP21U	Neviazaný platobný token (Unpegged Payment Token)
EEP21Z	Iný platobný token (Other Payment Token)
EEP22	Úžitkový token (Utility Token)
EEP22A	Prístupový token (Access Token)
EEP22G	Riadiaci token (Governance Token)
EEP22O	Vlastnícky token (Ownership Token)
EEP22S	Vyrovnávací token (Settlement Token)
EEP22Z	Iný úžitkový token (Other Utility Token)
EEP23	Investičný token (Investment Token)
EEP23B	Dlhový token (Debt Token)
EEP23A	Aktívami krytý token (Asset-Backed Token)
EEP23E	Akciový token (Equity Token)
EEP23F	Fondový token (Fund Token)
EEP23Z	Iný investičný token (Other Investment Token)
EEP23D	Derivátový token (Derivative Token)
EEP99	Token s iným ekonomickým účelom (Token with other Economic Purpose)

¹⁶ ISO 10962, Classification of Financial Instruments

¹⁷ Na ilustráciu uvádzam verziu 0.90 ITC klasifikácie. ITSA postupne dopĺňa klasifikáciu a vytvára aktualizované verzie ITC klasifikácie.

¹⁸ <https://www.statista.com/statistics/1203383/cumulative-crypto-funds-aum-worldwide/>

3. Ekonomická podstata a zdaňovanie

Reflektovanie ekonomickej podstaty transakcií predstavuje kľúčový stavebný kameň daňových a účtovných predpisov. Napríklad v zákone o dani z príjmov je ekonomická podstata transakcií zohľadnená v štruktúre príjmov fyzických osôb, keď rozdeľuje príjmy do rôznych skupín (§ 5 - § 8). Rovnaký prístup je možné pozorovať aj v medzinárodných zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia. Podobne v účtovných predpisoch je viditeľná tendencia vychádzať z ekonomickej podstaty. Obsahová, ekonomická stránka transakcií je kľúčová aj v oblasti dane z pridanej hodnoty (DPH). Súvisí s harmonizáciou DPH v rámci vnútorného trhu EÚ. Aplikácia DPH vyžaduje upustenie od formálno-právnej povahy transakcií vyplývajúcich z právnych predpisov jednotlivých členských štátov s cieľom jednotného uplatňovania DPH a minimalizácie nesúladu medzi jednotlivými členskými štátmi.

Daňová a účtovná právna úprava kryptoaktív však tento prístup dostatočne nereflektuje a až na pár výnimiek sa ku všetkým kryptoaktívam prístupuje ako k jednej homogénnej skupine aktív. Príklady ďalej v texte ilustrujú možné problémy vyplývajúce z ignorovania ekonomickej podstaty kryptoaktív.

3.1 Investovanie subjektov finančného trhu do kryptoaktív

Tradičné subjekty finančného trhu (banky, investičné a správcovské spoločnosti a subjekty kolektívneho investovania) postupne vstupujú aj na trh kryptoaktív, prinášajú kapitál a vytvárajú nové produkty. Aktuálne sa kumulatívna hodnota aktív celosvetovo spravovaných kryptofondami pohybuje okolo 60 mld. USD.¹⁸

Za prelomové sa považuje schválenie prvého spotového bitcoinového ETF fondu (z angl. *Exchange Tradable Fund*) v USA začiatkom tohto roka. Do tohto momentu prevažovali na tradičných finančných trhoch investície do kryptoaktív cez derivátové produkty. Hlavný rozdiel medzi spotovými ETF fondami a inými produktmi kryptoaktív obchodovanými na burze

spočíva v tom, že spotový ETF fond vlastní priamo samotné kryptoaktívum, ako je napríklad Bitcoin. Investor spotového ETF fondu teda ekonomicky vlastní podiel na samotnom kryptoaktíve, pričom výkon fondu kopíruje cenové pohyby tohto kryptoaktíva.

V USA je aktuálne k dispozícii niekoľko bitcoinových a najnovšie už aj ethereum spotových ETF fondov od rôznych poskytovateľov, vrátane najväčších svetových správcov aktív ako sú BlackRock a Fidelity. Právna situácia fondov (vrátane ETF) v USA sa líši od situácie v Európe. Z dôvodu finančnej regulácie sú v EÚ kryptoaktívové ETF značne obmedzené. Štandardne sa totiž retailové ETF fondy v EÚ zakladajú vo forme tzv. UCITS (PKIPCP) fondu,¹⁹ ktoré investujú do cenných papierov obchodovateľných na regulovaných trhoch (burzách). Regulácia fondu UCITS však neumožňuje založiť UCITS fond len s jedným investičným aktívom (navyše iným ako obchodovateľný cenný papier), preto sa v prípade kolektívneho investovania do kryptoaktív hľadajú iné formy.

Európa zaznamenala významný pokrok na trhu kryptoaktívových burzových produktov v krajinách ako Švajčiarsko, Nemecko a Francúzsko, kde regulačné rámce podporili akceptáciu kryptoaktív. Regulačné prístupy sa však môžu v rôznych európskych štátoch líšiť. Minulý rok debutoval prvý EÚ spotový bitcoinový ETF (Jacobi FT Wilshire Bitcoin ETF), ktorý bol uvedený na burze v Amsterdame a ktorý je otvorený len profesionálnym investorom. Štandardne sa na spotové investície do kryptoaktív pre retailových klientov využívajú iné formy obchodovateľných cenných papierov, primárne dlhových finančných nástrojov ako investičný certifikát (označované ako ETN z angl. *exchange-traded note* a ETC z angl. *Exchange Traded Commodities*), napríklad ETC Group Physical Bitcoin, 21Shares Bitcoin ETP a VanEck Bitcoin ETN.

Z hľadiska dane z príjmov sa dostávame do situácie, kedy sa pri priamej investícii do kryptoaktív aplikuje 19% / 25%

sadzba dane a 15% zdravotný odvod. Pokiaľ si však investor zvolí investovanie do kryptoaktív prostredníctvom cenných papierov (americké ETF alebo európske ETN), môže dosiahnuť oslobodenie od dane z príjmov u fyzickej osoby. Ekonomická podstata dosiahnutého príjmu je však rovnaká – dosiahnutie výnosu závisí do trhovej ceny podkladového aktíva. Na druhej strane v prípade investovania cez cenné papiere sú niektoré sekundárne riziká (napríklad insolvenca správcovskej spoločnosti, riziko spojené s úschovou aktíva) odlišné ako pri priamej investícii do kryptoaktív. Otázka je, či sú tieto rozdiely podstatné pre tak odlišné daňové dopady (0% vs 36,25%).

Podľa môjho názoru sa na uvedenom prípade prejavuje chýbajúca koncepcia v zdaňovaní kapitálových príjmov fyzických osôb. Ďalej sa je tu zjavná absencia chápania technológie blockchainu ako určitej platformy, na ktorej je možné obchodovať rôzne podkladové aktíva. Kryptoaktíva sú potom zdaňované podľa formy a nie podľa ich ekonomickej podstaty.

3.2 Tokenizácia tradičných finančných nástrojov

V praxi sa už objavil aj opačný trend, ako je uvedený v predchádzajúcom bode. Ide de facto o tokenizáciu (presun na blockchain) tradičných nástrojov finančného trhu.

Napríklad v USA spustil BlackRock produkt s názvom BlackRock USD Institutional Digital Liquidity Fund (ďalej len „BUIDL“). BUIDL je tokenizovaný fond, ktorý investuje prostredky investorov do nákupu amerických štátnych dlhopisov (takzvaných T-Bills) a iných likvidných aktív. Vďaka týmto investíciám umožňuje fond získavať denné výnosy z investovaných prostriedkov.

Podobné produkty postupne pribúdajú. Vznikajú napríklad štruktúry na dlhopisové financovanie projektov nehnuteľností. Aj keď tieto produkty môžu byť rizikové a komplikované, ich cieľ je jednoduchý: nasmerovať kapitál od veriteľov k dlžníkom prostredníctvom blockchain infraštruktúry.

Z pohľadu zákona o dani z príjmov

dochádza k tomu, že tokenizácia cenných papierov by viedla k strate výhody oslobodenia príjmu z predaja u investora fyzickej osoby a ku zdaneniu príjmu z predaja kryptoaktíva, napriek tomu, že podkladové aktívum je obchodovateľným cenným papierom. Opäť chýba vnímanie kryptoaktív a blockchainovej technológie ako platformy na rôznorodé transakcie, s rôznou ekonomicou podstatou.

Ďalšou problematickou oblasťou je spôsob zaúčtovania a zdaňovania výnosov plynúcich z kryptoaktív, vrátane vyššie menovaných tokenizovaných cenných papierov. Investori totiž dosahujú z kryptoaktív výnosy v podobe úrokov a podielov na zisku z určitej investície alebo aktivity. V tomto prípade nehovorím o príjme z predaja ale o dosiahnutí príjmu z investície počas jej držby. Takýto príjem je predmetom dane a pri absencii špecifických pravidiel (akými sú napríklad pravidlá zdanenia príjmu dosiahnutého z ťažby kryptoaktíva²⁰ bude asi jedinou cestou rešpektovať ich ekonomicou podstatu a stavať sa k nim ako k úrokom alebo iným výnosom. Predpokladám, že pre zdanenie príjmov z kryptoaktív ako podielov na zisku podľa § 3 ods. 1 písm. e) a § 12 ods. 7 písm. c) zákona o dani z príjmov budú podmienky dané zákonom splnené len v menšine prípadov, konkrétne pri kryptoaktívach zväčša nebude mať investor podiel na základom imaní spoločnosti.

V prípade investorov právnických osôb účtujúci podľa postupov účtovania pre podnikateľov vzniká za určitých okolností otázka, či preceňovať takéto aktíva pri účtovnej závierke ako obchodovateľné cenné papiere alebo ich nepreceňovať ako kryptoaktíva.

3.3 Tokenizácia nehnuteľností

Tokenizácia aktív reálneho sveta sa týka komodít, majetkových cenných papierov, dlhových nástrojov a tiež nehnuteľností.

Tokenizovaná nehnuteľnosť je nehnuteľnosť alebo jej peňažné toky reprezentované blockchainovým tokenom. Vo všeobecnosti si používanie technológie blockchainu pre tokenizované nehnuteľnosti vyžaduje použitie buď nezame-

19 SMERNICA EURÓPSKEHO PARLAMENTU A RADY 2009/65/ES z 13. júla 2009 o koordinácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa podnikov kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP)

20 § 8 ods. 17 a § 17 ods. 3 písm. n) zákona o dani z príjmov

niteľných tokenov (NFT) alebo zameniteľných tokenov. Benefitom je zvýšenie likvidity (u developera pri financovaní projektu a u investora možnosťou sekundárneho obchodovania), zefektívnenie procesov (úspora času a nákladov pri prevode) a možnosť malých investícií (diverzifikácia investičného portfólia u investora).

V podmienkach SR nie je schválená legislatíva upravujúca tokenizáciu nehnuteľností, i tak sa projekty tokenizovaných zahraničných aj slovenských nehnuteľností ponúkajú na predaj aj u nás. Z pohľadu investora je lákavá výhoda spočívajúca v možnosti vlastniť nehnuteľnosť, napríklad dovolenkový apartmán pri mori, v podielovom spoluvlastníctve a využívať ho počas dohodnutého obdobia v roku. Po právnej stránke je charakter investície rôzne ponímaný v závislosti od lokálneho legislatívneho prostredia. Investícia potom môže mať formu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti, podielu na imaní spoločnosti vlastniacej nehnuteľnosť, dlhového nástroja alebo iného súboru práv definovaných v zmluvnej dokumentácii.

Vlastníctvo tokenizovaných nehnuteľností prináša príjem z predaja tohto tokenu. Podľa aktuálneho znenia zákona o dani z príjmov podlieha zdaneniu ako kryptoaktívum. V porovnaní s držbou nehnuteľnosti štandardným spôsobom teda nie je možné oslobodenie príjmu po splnení podmienok²¹, a to napriek tomu, že podstata príjmu je obdobná.

Taktiež je polemické, ako by sa posudzoval príjem z prenájmu takejto nehnuteľnosti, či by sa zdaňoval podľa § 6 ods. 3, prípadne ako nešpecifikovaný ostatný príjem podľa § 8 zákona o dani z príjmov. Rozdielny by bol napríklad dopad na zdravotných odvodoch. Natíska sa však aj otázka, že ak by sa pri príjme z prenájmu rešpektovala ekonomická podstata – nájom nehnuteľnosti, potom by sa aj pri príjme z predaja príslušného kryptoaktíva bolo potrebné držať ekonomickej podstaty. Pokiaľ by bola podstata kryptoaktíva zhodná s vlastníctvom nehnuteľnosti, malo by prichádzať do úvahy

oslobodenie príjmu, ak by boli splnené podmienky dané zákonom.

Kritické dopady budú vznikať v oblasti DPH. Transakcia s takýmto typom kryptoaktív totiž bude predmetom DPH. Mimo predmetu DPH je možné považovať len dodanie kryptoaktíva podobného peniazom (pozri časť 4.2 DPH režimy). Následne sa dostávame k otázke, či je predaj / dodanie takeého tokenu dodaním časti nehnuteľnosti alebo poskytnutím služby prevodu práv s následným dopadom na určenie miesta dodania a tým aj príslušnej jurisdikcie. Návoď na riešenie tejto dilemy nie sú zatiaľ na medzinárodnej úrovni (OECD, EÚ) k dispozícii. Analýzou zmluvných podmienok je však možné dospieť k odpovediam aspoň v časti prípadov, keď sa niektoré kryptoaktíva budú z hľadiska priznaných nárokov a podstupovaných rizík profilovať ako súbor práv napríklad na peňažné toky a iné zase ako reprezentant časti nehnuteľnosti.



Kritické dopady budú vznikať v oblasti DPH. Transakcia s takýmto typom kryptoaktív totiž bude predmetom DPH.

4. Kryptoaktíva v daňových a účtovných predpisoch

Tendencia nerozlišovať ekonomickú podstatu kryptoaktív zotrúva aj v návrhu zákona o niektorých povinnostiach a oprávneniach v oblasti kryptoaktív a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý je aktuálne v legislatívnom procese a ktorým sa navrhuje novelizácia zákona o účtovníctve a zákona o dani z príjmov.

Za určitý pokrok je možné považovať to, že sa v návrhu ustanovení k Zákona o účtovníctve vyčlenili tokeny elektronických peňazí (tzv. *stablecoiny*) od ostatných kryptoaktív. Pre účely oceňovania sa s nimi bude narábať ako so štandardným-

mi menami / peňažnými prostriedkami. Problematické je, že navrhovaná zmena zákona o účtovníctve nebola reflektovaná v zákone o dani z príjmov. Bližšie sa týmto dopadom venujem v časti 4.1 Zákon o dani z príjmov.

Do budúcnosti považujem za prínosné zvážiť diferenciaciu kryptoaktív aj v zákone o dani z príjmov a oddeliť od všeobecnej skupiny kryptoaktív minimálne niektoré typy kryptoaktív a zosúladiť ich zdaňovanie s ich ekonomickou podstatou. Ide o kryptoaktíva, ktoré:

- majú charakter štandardnej meny (tokeny elektronických peňazí / stablecoiny),
- predstavujú majetkové alebo dlhové cenné papiere (finančné tokeny) a
- reprezentujú vlastnícke práva k nehnuteľnosti alebo hnuťelnej veci (napríklad niektoré NFT).

Z dlhodobého hľadiska bude pravdepodobne potrebné, aby daňové prepisy reagovali a rešpektovali ekonomickú podstatu jednotlivých kryptoaktív. V opačnom prípade budú vznikať v praxi neodôvodnené asymetrie v zdaňovaní a nejasnosti, či postupovať pri zdaňovaní podľa pravidiel určených formou (kryptoaktíva) alebo obsahom (peniaze, cenné papiere, hnuťelná vec, nehnuteľnosť) pri transakciách, ktoré budú predmetom účtovania, určovaní DPH režimu a potenciálne aj v oblasti dane z príjmov fyzických osôb.

4.1 Zákon o dani z príjmov

Nariadenie MiCA označuje stablecoiny pojmami tokeny elektronických peňazí a tokeny naviazané na aktíva.

Tokeny elektronických peňazí (EMT z angl. *E-money tokens*) sú definované v nariadení²² ako druh kryptoaktíva, ktorého účelom je zachovávať stabilnú hodnotu naviazaním na hodnotu jednej oficiálnej meny. Ide teda o stablecoiny kryté štandardnou menou (najčastejšie americký dolár, napríklad USDT (Tether) a USDC (USD Coin))²³.

Ďalej Nariadenie MiCA rozoznáva tokeny naviazané na aktíva (ďalej len „**ART**“ z angl. *Asset-reference tokens*), ktoré sú z hľadiska zákona o účtovníctve považované za štandardné kryptoaktíva. ART je druh kryptoaktíva, ktorý nie je tokenom elektronických peňazí a ktorý má za cieľ

21 § 9 ods. 1 písm a) zákona o dani z príjmov

22 Čl. 3 ods. 1 bod 7 Nariadenia MiCA

23 Obe kryptoaktíva sú navrhnuté tak, aby si udržiavali hodnotu 1 USD.

zachovať stabilnú hodnotu tým, že odkazuje na inú hodnotu alebo právo alebo ich kombináciu vrátane jednej alebo viacerých oficiálnych mien²⁴. Príkladom ART je Libra coin²⁵ a PAX Gold²⁶.

Ako už bolo uvedené vyššie, v návrhu novely zákona o účtovníctve sa vyčlenili tokeny elektronických peňazí od ostatných kryptoaktív. Pre účely oceňovania sa s nimi bude narábať ako so štandardnými

menami / peňažnými prostriedkami. Táto zmena zákona o účtovníctve však nebola reflektovaná v zákone o dani z príjmov. Vybrané účtovné a daňové dopady kryptoaktív sú potom nasledovné:

	TOKENY ELEKTRONICKÝCH PEŇAZÍ ²⁷	OSTATNÉ KRYPTOAKTÍVA
Účtovná hodnota pri obstaraní	Menovitá hodnota; prepočet na eurá referenčným kurzom alebo nákupným kurzom ²⁸	Reálna hodnota ²⁹
Daňová hodnota pri obstaraní	Obstarávacia cena pri kúpe, reálna hodnota pri výmene ³⁰	Obstarávacia cena pri kúpe, reálna hodnota pri výmene ³¹
Rozdiel medzi účtovnou (reálnou) hodnotou a obstarávacou cenou pri nákupe	N/A	Náklad alebo výnos nevstupuje do základu dane ³²
Preceňovanie ku dňu, ku ktorému sa zostavuje ÚZ	Prepočet na eurá s vplyvom na VH ³³	Nie ³⁴
Vplyv precenenia na základ dane	Áno	N/A

Podľa súčasnej úpravy z tabuľky vyplývajú nasledovné závery pre kryptoaktíva nadobudnuté kúpou:

- Za daňovú vstupnú cenu sa považuje obstarávacia cena.
- Pre účtovné účely sa pri obstaraní preceňuje kryptoaktívum na reálnu hodnotu a oceňovací rozdiel (náklad alebo výnos) nevstupuje do základu dane.
- V základe dane sa prejaví daňový výdavok až pri predaji kryptoaktíva.
- Počas držby nedochádza k preceňovaniu kryptoaktíva pre účtovné (ani daňové) účely, iba sa v účtovníctve posudzuje tvorba opravnej položky.
- Účtovná a daňová hodnota kryptoaktíva sa počas držby líšia za predpokladu, že obstarávacia cena je iná ako reálna hodnota.

Záver: Pri vyradení (predaji) kryptoaktíva sa základ dane bude rovnať súčtu výsledkov hospodárenia. Vyššie uvedené rozdiely medzi daňami a účtovníctvom v evidencii hodnoty a vo výnosoch a nákladoch majú teda len dočasný charakter.

Zdôvodnenie:

Účtovná hodnota pri nákupe = Obstarávacia cena + korekcia na reálnu hodnotu (kladné alebo záporné číslo)

Výsledok hospodárenia v roku nákupu = korekcia na reálnu hodnotu (výnos alebo náklad)

Daňová hodnota pri nákupe = Obstarávacia cena

Základ dane v roku nákupu = 0

Účtovné náklady pri predaji = Obstarávacia cena + korekcia na reálnu hodnotu pri nákupe

Účtovné výnosy = predajná cena

Výsledok hospodárenia pri predaji = predajná cena – (obstarávacia cena + korekcia na reálnu hodnotu pri nákupe) = predajná cena – obstarávacia cena – korekcia

na reálnu hodnotu pri nákupe

Výsledok hospodárenia kumulatívne = VH pri nákupe + VH pri predaji = korekcia na reálnu hodnotu pri nákupe + predajná

cena – obstarávacia cena – korekcia na reálnu hodnotu pri nákupe = predajná

cena – obstarávacia cena

Základ dane kumulatívne = Základ dane v roku predaja = predajná cena – obstarávacia cena



Účtovná a daňová hodnota kryptoaktíva sa počas držby líšia za predpokladu, že obstarávacia cena je iná ako reálna hodnota.

Po prijatí návrhu novely v navrhovanom znení pribudne separátne úprava pre nakúpené tokeny elektronických peňazí (stablecoiny) nasledovne:

- Účtovná hodnota a daňová vstupná cena budú totožné³⁵.
- Pre účtovné účely sa tokeny elektronických peňazí pri obstaraní nepreceňujú na reálnu hodnotu.
- Pre účtovné účely sa tokeny elektronických peňazí prepočítajú na eurá pri zostavení účtovnej závierky, a to s vplyvom na výsledok hospodárenia.
- V základe dane sa prejaví rozdiel z precenenia tokenov elektronických peňazí pri zostavení ÚZ.

24 Čl. 3 ods. 1 bod 6 Nariadenia MiCA

25 Jej hodnotu tvorí kôš mien: 50 % americký dolár, 18 % euro, 14 % japonský jen, 11 % libra šterlingov a 7 % singapurský dolár.

26 Každý token PAX Gold (PAXG) je krytý jednou trójskou uncou zlata.

27 Podľa návrhu zákona predloženého do NR SR, ČPT 0293

28 § 24 ods. 3 a navrhované znenie § 25 od. 1 písm c) a h) zákona o účtovníctve

29 § 24 ods. 10 a § 25 ods. 1 písm. h) zákona o účtovníctve

30 § 25b zákona o dani z príjmov

31 § 25b zákona o dani z príjmov

32 § 17 ods. 3 písm. o) zákona o dani z príjmov

33 § 24 ods. 2 zákona o účtovníctve

34 § 27 ods. 13 zákona o účtovníctve

35 Abstrahujem od problému, že zákon o dani z príjmov definuje vstupnú cenu ako obstarávaciu cenu podľa § 25 ods. 6 zákona o účtovníctve, ktorá zahŕňa aj vedľajšie náklady na obstaranie (napríklad poplatky pri výmene), zatiaľ čo sa účtovná hodnota pri peňažných prostriedkoch stanovuje ako menovitá hodnota, ktorá nezahŕňa vedľajšie náklady na obstaranie.

- Súčasne do základu dane vchádza daňový výdavok v cene obstarania pri predaji tokenov elektronických peňazí.

Záver: Rozdiely z precenenia pri zostavení účtovnej závierky sa potom dostávajú do základu dane duplicitne, keďže absentuje špecifická úprava v zákone o dani z príjmov.

V dôsledku uvedenej legislatívnej úpravy sa líši účtovná a daňová hodnota kryptoaktív. Rozširuje sa tým skupina prípadov, kedy sa daňové zaobchádzanie líši od účtovného, čo na jednej strane zvyšuje administratívnu náročnosť pre daňovníkov a na druhej strane výrazne znižuje prehľadnosť a kontrolovateľnosť operácií, ktoré sú predmetom účtovníctva a zdanenia. V krajnom prípade to pri vysokom počte transakcií s kryptoaktívami povedie k vytvoreniu duplicitného „daňového“ účtovníctva alebo k ignorovaniu daňových predpisov z titulu nepriemeranosti nákladov potrebných na ich dodržiavanie.

Vzhľadom na zvýšenú administratívnu záťaž je potom otáznym spoločenský význam takejto odlišnej úpravy v účtovníctve a daniach. Účtovný regulátor trvá na ocenení kryptoaktív v reálnej hodnote. Daňový regulátor stanovuje oceňovanie v obstarávacej cene. „Na konci dňa“ však kumulatívne výsledky hospodárenia sú totožné so základmi dane (abstrahujeme teraz od neuznatelnosti daňovej straty pri predaji kryptoaktív). Je teda táto duplicitná evidencia dostatočne vyvážená spoločensky relevantným benefitom?

Komplikácie nastanú aj pri tokenoch elektronických peňazí denominovaných v USD, ktorých je drvivá väčšina a ktoré sú už dnes pomerne bežne využívané pri úhradách pohľadávok a záväzkov³⁶. Tu zjavná nekonzistencia v návrhu novely účtovných a daňových predpisov povedie k duplicitnému zahrňovaniu precenenia do základu dane a k právnej neistote pri aplikácii v praxi.

4.2 DPH režimy

Finančné riaditeľstvo SR vydalo v máji 2023 Usmernenie k uplatňovaniu DPH pri transakciách zahŕňajúcich kryptomeny³⁷. Toto usmernenie sa vzťahuje len na kryptomeny (t.j. len na podmnožinu kryptoaktív), ktoré na účely DPH fungujú výlučne ako zúčtovacia jednotka a platobný prostriedok. Obdobný prístup zaujal aj orgán EÚ Výbor pre DPH v pracovnom liste č. 1045, keď definuje kryptomeny ako kryptoaktíva, ktoré sú akceptované ako zúčtovacia jednotka a platobný prostriedok.

Z uvedeného je jasný úmysel rozlišovať pre DPH účely kryptoaktíva, ktoré

majú funkciu peňazí, t.j. funkciu zúčtovacej jednotky a platobného prostriedku (t.j. kryptomeny) od iných typov kryptoaktív. Tento postoj vychádza primárne z judikatúry Súdneho dvora EÚ³⁸.

V praxi je potom kritické vyhodnotiť, ktoré kryptoaktíva možno považovať za kryptomeny a ktoré nie, pretože DPH režim pre kryptoaktíva, ktoré majú inú funkciu ako peniaze, bude odlišný.

Usmernenie FR SR rieši aj DPH režim pre služby v oblasti kryptomien (napríklad úschovné alebo zmenárenské služby), kde sa aplikuje oslobodenie analogicky ako pri tradičných finančných službách. V kontexte rôznej funkcionality kryptoaktív sa preto bude aplikovať iný DPH režim pri rôznych kryptoaktívach. Pokiaľ sa poskytované služby netýkajú kryptomien, ale iných kryptoaktív s inou ekonomickou podstatou ako peniaze, oslobodenie od DPH nebude aplikovateľné.

5. Záver

Súvisí taxonómia kryptoaktív s biológiou alebo s daňami? Odpoveď na túto otázku je, že súvisí s oboma. V biológii sa taxonómia chápe ako klasifikácia živých organizmov do hierarchicky usporiadaných kategórií. V širšom slova zmysle sa taxonómia používa na označenie systematickej klasifikácie rôznych položiek a teda aj kryptoaktív. S daňami je taxonómia prepojená foneticky v spoločnom základe slova pre daň z angl. *tax*. Taktiež taxonómia kryptoaktív pomáha pri identifikácii ekonomického účelu jednotlivých kryptoaktív a tým zohráva dôležitú úlohu pri zdaňovaní kryptoaktív. ■



Tu zjavná nekonzistencia v návrhu novely účtovných a daňových predpisov povedie k duplicitnému zahrňovaniu precenenia do základu dane a k právnej neistote pri aplikácii v praxi.

Záver

Ambíciou toho článku bolo poukázať na rôznorodosť ekonomickej podstaty kryptoaktív, ktorá je reflektovaná v taxonómii kryptoaktív. Rozoznávanie funkcií kryptoaktív je z dlhodobého hľadiska podstatné pre nastavenie spravodlivého a neutrálneho zdaňovania. I keď v SR sme len na začiatku tejto cesty, legislatíva už rozlišuje rôzne funkcie kryptoaktív pri stanovení ich DPH režimov. Taktiež účtovné predpisy budú po prijatí novely začať rozlišovať stablecoiny (tokeny elektrických peňazí) od ostatných kryptoaktív.

36 Minulý rok bol uhradených v stablecoinoch viac ako 6,8 bilióna USD, čo porovnateľné s objemom transakcií realizovanými cez kartový systém Visa v sume viac ako 12 biliónov USD (zdroj: Bitwise, Crypto Use Cases 2024, str.19). Väčšina stablecoinových transakcií je v USDT a USDC a v roku 2024 výrazne vzrástli (zdroj: <https://coingecko.com/news/could-stablecoin-volumes-overtake-visa-this-quarter>).

37 Finančné riaditeľstvo SR, Usmernenie k uplatňovaniu DPH pri transakciách zahŕňajúcich kryptomeny 4/DPH/2023/MU

38 Rozsudok C-264/14 Hedqvist

Daňová kontrola a miestne zisťovanie - rozdiely



Samuel Kollár je advokátskym koncipientom v kancelárii PRK Partners. Získal magisterský titul z práva na Právnickej fakulte Univerzity Komenského v Bratislave v roku 2022.

Primárne sa špecializuje na finančné, daňové a obchodné právo.

Mgr. Samuel Kollár
Advokátsky koncipient



Miriam Galandová je partnerkou advokátskej kancelárie PRK Partners. Získala titul LL.M na Queen Mary, University of London v špecializácii medzinárodná arbitráž a obchodné právo, titul Ing. na Obchodnej fakulte Ekonomickej univerzity v Bratislave a absolvovala Právnickú fakultu UK v Bratislave.

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

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

Autori vo svojom článku porovnávajú vybrané aspekty inštitútov daňovej kontroly a miestneho zisťovania. Článok primárne poukazuje na praktické problémy vyvstávajúce zo zamieňania uvedených inštitútov.

Vybrané otázky ohľadom oboch inštitútov

Tento článok nadväzuje na náš predošlý príspevok, ktorý sa venoval inštitútu daňovej kontroly so zameraním sa na dôsledky nedodržania jej zákonom stanovenej maximálnej dĺžky a s tým súvisiacu problematiku zániku práva vyrubiť daň.

Tentokrát sme sa rozhodli zamerať na porovnanie zdanlivo príbuzných inštitútov a to miestneho zisťovania a daňovej kontroly. V praxi sa vyskytujú prípady, kedy procesný postup a rozsah zisťovania správca dane v rámci miestneho zisťovania pripomína daňovú kontrolu. V tejto súvislosti vznikajú rôzne otázky, ktoré by sme sa pokúsili v nižšom texte adresovať; napríklad: Aký je rozdiel medzi daňovou kontrolou a miestnym zisťovaním? V akom momente už nie je možné proces považovať za miestne zisťovanie? Aké následky môže mať postup formálne vykonávaný správcom dane ako miestne zisťovanie ale materiálne vykazujúci znaky daňovej kontroly?

1. Daňová kontrola vs miestne zisťovanie

Zákomom daný účel daňovej kontroly a miestneho zisťovania

Hlavný rozdiel medzi týmito inštitútmi možno postrehnúť vo formulovaní účelu. Inštitút daňovej kontroly resp. jej účelu upravuje § 44 a nasl. zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „**Daňový poriadok**“) nasledovne: „*Daňo-*

vu kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných [daňových] predpisov.“ Daňová kontrola predstavuje teda proces zisťovací a/alebo preverovací vo vzťahu k určeniu dane a dodržiavaniu predpisov, kde správca dane aj dôkazy vyhodnocuje a svoje závery spravidla sumarizuje v protokole¹.

Daňový poriadok definuje miestne zisťovanie v § 37 ods. 2 Daňového poriadku ako: „*činnosť správca dane, v rámci ktorej vyhledáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní.*“ V rámci miestneho zisťovania správca dane len vyhledáva a zbiera informácie.

Kým účelom miestneho zisťovania je zisťovanie skutočností, ktoré majú pomôcť správe daní a nie je viazané len na skutočnosti o subjekte, kde miestne zisťovanie prebieha, účelom daňovej kontroly je okrem zisťovania informácií aj správne



Kým účelom miestneho zisťovania je zisťovanie skutočností, účelom daňovej kontroly je aj správne zistenie dane.

¹ § 46 ods. 8 Daňového poriadku

zistenie dane, a to dane konkrétneho daňového subjektu, u ktorého daňová kontrola prebieha.

K podobným záverom dospel aj Nejvyšší správní soud ČR, ktorý ako cieľ miestneho zisťovania označil „získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“². Naproti tomu v prípade daňovej kontroly Nejvyšší správní soud ČR vyzdvihol to, že daňovou kontrolou sa „zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.“

2. Práva a povinnosti daňových subjektov v rámci miestneho zisťovania

Daňový poriadok ďalej vymedzuje práva³, ale aj povinnosti⁴ kontrolovaných daňových subjektov v § 45 Daňového poriadku. Tieto sa však vzťahujú len na daňovú kontrolu a nie je ich možné (pokiaľ to zákon vyslovne neustanovuje) rozširovať na celú správu daní, a teda ani na miestne zisťovanie.

Následne Daňový poriadok § 38⁵ vymedzuje práva správcu dane pri miestnom zisťovaní. Hoci to nie je výslovne uvedené pri každom oprávnení, v zásade platí, že tieto práva prináležia správcovi dane len v rozsahu nevyhnutne potrebnom na dosiahnutie účelu. Pri inštitúte miestneho zisťovania Daňový poriadok nevymedzuje práva ale len povinnosti daňových subjektov pri miestnom zisťovaní, a to v § 39⁶.

Čo sa týka práv a povinností oboch strán pri porovnávaných inštitútoch pristavme sa pri ich rozdielnom zákonom ukotvení. V prípade daňovej kontroly sú výslovne upravené práva ale aj povinnosti daňového subjektu. Takáto konštrukcia je pochopiteľná, keďže ide o významný zásadný zásah do práv daňových subjektov.

Naopak úprava miestneho zisťovania výslovne uvádza práva správcu dane (§ 38 Daňového poriadku), nie však daňového subjektu. Následne vymedzuje povinnosti daňových subjektov, ktoré im vyplývajú z účasti na miestnom zisťovaní. Zákon teda vyslovne neupravuje práva daňových subjektov pri miestnom zisťovaní, čo však neznamená, že im žiadne práva neprináležia. Miestne zisťovanie je súčasťou správy daní, takže daňovému subjektu prináležia práva všeobecne vymedzené v Daňovom poriadku, napr. tie vyplývajúce z § 3 vymedzujúcom základné zásady správy daní (napr. právo, aby jeho vec bola vybavená bez zbytočných prieťahov, aby správca dane použil najvhodnejšie prostriedky), ale aj iné. Za všetky výslovne spomenieme napríklad právo byť počas miestneho zisťovania zastúpený.

Už v predošlom článku zameraného na inštitút daňovej kontroly autori tohto článku uviedli názor, že daňová kontrola ako taká síce nie je totožným pojmom ako daňové konanie, avšak je jeho esenciálnou súčasťou.⁷ Rovnako tomu je aj v prípade miestneho zisťovania. Z podstaty miestneho zisťovania možno vyvodit, že pri jeho uskutočňovaní dochádza ku rozhodovaniu, resp. zásahom do práv a povinností daňových subjektov, a teda je nesporné, že ide o daňové konanie⁸. Pri miestnom zisťovaní síce nedochádza k vydaniu tzv. meritórnych rozhodnutí, avšak aj počas miestneho

zisťovania správca dane rozhoduje o povinnostiach daňových subjektov, ako sú napr. povinnosti zapožičať správcovi dane vyžiadané dokumenty, či povinnosť umožniť správcovi dane odobratie kontrolnej vzorky a pod. Keď správca dane ukladá daňovému subjektu akúkoľvek zákonom predvídanú povinnosť, musí o uložení tejto povinnosti rozhodnúť.

Vzhľadom na vyššie opísanú povahu jednotlivých rozhodnutí správcu dane vydaných počas miestneho zisťovania sa otvára otázka, či takéto rozhodnutia je možné považovať za iné zásahy orgánu verejnej správy⁹, alebo či nepôjde o opatrenia orgánu verejnej správy¹⁰. Vysporiadanie sa s touto zdánlivo teoretickou otázkou môže mať však významné praktické presahy, najmä s ohľadom na výber správneho typu správnej žaloby, ktorou sa daňové subjekty môžu brániť napr. aj voči nezákonným postupom alebo rozhodnutiam v rámci výkonu miestneho zisťovania. S prihliadnutím na dikciu Správneho súdneho poriadku autori tohto článku upozorňujú, že správnym prostriedkom nápravy pri nezákonnom vykonávaní miestneho zisťovania môže byť aj správna žaloba proti inému zásahu orgánu verejnej správy v zmysle § 252 a nasl. Správneho súdneho poriadku. Zároveň je však nutné poznamenať, že v prípade, ak bude vykonané miestne zisťovanie tzv. zastretou daňovou kontrolou, bude možné uplatňovať prostriedky nápravy ako pri bežnej daňovej kontrole, a teda ísť cestou všeobecnej správnej žaloby, samozrejme za predpokladu, že dôjde vo výsledku ku rozhodnutiu o vyrubení dane.

Pre úplnosť podotýkame, že oba tieto inštitúty, teda miestne zisťovanie, ako aj daňová kontrola sú súčasťou najširšieho strešného pojmu, akým je správa daní¹¹.

2 Rozsudok Nejvyššího správního soudu vedený pod sp. zn. 1Afs70/2004

3 napr. právo byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, právo klásť svedkom a znalcom otázky na ústnom pojednávaní, vyjadrovať sa k priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, či právo nahliadať počas daňovej kontroly do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu, ktoré súvisí s prebiehajúcou daňovou kontrolou.

4 napr. povinnosť umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, poskytovať potrebné informácie a dôkazy a pod.

5 napr. právo na neobmedzený prístup na pozemky, do každej prevádzkovej budovy, miestnosti alebo miesta vrátane dopravných prostriedkov a prepravných obalov, k účtovným písomnostiam, záznamom a informáciám, a to aj na technických nosičoch dát v primeranej dobe predmetu zisťovania a po v rozsahu nevyhnutne potrebnom na dosiahnutie účelu. Popri tomto má správca dane pri miestnom zisťovaní právo robiť si alebo vyžiadať si výpis alebo kópie z účtovných záznamov ako aj iných požadovaných dokumentov a informácií. Rovnako má správca dane právo vyhotovovať z priebehu miestneho zisťovania fotodokumentáciu, či video záznam.

6 napr. povinnosť daňového subjektu poskytnúť potrebnú pomoc a súčinnosť správcovi dane, podávať správcovi dane vysvetlenia, či zapožičiavať správcovi dane vyžiadané doklady alebo ich kópie, umožniť odobrať vzorky.

7 Galandová, M., Kollár, S. Dĺžka daňovej kontroly a zánik práva vyrubiť daň, *Bulletin SKDP* 3/2023, s. 20-25

8 § 2 písm. c) Daňového poriadku definuje daňové konanie ako „konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov“.

9 § 3 ods. 1 písm. e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „**Správny súdny poriadok**“) stanovuje, že: „iným zásahom orgánu verejnej správy faktický postup vykonaný pri plnení úloh v oblasti verejnej správy, ktorým sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté; iným zásahom je aj postup orgánu verejnej správy pri výkone kontroly alebo inšpekcie podľa osobitného predpisu, ak ním sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté.“

10 § 3 ods. 1 písm. c) Správneho súdneho poriadku stanovuje, že: „opatrením orgánu verejnej správy správny akt vydaný orgánom verejnej správy v administratívnom konaní, ktorým sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté“

11 Definiáciu správy daní zakotvuje § 2 písm. a) Daňového poriadku ako: „postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov“.

3. Praktické rozdiely medzi miestnym zisťovaním a daňovou kontrolou

Vymedzenie týchto pojmov je tiež dôležité aj z iných dôvodov, napríklad aj pre nižšie judikatúrou Nejvyššího správného soudu České republiky posudzované zastieranie daňovej kontroly za inštitút miestneho zisťovania.

Pred ďalšou analýzou si dovoľíme zdôrazniť, že tak ako viackrát judikoval aj Nejvyšší správní soud ČR sme názoru, že správca dane nie je oprávnený bez obmedzení vyberať medzi týmito inštitútmi, nakoľko pri nich dotknuté daňové subjekty disponujú rôznymi právami.¹²

Pri „porovnávaní“ miestneho zisťovania a daňovej kontroly Nejvyšší správní soud ČR vedený pod sp. zn 4 Asf/14/2017 zdôraznil, že „institút daňovej kontroly, práve proto, že představuje kvalitativně intenzivnější zásah do práv daňového subjektu, obsahuje na druhé straně řadu ustanovení, která v rámci tohoto postupu garantují daňovým subjektům určitá práva: daňová kontrola se zahajuje formalizovaným úkonem správce daně vůči daňovému subjektu (§ 87 daňového řádu), s výsledkem kontroly musí správce daně daňový subjekt předepsaným způsobem seznámit a umožnit mu se ke zjištěním správce daně vyjádřit (§ 88 daňového řádu), daňovou kontrolu lze opakovat pouze ze zákonem stanovených důvodů (§ 85 odst. 5 daňového řádu), další práva daňového subjektu v průběhu daňové kontroly jsou zakotvena v § 86 odst. 2 daňového řádu. Naopak vyhledávací činnost takovýto přísný právní rámec nemá.“¹³

Judikatúra¹⁴ teda potvrdzuje, že správca dane nemá neobmedzenú možnosť vyberať si medzi tým, či pri zisťovaní resp. overovaní skutočnej daňovej povinnosti konkrétneho subjektu bude postupovať podľa jedného či druhého procesného inštitútu. Správca dane je povinný zvoliť vhodný inštitút na základe

účelu, ktorý ide dosiahnuť, teda či u daného subjektu len zbiera informácie, záznamy alebo dokumenty potrebné pre správu daní alebo ide overovať správne určenie dane. Zároveň musí od začiatku jasne prezentovať, ktorý z inštitútov využíva a tomu prispôbiť svoj postup.

4. Priebeh daňovej kontroly a miestneho zisťovania

Okrem rozdielného účelu, vymedzenia práv a povinností možno rozdiely medzi inštitútmi pozorovať aj pri ich priebehu. Daňovú kontrolu vymedzuje daňový poriadok v § 46 ako proces, ktorý má zákonom jasne vymedzený začiatok a koniec. Táto sa začína „dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.“ Zákon umožňuje aj dohodu na novom termíne začatia daňovej kontroly v prípade, ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Významným momentom pri daňovej kontrole, ktorý chráni práva daňového subjektu je aj povinnosť správcu dane v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku informovať daňový subjekt o pochybnostiach, ktoré má o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených. Na uvedené nadväzuje jeho povinnosť vyzvať daňový subjekt na ich doplnenie, opravu a vyjadrenie. Toto právo na oznámenie pochybností umožňuje kontrolovanému daňovému subjektu predložiť dokumenty, vysvetlenie alebo iné dôkazy na vyvrátenie pochybností správcu dane.¹⁵ Takúto povinnosť však správca dane nemá pri miestnom zisťovaní.

Skončiť sa daňová kontrola môže, tak ako sme uviedli aj v predošlom článku trma zákonom upravenými spôsobmi (dňom doručenia protokolu o daňovej kontrole, do-

ručením oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok, alebo ak dôjde k zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu z dôvodu neumožnenia vykonania daňovej kontroly zo strany platiteľa dane¹⁶.

Miestne zisťovanie naopak nemá svoj začiatok ani koniec zákonne zakotvený, zákon predpokladá, že pôjde skôr o úkon, ktorý správca dane vykoná v krátkom časovom úseku. Čiastočne to vyplýva aj z jeho účelu, keďže miestne zisťovanie je inštitút len zisťovací, ktorý by nemal trvať dlhšie časové obdobie, keďže na rozdiel od daňovej kontroly nezahŕňa proces vyhodnocovací. V nadväznosti na tento účel správca dane o uskutočnení miestneho zisťovania nemusí vopred informovať daňový subjekt. V prípade miestneho zisťovania o jeho priebehu je v zmysle § 37 ods. 4 Daňového poriadku správca dane povinný vyhotovovať zápisnicu alebo úradný záznam.

V rámci praktickej roviny sa s využitím inštitútu miestneho zisťovania správcom dane môžeme stretnúť v rôznych situáciách, napríklad:

- Potrebu vykonať miestne zisťovanie vyvolá daňová kontrola, ktorú správca dane vykonáva u iného daňového subjektu, napríklad počas tejto kontroly potrebuje niektoré skutočnosti overiť u iného daňového subjektu.
- Miestne zisťovanie vykonáva správca dane nezávisle od daňovej kontroly a daňová kontrola po jeho vykonaní ani nenasleduje, spravidla preto, že správca dane na základe získaných informácií a dokumentov neidentifikoval pochybnosti o správnosti priznanej dane. V takomto prípade správca dane na vykonané miestne zisťovanie nenaviazuje daňovou kontrolou alebo inými zabezpečovacími úkonmi.
- Miestne zisťovanie vykoná správca dane ako úvodný krok, pri ktorom z mapuje situáciu a na základe získaných informácií/

12 Rozhodnutie Nejvyššího správného soudu České republiky vedené pod sp. zn. 1Afs70/2004: „Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení“ alebo Rozhodnutie Nejvyššího správného soudu České republiky vedené pod sp. zn. 1Afs70/2004: „Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.“

13 Rozhodnutie Nejvyššího správného soudu České republiky vedené pod sp. zn 4 Asf/14/2017

14 Rozsudok Nejvyššího správného soudu vedený pod sp. zn. 7Asf 231/2021-34: „Z uvedené judikatury tedy vyplývá, že účelem místního šetření je získávání předběžných, resp. podkladových informací („mapování terénu“), nikoliv zjišťování, ověřování, resp. stanovování daňové povinnosti. K poslednímu uvedenému slouží daňová kontrola. Daňovou kontrolou se zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Tomu odpovídá i rozsah práv daňového subjektu. Konečně z uvedené judikatury vyplývá, že správce daně musí respektovat smysl a účel uvedených institutů a nesmí je zaměňovat. Opačný postup může být posouzen jako vybočení z mezí vyhledávací činnosti, resp. jako nezákonný zásah.“

15 Rozhodnutie Nejvyššího správného soudu České republiky vedené pod sp. zn. 1Afs70/2004: „[...] je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ[...]; následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. [...] O výsledku zjištění pak sepiše správce daně zprávu o daňové kontrole [v slovenskom Daňovom poriadku Protokol], kterou je povinen s daňovým subjektom projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že [...] daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení.“

16 § 79 ods. 6 Zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

dokumentov začne daňovú kontrolu u toho istého alebo iného subjektu.

Práve táto posledná situácia, kedy u jedného subjektu prebehlo miestne zisťovanie a následne sa začne daňová kontrola môžu viesť k otázkam a diskutabilným dôsledkom, ktorými sa bližšie venujeme v nasledujúcich častiach. Vykonať miestneho zisťovania u daňového subjektu počas daňovej kontroly je síce prípustné, správca dane je však povinný rešpektovať práva daňového subjektu, ktoré mu prináležia počas daňovej kontroly podľa § 45 Daňového poriadku.¹⁷

5. Prelínanie hraníc medzi daňovou kontrolou za miestnym zisťovaním a dôsledky ich prekročenia

Vyrubenie dane na základe výsledkov miestneho zisťovania

Jedným z prvých zo série rozhodnutí ohľadom povahy miestneho zisťovania bolo rozhodnutie Nejvyššího správného soudu České republiky vedené pod sp. zn. 1Afs70/2004, v ktorom sa okrem iného zaoberal otázkou, či je vôbec možné vyrubenie dane na základe poznatkov a indícií získaných počas uskutočneného miestneho zisťovania bez toho, aby bola zahájená daňová kontrola. Odpoveď na túto otázku hľadal cez analýzu účelu, resp. cieľu týchto inštitútov, ktoré sme spomínali v predchádzajúcich častiach.

Aj vzhľadom na analýzu účelu týchto inštitútov a práv, ktorými disponujú daňové subjekty pri ich vykonávaní, asi nie je prekvapivý záver Nejvyššího správného soudu, že nepostačuje, ak je daňová povinnosť dorubená správcom dane len na základe výsledkov získaných pri miestnom zisťovaní (účelom ktorého je len získavanie informácií - tzv. mapovanie

terénu) bez toho, aby sa začala a vykonala daňová kontrola. Takýmto postupom by bol totiž daňový subjekt ukrátený na svojich zákonom garantovaných právach.¹⁸

Vyššie uvedené argumenty ohľadom nemožnosti vyrubenia dane len na základe vykonaného miestneho zisťovania možno doplniť konštatovaním, že spomenutá nemožnosť vyplýva aj priamo zo znenia Daňového poriadku. V zmysle § 68 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že vyrubovacie konanie začína dňom nasledujúcim po dni, kedy bol doručený protokol o výsledku daňovej kontroly. Z tohto je zrejmé, že ku začatiu vyrubovacieho konania nikdy nedôjde, keďže miestne zisťovanie nie je zavŕšené vydaním protokolu. V takomto prípade by teda neboli naplnené ani formálne zákonné podmienky ani len pre začatie vyrubovacieho konania.

Možnosť použiť dôkazy získané v rámci miestneho zisťovania v daňovej kontrole

Pri správe daní možno ako dôkaz použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Zároveň v rámci demonštratívneho výpočtu je v § 24 ods. 4 Daňového poriadku vyslovene uvedený ako dôkaz aj zápisnica o miestnom zisťovaní.

V zmysle vyššie uvedeného niet preto pochyb, že zápisnica z miestneho zisťovania u iného daňového subjektu môže byť použitá ako dôkaz pri vykonávaní daňovej kontroly u iného subjektu. Avšak použitie dôkazov získaných pri miestnom zisťovaní v rámci následnej daňovej kontroly má svoje limity.

Predovšetkým predmetné miestne zisťovanie musí prebehnúť v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

Špecificky si v tejto súvislosti dovoľíme upozorniť na dôkaz - výsluch svedka, ak bol vykonaný počas miestneho zisťovania

u iného subjektu. Na rozdiel od daňovej kontroly, pri miestnom zisťovaní daňový subjekt nemá právo sa takéhoto výsluchu zúčastniť ani nemá právo klásť svedkovi otázku. Ak však tento výsluch má byť použitý ako dôkaz v rámci daňovej kontroly, tak kontrolovanému daňovému subjektu musí byť umožnené zúčastniť sa na jeho výsluchu a klásť mu otázky.¹⁹ Ak tomu tak nebolo a správca dane chce svoju rozhodnutie oprieť o takýto dôkaz, bude potrebné výsluch zopakovať a umožniť účasť kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi.

Pre doplnenie uvádzame, že kontrolovaný daňový subjekt má zo zákona možnosť navrhovať správcovi dôkazy, a teda má možnosť navrhnúť vykonanie výsluchov svedkov či iných osôb, ktoré boli vypočuté počas miestneho zisťovania.²⁰

Posudzovanie skutočného obsahu úkonu správcu dane

Nie je tiež prípustné, aby úkony, ktoré presahujú rámec miestneho zisťovania vykonával správca dane v rámci miestneho zisťovania.²¹ Problematické je však vymedzenie všeobecnej hranice prípustnosti a je potrebné každý prípad posudzovať osobitne, s ohľadom na konkrétne okolnosti. Zároveň platí, že podstatné pre posúdenie právnej povahy úkonu správcu dane nebude jeho formálne označenie, ale skutočné konanie správcu dane, teda či len zisťoval a vyhľadával podkladové informácie a dôkazné prostriedky, alebo či už fakticky zisťoval a overoval výšku daňovej povinnosti.²²

V tejto súvislosti Nejvyšší správný soud ČR rozhodol, že o vybočenie z mantinelov pôjde napríklad v situácii, keď správca dane požaduje predloženie kompletného účtovníctva, a tiež v prípade ak žiada síce menšie množstvo podkladov (ako celého účtovníctva), a to „v tých situáciách, kedy správca dané namísto pouhého zisťovania

17 Porovnaj Cakoci, K., Popovič, A. Dôkazy získané v rámci miestneho zisťovania a limity ich využitia v daňovej kontrole. *Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnosťiam*, 2017s. 87 – 100, ISBN 978-80-8152-584-1

18 Rozhodnutie Nejvyššího správného soudu České republiky vedené pod sp. zn. 1Afs70/2004: „nepostačuje, je-li daňová povinnost doměřena pouze na základě výsledků získaných při místním šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována právě § 16 daňového řádu. Takovým postupem by byl totiž daňový subjekt kráten na svých, zákonem garantovaných právech, zejména na právu kvalifikované obrany, kterou může uskutečnit, vycházející z úvah a výsledku zjištění, jež jsou nutným obsahem právě zprávy z daňové kontroly.“

19 Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vedený pod sp. zn. 5Sžf/60/2009

20 Pre ďalšie podrobnosti pozri Cakoci, K., Popovič, A.: Dôkazy získané v rámci miestneho zisťovania a limity ich využitia v daňovej kontrole. *Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnosťiam*, 2017s. 87 – 100, ISBN 978-80-8152-584-1, Šábo, J.: Hodnotenie dôkazov v daňovom práve, Košice: Šafárik Press, 2020. ISBN 978-80-8152-880-4

21 Rozsudok Nejvyššího správného soudu vedený pod sp. zn. 5 Afs 301/2019: „Jakékoliv úkony přesahující rámec místního šetření má pak správce daně provádět v rámci daňové kontroly jako institutu sloužícího ke komplexnímu ověřování daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.“

22 Rozsudok Nejvyššího správného soudu vedený pod sp. zn. 5 Afs 301/2019: „Pro posouzení právní povahy úkonu správce daně není rozhodné jeho formální označení, ani doba jeho trvání [...]. Podstatné je skutečné počínání správce daně, tedy zda pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu.“

podkladových informácií a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti.²³

V predmetnom prípade išlo o vykonanie miestneho zisťovania u daňového subjektu, pri ktorom správca dane určil ako cieľ miestneho zisťovania zistenie informácií a zaistenie podkladov za účelom overenia oprávnenosti uplatnenia odpochtu na výskum a vývoj. Počas miestneho zisťovania bolo správcovi predložené veľké množstvo dokumentov, pričom správca dane tieto dokumenty posúdil a len kópie z niektorých dokumentov si následne z miestneho zisťovania prevzal. Po uplynutí viac ako jedného roku od miestneho zisťovania bola zahájená u rovnakého daňového subjektu daňová kontrola. V protokole o jej zahájení sám správca dane uviedol, že sa oboznámil so všetkými získanými podkladmi, že tieto poskytnuté dokumenty prešiel a vyhodnotil, čo potvrdzovalo, že v rámci úkonu formálne označeného ako miestne zisťovanie vykonával činnosti, ktoré je oprávnený vykonať len v rámci daňovej kontroly.

Po preskúmaní všetkých skutočností Nejvyšší správní soud v citovanom rozsudku uviedol, že: „zkoumaný postup žalovaného byl daňovou kontrolou (zaměřenou na odečitatelnou položku na výzkum a vývoj), a nikoliv místním šetřením.“ a tiež „Pokud tedy správce daně provádí úkony materiálně náležející do institutu daňové kontroly v rámci postupu formálně označeného za místní šetření, odepírá daňovému subjektu jeho práva.“²⁴ Nejvyšší správní soud České republiky uzavrel, že prvý kontrolný postup (označený ako miestne zisťovanie) bol daňovou kontrolou, a kdeže zo spisu

„Maskovanie“ daňovej kontroly za miestne zisťovanie môže mať závažné dôsledky na zákonnosť týchto postupov.

nevyplýva splnenie podmienok na vykonanie opakovanej daňovej kontroly, daňová kontrola zahájená neskôr bola začatá nezákonne.²⁵

Dôsledky vykonania materiálnej daňovej kontroly pod formálnym označením „miestne zisťovanie“

V zmysle judikatúry pri posudzovaní dôsledkov je relevantné prihliadnúť na časový horizont, ktorý delí kontrolný postup formálne označený ako miestne zisťovanie (materiálne však naplňajúci znaky daňovej kontroly) a následné formálne zahájenie daňovej kontroly.

Ak vykonanie prvého kontrolného úkonu formálneho označeného ako miestne zisťovanie a následne začatie daňovej kontroly delí väčší časový úsek, bude legitímne vychádzať zo záveru, že skorší kontrolný postup bol už ukončený. Výsledkom toho by bolo, že každé ďalšie formálne začatie daňovej kontroly by bolo nutné posudzovať ako jej opakovanie, ktoré je možné len v zákonne vymedzených prípadoch (§ 44 ods. 4 písm. a) až d)²⁶ Daňového poriadku). Ak by tieto neboli splnené, takáto „druhá“ daňová kontrola by bola nezákonná.

V prípade, kedy medzi miestnym zisťo-

vaním (materiálnou daňovou kontrolou) a formálne začatou daňovou kontrolou nie je zásadný časový odstup, bolo by možné posudzovať oba kontrolné procesy ako jednu a tú istú materiálnu daňovú kontrolu. V tomto prípade by sme oba kontrolné postupy posudzovali ako súčasť jednej daňovej kontroly, kedy by sa sledovalo dodržanie zákonom stanovenej dĺžky daňovej kontroly. V prípade jej prekročenia by takáto daňová kontrola mohla byť považovaná za nezákonnú. K tomuto však treba poznamenať, že povinnosť tvrdiť resp. dokazovať, že v skutočnosti nejde o miestne zisťovanie, ale o daňovú kontrolu bude ležať primárne na strane daňového subjektu. Okrem uvedenia dôvodov, na základe ktorých považuje miestne zisťovanie za daňovú kontrolu, bude potrebné preukazovať, či na základe tohto došlo ku pochybeniam v rámci dodržiavania procesných postupov v rámci daňovej kontroly, resp. či došlo k prekročeniu lehoty na výkon daňovej kontroly. Tiež je možné len odporučiť, aby túto skutočnosť namietal čo najskôr.

Záver

Pre úplnosť dodávame, že mimo povinnosti daňových subjektov poskytovať súčinnosť počas miestneho zisťovania, či daňovej kontroly, Daňový poriadok v § 26 ods. 7 zakotvuje samostatnú všeobecnú povinnosť poskytnutia súčinnosti, podľa ktorej musia všetci vydať správcovi dane po jeho výzve všetky požadované písomnosti, listiny a iné veci, ktoré môžu byť dôkazom pri správe daní. V prípade, že rozsah vyžadovanej súčinnosti je príliš rozsiahly, môžu vzniknúť podobné otázky ako sme analyzovali vyššie. ■

Záver

Zdanlivo podobné inštitúty miestneho zisťovania a daňovej kontroly si správca dane nemôže svojvoľne zamietať. Každý z nich plní rozdielny účel a spájajú sa s ním rozdielne práva daňových subjektov, ktoré majú svoje opodstatnenie vzhľadom na účel týchto inštitútov. Na základe vyššie uvedeného možno tiež formulovať záver, že „maskovanie“ daňovej kontroly za miestne zisťovanie môže mať závažné dôsledky, a to najmä vzhľadom na prekročenie časového limitu na vykonanie daňovej kontroly ako aj obmedzenia ohľadom na možnosť vykonania opakovanej daňovej kontroly.

23 Rozsudok Nejvyššího správního soudu vedený pod sp. zn. 7Asf 231/2021-34

24 Tamtiež

25 Rozsudok Nejvyššího správního soudu vedený pod sp. zn. 7Asf 231/2021-34: „V projednávané věci je přitom nesporné, že zahájená daňová kontrola se týkala odečitatelné položky na výzkum a vývoj, tj. týkala se skutečností, které již byly (materiálně v rámci postupu označeného jako místní šetření) kontrolovány (viz výše). S ohledem na časový odstup takto zahájené daňové kontroly od posledního úkonu při předcházejícím kontrolním postupu („místním šetřením“) lze přitom legitimně usuzovat na to, že v pořadí první kontrolní postup byl již ukončen. Aby tedy bylo lze takovou daňovou kontrolu zahájit, musely by být splněny citované podmínky § 85 odst. 5 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že splnění uvedených podmínek přípustnosti opakované daňové kontroly žalovaný ani netvrdí (a toto neplatí ani ze správního spisu – těžko lze nadto v nyní přezkoumávané situaci dojít k závěru, že by zde mohly být nějaké skutečnosti nebo důkazy, které žalovaný bez svého zavinění nemohl uplatnit před samotným zahájením daňové kontroly), nelze jinak, než označit daňovou kontrolu zahájenou dne 24. 5. 2017 za zahájenou v rozporu se zákonem.“

26 V zmysle § 44 ods. 4 Daňového poriadku možno vykonať tzv. opakovанú daňovú kontrolu, a to (i) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním, (ii) ak daňový subjekt žiada o vrátenie sumy podľa daňových predpisov, (iii) na podnet ministerstva, finančného riaditeľstva, alebo (iv) na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní alebo orgánov Policajného zboru.

Ústavný súd Slovenskej republiky

Vyrubovacie konanie a (ne)možnosť vykonania niektorých dôkazov v ňom

Ústavný súd Slovenskej republiky uznesením č. k. II.ÚS 218/2024 zo dňa 24. apríla 2024 ústavnú sťažnosť **odmietol**.

Ústavný súd vec rozhodol v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Molnára a sudcov Ivana Fiačana (sudca spravodajca) a zo sudcu Ľuboša Szigetiho.

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Molnára a sudcov Ivana Fiačana (sudca spravodajca) a Ľuboša Szigetiho v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **CLV, s.r.o.**, Nižné Kapustníky 3, Košice, IČO 46 979 689, zastúpenej KAIFER advokátska kancelária s.r.o., Fibichova 11, Košice, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/39/2021 z 22. augusta 2023 takto

rozhodol:

Ústavnú sťažnosť **odmieta**.

Odôvodnenie:

I. ÚSTAVNÁ SŤAŽNOSŤ A SKUTKOVÝ STAV VECI

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručенou ústavnému súdu 27. novembra 2023 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práva základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 10Sžfk/39/2021 z 22. augusta 2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie.
2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že rozhodnutím z 23. mája 2019 vyrubil Daňový úrad Košice (ďalej len „daňový úrad“) sťažovateľke rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) 38179,11 eur za zdaňovacie obdobie november 2017. Sťažovateľke nebol uznaný nárok na odpočítanie DPH z tam špecifikovaných faktúr vystavených dodávateľmi tovaru a služieb z dôvodu, že na základe vykonaného dokazovania nebolo zo strany sťažovateľky dostatočným spôsobom preukázané reálne dodanie tovaru a služieb od tam uvedených dodávateľov.
3. Na základe sťažovateľkou podaného odvolania rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím z 26. augusta 2019 tak, že potvrdilo rozhodnutie daňového úradu.
4. Sťažovateľka sa správnu žalobou podľa § 177 a nasl. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva z 26. augusta 2019. Krajský súd v Košiciach rozsudkom z 12. novembra 2020 správnu žalobu zamietol.
5. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP, o ktorej rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom tak, že kasačnú sťažnosť zamietol.
6. K námietke nevykonania dokazovania daňovým úradom vo vyrubovacom konaní kasačný súd uviedol, že sťažovateľka



Sťažovateľke nebol uznaný nárok na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľmi tovaru a služieb z dôvodu, že na základe vykonaného dokazovania nebolo zo strany sťažovateľky dostatočným spôsobom preukázané reálne dodanie tovaru a služieb od tam uvedených dodávateľov.

na preukázanie opodstatnenosti práva na odpočítanie DPH predložila daňovému úradu iba faktúry dodávateľov a v ďalšom priebehu daňovej kontroly bola pasívna. Nereagovala na výzvu daňového úradu, nezúčastnila sa výsluchu svedkov ani prerokovania pripomienok uvedených vo svojom vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly. Kasačný súd poukázal na to, že sťažovateľka preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok odpočítania DPH z faktúr od dodávateľov opiera o existenciu dokladov o používaní deklarovaných tovarov a služieb na ďalšie zdaniteľné plnenia, resp. o použitie na vlastnú spotrebu v rámci svojej podnikateľskej činnosti, pričom tieto doklady predložila až vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly. Najvyšší správny súd uviedol, že v rámci vyrubovacieho konania môže daňový subjekt navrhnúť vykonanie takých dôkazov, resp. označiť výlučne také dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré objektívne nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Začatím vyrubovacieho konania sa dokazovanie nezačína nanovo, ale nadväzuje na výsledky daňovej kontroly. Kasačný súd nezistil z podaní sťažovateľky žiadny dôvod, pre ktorý nemohla predložiť fotodokumentáciu tovarov a služieb a odberateľské faktúry počas trvania daňovej kontroly. Pasivitu sťažovateľky v rámci vedenej daňovej kontroly nemožno zhojiť predložením tohto druhu dôkazov až v priebehu vyrubovacieho konania, pretože by sa tým poprel účel daňovej kontroly a koncentračnej zásady pri predkladaní dôkazov v rámci daňovej kontroly.



Podľa najvyššieho správneho súdu je nepochybné, že vyrubovacie konanie (a v rámci neho hodnotenie dôkazov) sa uskutočnilo.

7. **Podľa najvyššieho správneho súdu je nepochybné, že vyrubovacie konanie (a v rámci neho hodnotenie dôkazov) sa uskutočnilo.** Ide o skutkovo odlišnú situáciu, než na akú reagoval ústavný súd v náleze sp. zn. I. ÚS 30/2018. Poukázal na závery krajského súdu, podľa ktorého vyhodnotením sťažovateľkou predložených listín a fotodokumentácie nešlo o dôkazy, ktoré by boli schopné preukázať, že predmetné tovary a služby skutočne dodali sťažovateľke deklarovaní dodávateľia. Spochybnil úvahu sťažovateľky, že bez dodávok deklarovaných faktúrami na vstupe by nemohla poskytnúť plnenia na výstupe svojim odberateľom. Podľa krajského súdu preukázanie hmotnoprávných podmienok odpočítania DPH je potrebné preukázať vo vzťahu ku konkrétnym dodaniam, k čomu však nedošlo.
8. **Podľa názoru kasačného súdu sťažovateľka, najmä v dôsledku svojej pasivity, jednoznačne neuniesla dôkazné bremeno a do skončenia daňovej kontroly nevyvrátila**

dôvodné pochybnosti daňového úradu o reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení. Poukázal aj na to, že správny súd za podstatné považoval nepreukázanie uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných obchodov tvrdených spornými faktúrami, čo vychádzalo aj z daňového konania. Za nepreukázanú sa tak považovala samotná existencia zdaniteľných plnení na vstupe, ktoré mali byť dodané deklarovanými dodávateľmi.

9. Ďalej kasačný súd poukázal na relevantnú judikatúru ústavného súdu a najvyššieho správneho súdu, ako aj rozhodnutie sp. zn. 5Sfk/27/2021 z 28. júna 2023 vo veci sťažovateľky k obdobným právnym záverom.

II. ARGUMENTÁCIA SŤAŽOVATEĽKY

10. **Sťažovateľka namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu. V ústavnej sťažnosti argumentuje, že napadnutý rozsudok nie je riadne odôvodnený a je založený na arbitrárnych právnych záveroch.** Právne závery najvyššieho správneho súdu sú arbitrárne, keďže popierajú zmysel a účel príslušných ustanovení aplikovaných právnych predpisov (čo sa týka výkladu rozsahu dôkazného bremena) a napadnutý rozsudok nie je riadne odôvodnený. Právne posúdenie veci predstavuje neodôvodnený odklon od skoršej judikatúry najvyššieho správneho súdu, Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ústavného súdu a Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“).



Sťažovateľka namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu. V ústavnej sťažnosti argumentuje, že napadnutý rozsudok nie je riadne odôvodnený a je založený na arbitrárnych právnych záveroch.

11. **Sťažovateľka považuje za ústavne nekonformný výklad osobitne § 68 zákona č. 563/2009 Z. z. o správne daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový**

poriadok“) najvyšším správnym súdom upravujúceho priebeh vyrubovacieho konania a spôsob a rozsah dokazovania v ňom vykonávaného. V daňovom konaní uvedené skutočnosti namietala, pričom správne súdy sa s touto jej námietkou vysporiadali nedostatočne, resp. vôbec k nej nezaujali stanovisko. Napadnutý rozsudok je v tomto smere odôvodnený nedostatočne a nepresvedčivo.



Podľa sťažovateľky v jej veci neprebehlo vyrubovacie konanie v takom rozsahu, ako to predpokladá daňový poriadok, resp. bolo odmietnuté vykonanie dokazovania v rozsahu dôkazov predložených sťažovateľkou.

12. Podľa sťažovateľky v jej veci neprebehlo vyrubovacie konanie v takom rozsahu, ako to predpokladá daňový poriadok, resp. bolo odmietnuté vykonanie dokazovania v rozsahu dôkazov predložených sťažovateľkou, pričom najvyšší správny súd sa len stotožnil s rozhodnutím krajského súdu a finančného riaditeľstva.
13. Sťažovateľka namietala, že bolo odmietnuté vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní v rozsahu dôkazov, ktoré predložila spolu s vyjadrením k protokolu z daňovej kontroly z 13. februára 2019. Najvyšší správny súd uvedenú námietku nesprávne interpretoval, keď uviedol, že sťažovateľka mala dôkazy predložiť počas daňovej kontroly. Správne orgány a správne súdy tak dokazovanie vo vyrubovacom konaní obmedzili iba na dôkazy predložené počas daňovej kontroly.
14. **Podľa sťažovateľky zákonodarca výslovne nezakotvil potrebu vykonania dokazovania v priebehu daňovej kontroly (§ 46 daňového poriadku), iba upravil náležitosti týkajúce sa procesu obstarávania podkladov na zistenie skutkového stavu, z ktorého sa následne vo vyrubovacom konaní vyhodnotí, či sú splnené hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH.** Na rovnakom závere sa ustálil aj ústavný súd v náleze sp. zn. I. ÚS 30/2018. Najvyšší správny súd odklon od citovaného nálezu (I. ÚS 30/2018), a teda aj odklon od prezentovaného výkladu ustanovení daňového poriadku týkajúcich sa povinnosti vykonať dokazovanie vo vyrubovacom konaní relevantne nevysvetlil. Odkaz na to, že v prerokúvanej veci bolo prvé rozhodnutie správcu dane zrušené rozhodnutím finančného riaditeľstva, je irelevantný a vykazuje znaky svojvôle. Odklon aj s odôvodnením, že ústavný súd neurčil výklad uvedených ustanovení daňového poriadku ako právne záväzný, „*sa javí* prinajmenšom ako alibistický, arbitrárny a odporujúci zásadám právnej istoty“.
15. **Sťažovateľka tiež namieta ústavne nekonformný výklad relevantných právnych predpisov upravujúcich právo na odpočet DPH, poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžfk/71/2017, nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 259/2022 a tvrdí, že došlo k nesprávnemu posúdeniu neunesenia dôkazného bremena.** Podľa sťažovateľky z napadnutého rozsudku vôbec nevyplýva, ako kasačný súd posúdil v konfrontácii s konkrétnymi jej námietkami správnosť záverov orgánov finančnej správy vo vzťahu k existencii dôkazov v jej ne/prospech. Je toho názoru, že daňovému úradu predložila nielen faktúru, ale aj iné dôkazy preukazujúce, že s predmetom dodania disponovala, nakladala, a tiež spôsob ich ďalšieho použitia, čím splnila zákonné podmienky na odpočítanie DPH. Existenciu predmetu dodania preukázala fotodokumentáciou a preukázaním dodania plnenia tretím osobám, resp. použitím pre vlastnú potrebu. Týmto spôsobom sťažovateľka vyčerpala vlastné dôkazné bremeno, preto daňový úrad mal preukázať neexistenciu zdaniteľných plnení a tiež aj dôsledky dôkaznej núdze v tomto smere. Z uvedených dôvodov nemôže obstať právny záver najvyššieho správneho súdu o nepreukázaní samotnej existencie zdaniteľných plnení na vstupe a je aj ústavne neudržateľný pri zohľadnení právnych záverov ústavného súdu. Sťažovateľka v daňovom konaní zachovala bežne vyžadovanú obozretnú starostlivosť o to, aby vedela riadne preukázať existenciu a nakladanie s prijatým zdaniteľným plnením.
16. Podľa sťažovateľky najvyšší správny súd ústavne nekonformne interpretoval zásadu prenesenia dôkazného bremena, na základe čoho dospel k neudržateľnému záveru o nepreukázaní samotnej existencie zdaniteľných plnení na vstupe. Na tomto podklade považoval najvyšší správny súd námietky sťažovateľky za nedôvodné, čo však je potrebné považovať za zjavne neodôvodnený a arbitrárny záver, ktorého dôsledkom bolo aj odmietnutie spravodlivosti a porušenie označených práv podľa ústavy a dohovoru.

III. PREDBEŽNÉ PREROKOVANIE ÚSTAVNEJ SŤAŽNOSTI

17. Ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky predbežne prerokoval na neverejnom zasadnutí senátu ústavného súdu podľa § 56 ods. 1 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“) a preskúmal, či ústavná sťažnosť obsahuje zákonom ustanovené náležitosti a či nie sú dané dôvody na jej odmietnutie podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde.
18. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie označených práv podľa ústavy a dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu ako kasačného súdu v systéme správneho súdnictva.
19. O zjavne neopodstatnenú ústavnú sťažnosť ide vtedy, keď

napadnutým postupom alebo napadnutým rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú preto možno považovať ústavnú sťažnosť, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, IV. ÚS 136/05, III. ÚS 198/07, I. ÚS 348/2019).

III.1. K NAMIETANÉMU PORUŠENIU ZÁKLADNÉHO PRÁVA PODĽA ČL. 46 ODS. 1 ÚSTAVY:

20. Rozhodovacia prax ústavného súdu vychádza z predpokladu, že odôvodnenia rozhodnutí všeobecných (správnych) súdov vydané v inštančnom postupe súdneho konania nemožno posudzovať izolovane (napr. III. ÚS 341/2021, III. ÚS 489/2021, III. ÚS 543/2022), pretože tieto konania z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania rozhodnutí všeobecných (správnych) súdov, ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (napr. III. ÚS 489/2021, III. ÚS 543/2022, IV. ÚS 350/09). Vzhľadom na uvedené argumentačné línie a obsahovú spätosť (spojitosť) rozsudku správneho súdu a napadnutého rozsudku pristúpil ústavný súd k ich zhodnoteniu v celistvosti.



Rozhodovacia prax ústavného súdu vychádza z predpokladu, že odôvodnenia rozhodnutí všeobecných (správnych) súdov vydané v inštančnom postupe súdneho konania nemožno posudzovať izolovane (napr. III. ÚS 341/2021, III. ÚS 489/2021, III. ÚS 543/2022), pretože tieto konania z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok.

21. Úlohou správneho súdnictva nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej (finančnej) správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (fi-



Úlohou správneho súdnictva nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej (finančnej) správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (finančnej) správy.

nančnej) správy, teda preskúmať, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky namietaných rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (finančnej) správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (napr. III. ÚS 699/2021, III. ÚS 41/2022, III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 127/2012). Závery správnych súdov objektivizované v napadnutom rozsudku a rozsudku správneho súdu preto nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte so závermi finančnej správy, ktoré im predchádzali.

22. Sťažovateľka v zásade formulovala dva zásadné okruhy námietok. Ten prvý okruh predstavuje námietku, že v predmetnej veci neprebehlo vyrubovacie konanie, resp. že daňový úrad nevykonával dokazovanie vo vyrubovacom konaní a neprihliadol na dôkazy, ktoré sťažovateľka predložila vo vyjadrení k protokolu o daňovej kontrole. V druhom okruhu námietok namieta, že konajúce správne súdy a ani finančné orgány neuviedli dôvody, prečo bolo odmietnuté jej právo na odpočítanie DPH, ako aj skutočnosť, že bola neúmerne zaťažená dôkazným bremenom v kontexte rozloženia dôkazného bremena a jeho vzájomným prenášaním medzi ňou ako daňovým subjektom a daňovým úradom.
23. Pokiaľ ide o prvý okruh námietok sťažovateľky, správne súdy poukázali na to, že po ukončení daňovej kontroly, v rámci ktorej daňový úrad rozsiahlym dokazovaním získal podklady na rozhodnutie o sťažovateľkou uplat-



Sťažovateľka v zásade formulovala dva zásadné okruhy námietok. Ten prvý okruh predstavuje námietku, že v predmetnej veci neprebehlo vyrubovacie konanie, resp. že daňový úrad nevykonával dokazovanie vo vyrubovacom konaní a neprihliadol na dôkazy, ktoré sťažovateľka predložila vo vyjadrení k protokolu o daňovej kontrole.

nenom práve na odpočet DPH, vydal daňový úrad protokol, ktorý doručil sťažovateľke s výzvou na vyjadrenie. Z rozhodnutí správnych súdov vyplýva, že daňový úrad na dôkazy a argumentáciu sťažovateľky prihliadal, dôkazy vyhodnotil, ale z týchto nevyplynuli také skutočnosti, ktoré by vyvolali potrebu ďalej dopĺňať dokazovanie.

Kasačný súd konštatoval, že nezistil z podaní sťažovateľky žiadny dôvod, pre ktorý nemohla predložiť fotodokumentáciu tovarov a služieb a odberateľské faktúry počas trvania daňovej kontroly. **Kasačný súd uviedol, že pasivitu sťažovateľky v rámci vedenej daňovej kontroly nemožno zhojiť predložením tohto druhu dôkazov až v priebehu vyrubovacieho konania, pretože by sa tým poprel účel daňovej kontroly a koncentračnej zásady pri predkladaní dôkazov v rámci daňovej kontroly. Sťažovateľka sama svojou procesnou pasivitou ovplyvnila priebeh vyrubovacieho konania,** keď jednak vo vyjadrení k protokolu predložila také dôkazy, ktoré nesmerovali k objasneniu vzniknutých pochybností týkajúcich sa reálneho uskutočnenia obchodov na vstupe, ale preukazovali existenciu a dodanie tovarov a služieb na výstupe. Obdobne sťažovateľka sa ani nezúčastnila prerokovania svojho vyjadrenia k protokolu, nevyužila ani možnosť podieľať sa na získavaní podkladov na rozhodnutie o DPH počas daňovej kontroly, keď sa nezúčastnila ani výsluchu svedkov. **Za týchto okolností zjavne nevznikla potreba vykonávať nejaké extenzívne dokazovanie vo vyrubovacom konaní, keď pre daňový úrad postačovalo vychádzať dominantne z podkladov získaných počas daňovej kontroly.** Daňový úrad dospel k záveru, že dôkazy preukazujú zdaniteľné plnenia (dodanie tovarov a služieb) na výstupe, t. j. ich dodanie sťažovateľkou jej odberateľom. Pochybnosti týkajúce sa existencie (reálneho uskutočnenia) zdaniteľných obchodov však boli na vstupe, t. j. od deklarovaných dodávateľov sťažovateľky, preto sťažovateľkou predložené dôkazy nijako neobjasnili vzniknuté pochybnosti týkajúce sa reálnej existencie zdaniteľných plnení na vstupe.

24. Ústavný súd neakceptoval ani druhý okruh námietok sťažovateľky. Z napadnutého rozsudku v spojení s rozsudkom krajského súdu úplne zrozumiteľne vyplýva dôvod, pre ktorý sťažovateľke nebolo uznané právo na odpočet dane. Išlo o záver, že nebola naplnená podmienka reálneho preukázania zdaniteľných plnení na vstupe. Pochybnosti vyplynuli z dokazovania týkajúceho sa dodávateľských obchodných spoločností, skúmania ich charakteru a spoločných znakov, okolností, za ktorých boli jednotlivé objednávky realizované, a tiež výsluchu svedkov. V tomto kontexte bolo relevantné aj to, že podnikanie sťažovateľky bolo zamerané na produkciu podstatnej časti uvedených tovarov a služieb. Na tomto podklade sformulovaný záver o tom, že sťažovateľkou predložené dodávateľské faktúry za uvedených okolností dostatočne nepreukazujú reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení na vstupe, nie je arbitrárny a ani zjavne neodôvodnený.
25. Za daných okolností možno akceptovať aj procesný dôsledok, ktorý bol z uvedeného procesného stavu vyvodенý – t. j. prechod dôkazného bremena na sťažovateľku, aby dodatočnými

mi dôkazmi (okrem predložených faktúr) preukázala reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov na vstupe. Neobstojí námietka sťažovateľky, že ani finančné orgány a ani správne súdy neuviedli, akými ďalšími dôkazmi mala uvedené skutočnosti preukázať. Jednak jej boli napríklad niektoré ďalšie požadované podklady vymedzené a jednak nie je povinnosťou daňového úradu a ani správnych súdov objasňovať sťažovateľke, ako má preukázať rozhodujúce skutočnosti, na čo poukázal aj najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku.

26. V tomto kontexte je potrebné uviesť, že zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie (m. m. I. ÚS 241/07, podoporne tiež rozhodnutie SDEÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie).
27. Ústavný súd poukazuje na uznesenie sp. zn. III. ÚS 432/2023 zo 7. septembra 2023, v ktorom uviedol, že judikatúra sa jasne ustálila aj v tom, že zo strany daňového subjektu nepostačuje predložiť iba formálne doklady (napríklad faktúry, dodacie listy a podobne), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o samotnej reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (napr. II. ÚS 705/2017, III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 335/2023, IV. ÚS 341/2023). V obdobných prípadoch považoval ústavný súd za ústavne konformný záver, že v prípade správcov dane preukázaných pochybností o vlastnom uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (m. m. napr. II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021, IV. ÚS 335/2023). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak ako len predložením spochybnených daňových dokladov (podobne napr. IV. ÚS 380/2021, IV. ÚS 579/2021, IV. ÚS 335/2023).
28. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu vyplýva právna argumentácia, v ktorej konajúce správne súdy objasnili sťažovateľke dôvody, pre ktoré akceptovali rozhodnutia správnych (daňových) orgánov týkajúce sa neuznania uplatneného odpočtu DPH a vyrubenia rozdielu dane. Kasačný súd poskytol sťažovateľke primeranú odpoveď na jej námietky v kasačnej sťažnosti, odôvodnenie rozhodnutia je zrozumiteľné, konzistentné, logické a vychádza z ústavne akceptovateľného výkladu a aplikácie príslušných ustanovení, predovšetkým daňového poriadku a Správneho súdneho poriadku. Napadnutý rozsudok nie je zjavne neodôvodnený, je ústavne akceptovateľný.
29. Námietky sťažovateľky v ústavnej sťažnosti (ktoré v záseade uplatnila aj v kasačnej sťažnosti) takto neboli v súhrne spôsobilé spochybniť ústavnú udržateľnosť napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu. Na tomto základe ústavný súd podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ústavnú sťažnosť odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

III.2. K NAMIETANÉMU PORUŠENIU PRÁVA PODĽA ČL. 6 ODS. 1 DOHOVORU:

30. Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 6 ods. 1 dohovoru považuje ústavný súd za potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci [„hard core of public authority prerogatives“ (porovnaj Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 6. 2001, body 24 a 31)]. Výnimku ESLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné (m. m. napr. III. ÚS 392/2021, IV. ÚS 341/2023, IV. ÚS 362/2023).
31. Vzhľadom na obsah ústavnej sťažnosti a predmet rozhodovania správnych súdov ústavný súd konštatuje, že čl. 6 ods. 1 dohovoru na prípad sťažovateľky *ratione materiae* nemožno aplikovať, keďže zo strany správcu dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru. Z uvedených dôvodov ústavný súd rozhodol o odmietnutí ústavnej sťažnosti v tejto časti z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde pre neaplikovateľnosť predmetného ustanovenia dohovoru (m. m. napr. III. ÚS 392/2021, IV. ÚS 341/2023, IV. ÚS 362/2023).

III.3. K NAMIETANÉMU PORUŠENIU PRÁVA PODĽA ČL. 13 DOHOVORU

32. V ústavnej sťažnosti sťažovateľky úplne absentuje argumentácia, na základe ktorej možno konštatovať existenciu príčinnej súvislosti medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a porušením označených práv podľa čl. 13 dohovoru, ktorých vyslovenia sa sťažovateľka (iba) v petite svojej ústavnej sťažnosti domáha. V ústavnej sťažnosti sťažovateľky

(kvalifikovane právne zastúpenej) nie je v súvislosti s namietaným právom uvedené ani všeobecné vyjadrenie naznačujúce jeho porušenie zo strany najvyššieho správneho súdu.

33. Ústavný súd vo svojej ustálenej judikatúre opakovane uviedol, že je základnou povinnosťou sťažovateľa, aby odôvodnenie ústavnej sťažnosti obsahovalo čo najpresnejší opis skutkového stavu a najmä logickú právnu argumentáciu, na základe ktorej možno konštatovať existenciu príčinnej súvislosti medzi napadnutým postupom, resp. rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a porušením v ústavnej sťažnosti označených práv garantovaných ústavou, resp. kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou, ktorého vyslovenia sa sťažovateľ v petite svojej ústavnej sťažnosti domáha (IV. ÚS 198/2012, IV. ÚS 574/2018, II. ÚS 346/2021, II. ÚS 443/2021). Nedostatok zákonom predpísanej náležitosti, aký vyplýva z podania sťažovateľky, nie je povinný odstraňovať z úradnej povinnosti. Túto úlohu plní práve inštitút povinného právneho zastúpenia v konaní pred ústavným súdom a publikovaná judikatúra, z ktorej jednoznačne vyplýva, ako ústavný súd posudzuje nedostatok zákonom predpísaných náležitostí podaní účastníkov konania (IV. ÚS 409/04, III. ÚS 440/2015, II. ÚS 389/2022).
34. Pretože táto časť ústavnej sťažnosti sťažovateľky, v ktorej namieta porušenie práva podľa čl. 13 dohovoru, neobsahuje podstatnú náležitosť požadovanú § 123 ods. 1 písm. d) zákona o ústavnom súde – konkrétne skutkové a právne dôvody, ústavný súd ju odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. c) zákona o ústavnom súde pre nesplnenie zákonom ustanovených náležitostí.
35. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku bolo už bez právneho významu rozhodovať o ďalších návrhoch sťažovateľky, ako ich špecifikovala v petite ústavnej sťažnosti.

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

V Košiciach 24. apríla 2024
Peter Molnár, predseda senátu



POZNÁMKA

Dôkazné návrhy smerujúce k realizácii dokazovania vo vyrubovacom konaní majú svoje limity možností ich akceptácie. Sú dané predovšetkým charakterom a rozsahom navrhovaných dôkazných postupov a prostriedkov, a to vo väzbe na aktivitu alebo pasivitu daňového subjektu v priebehu daňovej kontroly. Hlavnou procesnoprávnou „bránou“ k ďalšiemu zisťovaniu či overovaniu skutkového stavu aj v rámci vyrubovacieho konania je pritom ustanovenie § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Z uvedeného zákonného ustanovenia je v súvislosti s vyhotovením protokolu z daňovej kontroly dôležitou výzvou správcu dane, v ktorej určí daňovému subjektu „lehotu, nie kratšiu ako 30 pracovných dní od doručenia takého

protokolu, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly.“

Uverejnené uznesenie Ústavného súdu SR síce môže byť na prvý pohľad vnímané ako všeobecnejšie znejúca konštatácia dôvodov pre odmietnutie ústavnej sťažnosti daňového subjektu, a to s prihliadnutím na existujúci dôkazný stav. Má však aj hlbší právno-edukačný význam, rysujúci právne hranice medzi daňovou kontrolou a vyrubovacím konaním.

Dôležitým je pritom bod 23 uverejneného uznesenia, v ktorom ústavný súd ústavnoprávne odobril kľúčový právny záver kasačného súdu (NSS SR) o nemožnosti zhojiť pasivitu daňového sub-

jektu v rámci daňovej kontroly predložením takých dôkazov vo vyrubovacom konaní, u ktorých neexistovala prekážka na ich predloženie v priebehu samotnej daňovej kontroly. Tá je totiž najhlavnejším procesnoprávnym priestorom, v ktorom sa dominantne vykonáva dokazovanie, vrátane nadväzných možností správcu dane reagovať na podania daňového subjektu aj ďalšími dôkaznými krokmi, a to v záujme zistenia objektívneho skutkového a právneho stavu veci a správneho určenia dane.

Do pozornosti čitateľa v naznačenom obsahovom zameraní je pritom možné dať popri rozsudku NSS SR č. k. 10Sžfk/39/2021 z 22. augusta 2023 aj jeho rozsudok č. k. 4Sžfk/8/2022 zo 14. júla 2023, najmä jeho body 52-54.

Pavol Nad'

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky

Písomnosti daňového subjektu vyhotovené v inom ako štátnom jazyku - aplikácia § 5 ods. 2 Daňového poriadku

§ Právna úprava:

- § 5 ods. 2 Daňového poriadku

Podľa § 5 ods. 2 Daňového poriadku (v znení účinnom do 31. decembra 2019) písomnosti daňového subjektu vyhotovené v inom ako štátnom jazyku musia byť na výzvu správcu dane predložené spolu s úradne overeným prekladom do štátneho jazyka.



Právna veta:

Záver správcu dane, ktorý bez rešpektovania pravidiel uvedených v § 5 ods. 2 Daňového poriadku neakceptoval písomnosti daňového subjektu v inom ako štátnom jazyku, bude predčasný a založený na nedostatočne zistenom skutkovom stave.

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom č. k. 5Sfk/16/2021 zo dňa 28. augusta 2023

- kasačnú sťažnosť **zamietol**,
- žalobcovi **priznal** právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Najvyšší správny súd vec rozhodol v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD.

I. PRIEBEH ADMINISTRATÍVNEHO KONANIA A SPRÁVNEHO SÚDNEHO KONANIA

1. Žalobca v posudzovanom období obchodoval v oblasti IT technológií s obchodnými partnermi z Čínskej ľudovej republiky (Hongkongu), Spojených arabských emirátov, Lotyšskej republiky, Španielskeho kráľovstva, a Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska.
2. Daňový úrad Trnava, pobočka Senica (ďalej aj ako len „správca dane“) vykonal u žalobcu kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2016 v období od 13. 11. 2018 do 30. 5. 2019. Z daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 101255751/2019 z 24. mája 2019. **Následne vydal správca dane rozhodnutie č. 101570052/2019 z 27. júna 2019 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2016 v sume 504 862,59**



Správca dane žalobcovi vyrubil rozdiel na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2016 v sume 504 862,59 eur.

eur. Na odôvodnenie správcu dane uviedol, že kontrolou predložených faktúr nedokázal zistiť o aký tovar sa jedná, ako bolo s uvedeným tovarom nakladané, či bol niekde skladovaný, či bol uvedený tovar predaný a za akú cenu. Ďalej argumentoval tým, že nakoľko bol tovar nakupovaný najmä v Číne a faktúry nie sú vystavené v slovenskom jazyku nevedel posúdiť či uvedený tovar bol podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“ alebo „zákon o dani z príjmov“) daňovým výdavkom na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Žalobca tak porušil § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., pretože ním deklarované výdavky nie sú dostatočne preukázané. Správca dane tiež zdôraznil, že žalobca na jeho výzvy počas daňovej kontroly nereagoval. Konkrétne na výzvy z 15. marca 2019 a 7. mája 2019.

3. Žalovaný **napadnutým rozhodnutím potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.** Zopakoval priebeh daňovej kontroly, ako aj závery správcu dane a zdôraznil, že pokiaľ žalobca tvrdí, že na výzvy správcu dane reagoval, len s miernym oneskorením z dôvodu jazykovej bariéry, a odpovedal na položené otázky (spolu 15 otázok; tieto sa však týkali iného dodávateľa, než boli dodávateľa šetrení v tejto daňovej kontrole, a inej dane), uvedené tvrdenie je nepravdivé, pretože pokiaľ ide o list správcu dane zo 7. mája 2019, tento žiadne otázky neobsahoval, išlo o oboznámenie daňového subjektu s pochybnosťami správcu dane podľa § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový

poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „Daňový poriadok“). Rovnako sa žalobca nevyjadril ani k protokolu. Žalobca si tak podľa žalovaného nesplnil povinnosť objasniť správcovi dane, o aký tovar malo ísť, pričom faktúry neboli vystavené v slovenskom jazyku.



V podanej správnej žalobe žalobca namietal, že ak správca dane uznal výnosové faktúry (a výnos nimi deklarovaný), tak potom žalovaný logicky nevysvetlil, prečo neboli uznané nákladové faktúry k tomuto výnosu prislúchajúce.

4. **V podanej správnej žalobe žalobca namietal, že ak správca dane uznal výnosové faktúry (a výnos nimi deklarovaný), tak potom žalovaný logicky nevysvetlil, prečo neboli uznané nákladové faktúry k tomuto výnosu prislúchajúce. Ak správca dane nerozumel jazyku faktúr, mal určiť daň podľa pomôcok.**
5. **Žalobca ďalej uviedol, že predmetné faktúry sú dostatočne zrozumiteľné aj v anglickom jazyku, lebo nejde o súvislý text, ale o súbor súčiastok, ktorý tvoria prevažne číslice a medzinárodne používané označenia týkajúce sa tovaru, ktorým možno dobre porozumieť.** K pohybu predmetného tovaru existujú aj colné doklady, ktoré dostatočne odôvodňujú existenciu tovaru.
6. Daňový úrad mal podľa žalobcu k dispozícii faktúry spĺňajúce všetky náležitosti daňového dokladu, colné doklady a taktiež doklady o preprave tovaru, a napriek tomu ich pri posudzovaní oprávnenosti nákladu nevzal do úvahy a nákladové faktúry neuznal. K spôsobu, akým je tovar pri podnikateľskej činnosti žalobcu objednávaný, ako prebieha uskladnenie tovaru, ako aj k spôsobu nakontaktovania sa so zmluvnými stranami, môže poslúžiť vyjadrenie odoslané správcovi dane formou e-mailu zo 16. mája 2019 (pripojené ako príloha žaloby). Z vyššie uvedených dôvodov a z dôvodu jazykovej bariéry a nemožnosti zabezpečiť preklad v krátkom časovom úseku neboli poskytované ďalšie vyjadrenia.
7. **Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) napadnutým rozsudkom zrušil napadnuté rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, a to v podstate pre nedostatočne zistený skutkový stav. Uviedol, že počas celej daňovej kontroly nebol žalobca ani raz vyzvaný (v zmysle § 5 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. 12. 2019), aby predložené faktúry preložil, a to z dôvodu, že boli v cudzom jazyku, ktorému správca dane nerozumie. Všetky výzvy adresované žalobcovi sa týkali iných skutočností, ako je napr. opis jeho obchodných činností. Aj keď správca dane v týchto rôznych výzvach formuloval záver, že predloženým faktúram nero-**

zumie, nikdy nedal žalobcovi príležitosti na preklad týchto faktúr do slovenského jazyka.

8. Správca dane si tak podľa krajského súdu neobstaral dostatočné podklady a nebol dostatočne súčinný, aby mohol prijať záver o spochybnení nákladov deklarovaných žalobcom. Len samotné znenie faktúr v cudzom jazyku nie je dôvodom na prijatie záveru o nepreukázaní oprávnenosti daňových výdavkov. Závery správcu dane boli teda podľa správneho súdu predčasné.

II. ARGUMENTÁCIA ÚČASTNÍKOV KASAČNÉHO KONANIA

9. Žalovaný (sťažovateľ) podal proti napadnutému rozsudku krajského súdu kasačnú sťažnosť. Uplatňuje v nej dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“).



Žalovaný (sťažovateľ) podal proti napadnutému rozsudku krajského súdu kasačnú sťažnosť.

10. Sťažovateľ zastáva názor, že krajský súd mu nesprávne vytkol, že komunikoval iba so splnomocneným zástupcom žalobcu, keď na základe generálnej plnej moci udelennej žalobcom dňa 1. októbra 2013 ho mal v daňovom konaní zastupovať JUDr. Giebel, ktorý bol povinný odpovedať na otázky správcu dane. Ďalej sťažovateľ uviedol, že daňové výdavky neuznal žalobcovi nie preto, že predložené faktúry boli inojazyčné, ale preto, že žalobca nepreukázal ich zaúčtovanie a nepreukázal tiež existenciu výdavkov, pričom sťažovateľ pripomenul, že žalobca na žiadne jeho výzvy počas daňovej kontroly nereagoval, ani nežiadal o prípadné predĺženie lehoty na takéto reakcie. Žalobca nevyužil svoje právo počas daňovej kontroly predkladať dôkazy. Sťažovateľ uviedol, že správca dane netrval na preložení faktúr do slovenského jazyka, len oboznámil žalobcu s tým, že faktúram nerozumie; po eventuálnom podaní vysvetlenia zo strany žalobcu by preklad faktúr ani nemusel byť potrebný.
 11. Sťažovateľ preto požaduje zrušenie napadnutého rozsudku s vrátením veci krajskému súdu, ako aj trovy konania.
 12. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa pridrižiava svojich doterajších argumentov. Výzvy správcu dane počas daňovej kontroly neboli dostatočne konkrétne, pričom vyjadrenie sťažovateľa, že netrval na preložení faktúr do slovenského jazyka, len oboznámil žalobcu s tým, že faktúram nerozumie, je vnútorne rozporné. Kasačnú sťažnosť preto považoval za nedôvodnú.
- ## III. ARGUMENTÁCIA NAJVVYŠŠIEHO SPRÁVNEHO SÚDU SLOVENSKEJ REPUBLIKY
13. Vec bola predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky dňa 30. 9. 2021.
 14. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) a v tomto senáte bola pridelená ako sudkyňa spravodajkyňa sudkyňa JUDr. Ani-

te Filovej. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu v znení jeho opatrenia č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

15. Najvyšší správny súd, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.
16. Kasačný súd konštatuje, že v predmetnej veci je potrebné vyriešiť otázku, či boli závery správcu dane predčasné, keď neuznal oprávnenosť daňových výdavkov žalobcu z toho dôvodu, že faktúry ním predložené neboli vystavené v slovenskom, ale v anglickom jazyku a preto nevedel posúdiť či uvedený tovar bol podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. daňovým výdavkom na dosiahnutie zabezpečenia a udržania zdaniteľných príjmov a to aj v nadväznosti na pasivitu žalobcu v priebehu daňovej kontroly.
17. V tomto smere kasačný uvádza, že tvrdenia sťažovateľa o tom, že skutočným dôvodom vydania napadnutého rozhodnutia a rozhodnutia správcu dane bolo, že žalobca nepreukázal zaúčtovanie výdavkov a tiež nepreukázal ich existenciu nereagujúc na výzvy správcu dane, nemôže obstať. Zo spisu a zo znenia týchto rozhodnutí totiž jasne vyplýva, že z dôvodu jazyka faktúr a ich následnej nezrozumiteľnosti konajúce daňové orgány neuznali oprávnenosť výdavkov žalobcu, pretože pre túto nezrozumiteľnosť nevedeli overiť, čo je obsahom faktúr. Uvedené je konštatované na s. 6 rozhodnutia správcu dane (podľa mienky kasačného súdu značne stručného a len reprodukovujúceho protokol) a na s. 3 napadnutého rozhodnutia.
18. V tejto súvislosti kasačný súd predostiera, že jazyková zrozumiteľnosť predložených písomností daňového subjektu je nevyhnutným a logickým predpokladom posudzovania ďalších podmienok pre uznanie práv podľa jednotlivých hmotnoprávných daňových predpisov a ďalšieho postupu správcu dane. Ide o podmienku vstupnú a formálnu.
19. Preto len, ak správca dane rozumie, čo je obsahom posudzovanej písomnosti, tak môže prijať záver, čo je potrebné na základe takejto listiny vykonať, ako je potrebné ďalej v konaní postupovať a čo je prípadne v rámci súčinnosti potrebné vyžadovať od daňového subjektu. Až následne teda môže prijímať procedurálne a materiálne závery.
20. V posudzovanej veci musí kasačný súd poukázať na obsah výzvy správcu dane z 15. marca 2019, z ktorej nevyplýva, že by správca dane nerozumel obsahu predložených faktúr z dôvodu, že tieto neboli vystavené v slovenskom jazyku. Správca dane preukázateľne neoboznámil žalobcu s tým, že z predložených faktúr nevie zistiť o aký tovar sa jedná, ako bolo s tovarom nakladané, či bol niekde skladovaný, či bol tovar predaný, za akú cenu a komu. V tejto súvislosti nedá kasačnému súdu neuviesť, že príjmy žalobcu zostali bez akejkoľvek zmeny, ktorú skutočnosť namietajú aj žalobca. Otázky správcu dane uvedené v tejto výzve tak boli z pohľadu kasačného súdu naozaj veľmi všeobecné.



Správca dane konkrétne skutočnosti nevedel posúdiť z dôvodu jazykovej bariéry, avšak žalobcu nevyzval na predloženie prekladu predmetných faktúr postupom podľa § 5 ods. 2 Daňového poriadku účinného do 31. 12. 2019.

21. Je pravdou, že správca dane v oboznámení so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) zo 7. mája 2019 už uviedol, že z faktúr nevedel zistiť konkrétne skutočnosti, avšak súčasne poukázal na to, že faktúry neboli vystavené v slovenskom jazyku a preto nevedel posúdiť či uvedený tovar bol v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. daňovým výdavkom na dosiahnutie zabezpečenia a udržania zdaniteľných príjmov. Z uvedeného preto aj pre kasačný súd vyplýva, že správca dane konkrétne skutočnosti nevedel posúdiť z dôvodu jazykovej bariéry, avšak žalobcu nevyzval na predloženie prekladu predmetných faktúr postupom podľa § 5 ods. 2 Daňového poriadku účinného do 31. 12. 2019. Súčasne správca dane žalobcu vyzval, aby tieto pochybnosti v lehote 8 dní od doručenia odstránil, pričom žalobca na túto výzvu nereagoval, výzvu prevzal 14. mája 2019 a dňa 24. mája 2019 bol správcu dane vydaný protokol.
22. Vychádzajúc z bodov 20 a 21 tohto rozsudku sa preto Najvyšší správny súd musí stotožniť so žalobcom, že vyjadrenie sťažovateľa v tom smere, že správca dane netrval na preložení faktúr do slovenského jazyka, ale len oboznámil žalobcu s tým, že niekoľko faktúry nie sú vystavené v slovenskom jazyku, tak nevie posúdiť oprávnenosť daňových výdavkov, je vnútorne rozporné a nelogické.
23. **Kasačný súd v danej veci zastáva názor, že pokiaľ správca dane nevedel posúdiť dôvodnosť vynaložených výdavkov práve z dôvodu, tak ako sám uvádza, že faktúry neboli vystavené v slovenskom jazyku, bol povinný vykonať kroky, ktorými by tento esenciálny nedostatok odstránil. Buď mal správca dane vykonať také úkony, ktorými by zabezpečil pre seba zrozumiteľnosť predložených dokumentov, ktorá by následne mohla byť dostatočným podkladom pre oboznámenie žalobcu s jeho pochybnosťami, rovnako pre oboznámenie, aké konkrétne vysvetlenie v súvislosti s faktúrami od žalobcu očakáva. Alebo mal správca dane žalobcu vyzvať postupom podľa § 5 ods. 2 Daňového poriadku účinného do 31. 12. 2019 na preloženie faktúr do štátneho jazyka.** Na túto skutočnosť aj správne poukázal krajský súd. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje tiež na skutočnosť, že z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane od 13. novembra 2018 kedy prevzal od žalobcu doklady až do 15. marca 2019, kedy žalobcu vyzval na predloženie dokladov v danej veci nevykonával žiadne úkony.



Záver správcu dane ako aj žalovaného, že predložené faktúry boli pre nich nezrozumiteľné, a uplatnené výdavky neuznali, bol predčasný.

24. Záver správcu dane ako aj žalovaného, že predložené faktúry boli pre nich nezrozumiteľné, a uplatnené výdavky neuznali, bol preto predčasný. Kasačný súd zastáva názor, že ak nie je predložená písomnosť v slovenskom jazyku, správca dane nemôže automaticky neakceptovať takúto písomnosť, ak jej nerozumie, ale musí vytvoriť daňovému subjektu priestor na jej dostatočné vysvetlenie alebo preklad písomností do slovenského jazyka.

Uvedená povinnosť súvisí práve s už vysvetleným účelom jazykového režimu písomností v daňovom konaní, t. j. jazyk písomností (a teda jej obsahová a významová prístupnosť pre správcu dane) je vstupnou a formálnou podmienkou pre akýkoľvek ďalší postup a akékoľvek ďalšie závery správcu dane. Tejto povinnosti nie je správca dane zbavený tým, že daňový subjekt má právo a povinnosť predkladať dôkazy podľa § 45 ods. 1 písm. c) a ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, a pretože z hľadiska logickej následnosti krokov správcu dane tento musí najprv rozumieť a vedieť, čo je obsahom písomností mu predložených, aby následne vedel, aké dôkazy prípadne (ešte) potrebuje predložiť od daňového subjektu. Povinnosťou správcu dane je ustáliť skutkový stav tak, aby mohol byť dostatočným podkladom pre vyvodenie záverov, pričom predpoklad zrozumiteľnosti predložených dôkazov je základnou podmienkou.

25. Správca dane však vyššie popísaný priestor žalobcovi nevytvoril, nakoľko žalobcovi výslovne neoznámil potrebu dovysvetlenia predložených dokumentov a ani nepostupoval podľa § 5 ods. 2 Daňového poriadku a následne túto chybu nenapravil ani žalovaný. Ak žalovaný uvádza, že žalobca mu neposkytol dostatočnú súčinnosť a preto predloženým písomnostiam nerozumel, mal postupovať podľa

§ 5 ods. 2 Daňového poriadku a preloženie potrebných dokumentov vyžiadať. S poukazom na uvedené je preto správne konštatovanie krajského súdu, že právne závery konajúcich daňových orgánov sú predčasné pre nedostatočne zistený skutkový stav.

- 26.** Kasačný súd záverom už iba dodáva, že ďalší kasačný bod, ktorý sa týka výhrady krajského súdu ku komunikácii správcu dane výlučne so splnomocneným zástupcom žalobcu, nemá žiaden vzťah k práve posudzovanej veci, pretože na tomto závere krajský súd svoj zrušujúci rozsudok nezaložil.
- 27.** Pre vyššie uvedené dôvody Najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť postupom podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol. **V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane buď jasne žalobcovi uviesť, čo z predložených faktúr potrebuje vysvetliť alebo postupovať v súlade s § 5 ods. 2 Daňového poriadku, teda vyzvať žalobcu na preloženie predložených faktúr. Až následne bude môcť správca dane prijať závery o oprávnenosti daňových výdavkov žalobcu.**
- 28.** O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd podľa § 467 ods. 1 a 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1, keď žalobca bol v konaní pred kasačným súdom úspešný. Žalovaný (sťažovateľ) nebol v kasačnom konaní úspešný, a tak mu právo na náhradu trov podľa § 168 ani nevzniklo.
- 29.** Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3:0.

Poučenie: Proti tomuto rozhodnutiu **nie je** prípustný opravný prostriedok.



Správca dane žalobcovi výslovne neoznámil potrebu dovysvetlenia predložených dokumentov a ani nepostupoval podľa § 5 ods. 2 Daňového poriadku a následne túto chybu nenapravil ani žalovaný.



POZNÁMKA

Uverejnený judikát vytvára zaujímavý právny priestor pre úvahy o rôznych dôkazných stavoch a procesnoprávných situáciách, ktoré môžu nastať pri správe daní a deklarovaní cezhraničných obchodov. V danom prípade ide predovšetkým o posúdenie právnej akceptovateľnosti postupu správcu dane pri výkone daňovej kontroly v súvislosti s existenciou písomností znejúcich v inom ako štátnom jazyku. Ustanovenie § 5 Daňového poriadku (Používanie jazyka pri správe daní), tvoriace súčasť

prvej časti, prvej hlavy Daňového poriadku, teda zaradené medzi základné ustanovenia Daňového poriadku, musí byť v kontexte dokazovania plne rešpektované. Jeho obchádzanie alebo nesprávny právny výklad môže mať totiž výrazný právny dopad na priebeh, obsah a závery daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania s negatívnym potenciálom ujmy na subjektívnych právach daňového subjektu.

Daňový poriadok v znení účinnom od 1. januára 2020 zaviedol popri povinnosti daňového subjektu predložiť

na výzvu správcu dane úradne overený preklad písomnosti do štátneho jazyka aj možnosť dohody správcu dane s daňovým subjektom o upustení od požiadavky úradne overeného prekladu do štátneho jazyka (zákon č. 369/2019 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa Daňový poriadok).

Záverom treba poznamenať, že pre judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky k danej právnej problematike doposiaľ neexistovala.

Pavol Nad'

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP

Z aktuálnej činnosti komisií:

MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Členovia metodicko-legislatívnej komisie sa zúčastnili na pracovnom stretnutí so zástupcami MF SR a MH SR, na ktorom diskutovali legislatívny zámer na novelizáciu zákona o DPH s plánovanou účinnosťou od 1. januára 2025. Novelou sa majú nastaviť najmä inštitúty súvisiace s právom na odpočítanie dane, ktorými sú oprava a úprava odpočítanej dane. Nadväzne na legislatívny zámer členovia adresovali Ministerstvu financií neformálne

vyjadrenie a podnety k mechanizmu uplatňovania odpočítania dane a jeho korekcie pri dopravných prostriedkoch. Členovia sa zaoberali metodickým podnetom k téme osobitnej úpravy uplatňovania dane pre cestovné kancelárie, ktorá bola prezentovaná na letných Metodických dňoch. Najbližšie plánované zasadnutie sa uskutoční v septembri.

Vedúci: **Ing. Milan Vargan**

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

Členovia komisie na júnovom zasadnutí diskutovali o priebehu spoločného fóra pre medzinárodné zdaňovanie a transferové oceňovanie, ktoré sa uskutočnilo v máji 2024. V nadväznosti na spoločné fórum členovia komisie pripravovali návrhy na úpravu daňovej legislatívy v oblasti transparentných entít. Predmetom diskusie spoločného fóra boli tiež možnosti zosúladenia podmienok zdaniteľnosti príjmov nerezidentov podľa § 16 ods. 1 písm. h) ZDP a článku 13 príslušných ZZZD. Ďalšou

diskutovanou problematikou bolo ustanovenie § 13c ZDP, pričom členovia komisie navrhli úpravu ustanovenia § 13c ZDP za účelom odstránenia diskriminácie a zároveň rozšírenia aplikácie oslobodenia aj na iné formy prevodu ako je predaj. V najbližšom období sa členovia komisie budú venovať príprave metodických dní a konferencie pre medzinárodné zdaňovanie.

Vedúca: **Ing. Mária Janušková**

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Predmetom diskusie na májovom zasadnutí komisie bolo uvádzanie dividend v daňovom priznaní k dani z príjmov FO v prípade, ak bola zrazená daň v zahraničí. V nadväznosti na klubové stretnutie s JUDr. Ivanom Rumanom sme sa rozprávali o premlčaní v sociálnom poistení. Členovia komisie viedli diskusiu k prevodu hospodárskej jednotky v zmysle ustanovenia § 28 Zákonníka práce. Okrem toho sa členovia komisie venovali aj daňovému posúdeniu výmeny konvertibilných

dlhopisov za akcie. Na júnovom zasadnutí sa viedla diskusia o možnosti vyplatenia prostriedkov z ostatných kapitálových fondov po zlúčení dvoch spoločností, ak spoločníkom oboch spoločností je identická FO, preberali sa otázky z aplikačnej praxe pri výplate vyrovnacieho podielu, rozhodnutí o výplate dividend a v prípade príjmov dosiahnutých na burze v inej mene ako je mena euro.

Vedúca: **PhDr. Lubica Dumitrescu**

MLK PRE SPRÁVU DANÍ

Členovia metodicko-legislatívnej komisie pripomienkovali návrh novely zákona o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a zákon o daňových poradcov a o Slovenskej komore

daňových poradcov zverejnené v rámci medzirezortného pripomienkového konania. Najbližšie zasadnutie je naplánované na mesiac september.

Vedúci: **JUDr. Juraj Vališ**

MLK PRE ÚČTOVNÍCTVO

V júni 2024 boli zverejnené prvé interpretácie Národnej účtovnej rady a to „Ocenenie a účtovanie kúpeného nevyhradeného ložiska nerastu“ a „Elektromobilita v daňových a účtovných súvislostiach“. Aktuálne členovia komisie pracujú na príprave interpretácie k problematike goodwillu (goodwill pri reverznom zlúčení, goodwill pri odštiepení, atď.). Členovia komisie adresovali MF SR

podnet na zmenu postupov účtovania ako aj opatrenia o účtovnej závierke v súvislosti s povinnosťami vyplývajúcimi zo zákona č. 507/2023 Z. z. o dorovnávej dani na zabezpečenie minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín.

Vedúci: **Mag. Branislav Kováč**

Zo života SKDP



SKDP má nových členov

Radi by sme privítali v radoch daňových poradcov 14 nových kolegov, ktorí v pondelok 10. júna 2024 zložili sľub do rúk prezidentky SKDP.

- Belaj Peter, Bc. Ing.
- Bohunická Diana, Ing.
- Budošová Eva, Mgr.
- Csongová Scarlett, Ing.
- Danková Soňa, Ing.
- Kaisová Veronika, Ing.
- Kučerová Daniela, Ing.
- Kulifaj Lukáš, Ing.
- Malychová Katarína, Ing. Mgr.
- Milecová Lörincová Ivana, Mgr.
- Slížiková Martina, Ing.
- Tomčány Peter, Mgr.
- Úradníková Monika, Ing.
- Vulganová Zuzana, Ing.



Prajeme im veľa šťastia a úspechov pri výkone povolania.



Stretnutie s FR SR

Dňa 19. júna 2024 sa zástupcovia SKDP stretli so zástupcami FR SR: Ing. Brunom Patúšom, viceprezidentom a Ing. Ivetou Grossovou, generálnou riaditeľkou sekcie daňovej. Diskutovali sme najmä o témach:

- podávanie žiadostí cez portál FR SR
- zastupovanie klientov po smrti daňového poradcu – fyzickej osoby
- regulácia povolania účtovník
- postihovanie neoprávneného poskytovania daňového poradenstva
- aktuálna legislatívna činnosť



9 772644 688012