

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

Ing. Tomáš Janoušek
JUDr. Dušan Misároš

Ing. Vladimíra Mačuhová

Ing. Pavol Pohanka

JUDr. Ing. Peter Schmidt,
JUDr. Filip Richter,
JUDr. Dominik Nagy

Judikát

SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV

SKDP



9 772644 688012

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

Uzavierka odbornej časti:

2. 12. 2024

Dátum vydania: 16. 12. 2024

Príhovor

Ing. JUDr. Miriam Galandová, LL.M.

prezidentka SKDP, členka redakčnej rady



Milí čitatelia,

v predvianočnom čase sa Vám dostáva do rúk nové číslo nášho odborného časopisu. Bude nám ctou, keď si nájdete aj v tomto čase, ktorý je primárne určený pre rodinné chvíle a oddych, chuť na jeho prečítanie. Aktuálne číslo opäť prináša pestrú paletu

aktuálnych a inšpiratívnych tém zo sveta daní, účtovníctva a práva.

Koniec roka tradične prináša legislatívne zmeny, tento rok je však mimoriadne bohatý na nové právne úpravy daňových predpisov, a to najmä vďaka prijatiu **konsolidačného balíčka**. Nové opatrenia ovplyvnia široké spektrum oblastí, od daňových povinností až po nastavenia podnikových financií. Osobne ma veľmi mrzí spôsob, akým sa takéto zásadné zmeny majúce vplyv na celú spoločnosť prijímajú. Absencia kvalitnej odbornej diskusie pri príprave nie je na prospech žiadnej z dotknutých strán. Keďže nedokonalosti takto prijímaných predpisov by sa nemali „hasiť“ inštitútmi ako je zneužitie práva, prichádzajúce zmeny vnímam aj ako výzvu pre všetkých, ktorí sa musia rýchlo prispôsobiť novým pravidlám a vytvárajú príležitosť na optimalizáciu a lepšie nastavenie procesov v praxi.

Veríme, že aj napriek množstvu prichádzajúcich noviniek Vás zaujmeme aj príspevkami v tomto čísle bulletinu:

Na problematiku použitia **mediánu v transferovom oceňovaní** ako nástroja pri hľadaní porovnateľného ocenenia transakcií sa podrobne pozreli Tomáš Janoušek a Dušan Misároš.

Vladimíra Mačuhová analyzuje **špecifiká aplikácie DPH v sektore platobných služieb**, ktoré sa týkajú inovatívnych produktov, ktoré do finančného sektora prináša využívanie nových technologických prvkov.

Ďalší príspevok od Pavla Pohánku predstavuje **nové legislatívne povinnosti podnikov v oblasti udržateľnosti**, ktoré sú transponované aj do nášho právneho poriadku – táto téma rezonuje v kontexte environmentálnych a sociálnych zodpovedností.

Zaujímavým prvkom tohto čísla je reakcia Dr. Schmidta na článok publikovaný v minulom čísle **o daňových podvodoch a indikátoroch rizikovosti**, ako aj následná odpoveď autorov pôvodného článku. Tento odborný dialóg ponúka jedinečný pohľad na identifikáciu a riešenie rizík v daňovom systéme a sme veľmi vďační, že sa nám začínajú rozvíjať aj diskusie k článkom, čo bolo jedným z našich cieľov v rámci zámeru tvorby bulletinu SKDP. Týmto si Vás opätovne dovoľím vyzvať a poprosiť Vás o Vaše názory na články, ktoré nájdete v našom bulletine.

Záverom možno konštatovať, že **judikát Ústavného súdu** týkajúci sa intrakomunitárneho dodania tovaru, podmienok oslobodenia od DPH a otázky dôkazného bremena, ktorý spracoval predseda Najvyššieho súdu SR, Dr. Pavol Nad', má zásadný význam pre nastavenie korektného balansu medzi daňovými subjektami a správcami dane

Veríme, že všetky články budú pre vás nielen prínosné, ale aj podnetné, a poskytnú vám cenné informácie pre vašu prax. Ďakujeme za vašu priazeň a tešíme sa na vaše reakcie a podnety.

Prajem vám príjemné čítanie a prežitie vianočných sviatkov! ■

S úctou, Miriam Galandová

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.

Význam a použitie mediánu v transferovom oceňovaní



Tomáš Janoušek je daňový poradca a partner skupiny XTEND Law & Tax pre daňové a účtovné služby. Špecializuje sa najmä na transferové oceňovanie, medzinárodné zdaňovanie, daň z príjmov právnických osôb, daň z pridanej hodnoty a daňové konania.

Ing. Tomáš Janoušek

Daňový poradca a partner skupiny XTEND Law & Tax



Dušan Misároč je advokát a partner skupiny XTEND Law & Tax pre právne služby. Špecializuje sa najmä na firemné právo, daňové právo, nastavovanie korporátnych štruktúr, dopravné právo, právo nehnuteľností a sporové právo.

JUDr. Dušan Misároč

Advokát a partner skupiny XTEND Law & Tax

Správca dane v prípade daňových kontrol zameraných na transferové oceňovanie dlhodobo uplatňuje pri určení rozdielu dane doktrínu použitia mediánovej hodnoty ako jediného správneho bodu v rámci určeného rozpätia. Takýto postup však dementovali rozsudky slovenských ako aj českých súdov a označili ho za nezákonný. S novelizovanou právnou úpravou účinnou od 01. 01. 2023 však získal správca dane účinný nástroj, ktorým môže zákonne uplatňovať inštitút mediánovej hodnoty. Aké sú však úskalia tejto aplikácie v praxi a aké sú možnosti obrany daňového subjektu sa dočíta čitateľ v tomto článku.

Úvod

Transferové oceňovanie, ako integrálna súčasť medzinárodného zdaňovania, predstavuje globálny nástroj na zabezpečenie spravodlivej distribúcie ziskov nadnárodných skupín medzi jednotlivé spoločnosti resp. daňové jurisdikcie podľa miery zásluh, teda podľa miery vykonávaných funkcií a znášaných rizík. Ceny a podmienky dohodnuté v transakciách medzi závislými osobami by mali spĺňať princíp nezávislého vzťahu¹ (tzv. arm's length principle), aby sa zabezpečilo spravodlivé zdanenie a naopak, aby sa zabránilo erózii daňových základov a presunu ziskov.

Spravodlivé rozdelenie zisku medzi jednotlivé daňové subjekty sa dosahuje

podľa metodických postupov determinovaných Smernicou OECD² tzv. analýzou porovnateľnosti, ktorá pozostáva najmä (nie však výlučne) z nasledujúcich krokov:

- určenie a výber časového obdobia, za ktoré sa majú údaje vyhľadávať;
- všeobecná analýza situácie daňovníka;
- oboznámenie sa so skúmanými kontrolovanými transakciami, s identifikáciou ekonomicky relevantných vlastností a faktorov porovnateľnosti;
- dostupnosť a identifikácia interných porovnateľných transakcií;
- dostupnosť a identifikácia externých porovnateľných transakcií a určenie dostupných zdrojov údajov o týchto externých transakciách;

- výber najvhodnejšej metódy transferového oceňovania a určenie príslušného ukazovateľa ziskovosti v závislosti od použitej metódy;
 - identifikácia potenciálnych porovnateľných transakcií na základe ekonomicky relevantných vlastností a faktorov porovnateľnosti;
 - určenie a vykonanie úprav porovnateľnosti (ak je to potrebné);
 - interpretácia a použitie zhromaždených údajov, posúdenie cien, prirážok alebo marží s princípom nezávislého vzťahu.
- Hoci je každý z vyššie uvedených krokov analýzy porovnateľnosti kľúčový a vzájomne nadväzujúci, tento článok ponúka pohľad len na poslednú fázu celého me-

1 Podľa ust. § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov:

„Princíp nezávislého vzťahu je založený na porovnávaní podmienok dohodnutých v kontrolovaných transakciách medzi závislými osobami s podmienkami, ktoré by medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných transakciách za porovnateľných okolností v príslušných obdobiach.“

2 Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, ver. 2022, kapitola III. – A

toického procesu, a teda zhromaždenie, použitie s vyhodnotením dát pomocou štatistických metód so zameraním na mediánovú hodnotu, a to v kontexte (i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len ako „Zákon o dani z príjmov“), (ii) Smernice OECD, (iii) matematicko-štatistickej teórie a (iv) rozsudkov slovenských a českých súdov.

Medián v slovenskom právnom poriadku

S účinnosťou od 01. 01. 2023 sa doplnilo ustanovenie § 18 Zákona o dani z príjmov nasledovne:

„...Ak sa rozdiel podľa § 17 ods. 5 písm. a) zisťuje porovnaním s viacerými nezávislými porovnateľnými hodnotami a hodnota použitá daňovníkom nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, rozdiel podľa § 17 ods. 5 písm. a) sa pri daňovej kontrole určí podľa strednej hodnoty (mediánu) zistených nezávislých porovnateľných hodnôt. Ak daňovník preukáže, že vzhľadom na okolnosti je vhodnejšia úprava na inú hodnotu v rámci rozpätia nezávislých hodnôt, základ dane sa upraví podľa tejto hodnoty.“

Správca dane týmto novelizovaným ustanovením získal veľmi účinný nástroj inšpirovaný nemeckým právnym poriadkom, ktorý možno vykladať nasledovne:

- inštitút mediánovej hodnoty možno uplatniť len v prípade porovnania na základe nezávislých porovnateľných hodnôt, teda na báze interných aj externých porovnateľných transakcií;
- v prípade, ak sú hodnoty ceny, prírážky alebo marže kontrolovaného daňovníka v rozpore s princípom nezávislého vzťahu, t.j. ak nespádajú do intervalu trhových hodnôt, správca dane má povinnosť (nie možnosť) určiť rozdiel podľa mediánovej hodnoty;
- dôkazné bremeno sa presunulo na daňovníka, ktorý má možnosť preukázať, že vzhľadom na okolnosti by bolo vhodnejšie použitie inej hodnoty v rámci trhového rozpätia hodnôt porovnateľných nezávislých spoločností.

Ak sú ceny daňovníka použité v kontrolovaných transakciách so závislými osobami v rozpore s princípom nezávislé-

ho vzťahu, správca dane je v prípade daňovej kontroly povinný určiť rozdiel podľa mediánovej hodnoty zistenej na základe porovnateľných nezávislých dát a údajov. Ak je vzhľadom na okolnosti transakcie vhodnejšie použitie inej hodnoty v rámci rozpätia (napr. percentil, decil alebo kvartil), túto skutočnosť musí preukazovať daňovník.



Ak sú ceny daňovníka použité v kontrolovaných transakciách so závislými osobami v rozpore s princípom nezávislého vzťahu, správca dane je v prípade daňovej kontroly povinný určiť rozdiel podľa mediánovej hodnoty zistenej na základe porovnateľných nezávislých dát a údajov. Ak je vzhľadom na okolnosti transakcie vhodnejšie použitie inej hodnoty v rámci rozpätia (napr. percentil, decil alebo kvartil), túto skutočnosť musí preukazovať daňovník.

Medián v Smernici OECD

Smernica OECD nie je vo vzťahu k použitiu konkrétnej mediánovej hodnoty taká rigidná ako slovenská právna úprava. Smernica OECD³ v prípade použitia najvhodnejšieho bodu v rámci rozpätia hodnôt uvádza nasledovne:

„Ak sa relevantná podmienka kontrolovanej transakcie (napr. cena alebo zisková marža) nachádza mimo rozpätia nezávislých hodnôt použitého daňovou správou..., daňová správa musí určiť bod v rámci rozpätia nezávislých hodnôt, podľa ktorého upraví príslušnú podmienku kontrolovanej transakcie.“

„Pri určovaní tohto bodu v rámci rozpätia, ktoré obsahuje relatívne rovnako a vysoko spoľahlivé výsledky, by sa dalo tvrdiť, že ktorýkoľvek bod v rámci daného rozpätia je

v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Ak niektoré nedostatky porovnateľnosti stále pretrvávajú, ako je uvedené v odseku 3.57, môže byť vhodné použiť na určenie tohto bodu ukazovateľa stredného trendu (napríklad medián, aritmetický alebo vážený priemer, atď., v závislosti od konkrétnych charakteristík daného súboru údajov), aby sa minimalizovalo riziko chyby v dôsledku neznámych alebo nekvantifikovateľných pretrvávajúcich nedostatkov porovnateľnosti.“

Smernica OECD teda prisudzuje daňovým správam právomoc určenia bodu v rámci rozpätia nezávislých hodnôt, ak sa cena, prírážka alebo marža nachádza mimo rozpätia nezávislých hodnôt. A len a iba v prípade, ak pretrvávajú vady porovnateľnosti (ktoré je potrebné odôvodniť a preukázať), môže (avšak nemusí) byť vhodné použitie ukazovateľa stredného trendu ako napr. medián.

Zhromažďovanie a interpretácia údajov sa v zmysle vyššie uvedeného vykonáva prostredníctvom interných porovnateľných transakcií (teda transakcií, ktoré realizuje daňovník voči závislým ako aj nezávislým osobám), alebo externých porovnateľných transakcií (teda transakcií, ktoré realizujú nezávislé porovnateľné spoločnosti na trhu), a to v prípade použitia ktorejkoľvek metódy. Hoci Smernica OECD preferuje použitie interných porovnateľných transakcií, v praxi je tento koncept ťažko aplikovateľný. Existujú najmä dva dôvody: (i) absencia interných porovnateľných transakcií, (ii) ak interné porovnateľné transakcie predsa existujú, nespĺňajú základné kritériá porovnateľnosti kladené Smernicou OECD ergo medzi transakciami daňovníka realizovanými voči závislým a nezávislým osobám existujú rozdiely, ktoré majú zásadný vplyv na rozdiel cien, prírážok, či marží, ktoré nemožno kvantifikovať, a v prípade ktorých nemožno vykonať primerane presné úpravy. Medzi tieto rozdiely označované Smernicou OECD⁴ ako ekonomicky relevantné charakteristiky a faktory porovnateľnosti zaraďujeme:

- charakteristické vlastnosti majetku alebo služieb (ako napr. fyzické vlastnosti, kvalita, spoľahlivosť, objem a pod.);
- vykonávané funkcie (ako napr. obchodné

3 Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, ver. 2022, bod 3.61 a 3.62

4 Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, ver. 2022, bod 1.36 a nasl.

činnosti, marketing, uplatňovanie reklamácií a vád a pod.), nesené riziká (riziko nezaplatenia, trhové riziko, predajné riziko a pod.) a použité aktíva;

- zmluvné podmienky (trvanie kontraktu, platobné podmienky, dodacie podmienky a pod.);
- ekonomické okolnosti (odlišnosť trhov vo vzťahu k vyspelosti, koncentrácii, konkurencii, mzdovým nákladom, cenám energií a pod.); a
- podnikateľské stratégie (penetrácia na trh, stabilizovanie alebo zvyšovanie trhového postavenia a pod.).

V prípade, ak je možné aplikovať koncept interných porovnateľných transakcií, t.j. ak interné porovnateľné transakcie existujú a spĺňajú kritéria porovnateľnosti (teda neexistujú rozdiely, a ak existujú, tak možno vykonať primerane presné úpravy resp. rozdiely nemajú zásadný vplyv na ceny, prirážky či marže), je vhodné jeho uplatnenie pri posúdení dodržania princípu nezávislého vzťahu. Keďže má daňovník o interných porovnateľných transakciách detailné informácie, nie je dôvodné predpokladať, že analýza trpí vadami resp. nedostatkami porovnateľnosti, a preto existuje argumentácia použitia celého spektra hodnôt bez nutnosti uplatňovania štatistických metód ako percentil, kvartil či medián, ktoré výsledné rozpätie zužujú.

Vzhľadom na vyššie uvedené je však použitie konceptu vnútornej porovnateľnej transakcie, hoci preferovaný Smernicou OECD, pomerne komplikovaný a v praxi často nerealizovateľný, a sa preto najčastejšie využíva koncept externých porovnateľných transakcií realizovaných medzi nezávislými osobami na trhu, na ktorý sa v nasledujúcej časti zameriame.

Posúdenie dodržania princípu nezávislého vzťahu daňového subjektu v transakciách so závislými osobami, ktoré je založené na porovnaní ceny, prirážky alebo marže s porovnateľnými nezávislými spoločnosťami na trhu (t.j. externé porovnateľné transakcie), však má svoje metodické pravidlá a postupy determinované Smernicou OECD a zaužívanou aplikačnou praxou.

V prvom kroku je potrebné zistiť dostupnosť externých porovnateľných údajov, ktorých zdrojom sú najmä komerčné

databázy (ako napr. TP Catalyst/Orbis, Dun & Breadstreet, RoyaltyStat, Moodys a pod.), ktoré zhromažďujú o.i. finančné údaje a ukazovatele vo forme účtovnej zvierky resp. výsledovky.

Za účelom nájdania potenciálne porovnateľných nezávislých spoločností je potrebné správne zacieliť vyhľadávaciu stratégiu v tej-ktorej databáze, ktorá by mala obsahovať predovšetkým nasledujúce vyhľadávacie kritériá:

- klasifikácia odvetvia, v ktorom porovnávaná spoločnosť pôsobí;
- krajina resp. región, v ktorom sú vyhľadávané spoločnosti inkorporované;
- vyhľadávanie skutočne nezávislých spoločností, t.j. spoločností, ktoré sú vlastnené z menej ako 25 % inou osobou, čím sa abstrahuje od ekonomicky a majetkovo prepojených spoločností;
- vylúčenie spoločností, ktoré vlastní viac ako 25 % podiel na dcérskych spoločnostiach;
- kritérium dostupnosti požadovaných údajov, ako napr. Turnover, Sales, Operating P/L (EBIT), number of employees, assets, atď.;
- iné kritéria ako napr. rok založenia, minimálna alebo maximálna požadovaná úroveň určitého ekonomického ukazovateľa, pozitívne alebo negatívne vymedzenie popisu ekonomickej aktivity spoločností na základe slov, slovných spojení či výrazov.

Po získaní vzorky potenciálne porovnateľných nezávislých spoločností je potrebné podrobiť ich tzv. kvalitatívnej analýze označovanej ako manuálny screening, v ktorej sa skúma skutočná porovnateľnosť týchto



V aplikačnej transfer pricingovej praxi sa najčastejšie používa medzikvartilové rozpätie, v matematicko-štatistickej terminológii často nazývané ako štatistické optimum.

spoločností s porovnanou spoločnosťou, a to najmä vo vzťahu k výrobnému sortimentu, predajnému portfóliu či poskytovaným službám, teda či tieto spoločnosti vykonávajú porovnateľné funkcie a činnosti, znášajú porovnateľné riziká a používajú porovnateľné aktíva.

Nakoniec sa v poslednej fáze pracuje s vybranými finančnými údajmi skutočne porovnateľných nezávislých spoločností prostredníctvom rôznych štatistických nástrojov a metód, aby sa určilo trhové rozpätie ceny, prirážky či marže.

Samotné určenie a výber časového obdobia, za ktoré sa údaje posudzujú, je pomerne zložitou a samostatnou problematikou transferového oceňovania. Smernica OECD⁵ v tomto kontexte odporúča použitie finančných údajov z rovnakého obdobia, v akom prebieha kontrolovaná transakcia. V praxi je však takáto požiadavka limitujúca, nakoľko v čase zhromažďovania údajov býva dostupnosť týchto informácií značne obmedzená. Preto Smernica OECD na získanie kompletného poznania skutočností a okolností spojených s kontrolovanou transakciou odporúča použitie údajov za sledovaný rok a aj za predchádzajúce roky, pričom nie je vhodné stanovenie normatívnu počtu sledovaných rokov.

Medián v matematicko-štatistickej teórii

Pri práci s dátami sa v štatistickej teórii často uplatňujú nástroje a postupy, ktoré eliminujú extrémne hodnoty, aby výsledná vzorka obsahovala relevantné údaje. V aplikačnej transfer pricingovej praxi sa najčastejšie používa medzikvartilové rozpätie. V matematicko-štatistickej terminológii je často medzikvartilové rozpätie nazývané ako štatistické optimum, ktoré začína hranicou 25 % vzorky (tzv. druhý kvartil) a končí hranicou 75 % vzorky (tretí kvartil). Uplatnenie medzikvartilového rozpätia tak eliminuje extrémne hodnoty na oboch stranách vzorky, ktoré by mohli skresliť výsledok, t.j. odstráni zo vzorky údaje od 0 % do 25 % resp. od 75 % do 100 %. Za účelom eliminácie extrémnych hodnôt a zohľadnenia externých faktorov ako napr. makroekonomické prostredie, podnikový cyklus porovnateľných spoloč-

5 Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, ver. 2022, kapitola III. – B

ností, životný cyklus výrobkov, produktov či služieb, vývoj v danom odvetví, neobvyklé cenové výkyvy či volatility, sa uplatňuje medzikvartilové rozpätie z priemeru hodnôt za zvolené roky (a to jednoduchý priemer alebo vážený priemer). Možno teda konštatovať, že medzikvartilové rozpätie porovnateľných údajov predstavuje najpravdepodobnejší a najreprezentatívnejší rozsah finančných údajov. Medián v zásade delí súbor hodnôt na dve rovnako veľké časti, pričom platí, že najmenej 50 % hodnôt je menších ako medián a 50 % hodnôt je väčších ako medián. Medián teda nepredstavuje najčastejšie sa opakujúcu hodnotu v danej vzorke, ale iba strednú hodnotu. Žiadna dostupná literatúra o matematicko-štatistickej teórii ani Smernica OECD neoznačujú mediánovú hodnotu ako najobjektívnejší a najsprávnejší ukazovateľ v rámci medzikvartilového rozpätia.

Medián podľa rozsudkov slovenských a českých súdov

Aktuálna rozhodovacia prax slovenských a českých súdov nepripúšťa bezbrehé použitie mediánovej hodnoty správcami dane ako najobjektívnejšieho a najsprávnejšieho ukazovateľa v rámci rozpätia hodnôt. Zároveň je potrebné uviesť, že tieto rozhodnutia posudzovali obdobia pred 01. 01. 2023, t.j. pred úpravou ust. § 18 Zákona o dani z príjmov, resp. českú právnu úpravu, v ktorej absentuje povinnosť úpravy na mediánovú hodnotu.

Podľa rozsudku Správneho súdu v Košiciach⁶ sa správca dane pri úprave základu dane kontrolovaného daňového subjektu uchýlil k použitiu strednej hodnoty (mediánu) na základe odkazu na bod 3.62 Smernice OECD, čo bolo podľa vyjadrenia súdu v rozpore s právnym poriadkom Slovenskej republiky, nakoľko žiadne ustanovenie Zákona o dani z príjmov v predmetnom zdaňovacom období neupravovalo exaktné zvolenie konkrétnej hodnoty, ak vzorka porovnateľných údajov obsahuje viacero hodnôt. Súd vyjadril názor, že k očisteniu súboru hodnôt, teda k aplikácii medzikvartilového rozpätia či mediánovej hodnoty, nemožno pristupovať automaticky bez



Žiadna dostupná literatúra o matematicko-štatistickej teórii ani Smernica OECD neoznačujú mediánovú hodnotu ako najobjektívnejší a najsprávnejší ukazovateľ v rámci medzikvartilového rozpätia.

ďalšieho odôvodnenia, poprípade iba s odkazom na jednotlivé body Smernice OECD a ich aplikácia musí byť náležite odôvodnená skutkovými okolnosťami konkrétneho prípadu. V zmysle predmetného rozsudku nie je postačujúci argument správcu dane, že medián považuje za štatisticky najobjektívnejší ukazovateľ v rámci vnútrokvartilového rozpätia, ktorý nie je ovplyvnený extrémnymi hodnotami.

Pre úplnosť uvádzame, že žalobca v predmetnom prípade odkázal na rozsudky Najvyššieho správneho súdu v Českej republike⁷, ktoré sa však týkali (ne)správnosti (i) aplikácie priemernej hodnoty vzorky údajov správcom dane a (ii) použitia vzorky údajov získaných správcom dane počas daňových kontrol o iných daňovníkoch a ich transakciách. Keďže sa však tieto rozsudky netýkali posúdenia mediánovej hodnoty a neodkazovali ani na Smernicu OECD, ich relevancia je vo vzťahu k posudzovanému prípadu zanedbateľná.

V tomto smere je potrebné uviesť, že rozsudok Správneho súdu v Košiciach sa vzťahoval na znenie Zákona o dani z príjmov platné v kontrolovanom zdaňovacom období roka 2012, v ktorom nebola zakotvená povinnosť správcu dane určenia rozdielu pri daňovej kontrole podľa strednej hodnoty (mediánu).

Preto možno konštatovať, že v zmysle platnej právnej úpravy § 18 Zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 01. 01. 2023 je záver rozsudku Správneho súdu v Košiciach vo vzťahu k (ne)použitiu mediánovej hodnoty irelevantný. Je preto mimoriadne dôležité analyzovať možnosť daňovníka

preukázať, že vzhľadom na okolnosti je vhodnejšia úprava na inú hodnotu v rámci rozpätia nezávislých hodnôt. Ako však túto skutočnosť preukázať? Žiaľ, odpoveď na túto otázku neposkytuje ani Zákon o dani z príjmov ani metodické pokyny Ministerstva financií týkajúce sa transferového oceňovania, a napokon ani Smernica OECD. A na rozhodovacia prax súdov v kontexte tohto nového ustanovenia si budeme musieť počkať.

Použitie inej hodnoty ako mediánu v rámci rozpätia

V zmysle vyššie uvedeného treba analyzovať v úvode položenú otázku o spravodlivom rozdelení zisku medzi jednotlivé spoločnosti, resp. rozdelenie daňového koláča medzi jednotlivé jurisdikcie. Vo všeobecnosti by mala platiť základná premisa, že ak daňový subjekt vykonáva väčšinu funkcií a znáša k tomu relevantnú mieru rizika, pričom používa adekvátne aktíva, mala by sa jeho ziskovosť približovať k hornej hranici stanoveného medzikvartilového rozpätia. Tento predpoklad vychádza zo skutočnosti, že skutočne porovnateľné a nezávislé spoločnosti, ktorých finančné údaje boli použité na stanovenie trhového rozpätia, vykonávajú všetky alebo takmer všetky funkcie a znášajú všetky alebo takmer riziká, keďže v rámci ich nezávislosti neexistuje delba funkcií a rizík medzi závislé osoby zo skupiny. Na druhej strane, ak posudzovaná spoločnosť vykonáva menšiu časť funkcií a znáša k tomu relatívne nižšiu mieru rizika, pričom používa adekvátne aktíva, mala by sa jej ziskovosť približovať k dolnej hranici stanoveného medzikvartilového rozpätia.

Na správne a spravodlivé rozdelenie kumulovaného zisku generovaného z celého hodnotového reťazca medzi jednotlivé závislé osoby je potrebné detailne skúmať, ktorá spoločnosť a v akej miere sa zaslúžila o dosiahnutie zisku, a túto mieru zásluh kvantifikovať. Inými slovami je potrebné rozdeliť zisk medzi jednotlivé závislé osoby podľa toho, akou mierou k jeho dosiahnutiu prispeli. Technické riešenie rozdelenia riziku medzi jednotlivé závislé osoby ponúka aj Smernica OECD⁸

6 spisová značka KE-75/148/2020

7 rozsudky sp. zn. 8 Afs 80/2007-105 a 8 Afs 51/2009-61

8 Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, ver. 2022, kapitola II. – C

pri popise transakčnej metódy delenia zisku, no absentuje v nej akékoľvek konkrétne metodické usmernenie a presný postup. Východiskom transakčnej metódy delenia zisku je zisk plynúci zo sledovaných transakcií celej skupiny podnikov dohromady, t.j. identifikovaný zisk, ktorý sa metóda snaží objektívne rozdeliť medzi členmi skupiny. To sa deje pomocou funkčnej analýzy, ktorá porovnáva činnosti a riziká jednotlivých podnikov v skupine. Na základe analýzy funkcií a rizík sú spoločnostiam v skupine stanovené podiely na celkovom identifikovanom zisku realizovanom v posudzovanej transakcii. V tomto smere je však potrebné upozorniť aj na slabé stránky transakčnej metódy delenia zisku, ktorými sú miera subjektivity a komplexnosti, ktoré možno eliminovať výberom správneho metodického postupu.

Odborná literatúra v oblasti matematiky, štatistiky či manažmentu ponúka niekoľko analytických a metodických nástrojov, no spomenieme len jeden z nich, a tým je tzv. RACI analýza.

Matematická zodpovednosť RACI je manažérska metóda pre priradenie a zobrazenie zodpovednosti jednotlivých útvarov, oblastí a osôb v konkrétnej činnosti, a štandardne pozostáva z troch krokov:

- analýza funkcií a činností – predstavuje proces identifikácie kľúčových oblastí (ako napr. stratégia a plánovanie, správa, nákupné funkcie, výrobné funkcie, predajné funkcie, služby a pod.) a násled-



Ako bolo preukázané, matematicko-štatistická teória, Smernica OECD ani rozhodovacia prax súdov neglorifikujú použitie mediánovej hodnoty ako jediného správneho bodu v rámci rozpätia. Práve naopak, pri jeho použití nabádajú k opatrnosti a skôr sa prikláňajú k použitiu celého spektra údajov z medzikvartilového rozpätia, a to v závislosti od podmienok a okolností daného prípadu.

ne parciálnych činností a aktivít v rámci jednotlivých oblastí, ktoré majú relatívny prínos pre zisk;

- reziduálna analýza – odporúča sa neprihliadať na na tie funkcie a aktivity, pre ktoré použitie inej metódy ako transakčnej metódy delenia zisku poskytuje vhodnejšie a objektívnejšie výsledky (ako napr. refakturácia nákladov, či služby s nízkou pridanou hodnotou ktoré realizuje každá spoločnosť samostatne a nemajú (takmer) žiadny prínos pre zisk;

- rozdelenie zisku – zisk dosiahnutý jednotlivými závislými osobami sa stanovuje funkčnou analýzou, a podľa možnosti sa porovnáva s trhovými údajmi; podľa toho sa posudzuje rozdelenie funkcií a jednotlivých činností, prisudzuje sa im váha a ich relatívny prínos pre celkový zisk.

Váhy jednotlivých oblastí reflektujú skutočnosť, že hlavný prínos sa vytvára pod vedením zodpovednej spoločnosti. Relatívna váha každej spoločnosti pre každú funkciu resp. činnosť sa potom určí ako súčet relatívnych váh jednotlivých oblastí a činností. Takýmto metodickým postupom RACI analýzy potom možno objektívne dospieť k spravodlivému rozdeleniu kumulatívneho zisku medzi jednotlivé závislé osoby, a to podľa ich relatívneho prínosu k oblastiam, funkciám, činnostiam či aktivitám, a to so zohľadnením váhy podľa ich významu a dôležitosti. Výsledky RACI analýzy sa následne konfrontujú s výsledkami porovnávacjej analýzy resp. so získaným trhovým rozpätím hodnôt nasledovne: ak má daná spoločnosť výraznú zásluhu na dosiahnutom zisku vyjadrenú relatívnym percentom (viac ako 60 %), potom by sa mala jej ziskovosť približovať k hornej hranici stanoveného rozpätia; naopak ak má daná spoločnosť marginálnu zásluhu na dosiahnutom zisku vyjadrenú relatívnym percentom (menej ako 40 %), potom by sa mala jej ziskovosť približovať k dolnej hranici stanoveného rozpätia. ■

Záver

Pri narastajúcich výzvach globálneho daňového prostredia zostáva správne transferové oceňovanie rozhodujúce pre férové zdaňovanie a rozdelenie ziskov najmä v nadnárodných spoločnostiach. Medián a medzikvartilové rozpätie sú základnými nástrojmi v analytickom repertoári špecialistov na transferové oceňovanie. Ich zahrnutie do metodológie stanovovania cien kontrolovaných transakcií medzi závislými osobami pomáha doceliť transparentnosť a dôveru medzi korporáciou a daňovými úradmi. Ako bolo preukázané, matematicko-štatistická teória, Smernica OECD ani rozhodovacia prax súdov neglorifikujú použitie mediánovej hodnoty ako jediného správneho bodu v rámci rozpätia. Práve naopak, pri jeho použití nabádajú k opatrnosti a skôr sa prikláňajú k použitiu celého spektra údajov z medzikvartilového rozpätia, a to v závislosti od podmienok a okolností daného prípadu.

Nová právna úprava stanovuje správcovi dane od roku 2023 v prípade daňovej kontroly povinnosť určiť rozdiel podľa mediánovej hodnoty zistenej na základe dát a údajov porovnateľných nezávislých spoločností na trhu v prípade, ak sú ceny daňovníka použité v kontrolovaných transakciách so závislými osobami v rozpore s princípom nezávislého vzťahu. Na druhej strane, ak by bolo vzhľadom na okolnosti transakcie vhodnejšie použitie inej hodnoty v rámci rozpätia, musí túto skutočnosť zohľadniť správca dane, ak ju daňovník dostatočne preukáže. Povahu dôkazného bremena však nedefinuje žiaden právny predpis ani Smernica OECD, a hoci existujú analytické nástroje na kvantifikáciu spravodlivého rozdelenia zisku za účelom preukázania uplatnenia tej-ktorej hodnoty v rozmedzí medzikvartilového rozpätia, ich aplikácia je otázná a to aj vzhľadom na zatiaľ absentujúcu rozhodovaciu prax súdov. Napokon, ako uvádza samotná Smernica OECD⁹, transferové oceňovanie nie je exaktná veda, a preto nie je vždy možné určiť jedinu správnu nezávislú cenu, ale skôr ju odhadnúť v rámci rozpätia prijateľných hodnôt.

9 Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, ver. 2022, kapitola IV. – bod 4.8

Aplikácia DPH v sektore platobných služieb



Ing. Vladimíra
Mačuhová
daňová poradkyňa

Vladimíra Mačuhová je členka Metodicko-legislatívnej komisie pre daň z príjmov právnických osôb a Metodicko-legislatívnej komisie pre daň z pridanej hodnoty, spotrebné dane a clo. Pôsobí v spoločnosti Flatiron Tax.

Zavádzanie inovatívnych technologických prvkov do finančného sektora podporilo aj digitalizáciu sektora platobných služieb a umožnilo vznik nových typov produktov a podnikateľských subjektov. Keďže právna úprava umožňuje oslobodiť finančné služby od DPH,¹ vznikajú v praxi polemiky, ktoré dodania je možné oslobodiť a ktoré by mali DPH podliehať.

Skúsenosti z praxe naznačujú, že tak platitelia DPH ako aj finančná správa nemajú jasno v príslušnej právnej úprave, čo naznačuje riziko nesprávnej aplikácie právnych predpisov.

1. Vývoj v sektore platobných služieb

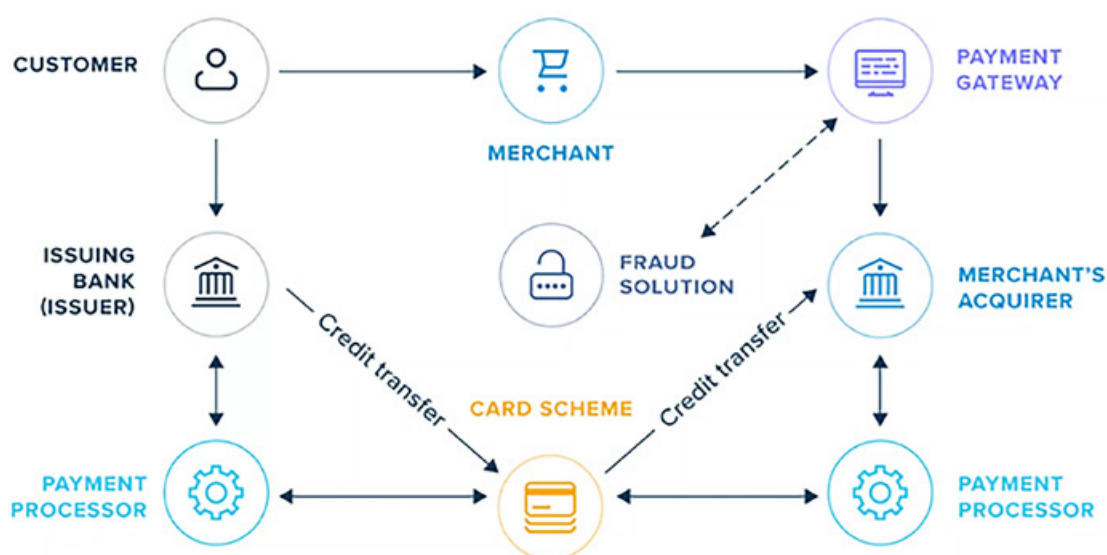
Technológia umožnila výrazné inovácie vo finančnom sektore (angl. *Financial Technology, FinTech*), ktoré viedli k širokej škále (alternatívnych) platobných riešení a platobných operátorov. Ekonomicky boli tieto inovácie podporené rastom elektronického

obchodu a zmeny dopytu zákazníkov po digitálnych platbách, platbách v reálnom čase a bezkontaktných platbách.

Technologické inovácie umožňujú realizovať platobné služby mimo štandardných finančných inštitúcií (banky) prostredníctvom nových prvkov, ako sú napr. elektronické peňaženky, platformy

a platobné kartové transakcie. V tomto článku sa sústredím primárne na fungovanie kartových transakcií a s nimi súvisiacimi službami.

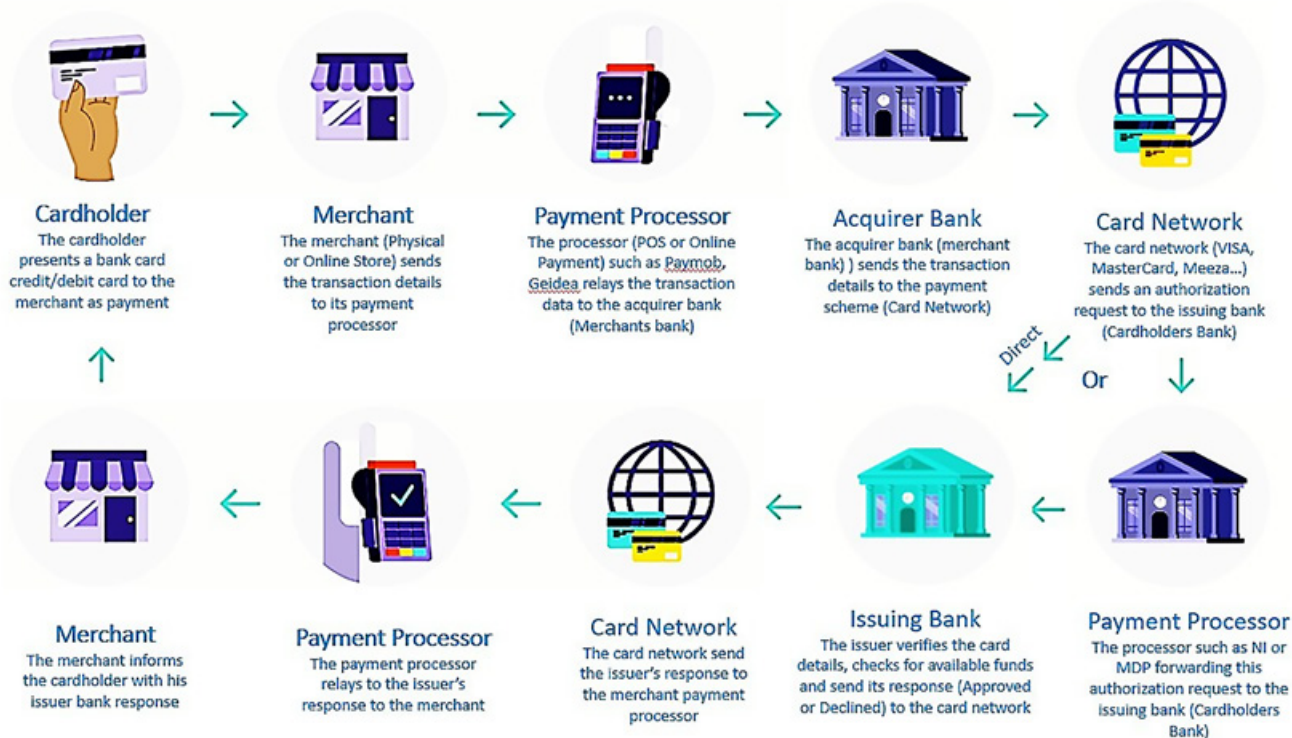
Pri realizácii platby v kamennom alebo elektronickom obchode dochádza k finančnému tokom medzi niekoľkými subjektami nasledovne:



Zdroj: <https://navdeepyadav.medium.com/21-essential-fintech-concepts-every-product-manager-must-know-c87d6eabf32f>

¹ § 39 ods. 1 písm. d) zákona č. 222/2003 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (Zákon o DPH).

Proces toku informácií pri platbe platobnou kartou znázorňuje nasledovná schéma:



Zdroj: <https://www.linkedin.com/pulse/payment-transaction-flow-ashraf-anwar/>

V procese platby vystupuje samotný obchodník, ktorý prijíma platbu od zákazníka, banka obchodníka a banka zákazníka. Po preštudovaní schém a informácií o fungovaní platobných služieb je však zrejmé, že platobný proces zahŕňa aj niekoľko ďalších subjektov. Tieto subjekty sa zapájajú do tokov finančných prostriedkov, poskytujú podporu pre platobnú službu alebo zabezpečujú technické prostriedky a technickú podporu pre platobnú službu nasledovne:

- **Akvízitor (Acquirer)** je inštitúcia (banka alebo platobná inštitúcia), ktorá prenáša informácie medzi jednotlivými stranami - obchodníkom, kartovou schémou a platobnou bránou. Zvyčajne poskytuje službu vedenia bankového alebo platobného účtu a tiež zabezpečuje pre obchodníkov POS terminály (zariadenia umožňujúce úhradu kartou zákazníka) priamo alebo nepriamo prostredníctvom servisných partnerov. Takéto tradičné vnímanie funkcie akvizítora sa postupne mení a dnes už sa jeho pozícia často podobná skôr na *payment facilitator* (uvádzam v texte nižšie).²
- **Platobná brána (payment gateway)** je služba, ktorá bezpečne prenáša údaje o karte a platbách k prijímateľovi transakcie v *on line* prostredí. Zjednodušene povedané, platobná brána má rovnakú funkciu ako terminál na mieste predaja (POS) v kamennom obchode, len svoju prácu vykonáva vo virtuálnom priestore.³
- **Spracovateľ platieb (Payment processor / payment facilitator)** je prostredníkom medzi internetovým obchodom a akvizítormi alebo bankami. Poskytuje kompletný servis s technickým spracovaním platieb. Je zodpovedný za zabezpečenie zmluvného vzťahu s obchodníkmi a tiež s bankami a za zúčtovanie vyzbieraných prostriedkov. Na *payment processor*, ktorý podniká primárne v oblasti technického zabezpečenia platby, nadväzuje *payment facilitator*, ktorého podnikanie je orientované viac na kontrakty s obchodníkmi. Štandardne sú obaja zúčastnení toku finančných prostriedkov, pričom majú zvyčajne povinnosť previesť prostriedky obchodníka obratom na jeho bankový účet.⁴
- **Servisní partneri (Independent Sales Organization, ISO pre Visa alebo Member Service Provider, MSP pre Mastercard)** ponúkajú obchodníkom produkty akvizítora alebo *payment facilitator* a poskytujú im zákaznícky servis a technickú podporu pre tieto platobné produkty. Predávajú hardvérové vybavenie a licencie potrebné pre realizáciu platobnej služby, ale aj doplnkový softvér na uľahčenie celého procesu správy platieb a zákazníckych účtov obchodníkov. Servisný partner nie je zúčastnený na finančnom toku platieb.
- **Kartové schémy (Card network)** vydavateľa platobných kariet (Visa a Mastercard), zabezpečujú okrem iného aj clearing a posielajú clearingové súbory bankám realizujúcim platby.

V praxi môžu byť platobné systémy a proces realizácie platieb z právneho, technického aj finančného hľadiska komplikovanejšie, než je uvedené vyššie, a podliehajú neustálym inováciám. Uvedené členenie a charakteristiky subjektov predstavujú pokus o systematizáciu, ktorá by mohla poslúžiť pri správnej aplikácii DPH.

2 Pre účely tohto článku pod pojmom akvizítora chápem banku alebo iný subjekt, ktorý poskytuje obchodníkovi službu vedenia bankového alebo platobného účtu.

3 Zdroj: <https://truelayer.com/blog/payments/what-are-payment-gateways-how-do-they-work/>

4 Zdroj: <https://businessdough.com/payment-processing/what-is-the-difference-between-a-ppp-an-iso-and-a-msp-in-the-payments-industry/>

2. Všeobecný právny rámec

Ust. § 39 ods. 1 písm. d) Zákona o DPH umožňuje oslobodiť od dane činnosti týkajúcej sa platieb, prevodov platieb, šekov, prevoditeľných dokumentov, dlhov s výnimkou vymáhania dlhov. Toto ustanovenie Zákona o DPH vychádza z čl. 135 (1) (d) Smernice Rady 2006/112/EC z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (**Smernica o DPH**).⁵

Podnikateľské subjekty a poradcovia v praxi riešia, kedy uplatňovať oslobodenie od DPH podľa § 39 ods. 1 písm. d) Zákona o DPH pri jednotlivých typoch poskytovaných platobných služieb. Pri službách vedenia bankového alebo platobného účtu, ktoré poskytuje banka alebo iný subjekt, by pochybnosti o oslobodení vznikali nemali. Na opačnom konci spektra sú služby technického a podporného charakteru nevyhnutné pre realizáciu platby, avšak samotnej platobnej službe vzdialené (napr. služba internetového pripojenia, dodanie elektrickej energie), u ktorých je jasné, že nespĺňajú podmienky na oslobodenie od DPH. Otázka je, ako riešiť jednotlivé „medzistupne“ procesu platobných služieb:

- služby akvizítorov iných ako banka,
- služby spracovateľov platby,
- služby servisných partnerov a
- služby kartových schém.

3. Judikatúra Súdneho dvora EÚ

Vybrané platobné služby by mohli spadať pod oslobodenie od DPH podľa článku 135 ods. 1 písm. d) Smernice o DPH. Podľa ustálenej judikatúry⁶ musia byť pojmy použité na opis oslobodení v článku 135 Smernice o DPH vykladané striktné, pretože predstavujú výnimky zo všeobecného princípu, že daň z pridanej hodnoty sa má uplatňovať na všetky služby poskytované za odplatu zdaniteľnou osobou.

Súdny dvor EÚ tiež opakovane zdôraznil,⁷ že transakcie oslobodené podľa člán-

Podnikateľské subjekty a poradcovia v praxi riešia, kedy uplatňovať oslobodenie od DPH podľa § 39 ods. 1 písm. d) Zákona o DPH pri jednotlivých typoch poskytovaných platobných služieb.

ku 135 ods. 1 písm. d) sú definované podľa povahy poskytovaných služieb, a nie podľa osoby, ktorá tieto služby poskytuje alebo prijíma. Preto nie je dôležité, či poskytovateľ platobných služieb je poskytovateľom platobných služieb v zmysle príslušných predpisov k finančnej regulácii⁸.

V prípade C-2/95 SDC, ktorý sa týkal poskytovania služieb spracovania údajov, Súdny dvor EÚ objasnil, že oslobodená služba musí byť odlišená od čisto materiálnej alebo technickej dodávky, ako napríklad sprístupnenie systému na spracovanie údajov banke. Následne Súdny dvor EÚ v prípade C-350/10 Nordea Pank-

Podľa ustálenej judikatúry musia byť pojmy použité na opis oslobodení v článku 135 Smernice o DPH vykladané striktné, pretože predstavujú výnimky zo všeobecného princípu, že daň z pridanej hodnoty sa má uplatňovať na všetky služby poskytované za odplatu zdaniteľnou osobou.

ki Suomi nepriznal oslobodenie od DPH spoločnosti SWIFT prevádzkujúcej systém na zasielanie správ pre medzibankové finančné transakcie, prostredníctvom ktorého mohli banky a finančné inštitúcie bezpečne prenášať údaje o transakciách potrebných na ich realizáciu.

V prípade C-464/12 PensionService sa Súdny dvor EÚ zaoberal spoločnosťou (ATP), ktorá vykonávala správu zamestnaneckých dôchodkových fondov. Otázka znela, či sa má pripísanie dôchodkových príspevkov z bankového účtu na individuálny dôchodkový účet zákazníka považovať za oslobodenú transakciu týkajúcu sa platieb a prevodov. Súdny dvor EÚ síce rozhodol, že je na vnútroštátnom súde posúdiť, či sú tieto služby skutočne oslobodené, avšak objasnil, že pripísanie príspevkov na dôchodkové účty zákazníkov nevytvára len technický proces, ale zakladá práva dôchodkových zákazníkov voči dôchodkovým fondom tým, že premieňa pohľadávku zamestnanca voči jeho zamestnávateľovi na pohľadávku voči dôchodkovému fondu. Súdny dvor EÚ teda dospel k záveru, že oslobodenie od DPH pre transakcie týkajúce sa platieb a prevodov zahŕňa aj služby, v rámci ktorých vznikajú práva dôchodkových zákazníkov voči dôchodkovým fondom prostredníctvom vytvorenia účtov v dôchodkovom systéme a pripísania príspevkov na tieto účty.

K riešenej problematike existuje pomerne rozsiahla judikatúra Súdneho dvora EÚ.⁹ Detailnejšie sa pozrieme na tri rozsudky.

3. 1. Rozsudok C-42/18 Cardpoint

Spoločnosť Cardpoint poskytovala bankám rôzne služby spojené s prevádzkou bankomatov. Tieto služby zahŕňali inštaláciu hardvéru a softvéru potrebného na čítanie údajov z platobných kariet, dopĺňanie hotovosti do bankomatov, prenos

5 Podľa menovaného článku členské štáty oslobodia od dane „transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa vkladov, bežných účtov, platieb, prevodov platieb, dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov s výnimkou vymáhania dlhov“.

6 Napríklad rozsudky C-2/95 SDC, C-175/09 AXA UK, C-350/10 Nordea Pankki Suomi, C-264/14 Hedqvist, C-5/17 DPAS, C-130/15 National Exhibition Centre, C-607/14 Bookit.

7 Napríklad rozsudky C-2/95 SDC, C-350/10 Nordea Pankki Suomi, C-607/14 Bookit, C-175/09 AXA UK, C-5/17 DPAS, C-130/15 National Exhibition Centre.

8 SMERNICA EURÓPSKEHO PARLAMENTU A RADY (EÚ) 2015/2366 z 25. novembra 2015 o platobných službách na vnútornom trhu, ktorou sa menia smernice 2002/65/ES, 2009/110/ES a 2013/36/EÚ a nariadenie (EÚ) č. 1093/2010 a ktorou sa zrušuje smernica 2007/64/ES.

9 Rozsudky C-175/09 AXA UK, C-540/09 Skandinaviska Enskilda Banken, C-264/14 Hedqvist, C-607/14 Bookit, C-130/15 National Exhibition Centre, C-5/17 DPAS, C-42/18 Cardpoint.

údajov na overenie platobných transakcií a vydávanie hotovosti užívateľom bankomatov.

Súdny dvor EÚ rozhodol, že služby poskytované spoločnosťou Cardpoint nemôžu byť považované za „transakcie týkajúce sa platieb“ v zmysle príslušnej smernice. Súdny dvor EÚ zdôraznil, že na to, aby služba mohla byť oslobodená od DPH ako transakcia týkajúca sa platieb, musí vykonávať podstatné úlohy prevodu finančných prostriedkov a vyvolávať právne a finančné dôsledky. V tomto prípade sa však spoločnosť Cardpoint len starala o technickú realizáciu transakcií, ako je čítanie údajov z kariet a vydávanie hotovosti na pokyn banky, ktorá bola zodpovedná za samotné schvaľovanie a spracovanie platobných príkazov. Cardpoint iba odoslala údaje cez sieť sprostredkovateľa banke, ktorá vydala používanú platobnú kartu.

Súdny dvor EÚ dospel k tomuto záveru zohľadňujúc aj fakt, že „služby poskytované spoločnosťou Cardpoint, najmä pokiaľ ide o zaznamenávanie údajov a ich prenos, ako aj vydanie hotovosti sú nevyhnutné pre uskutočnenie transakcie týkajúcej sa platieb oslobodenej od dane. V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že z hľadiska striktného výkladu oslobodení od DPH tento jediný fakt neumožňuje dospieť k záveru, že uvedené služby sú oslobodené od dane.“¹⁰

Súdny dvor EÚ týmto zdôrazňuje, že samotné priame zapojenie dodávateľa do poskytovaných platobných služieb nie je dostatočným faktorom na vznik oslobodenia od DPH. Je to z dôvodu, že oslobodenie je potrebné vykladať striktnie, t.j. na čo najužší okruh služieb. Pre vznik oslobodenia je rozhodujúce, či dodávateľ služby zodpovedá za schvaľovanie alebo realizáciu prevodov peňazí medzi bankovými účtami.

V praxi sa potom táto požiadavka stotožňuje so situáciou, kedy dodávateľ oslobodenej služby pripisuje a odpisuje prostriedky z platobného alebo bankového účtu. Súdna rozhodnutie explicitne nevyklučuje existenciu situácie, kedy by sa schvaľovanie alebo realizácia prevodov peňazí medzi bankovými účtami vykoná-

vala inak ako pripisovaním a odpisovaním prostriedkov z účtu. Avšak judikatúra túto teoretickú možnosť bližšie nešpecifikuje. Taktiež návrh generálneho advokáta k tomuto rozsudku považuje pripisovanie a odpisovanie prostriedkov z účtu ako spôsob realizácie prevodov za determinujúci prvok pre vznik nároku na oslobodenie od DPH.¹¹

Domnievam sa, že za realizáciu prevodov alternatívnym spôsobom by sa mohli považovať prevody kryptoaktív využívajúce technológiu DLT, konkrétne blockchainu, ktoré sú však mimo tradičného finančného sektora zastrešujúceho platby v spomínaných sporoch prejedávaných na Súdnom dvore EÚ.

3. 2. Rozsudok C-607/14 Bookit

Súdny dvor EÚ vo veci C-607/14 Bookit Ltd riešil spor, kde spoločnosť Bookit poskytovala služby spočívajúce v spracovaní platieb za vstupenky do kina vykonaných prostredníctvom debetných a kreditných kariet. Spoločnosť Bookit získavala od zákazníka kina údaje o jeho karte, ktoré následne cez ďalšieho poskytovateľa služieb zasielala príslušnej banke. Zákazník potom získal vstupenku od prevádzkovateľa kina. Banka zákazníka poukázala prostriedky na bankový účet Bookitu. Bookit potom dal príkaz na prevod finančných prostriedkov na bankový účet prevádzkovateľa kina, pričom si strhol pri úhrade svoju províziu.

Súdny dvor EÚ rozhodol, že na službu spracovania platby debetnou alebo kreditnou kartou sa neuplatní oslobodenie

V praxi sa potom táto požiadavka stotožňuje so situáciou, kedy dodávateľ oslobodenej služby pripisuje a odpisuje prostriedky z platobného alebo bankového účtu.

od DPH podľa čl. 135 ods. 1 písm. d) Smernice o DPH. Dôvodom je, že „poskytovateľ takejto služby priamo sám nevytvára debet alebo kredit na predmetných účtoch“ (bod 47). Ďalej sa v rozsudku uvádza, že „ak sa poskytovateľ služby spracovania kartou môže zaväzovať voči svojmu kupujúcemu... a prípadne voči subjektu, na účet ktorého uskutočňuje predaj, na riadnu realizáciu tohto predaja, a s ním súvisiacej služby spracovania platby kartou, a teda na uspokojivé uskutočnenie tejto služby, táto zodpovednosť neimplikuje, že uvedený poskytovateľ zodpovedá za realizáciu právnych a finančných zmien, ktoré charakterizujú oslobodenú transakciu, ktorou je platba alebo prevod“ (bod 50).

Dôvody vedúce k uvedenému rozhodnutiu zhrnul súd v bode 51 nasledovne: „Zo všetkých týchto skutočností vyplýva, že taký poskytovateľ služby spracovania platby kartou, o akého ide vo veci samej, sa nezúčastňuje osobitným a podstatným spôsobom na právnych a finančných zmenách, ktoré konkretizujú prevod vlastníctva predmetných finančných prostriedkov a ktoré podľa judikatúry Súdného dvora umožňujú charakterizovať transakciu týkajúcu sa platieb alebo prevodov, oslobodenú podľa článku 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH, ale obmedzuje sa na využitie technických a administratívnych prostriedkov, ktoré mu umožňujú zhromaždiť informácie a oznámiť ich svojej prijímajúcej banke, ako aj tým istým spôsobom prijať oznámenie informácií, ktoré mu umožňujú uskutočniť predaj a prijať zodpovedajúce finančné prostriedky.“

3. 3. Rozsudok C-5/17 DPAS

V rozsudku C-5/17 DPAS spoločnosť DPAS poskytuje službu poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (napr. zubárovi) označenú ako správu platieb od pacientov v rámci plánu zubnej starostlivosti. Požiada banku pacienta, ktorý podpísal plán zubnej starostlivosti, aby z bankového účtu tohto pacienta na bankový účet DPAS stiahla dohodnutú sumu. Následne požiada svoju banku o prevod prostriedkov tak, že časť peňazí pošle zubnému lekárovi a poisťovni,¹² pričom si ponechá malú časť ako odmenu za túto službu.

¹⁰ Bod 28 rozsudku C-42/18 Cardpoint.

¹¹ Bod 39 a referencia 18 návrhu generálneho advokáta k menovanému rozsudku.

¹² Plán zubnej starostlivosti zahŕňal okrem zdravotnej starostlivosti aj poistenie určitých rizík.

Súdny dvor EÚ v tomto spore podal právny výklad, že oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pre operácie týkajúce sa platieb a prevodov platieb sa neuplatňuje pri poskytovaní týchto služieb. Dôvodom je, že takéto poskytovanie služieb nespôsobuje samo o sebe právne a finančné zmeny charakterizujúce prevod určitej sumy peňazí, ale má administratívnu povahu a predstavuje iba krok predchádzajúci transakcii týkajúcej sa platieb a prevodov uvedenej v článku 135 ods. 1 písm. d) Smernice o DPH (body 40 a 42 rozsudku).

4. Odporúčania Výboru pre DPH

Problematiku aplikácie DPH pri digitálnych platobných službách riešil Výbor pre DPH (VAT Committee) v roku 2022.¹³ Ten v niekoľkých bodoch objasnil, kedy sú služby poskytované v súvislosti s elektronickými peňaženkami¹⁴ oslobodené od DPH a kedy nie. Digitálne platformy (trhoviská) sa zapájajú do obchodného procesu aj ako poskytovatelia platobných služieb, ktorí zhromažďujú a uchovávajú finančné prostriedky vo svojom vlastnom mene pred ich distribúciou príjemcovi. Výbor pre DPH sa zaoberal tým, či tieto služby spadajú pod oslobodenie od DPH podľa článku 135 ods. 1 písm. d) Smernice o DPH, ktorá sa vzťahuje na transakcie týkajúce sa platieb a prevodov. Závěry sú nasledovné:

4. 1. Elektronické peňaženky

• Oslobodenie od DPH pri prevode elektronických peňazí

Výbor DPH jednomyselne rozhodol, že ak poskytovateľ elektronickej peňaženky na základe pokynu priamo debetuje alebo kredituje elektronické peniaze¹⁵ medzi účtami v rámci svojej infraštruktúry, čím dôjde k prevodu prostriedkov od platcu k príjemcovi, a za tento úkon je odmenený poplatkom, ide o poskytnutie

Digitálne platformy (trhoviská) sa zapájajú do obchodného procesu aj ako poskytovatelia platobných služieb, ktorí zhromažďujú a uchovávajú finančné prostriedky vo svojom vlastnom mene pred ich distribúciou príjemcovi.

služby za odplatu, ktorá je oslobodená od DPH podľa článku 135 ods. 1 písm. d) Smernice o DPH. Obdobne to platí v situácii, kedy dochádza k prevodu z účtu elektronických peňazí na bankový účet. Tieto typy transakcií spadajú pod oslobodenie, pretože zahŕňajú priamy prevod finančných prostriedkov medzi účtami, čím sa mení právny a finančný stav strán transakcie.

• Služby, ktoré nie sú oslobodené od DPH

Poskytovateľ elektronickej peňaženky alebo iná zdaniteľná osoba vykonáva správu systému, poskytuje informácie o účte, poradenské služby a služby aplikácieho programovacieho rozhrania (API)¹⁶ výmenou za úhradu poplatku. Tieto služby nie sú oslobodené od DPH. Dôvodom je, že tieto služby samy o sebe nevykonávajú priamy prevod finančných prostriedkov a nemenia právny a finančný stav strán transakcie. Ide teda o služby, ktoré nemajú esenciálnu funkciu platobnej alebo prevodovej transakcie v zmysle článku 135 ods. 1 písm. d) Smernice o DPH, a preto sú zdaniteľné.

• Služby „pass-through“ peňaženiek

Takzvané „pass-through“ peňaženky zvyčajne umožňujú zákazníkovi ukladať platobné informácie (napr. kreditné alebo debetné karty) a informácie o dodaní, takže ich údaje sa automaticky vyplnia pri platbe výberom danej peňaženky ako možnosti platby, ale zákazník nemá možnosť držať zostatok na účte.¹⁷ Tieto služby, aj keď uľahčujú proces platenia, nemajú priamy dopad na prevod finančných prostriedkov a nepredstavujú oslobodenú transakciu v zmysle článku 135 ods. 1 písm. d). Z tohto dôvodu sa na tieto služby oslobodenie od DPH nevzťahuje a sú zdaňované.

4. 2. Trhoviská zhromažďujúce finančné prostriedky vo vlastnom mene a oslobodenie od DPH

Trhoviská môžu obchodníkom poskytovať službu za odplatu, ktorá spočíva v uzatvorení zmlúv s viacerými poskytovateľmi platobných metód v mene obchodníka, spracovaní a prenose platobných údajov zákazníkov obchodníka, zhromažďovaní finančných prostriedkov od zákazníkov vo vlastnom mene, ich konsolidácii na vyhradených účtoch a následnom pokyne na ich prevod obchodníkovi. Ak je táto služba dostatočne nezávislá a samostatná, Výbor pre DPH jednomyselne súhlasí, že sa nemôže považovať za oslobodenú transakciu týkajúcu sa platieb a prevodov podľa článku 135 ods. 1 písm. d) Smernice o DPH. Je to preto, že zodpovednosť poskytovateľa sa obmedzuje len na podanie žiadosti o platbu príslušným finančným inštitúciám, pričom samotné platby realizujú finančné inštitúcie. Činnosť trhoviska je považovaná len za krok, ktorý predchádza samotnej oslobodenej transakcii.

Napriek tomu, že závery Výboru pre DPH sa týkajú elektronickej peňaženky a digitálnych obchodných platforiem (trhovísk), poskytujú cenný pohľad na me-

13 GUIDELINES RESULTING FROM THE 120 TH MEETING of 28 March 2022 DOCUMENT A – taxud.c.1(2023)3629452 – 1044; dostupné tu https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/474e7e57-7e01-4de0-ac94-e55537e505ae_en

14 Poskytovateľ elektronickej peňaženky alebo elektronickej peňaženky je autorizovaná a regulovaná právnická osoba, ktorá poskytuje služby obchodníkovi a ich zákazníkovi v rámci platobných transakcií (angl. e-wallet).

15 Čl. 2 smernice 2009/110/ES zo 16. septembra 2009 o začatí, vykonávaní činností a dohľade nad obozretným podnikaním inštitúcií elektronickej peňaženky, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice 2005/60/ES a 2006/48/ES a ktorými sa zrušuje smernica 2000/46/EC (angl. e-money).

16 API služby (angl. Application Programming Interface – aplikačné programové rozhranie) sú rozhrania, ktoré umožňujú rôznym softvérovým aplikáciám vzájomne komunikovať a zdieľať údaje alebo funkcionality (zdroj napr. <https://www.ibm.com/topics/api>).

17 Zdroj: VALUE ADDED TAX COMMITTEE - WORKING PAPER NO 1038.

todiku oslobodenia od DPH aj pri platbách kartami v kamenných obchodoch a e-shopoch. Závery Výboru pre DPH nie sú právne záväzné, avšak vychádzajú z judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktorá záväzná je.

5. Aplikácia právnej úpravy na platobné služby

V kontexte oslobodenia platobných služieb od DPH je možné z judikatúry Súdneho dvora EÚ identifikovať nasledovné charakteristiky transakcie prevodu:

- Prevod je transakcia pozostávajúca z vykonania príkazu na prevod určitej peňažnej sumy z jedného bankového (platobného) účtu na iný. Charakteristická je preň predovšetkým skutočnosť, že vyvoláva zmenu existujúcej právnej a finančnej situácie jednak medzi osobou vydávajúcou príkaz a príjemcom a jednak medzi nimi a ich príslušnou bankou, prípadne aj medzi bankami.
- Transakcia, ktorá vyvoláva túto zmenu, je iba prevod finančných prostriedkov medzi účtami nezávisle od jeho dôvodu. Túto podmienku chápem zjednodušene povedané tak, že prevod prostriedkov je vykonávaný z titulu plnenia iných záväzkov (právna stránka) a iných dodaní (DPH pohľad). Existuje teda podkladová transakcia prebiehajúca medzi zákazníkom poskytovateľa platobnej služby a tretím

subjektom, ktorá je finančne vysporiadaná prevodom realizovaným poskytovateľom platobnej služby.

- Je potrebné odlišovať službu oslobodenú od dane v zmysle Smernice o DPH od služby čisto materiálnej alebo technickej povahy. Na tento účel je predovšetkým potrebné preskúmať rozsah zodpovednosti poskytovateľa služieb a najmä otázku, či je táto zodpovednosť obmedzená na technické aspekty alebo či sa vzťahuje na osobitné a podstatné úlohy transakcií.

Z týchto charakteristík možno vyvodiť nasledovné rozhodujúce prvky súvisiace s procesom platby:

- Finančné prostriedky generované platbou zákazníka obchodníkovi „tečú“ cez poskytovateľa platobnej služby (avšak samotný tento fakt, nie je dostatočný).
- Dodávateľ oslobodenej platobnej služby by mal fakticky aj právne ovplyvňovať finančný transfer, t.j. vytvárať nový stav debetovaním a kreditovaním účtov, nie len zadávaním prevodných príkazov inému subjektu, napr. banke. Z uvedeného vyplýva, že by mal viesť bankový alebo platobný účet.

Z toho pohľadu by teda služby **akvizítora** vykonávajúceho prevod debetovaním a kreditovaním klientských účtov mali byť považované za oslobodené.

Súčasne platí, že **služby servisných**

partnerov by mali podliehať DPH, keďže sa cez nich nerealizujú finančné toky. Obdobne to platí aj pre služby platobnej brány.

Komplikovanejšia je potom situácia **sprostredkovateľov platieb**, ktorí prijímajú finančné prostriedky vo svojom mene od viacerých subjektov, preskupujú ich v rámci vyúčtovania platieb a preposielajú ich priebežne svojim zákazníkom (angl. *settlement*). T.j. napriek tomu, že nevedú platobné účty, ktoré by mohli kreditovať a debetovať, zasahujú do finančného toku tým, že menia ich štruktúru, t.j. kumulujú platby a zabezpečujú službu vyrovnaní svojim klientom. Podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ a Výboru pre DPH nie je táto činnosť v rozsahu oslobodenia a podlieha DPH.

Služby vykonávané **kartovými schémami** sa v praxi štandardne považujú za oslobodené od DPH. Poskytovateľ tejto služby vykonáva clearing na úrovni bankových inštitúcií, t.j. zúčtovanie pohľadávok a záväzkov všetkých bánk zapojených do príslušnej kartovej schémy, pričom dochádza len k úhrade rozdielu. Tento clearing potom podľa všetkého vedie k prevodu finančných prostriedkov a vyvoláva právne a finančné zmeny u zapojených subjektov. Vo viacerých štátoch finančné správy napadli uplatnenie oslobodenia od DPH na služby poskytovateľov kartových schém, avšak sudy oslobodenie potvrdili.¹⁸

Záver

V kontexte charakteristík služieb uvedených v prvej časti tohto článku formulujem nasledovné závery:

- Služby akvizítora vykonávajúceho prevod debetovaním a kreditovaním klientských účtov je možné považovať za oslobodené od DPH ako finančné služby týkajúce sa platieb a prevodov.
- Sprostredkovatelia platieb, ktorí prijímajú finančné prostriedky, avšak nevedú klientské platobné účty, poskytujú služby podliehajúce DPH.
- Servisní partneri zabezpečujú technickú podporu platieb, ktorá podlieha DPH.

Tieto závery potvrdilo aj Ministerstvo financií SR v emailovej komunikácii s Metodicko-legislatívnou komisiou pre DPH, spotrebné dane a clo¹⁹.

Dovoliť si však uviesť, že pri aplikácii DPH na platobné služby je v praxi vždy potrebné vyhodnocovať každú transakciu individuálne pri skúmaní stanovených kritérií, či táto transakcia spĺňa podmienky na uplatnenie oslobodenia, keďže toto sa musí uplatňovať reštriktívne.

¹⁸ <https://taxnews.ey.com/news/2021-0635-cyprus-tax-tribunal-rules-card-payment-systems-services-are-vat-exempt>; <https://www.osler.com/en/resources/regulations/2021/>

¹⁹ Email zo dňa 21.mája 2024, odoslaný z MF SR."

Udržateľnosť, ESG a CSRD



Manažér ESG oddelenia v spoločnosti CLA Slovakia s.r.o.

Ing. Pavol Pohanka
Manažér ESG

Udržateľnosť sa za posledné obdobie stala výraznou témou v mnohých oblastiach, k čomu prispievajú aj čoraz viac viditeľnejšie dôsledky klimatických a spoločenských zmien. Reakciou EÚ je postupné zavádzanie nových legislatívnych pravidiel, pričom nová smernica CSRD o vykazovaní informácií o udržateľnosti svojou komplexnosťou a celkovým dosahom predstavuje v tejto oblasti doposiaľ najvýraznejší krok.

Udržateľnosť, ESG a CSRD

V posledných mesiacoch sa intenzívne stretávame s pojmami ESG a udržateľnosť a to najmä v nadväznosti na zmeny v povinnostiach súvisiacich s vykazovaním informácií o udržateľnosti. Množstvo spoločností napriek tomu nemá jasno v tom, čo si pod týmito slovami môžu predstaviť a ako (a či vôbec) sa ich tieto zmeny budú týkať. Pre lepšie porozumenie problematiky je žiaduce bližšie vysvetliť základné pojmy, začať môžeme so slovom udržateľnosť. Tú môžeme charakterizovať ako schopnosť uspokojovať potreby (jednotlivcov, firiem, alebo spoločnosti ako takej) takým spôsobom, aby bolo možné zabezpečiť uspokojovanie týchto potrieb aj do budúcnosti, napríklad využívanie obnoviteľných zdrojov energie alebo recyklácia odpadu z výroby.

OSN v roku 2004 zaviedla skratku ESG¹, ktorá umožnila vyšpecifikovanie udržateľnosti na 3 oblasti – *environmentálnu, sociálnu* a *oblasť riadenia a správy* (akronym z angl. Environmental, Social and Governance). V rámci týchto 3 základných oblastí dochádza následne k stanoveniu podoblastí, v ktorých si môžeme určiť konkrétne merateľné ukazovatele (t.j. kde sa v danej oblasti ako spoločnosť nachádzame) a v nadväznosti na to aj ciele pokroku (t.j. kde by sme sa v budúcnosti nachádzať chceli). Pod písmenom E si môžeme predstaviť napríklad

manažment emisií skleníkových plynov, znižovanie množstva odpadu alebo spotreby elektrickej energie. Sociálna oblasť môže zahŕňať napr. pracovné podmienky zamestnancov, ich zdravie a bezpečnosť, ľudské práva, diverzitu a inklúziu. Správna oblasť predstavuje spôsob, akým je spoločnosť riadená a kontrolovaná. To môže zahŕňať napr. transparentnosť, etické podnikanie alebo prítomnosť kontrolných mechanizmov.

Potom na scénu vstupuje európska smernica Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)², ktorá stanovuje, ktoré spo-

ločnosti a akým spôsobom majú postupovať tak, aby **vykázali informácie v uvedených troch ESG kategóriách**. Hlavným cieľom CSRD smernice je poskytnúť informácie v požadovanej kvalite a štruktúre, ktoré budú porovnateľné. Tieto informácie o udržateľnosti budú vykazované ako osobitná časť výročných správ verejne dostupných v registri účtovných závierok. Ktokoľvek si tak bude môcť pozrieť, ako daná spoločnosť v prípade problematiky udržateľnosti postupuje, aké *IRO* (významné vplyvy, riziká alebo príležitosti, z angl. impacts, risks and opportunities) vyplývajú z jej hospodárskej činnosti alebo hodnotového reťazca, či si stanovila konkrétne a ambiciózne ciele a či sa jej podarilo tieto ciele dosiahnuť. Samotná smernica poskytuje všeobecný rámec, ďalej sa však odvoláva na rozsiahle Európske štandardy vykazovania informácií o udržateľnosti (ESRS)³, ktoré stanovujú jednotlivé požiadavky na vykazovanie podľa jednotlivých ESG oblastí (napr. v prípade sociálnej oblasti údaj o priemernom počte hodín odbornej prípravy na zamestnanca a podľa pohlavia⁴).

Legislatívne pozadie CSRD

Vykazovanie informácií o udržateľnosti prebieha na dobrovoľnej báze viacero desaťročí prostredníctvom množstva rôznych iniciatív a usmernení, medzi najznámejšie



Hlavným cieľom CSRD smernice je poskytnúť informácie v požadovanej kvalite a štruktúre, ktoré budú porovnateľné. Tieto informácie o udržateľnosti budú vykazované ako osobitná časť výročných správ verejne dostupných v registri účtovných závierok.

1 Who Cares Wins: Connecting Financial Markets to a Changing World* (Geneva: UN Global Compact, 2004), dostupné online: https://www.unepfi.org/fileadmin/events/2004/stocks/who_cares_wins_global_compact_2004.pdf [dátum prístupu: 25. augusta 2024]

2 Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2022/2464 zo 14. decembra 2022 o podávaní správ o udržateľnosti, dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022L2464> [dátum prístupu: 25. novembra 2024]

3 Európske štandardy vykazovania informácií o udržateľnosti (ESRS), dostupné online: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=OJ:L_202302772 [dátum prístupu: 25. novembra 2024]

4 Európske štandardy vykazovania informácií o udržateľnosti (ESRS) S1, požiadavka na zverejňovanie S1-13, dostupné online: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=OJ:L_202302772 [dátum prístupu: 27. augusta 2024]

a celosvetovo najrozšírenejšie patria GRI štandardy alebo SDG ciele. Spomínaná smernica CSRD, s transpozíčnou lehotou na jej zapracovanie do národnej legislatívy do 06. 07. 2024, by sa dala považovať za ďalší krok k spomínanému trendu, tentokrát však právne záväzný. Do našej legislatívy bola transponovaná s účinnosťou od júna tohto roka, a to prostredníctvom rozsiahlej novely Zákona o účtovníctve a iných právnych predpisov, najmä zákona o štatutárnom audite. Smernica CSRD zmenila zaužívaný pojem „nefinančné informácie“ na „informácie o udržateľnosti“, čím chcela Európska únia zdôrazniť, že tento typ informácií nadobúda v dnešnom svete čoraz väčší dôraz a v konečnom dôsledku sa môže pretaviť aj do finančných ukazovateľov spoločností⁵.

Jedným zo základných pilierov smernice CSRD je Zelená dohoda stanovujúca cieľ vytvoriť z EÚ do roku 2050 klimaticky neutrálne spoločenstvo. Za ďalší pilier by sa dala považovať Parížska dohoda, prijatá OSN v roku 2015, stanovujúca úsilie udržať nárast priemernej globálnej teploty na maximálne 1,5 °C v porovnaní s hodnotami pred priemyselnou revolúciou⁶. Hoci dohoda predpokladá, že dodržanie tejto hranice by mohlo mať podstatný vplyv na dopady zmien klímy, najnovší vývoj ukazuje, že pravdepodobne bude (minimálne dočasne) prekročená už v roku 2028⁷. Uvedený trend naznačuje, že prebiehajúce legislatívne zmeny, hoci rozsiahleho charakteru, **nemusia byť dostatočné už v strednodobom horizonte**. A to môže vytvárať tlak na ďalšie sprísňovanie legislatívy.

V rozpore s mnohými tvrdeniami sa vo všeobecnosti dá povedať, že smernica neprikazuje spoločnostiam, aby svoje správanie zmenili na udržateľné. Namiesto toho ich zaväzuje k poskytovaniu transparentných, dôveryhodných, porovnateľných a štandardizovaných informácií, ktoré umožnia investorom, dodávateľom alebo odberateľom, lepšie pochopiť ich udržateľnosť a potenciálne riziká.

Hoci lehota transpozície smernice do legislatív národných štátov uplynula 6. júla 2024, iba 12 krajín tento termín dokáza-

lo dodržať (vrátane Slovenskej republiky). V praxi sme sa tak dostali do stavu, že niektoré spoločnosti v krajinách, ktoré tento termín nestihli, sa už (de facto) nachádzajú v období, za ktoré by tieto informácie mali vykazovať, avšak národná legislatíva im to zatiaľ neprikazuje. Aj keď možno očakávať, že sa bude vo vysokej miere zhodovať so znením samotnej smernice, potenciálne rozdiely medzi ňou a finálne schváleným zákonom vytvárajú všeobecnú právnu neistotu a sčasti môžu dávať za pravdu hlasom naprieč EÚ, ktoré tvrdia, že zmeny sú prijímané bez dostatočnej časovej prípravy. Konzekvencie z toho vyplývajúce môžu vyústiť do neuspokojivých výsledkov a to najmä v prvom roku samotného vykazovania.

Zmeny sú zavádzané postupne vo vlnách

Nové pravidlá sa zavádzajú postupne v štyroch vlnách. Prvá vlna sa týka veľkých subjektov verejného záujmu, ktoré majú viac ako 500 zamestnancov a zároveň dosahujú čistý obrat vyšší ako 50 miliónov eur alebo vlastní majetok presahujúci 25 miliónov eur. Tieto spoločnosti musia prvýkrát vykázať informácie o udržateľnosti vo svojich výročných správach za aktuálne prebiehajúci rok 2024. Druhá vlna zahŕňa všetky **veľké spoločnosti alebo skupiny**, ktoré prekračujú čistý obrat 50 miliónov eur, majetok 25 miliónov eur a ktoré majú priemerný počet zamestnancov za finančný rok vyšší ako 250⁸ (pričom na vznik povinnosti stačí splňať dve z týchto troch kritérií). Tieto spoločnosti budú musieť poskytovať informácie o udržateľnosti po prvýkrát za rok 2025. Tretia vlna sa bude vzťahovať na kótované malé a stredné podniky, malé a menej zložité úverové inštitúcie a kaptívne poisťovne, ktoré budú musieť začať reportovať podľa CSRD prvýkrát za rok 2026. Posledná vlna sa týka spoločností so sídlom mimo Európskej únie, ktoré dosiahli obrat viac ako 150 miliónov eur v EÚ a zároveň tu majú aspoň jednu dcérsku spoločnosť alebo organizačnú zložku. Tieto spoločnosti budú musieť vykazovať informácie po prvýkrát za finančný rok 2028.

Konsolidácia a výnimky z nej plynúce

Dcérska spoločnosť má možnosť využiť oslobodenie od povinnosti vykazovať informácie o udržateľnosti vo svojej výročnej správe. Urobiť tak môže v prípade, že sú jej informácie o udržateľnosti zahrnuté v rámci konsolidovaného vykazovania informácií o udržateľnosti materskej spoločnosti. Pokiaľ dcérska spoločnosť využíva oslobodenie, vo svojej výročnej správe uvedie: názov a sídlo materskej spoločnosti, webový odkaz na konsolidovanú výročnú správu materskej spoločnosti vrátane správy audítora a informáciu, že využíva oslobodenie od povinnosti vykazovať informácie o udržateľnosti. V prípade, že materská spoločnosť sídli mimo EÚ, dcérska spoločnosť môže využiť túto výnimku len v tom prípade, ak materská spoločnosť zverejňuje konsolidované vykazovanie informácií o udržateľnosti v súlade s Európskymi štandardmi pre vykazovanie udržateľnosti (ESRS) alebo ekvivalentnými medzinárodnými štandardmi. Ak materská spoločnosť nezverejňuje takúto správu, dcérske spoločnosti v EÚ majú dve možnosti: 1) Každá dcérska spoločnosť v EÚ môže pripraviť vlastné vykazovanie informácií o udržateľnosti alebo 2) Môže sa vytvoriť tzv. „*umelý rozsah konsolidácie*“, kde konsolidované vykazovanie informácií o udržateľnosti pripraví entita s najväčším obratom v EÚ. Oslobodenie od vykazovania informácií o udržateľnosti **nemôžu využiť** veľké spoločnosti kótované na burze.

Hodnotový reťazec

Dôležitým aspektom prichádzajúcich zmien je skutočnosť, že spoločnosti budú musieť vykazovať informácie nielen o vlastných činnostiach podniku, ale aj o jeho hodnotovom reťazci, vrátane jeho výrobov a služieb, obchodných vzťahov a dodávateľského reťazca⁹. Táto skutočnosť zásadne mení pravidlá hry hneď z dvoch dôvodov. Prvý spočíva v tom, že ak si bude chcieť spoločnosť splniť povinnosť vykazovania informácií, bude musieť do svojej správy o udržateľnosti zahrnúť relevantné

5 Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2022/2464 zo 14. decembra 2022 o podávaní správ o udržateľnosti, odsek 8, dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022L2464> [dátum prístupu: 27. augusta 2024]

6 Parížska dohoda, článok 2, odsek 1, písmeno a), dostupné online: <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-paris-agreement> [dátum prístupu: 27. augusta 2024]

7 World Meteorological Organization (WMO) Global Annual to Decadal Climate Update (2024-2028), dostupné online: <https://library.wmo.int/records/item/68910-wmo-global-annual-to-decadal-climate-update> [dátum prístupu: 26. augusta 2024]

8 Na konci roka 2023 došlo ku zvýšeniu prahových limitov, predchádzajúce kritériá boli tržby v hodnote 40 miliónov € a hodnota majetku v hodnote 20 miliónov €.

9 Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2022/2464 zo 14. decembra 2022 o podávaní správ o udržateľnosti, odsek 33, dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022L2464> [dátum prístupu: 27. augusta 2024]

informácie o IRO aj v rámci celého svojho dodávateľsko-odberateľského reťazca. V praxi to môže znamenať, že spoločnosť vyrábajúca osobné počítače bude musieť vykazovať množstvo vypustených emisií CO₂ napríklad aj pri výrobe významných komponentov nakupovaných od svojich dodávateľov. Rovnako tak by malo byť predmetom analýzy, či dodávateľia nesídli v krajinách známych nedodržiavaním základných ekologických princípov alebo využívaním neploletých osôb v procese výroby. Zistiť informácie tohto druhu bude vyžadovať uplatňovanie inovatívneho prístupu a odlišného spôsobu zmysľovania, ako tomu bolo doposiaľ. Zároveň tento príklad môže poslúžiť na vykreslenie hĺbky zmien a ich celkovú komplexitu. Druhý dôvod prečo sa zakomponovanie hodnotového reťazca do vykazovania dá považovať za prelomové, sú potenciálne dôsledky. Dá sa očakávať, že časom budú v obchodných vzťahoch prirodzene uprednostňované spoločnosti schopné a ochotné pravidelne poskytovať svojim obchodným partnerom relevantné informácie o udržateľnosti. V konečnom dôsledku pravdepodobne toto bola jedna z hlavných myšlienok smernice CSRD – zaviesť povinné vykazovanie informácií pre veľké spoločnosti, ktoré následne vytvoria tlak na menšie spoločnosti vo svojich dodávateľských reťazcoch, pretože neochota poskytovať informácie o udržateľnosti sa stane konkurenčnou nevýhodou.

Vypracovanie osobitnej časti výročnej správy týkajúcej sa informácií o udržateľnosti – ako na to?

Cieľom vypracovania osobitnej časti výročnej správy poskytujúcej informácie o udržateľnosti je obsiahnuť v nej všetky zákonom stanovené požiadavky. Medzi jej najpodstatnejšie súčasti možno zaradiť popis obsahu obchodného modelu a stratégie, opis úloh správnych, riadiacich a dozorných orgánov ako aj politik a cieľov vo vzťahu k udržateľnosti, procesu náležitej starostlivosti alebo informáciu o systéme stimulov (t.j. či majú zamestnanci odmeny za splnenie ESG cieľov).

Rovnako tak by malo byť predmetom analýzy, či dodávateľia nesídli v krajinách známych nedodržiavaním základných ekologických princípov alebo využívaním neploletých osôb v procese výroby. Zistiť informácie tohto druhu bude vyžadovať uplatňovanie inovatívneho prístupu a odlišného spôsobu zmysľovania, ako tomu bolo doposiaľ. Zároveň tento príklad môže poslúžiť na vykreslenie hĺbky zmien a ich celkovú komplexitu.

Kľúčovou súčasťou procesu je identifikácia *aspektov udržateľnosti* (z angl. Sustainability matters). Tie predstavujú akékoľvek oblasti ESG, s ktorými môže spoločnosť alebo jej hodnotový reťazec vzájomne interagovať, pričom táto interakcia sa prejavuje prostredníctvom IRO. Napr. spoločnosť vyrábajúca mäsové produkty z rýb môže medzi svoje relevantné aspekty udržateľnosti zaradiť oblasť *Vodné a morské zdroje*. Z dôvodu pretrvávajúcich problémov s nadmerným rybolovom môže ďalej v rámci aspektu identifikovať potenciálne riziko nedostatočných dodávok rýb od hlavného dodávateľa. V prípade stavebnej spoločnosti môže ísť o oblasť *Zdravie a bezpečnosť pracovníkov*, kde sa môže identifikovať negatívny dopad vo forme vysokej úrazovosti na pracovisku počas vykazovaného roka.

Štandardy ESRS pripúšťajú, že aplikovanie jednotného a unifikovaného postupu identifikácie aspektov udržateľnosti a s nimi súvisiacich IRO pre všetky spoločnosti naprieč odvetviami nie je zmysluplné a pripúšťa viacero možných variantov, prípadne ich kombinácií¹⁰. Jeden z prístupov môže predstavovať identifikáciu aspektov udrža-

teľnosti zo zoznamu aspektov udržateľnosti uvedených v požiadavke na uplatňovanie AR16 prierezového štandardu ESRS 1. Táto požiadavka, obsahujúca všetky aspekty udržateľnosti obsiahnuté v jednotlivých tematických ESRS, môže spolu s uceleným zoznamom požiadaviek na vykazovanie¹¹ poslúžiť ako vhodný odrazový mostík pre ďalší proces identifikácie pre spoločnosť relevantných aspektov udržateľnosti a k nim prislúchajúcich IRO.

Bez ohľadu na zvolený spôsob je základným predpokladom detailné poznanie spoločnosti a stavu, v ktorom sa v oblasti udržateľnosti nachádza, napr. analýza biznis plánu, účtovnej závierky, vykonávaných hospodárskych činností s rozdelením po geografických celkoch, poznanie hodnotového reťazca, právneho prostredia alebo celkových trendov v danom odvetví. Pri zisťovaní je tak nutné zvážiť všetky aspekty ESG, ktoré pripadajú do úvahy, čo môže byť náročné najmä v prvom roku vykazovania. Dôležitou súčasťou identifikácie je kooperácia so *zainteresovanými stranami* (z angl. Stakeholders). Zainteresované strany môžu zahŕňať jednotlivcov alebo skupiny, ktoré sú alebo by mohli byť ovplyvnené činnosťou podniku alebo jej hodnotovým reťazcom. Môžu ich taktiež tvoriť skutoční alebo potenciálni používatelia informácií, ktoré sú obsiahnuté v osobitnej časti výročnej správy, pričom v praxi môžu zúčastnené strany patriť aj do oboch skupín. Najčastejšie pôjde o investorov, zamestnancov, dodávateľov, odberateľov, miestne komunity alebo štátne orgány. Cieľom ich zahrnutia do procesu je identifikácia, ktoré aspekty udržateľnosti a ktoré IRO považujú za dôležité. Výsledok dialógu so zainteresovanými stranami bude v ďalšom procese zohľadnený primerane. Je totiž možné, že budú identifikované také oblasti, ktoré sama spoločnosť vyhodnotí z hľadiska svojej činnosti a hodnotového reťazca ako nerelevantné¹². Po zosumarizovaní všetkých aspektov udržateľnosti a s nimi súvisiacich IRO vznikne tzv. long list. Ten môže byť veľmi rozsiahly, preto je potrebné zamerať sa iba na tie položky, ktoré môžu byť pre podnik najpodstatnejšie. Do tejto časti procesu by mali byť zapojené

10 Implementation Guidance EFRAG IG 1 Materiality Assessment, kapitola 3.2, dostupné online: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/IG+1+Materiality+Assessment_final.pdf [dátum prístupu: 27. augusta 2024]

11 Implementation Guidance EFRAG IG 3 List of ESRS Data Points, dostupné online: <https://www.efrag.org/en/news-and-calendar/news/finalization-of-three-efrag-esrs-ig-documents-efrag-ig-1-to-3> [dátum prístupu: 27. augusta 2024]

12 ESRS IMPLEMENTATION Q & A PLATFORM, Compilation of explanations, str. 20 – 22, dostupné online: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/Explanations+January+-+May+2024+%28final+version%29.pdf> [dátum prístupu: 27. augusta 2024]

relevantné osoby v spoločnosti (napr. manažment, právne oddelenie, HR, IT, atď.), prípadne externí ESG špecialisti ako aj niektoré zainteresované strany. Určením najpodstatnejších položiek vznikne tzv. short list, ktorý bude predmetom hodnotenia dvojitej významnosti.

Hodnotenie dvojitej významnosti

V tejto časti je nutné posúdiť, či je aspekt udržateľnosti pre podnik významný. Ako názov napovedá, posudzovať sa budú 2 dimenzie – finančná významnosť a významnosť vplyvu. Významnosť vplyvu predstavuje akýkoľvek negatívny alebo pozitívny, aktuálny alebo potenciálny vplyv podniku na ľudí a životné prostredie (t.j. z podniku smerom von). Finančnú významnosť predstavujú riziká alebo príležitosti, ktoré sa môžu akýmkoľvek spôsobom premietnuť do finančnej situácie podniku alebo jeho hodnoty (t.j. z vonkajšieho prostredia smerom do podniku). V rámci jednotlivých dimenzií podnik ohodnotí predpísané kategórie podľa číselného ohodnotenia. Opäť treba zdôrazniť, že štandardy ESRS ani podporná dokumentácia nestanovuje presný postup, škálu ani prahové hodnoty hodnotenia. Spoločnosť by mala zvážiť svoje špecifiká a efektívnym postupom dôjsť k želanému výsledku, ktorým je roztriedenie aspektov udržateľnosti na významné a nevýznamné. Za účelom prehľadnosti je vhodné toto roztriedenie zasadiť do grafu s osou X ako významnosťou dopadu a osou Y ako finančnou významnosťou. Je nutné podotknúť, že hoci sa Európska únia pokúsila vytvoriť objektívne kritéria a postup na hodnotenie dvojitej významnosti, ten bude zo svojej podstaty vždy vysoko subjektívny.

Aspekty udržateľnosti vyhodnotené ako významné bude nutné vykazovať. V prípade, že bude daný aspekt popísaný v tematickom štandarde ESRS (ako téma, podtéma alebo čiastková téma), bude

Spoločnosť by mala zvážiť svoje špecifiká a efektívnym postupom dôjsť k želanému výsledku, ktorým je roztriedenie aspektov udržateľnosti na významné a nevýznamné.

nutné vykázať jednotlivé požiadavky na zverejnenie v ňom obsiahnuté. Nie všetky požiadavky na zverejnenie v štandarde však nutne musia byť pre identifikovaný aspekt udržateľnosti relevantné. V takom prípade existujú výnimka, ktorá umožní požiadavku na zverejnenie ignorovať. Je nutné vykonať individuálne posudzovanie každého prípadu, pričom opätovne vyvstáva riziko subjektívneho vyhodnotenia. Elimináciou časti rizika môže byť aplikovanie pravidiel a spôsobov mapovania aspektov udržateľnosti a požiadaviek na zverejnenie uvedené vo vysvetľujúcich manuáloch, ktoré sú podpornými dokumentami¹³ ku štandardom ESRS¹⁴. V prípade aspektov udržateľnosti, ktoré nie sú súčasťou tematických štandardov bude nutné za účelom zistenia aktuálneho stavu spoločnosti v danej oblasti identifikovať relevantné a pokiaľ možno aktuálne referenčné hodnoty. V nadväznosti na to si spoločnosť môže stanoviť ciele podľa zvolených časových horizontov.

Takto zozbierané údaje spísané do textovej podoby a uvedené vo vyhlásení budú musieť byť digitálne označené špecializovaným softvérom pomocou jazyka XBRL. V praxi to znamená, že k jednotlivým častiam textu budú priradené jednotlivé kategórie požiadaviek na zverejňovanie. Uvedené umožní jednoduchý export dát naprieč EÚ. Na záver je nutné zdôrazniť, že vykazovanie informácií o udržateľnosti

bude predmetom externého overenia zo strany štatutárneho audítora. V prvých rokoch pôjde o menej prísnu formu limitovaného uistenia, prechod na klasický audit vo forme primeraného uistenia sa bude po rokoch prehodnocovať. Audit informácií o udržateľnosti bude pre audítorov predstavovať výzvu a de facto vznik nového typu služby, ktorú bude môcť poskytovať iba audítor s príslušnou licenciou.

Výzvy spojené s CSR

Momentálne sa začína potvrdzovať, že vykazovanie takto komplexných informácií bude náročné na zdroje a to najmä v prvých rokoch, pretože mnohé spoločnosti začínajú bez akýchkoľvek predchádzajúcich skúseností v oblasti ESG a zároveň absentujú akékoľvek precedensy riešení praktických problémov z minulosti. V úvodných rokoch sa dajú očakávať enormné komplikácie spojené so získavaním informácií z hodnotového reťazca, ktoré by sa však mali postupom času vyriešiť väčšou ochotou participácie subjektov na trhu. Priebehu zavádzania zmien nepomáha popisovaná legislatívna nestabilita ani subjektívnosť v určitých (avšak zásadných) častiach procesu. Vzhľadom na neuspokojivý vývoj klimatických zmien sa navyše do budúcnosti dá predpokladať jej ďalšie sprísňovanie.

Je dôležité si uvedomiť, že prvé vykazované informácie o udržateľnosti predstavujú len začiatok dlhodobého procesu. Postupom času budú prechádzať vylepšeniami, pričom sa bude klásť väčší dôraz na oblasti, ktoré sa ukážu ako najdôležitejšie. Okrem toho samotné vykazovanie je len vrchol ľadovca. Podstatné sú kroky spoločnosti v oblasti udržateľnosti, ktoré ju vedú k dosiahnutiu stanovených cieľov a ktorými následne môže v rámci vykazovania popísať svoj progres. Každý rok tak bude možné sledovať, či boli stanovené ciele splnené alebo nie a či spoločnosť napreduje v súlade so svojimi záväzkami. ■

Záver

Je dôležité si uvedomiť, že prvé vykazované informácie o udržateľnosti predstavujú len začiatok dlhodobého procesu. Postupom času budú prechádzať vylepšeniami, pričom sa bude klásť väčší dôraz na oblasti, ktoré sa ukážu ako najdôležitejšie. Okrem toho samotné vykazovanie je len vrchol ľadovca. Podstatné sú kroky spoločnosti v oblasti udržateľnosti, ktoré ju vedú k dosiahnutiu stanovených cieľov a ktorými následne môže v rámci vykazovania popísať svoj progres. Každý rok tak bude možné sledovať, či boli stanovené ciele splnené alebo nie a či spoločnosť napreduje v súlade so svojimi záväzkami.

13 Napríklad Oznámenie Komisie č. C/2024/6792 o výklade určitých právnych ustanovení pokiaľ ide o vykazovanie informácií o udržateľnosti zo dňa 13. 11. 2024, dostupné online: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=OJ:C_202406792 [dátum prístupu: 25. november 2024]

14 EFRAG SR TEG meeting, Paper ID 177 – Links between AR16 and Disclosure requirements, str. 4, dostupné online: https://www.efrag.org/system/files/sites/webpublishing/Meeting%20Documents/240_4030731439122/05-02%20Draft%20ID%20177%20EFRAG%20SR%20TEG%20Meeting%20240425.pdf [dátum prístupu: 27. augusta 2024]



Názor na článok

Daňový podvod - indikátory rizikovosti



Peter Schmidt, 20. 10. 2024

Veľmi oceňujem snahu autorov prísť v článku s príkladmi indikátorov rizikovosti. Zároveň sa plne stotožňujem s názorom autorov, že pre aplikačnú prax by bola prospešná existencia exemplifikatívneho zoznamu indikátorov rizikovosti obchodného partnera, vypracovaného zo strany verejnej authority.

Pokiaľ ide o indikátory rizikovosti obchodného partnera (autori používajú slovné spojenie indikátory rizikovosti transakcie), autori článku k týmto indikátorom zaradili nasledovné:

- Novozaložené obchodné spoločnosti alebo obchodné spoločnosti, ktoré nie sú etablované na trhu s obchodovanou komoditou
- Neaktívne obchodné spoločnosti
- Obchodná spoločnosť s virtuálnym sídlom, teda bez skutočného sídla alebo prevádzky alebo so sídlom v daňovom raji
- Obchodná spoločnosť, u ktorej pravidelne 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
- Komunikácia s osobou, ktorá nemá oprávnenie konať v mene spoločnosti
- Neúplná, nejasná, chýbajúca zmluvná dokumentácia
- Cenová politika
- Porušovanie všeobecne záväzných právnych predpisov alebo nabádanie na takéto konanie
- Obchodná spoločnosť nedisponuje potrebným povolením na vykonávanie dotknutej činnosti alebo nie je zapísaná v príslušnom registri
- Nezvyčajné platobné metódy
- Zmena v zaužívaných (uplatňova-

ných) spôsoboch prepravy, ak prepravu tovaru zabezpečuje dodávateľ, resp. nezvyčajné podmienky v preprave tovaru

- 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
 - Časové rámce
- Rád by som sa autorov článku spýtal, aký význam prisudzujú využívaniu nasledovných verejných registrov ako indikátorov rizikovosti obchodného partnera:
- Register účtovných závierok (www.registeruz.sk) - Registre Finančného riaditeľstva SR:

- Zoznam platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH (www.financnasprava.sk/sk/elektronickesluzby/verejne-sluzby/zoznamy/detail/b6188880-e315-47f0-895da-275008afcf2)
- Zoznam vymazaných platiteľov DPH podľa § 52 ods.8 zákona 563/2009 Z. z. (www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejnesluzby/zoznamy/detail/c7c3ebc0-a880-4289-82b3-a3d100ece6b6)
- Zoznam daňových dlžníkov (www.financnasprava.sk/sk/elektronickesluzby/verejne-sluzby/zoznamy/detail/f4211cf3-eb6d-4b43-928ea62800e27a3a)
- Zoznam daňových subjektov, ktorým bol určený index daňovej spoľahlivosti (www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/

verejnesluzby/zoznamy/detail/3ae2281c-3b96-40d9-86c3-af1d00cfb1df)

- Zoznam platiteľov DPH s číslami bankových účtov, ktoré používajú na podnikanie (www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejnesluzby/zoznamy/detail/3a11bae5-4c60-46fd-b57e-ae-0700a98ee7)
- Zoznam dlžníkov Sociálnej poisťovne (www.socpoist.sk/nastrojessluzby/zoznam-dlznikov)
- Zoznam dlžníkov Všeobecnej zdravotnej poisťovne (www.vszp.sk/platitelia/platenie-poistneho/zoznam-dlznikov.html)
- Zoznam dlžníkov zdravotnej poisťovne Dôvera (www.dovera.sk/overenia/dlznici/zoznam-dlznikov)
- Zoznam dlžníkov zdravotnej poisťovne Union (www.union.sk/zoznam-dlznikov)

Relevantným zdrojom pre určenie indikátorov rizikovosti je stále sa rozširujúci počet rozsudkov Najvyššieho správneho súdu SR. Ten nedávno v rozsudku zo dňa 27. 03. 2024, spis. zn. 45fk/4/2023 v bode 66 uviedol, že „*takéto preverovanie (pozn. preverovanie obchodných partnerov cez verejne dostupné registre) je len jednou zo zložiek primeranej obozretnosti a starostlivosti podnikateľa. Podozrenie podnikateľa, že sa môže stať súčasťou podvodného konania v oblasti DPH, totiž nemusí vyvolať len záznamy vo verejných registroch, ale aj mimoriadne neobvyklé obchodné podmienky či okolnosti uskutočňovaného obchodu.*“

Z uvedeného je zrejmé, že verejné registre patria medzi indikátory rizikovosti obchodného partnera. Zostáva už len zdefinovať, ktoré verejné registre to môžu byť. ■



Názor na článok

Daňový podvod - indikátory rizikovosti



JUDr. Filip Richter, JUDr. Dominik Nagy

Verejné registre a zoznamy ako indikátory rizikovosti transakcie

Na úvod by sme sa chceli poďakovať za reakciu na náš článok ohľadom indikátorov rizikovosti k daňovému podvodu, ktorý bol publikovaný v treťom čísle bulletinu Slovenskej komory daňových poradcov za rok 2024.¹ Predmetná téma je vskutku veľmi aktuálna a rezonujúca nielen v aplikačnej praxi, ale aj v akademickej sfére či u odbornej verejnosti. V tejto súvislosti nás veľmi teší, že téma nášho článku zaujala širší okruh čitateľov vrátane skúsených odborníkov z aplikačnej praxe a naskytla sa príležitosť k tejto téme otvoriť diskusiu.

Pokiaľ ide o nami demonštrovaný zoznam indikátorov rizikovosti transakcie, ako sme uviedli aj v našom článku, išlo výhradne o exemplifikatívny výpočet, teda dovolili sme si uviesť niekoľko príkladov na indikátory rizikovosti transakcie, ktoré by podľa nášho názoru mohli byť aplikovateľné, aspoň vo všeobecnej teoretickej rovine, na širšie spektrum prípadov, avšak prirodzene bude vždy nevyhnutné zohľadniť skutkové okolnosti posudzovaného prípadu, keďže každý má svoje osobitosti.² Jednotlivé indikátory rizikovosti transakcie, ktoré sme nakoniec uviedli do zoznamu v našom článku, boli formulované na základe rôznych, avšak skôr individuálnych, faktorov, ktoré by mohli byť relevantné v konkrétnych situáciách, a to aj v predzmluvnom štádiu, resp. v štádiu pri vstupe do obchodného záväzkového

vztahu. Pri zamýšľaní sa nad indikátormi rizikovosti transakcie sme zohľadnili rôzne prípady a situácie, s ktorými sme sa stretli, a to predovšetkým z dôvodu, aby tieto indikátory reflektovali rozmanité okolnosti, ktoré môžu v praxi nastať. Hoci verejne dostupné registre a zoznamy sme do demonštratívneho výpočtu indikátorov rizikovosti transakcie neuviedli, uvedené rozhodne nemá za následok skutočnosť, že by sme im neprispeovali žiadnu významnosť. Práve naopak, podľa nášho názoru sú tieto zoznamy dôležité a údaje v nich uvedené majú určitú výpovednú hodnotu o jednotlivých subjektoch. Formálna publicita týchto registrov a zoznamov je odrazom ich univerzálnej aplikovateľnosti, keďže informácie v nich obsiahnuté sú verejne dostupné a ich použitie nie je nevyhnutne viazané na individuálne okolnosti konkrétnych prípadov. Rovnako sa žiada dodať, že vzhľadom na tieto skutočnosti overenie si nového dodávateľa prostredníctvom verejne dostupných registrov a zoznamov možno považovať za základný krok na minimalizáciu rizika a na zabezpečenie sa, že sa platiteľ dane neocitne v daňovom podvode, a teda vedia byť nápomocné pri výbere nových obchodných partnerov.

Zamerajúc sa už na konkrétne verejné registre a zoznamy, za obzvlášť významný považujeme predovšetkým zoznam platiteľov DPH s číslami bankových účtov,

ktoré používajú na podnikanie,³ pretože z pohľadu vecnej stránky sa platba na bankový účet nezverejnený v zozname bankových účtov, ktoré platiteľ dane oznámil podľa § 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), považuje podľa § 69 ods. 14 písm. c) zákona o DPH za vyvrátiteľnú právnu domnienku, na základe ktorej možno prezumovať vedomosť platiteľa dane o podvodnom nezaplatení dane jeho dodávateľom, čo predstavuje jeden z nevyhnutných predpokladov pre uplatnenie inštitútu ručenia za daň.⁴ V spojitosti s uvedeným možno zároveň dodať, tak ako sme uviedli aj v našom článku, že komentovanú vyvrátiteľnú právnu domnienku spolu s ďalšími dvoma vyvrátiteľnými právnymi domnienkami v § 69 ods. 14 písm. a) a b) zákona o DPH možno v zásade *in genere* považovať za indikátory rizikovosti transakcie, ktoré v podmienkach Slovenskej republiky majú normatívny základ vo všeobecne záväznom právnom predpise.⁵ Medzi významné verejné registre a zoznamy by sme ďalej zaradili

- zoznam platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH,
- zoznam vymazaných platiteľov DPH podľa § 52 ods. 8 zákona 563/2009 Z. z. a
- zoznam daňových dlžníkov.⁶

1 Pozri RICHTER, F. – NAGY, D.: Daňový podvod – indikátory rizikovosti. In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 2024, č. 3, s. 4-15. ISSN 2644-688X.

2 Tamže, s. 9.

3 Zoznam platiteľov DPH s číslami bankových účtov, ktoré používajú na podnikanie [online][cit. 2024-11-25]. Dostupné na internete: https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-služby/verejne-služby/zoznamy/detail/_3a11bae5-4c60-46fd-b57e-ae0700a98ee7

4 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.

5 RICHTER, F. – NAGY, D.: Daňový podvod – indikátory rizikovosti. In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 2024, č. 3, s. 10.

6 Všetky z týchto zoznamov sú dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-služby/verejne-služby/zoznamy>



Pokiaľ ide o tieto zoznamy, vnímame ich ako dôležité najmä kvôli tomu, že môžu slúžiť ako ďalší ukazovateľ spoľahlivosti subjektu a vedia napovedať o jeho rizikivosti z pohľadu plnenia si zákonných povinností. Zároveň v prípade zoznamu platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie, v minulosti išlo o jednu z už spomenutých vyvrátených právnych domnieňok podľa § 69 ods. 14 zákona o DPH. Táto domnieňka však bola zákonodarcom vypustená z dôvodu nepatrného využitia inštitútu ručenia za DPH zo strany odberateľov.⁷

Spomedzi uvedených registrov a zoznamov pripisujeme v porovnaní s vyššie zmienenými nižšiu významnosť:

- zoznamu daňových subjektov, ktorým bol určený index daňovej spoľahlivosti,⁸
- registri účtovných závierok.⁹

Index daňovej spoľahlivosti má nepochybne významný vplyv na postavenie daňových subjektov vo vzťahu k správci dane. Dosiachnutie statusu vysoko spoľahlivého alebo spoľahlivého subjektu môže priniesť rôzne benefity, pričom naopak, nižšia spoľahlivosť je spojená so zákonnými nevýhodami (*malusmi*). Podľa nášho názoru môže byť hodnotenie subjektu za určitých okolností do istej miery skreslené – napríklad v prípade nálezu z daňovej kontroly, ktorý nemusí byť vo svojej podstate konečný, ale kritériá indexu už aj za takýto nález prideliujú platiteľom dane body.¹⁰ Po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní alebo v skrátanom vyrubovacom konaní totiž existujú rôzne možnosti

nápravy (obnova konania, preskúmanie rozhodnutia, súdny prieskum na dvoch inštanciách), ktoré môžu spôsobiť zmenu takéhoto rozhodnutia, vrátane jeho zrušenia.¹¹ Preto podľa nášho názoru nie je tento zoznam na identifikáciu indikátorov rizikivosti transakcií taký vhodný, ako napríklad vyššie uvedené zoznamy. V neposlednom rade, treba poznamenať, že hodnotenie indexu sa týka daňových subjektov registrovaných pre daň z príjmov¹² a nie platiteľov dane. Môže teoreticky dôjsť k situácii, že daný obchodný partner nebude na zozname.

Do registra účtovných závierok účtovné jednotky ukladajú vybrané dokumenty, hlavne ich účtovné závierky. Pochopenie súvahy spoločnosti či výkazov a vyvodenie relevantných záverov v kontexte daňových podvodov môže byť náročné aj pre skúsených podnikateľov s viacročnou skúsenosťou. Inými slovami, nie každý podnikateľ má znalosti z oblasti účtovníctva, ktoré sú na tento účel potrebné. Považujeme za nevhodné, aby správca dane od platiteľa dane vyžadoval vykonávanie účtovnej analýzy obchodných partnerov, keďže takáto požiadavka by pravdepodobne znamenala nutnosť zabezpečenia dodatočných služieb od externého účtovníka nad rámec štandardných účtovných povinností. Ukladanie takýchto dodatočných nákladov na platiteľa dane považujeme za nepriemerané a neopodstatnené pre účely bežnej previerky obchodných partnerov. Okrem toho môže byť účtovná dokumentácia zverejnená s oneskorením, čo znamená, že aktuálne údaje nemusia byť k dispozícii.¹³

Zoznamy dlžníkov Sociálnej poisťovne a zdravotných poisťovní vnímame ako stredne významné. Je však dôležité dodať, že v prípade dlžníkov Sociálnej poisťovne sa na zozname môžu ocitnúť subjekty aj s nemateriálnymi dlhmi od 5 eur.¹⁴ Takéto dlhy však nemusia nevyhnutne indikovať rizikovosť obchodného partnera.

Ako sme naznačili aj v našom článku platiteľ dane nemôže byť zatažený hĺbkovou previerkou obchodného partnera. Domnievame sa, že dostatočná obozretnosť (aby platiteľ obstál vedomostný test) nemusí zahŕňať prezretie všetkých z vyššie uvedených zoznamov.¹⁵ A naopak, platiteľ dane môže považovať obchodného partnera za podozrivého na základe okolností, ktorými sme sa zaoberali v našom článku, aj bez toho, že by jeho meno figurovalo na vyššie uvedených zoznamoch. Každý prípad je potrebné posudzovať individuálne vzhľadom na špecifické okolnosti a súvislosti danej situácie medzi platiteľmi dane. Je však žiaduce, aby na jednej strane pri previeraní obchodného partnera platiteľa dane skúmali z pozície obozretného podnikateľa, okrem verejných zoznamov, aj ďalšie skutkové okolnosti. Na druhej strane, aj správca dane by mal pri daňovej kontrole zohľadňovať širšie súvislosti a nepodkladať svoje závery výlučne na údajoch z verejných registrov. Avšak dovolíme si podotknúť, že v prípade ak obchodný partner v čase uskutočnenia transakcie figuroval v zozname vymazaných platiteľov DPH, ide podľa nášho názoru určite o zohľadnenia hodnú okolnosť. ■

7 Vid' dôvodovú správu k zákonu č. 334/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa dopĺňajú niektoré zákony.

8 Zoznam daňových subjektov, ktorým bol určený index daňovej spoľahlivosti [online][cit. 2024-11-25]. Dostupné na internete: https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-služby/verejne-služby/zoznamy/detail/_3ae2281c-3b96-40d9-86c3-af1d00c9b1df

9 Register účtovných závierok je zriadený podľa § 23 až § 23d zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve. Register je dostupný na webovej stránke: <https://www.registeruz.sk/cruz-public/home#>

10 Vid' Detail KR11 – Nálezy z kontrol - DÚ [online][cit. 2024-11-25]. Dostupné na internete: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Podnikatelia/Index_dan_spol/2022/2022_11_24_IDS_Detail_KR_11.pdf

11 Porovnaj GALANDOVÁ, M.: Index daňovej spoľahlivosti – Efektívny motivačný nástroj alebo nezákonný inštitút? In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 2022, č. 3, s. 24.

12 § 2 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

13 Pozri napr. § 23 ods. 3 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

14 Zoznam dlžníkov Sociálnej poisťovne [online][cit. 2024-11-25]. Dostupné na internete: <https://www.socpoist.sk/nastroje-služby/zoznam-dlznikov>

15 Na margo pripúšťame, že niektorí platitelia si vôbec nemusia byť vedomí existencie niektorých verejných registrov. Táto skutočnosť by ich však nemala zbavovať právnej povinnosti konať ako obozretný podnikateľ.

Intrakomunitárne dodanie

Splnenie podmienok na oslobodenie od DPH a rozsah daňovej povinnosti daňového subjektu

Rozloženie a presun dôkazného bremena



I. Ústavný súd Slovenskej republiky nálezom č. k. IV.ÚS 555/2023-40 zo dňa 18. marca 2024 rozhodol tak, že

1. Rozsudkom NSS SR č.k. 1Sžfk/100/2020 z 26. októbra 2022 **bolo porušené** základné právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.
2. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/100/2020 z 26. októbra **zrušuje a vec vracia** Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie.
3. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky **je povinný** nahradiť sťažovateľovi trovy konania v sume **530, 86 eur** a zaplatiť ich jeho právneému zástupcovi do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.
4. Ústavnej sťažnosti vo zvyšnej časti **nevyhovuje**.



Ústavný súd Slovenskej republiky rozhodol v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu a sudcov Ladislava Duditša a Miroslava Ďuriša.

“Je neprípustné, aby správca dane kompenzoval dôkazný deficit na svojej strane tým, že bude vyžadovať od daňového subjektu predloženie dôkazov nad rámec jeho dôkaznej povinnosti. Uvedený jav treba považovať za neoprávnený presun dôkazného bremena, ak ide o okruh skutočností, ktorých preukázanie zaťažuje správcu dane.

Ústavný súd podotýka, že § 43 ods. 5 zákona o DPH pre účely oslobodenia od dane nevyžaduje predloženie poverenia (oprávnenia poverenej osoby na prevzatie tovaru) zo strany daňového subjektu. Zamietnutie priznania práva na oslobodenie od DPH z dôvodu, že dodávateľ pri neskoršej daňovej kontrole nepredložil takéto dodatočné dôkazy, hoci dokumenty, ktoré predložil, boli v súlade so zoznamom dokumentov, ktoré sa majú predložiť podľa vnútroštátnej úpravy, kolидуje so zásadou právnej istoty (rozsudok Súdneho dvora vo veci C-492/13 z 9. októbra 2014).” (body 34, 38 nálezu)



II. Na základe uvedeného nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom č. k. 1Sfk/14/2024 z 27. júna 2024 tak, že

1. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky **mení** rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 31S/153/2017 - 109 zo dňa 22. júla 2020 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102147402/2017 zo dňa 10. októbra 2017 **zrušuje a vec mu vracia** na ďalšie konanie.
2. Žalobcovi **priznáva** nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.



Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozhodol v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. |Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M.

“Daňové orgány nemôžu od daňových subjektov požadovať dôkazy nad rámec zákona, prípadne stanovovať nové podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane. Pri svojej činnosti sú povinné postupovať podľa všeobecných právnych zásad, najmä podľa zásady právnej istoty a zásady proporcionality. Je však nepochybne v záujme daňového subjektu, ktorý si uplatňuje právo na oslobodenie od dane, aby si zaobstaral také dôkazy, ktorými hodnoverne preukáže dodanie tovaru do iného členského štátu a na základe ktorých bude možné takéto dodávky jednoznačne klasifikovať.

Kasačný súd dodáva, že v prípade ak daňové orgány ustália, že sťažovateľ preukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od DPH, tak právo na oslobodenie od DPH je možné nepriznať len z dôvodu, že sa preukáže, že v posudzovanom prípade boli zdaniiteľné plnenia spojené s podvodným konaním a daňovým únikom.” (body 44, 48 rozsudku)

I. ÚSTAVNÝ SÚD SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Dôvody nálezu ÚS SR č. k. IV.ÚS 555/2023-40
zo dňa 18. marca 2024

Odôvodnenie:

I. ÚSTAVNÁ SŤAŽNOSŤ A SKUTKOVÝ STAV VECI

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručенou ústavnému súdu 20. februára 2023 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu **podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky** (ďalej len „ústava“) a **čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd** (ďalej len „listina“), práva na **spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru** o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a základného práva na ochranu pred nezákonným výberom dane **podľa čl. 11 ods. 5 listiny** rozsudkom najvyššieho správneho súdu označeným v záhlaví tohto nálezu, ktorým bola zamietnutá jeho kasačná sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/153/2017-109 z 22. júla 2020. Sťažovateľ navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie. V tejto časti bola ústavná sťažnosť prijatá na ďalšie konanie uznesením ústavného súdu č. k. IV. ÚS 555/2023-17 zo 7. novembra 2023. V časti, v ktorej ústavná sťažnosť smerovala proti rozsudku krajského súdu, bola sťažnosť odmietnutá pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie.
2. Z ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených vyplýva nasledujúci stav veci: Daňový úrad Žilina, pobočka Čadca (ďalej len „správca dane“) vykonal u sťažovateľa kontrolu oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za obdobie apríl 2016 a na základe zistení vydal 17. júla 2017 rozhodnutie č. 101562901/2017, ktorým sťažovateľovi určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2016 v sume 258,83 eur, v dôsledku čoho mu nepriznal uplatnený nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty vo výške 40 623,05 eur, ktorý znížil na sumu 33 364,22 eur (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).
3. Sťažovateľ podal proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán rozhodlo tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdilo rozhodnutím č. 102147402/2017 z 10. októbra 2017.
4. Správnu žalobou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva. Krajský súd žalobu zamietol rozsudkom č. k. 31S/153/2017-109 z 22. júla 2020, keďže dospel k záveru, že námietky sťažovateľa v žalobných bodoch nie sú dôvodné.

5. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom zamietol podľa § 461 Správneho súdneho poriadku ako nedôvodnú. Skonštatoval, že krajský súd sa s námietkami sťažovateľa riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, ktorej riešenie by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno týkajúce sa splnenia podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov [ďalej len „zákon o DPH“ (z dôvodu nepreukázania dodania tovaru konkrétnemu nadobúdateľovi v inom členskom štáte uvedenom na faktúre)].



Najvyšší správny súd skonštatoval, že krajský súd sa s námietkami sťažovateľa riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, ktorej riešenie by zostalo na kasačnom súde.

II. ARGUMENTÁCIA SŤAŽOVATEĽA

6. Z obsahu sťažovateľom vznesených námietok proti napadnutému rozsudku vyvodil ústavný súd ako ústavnoprávne relevantnú túto argumentáciu:
 - A) porušenie **práva na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia**, ktoré podľa sťažovateľa vykazuje znaky arbitrárnosti z dôvodu nevysporiadania sa s jeho zásadnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti, ako aj v predchádzajúcich konaniach, na ktoré nedostal odpovede;
 - B) odklon **od ustálenej súdnej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a judikatúry Súdného dvora Európskej únie** (ďalej len „Súdny dvor“) bez toho, aby najvyšší súd tento odklon náležite odôvodnil;
 - C) nesprávne **posúdenie procesnoprávnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane** v daňovom procese v kontexte kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správcu dane vo vzťahu ku skutočnostiam a k dôkazom produkovaným sťažovateľom, pričom tieto chyby v procese dokazovania mali vplyv na hmotnoprávne posúdenie nároku na oslobodenie od dane (extrémny exces pri prenose dôkazného bremena);
 - D) nesprávne **právne posúdenie otázky splnenia hmotnoprávnych predpokladov oslobodenia od dane pri intrakomunitárnej transakcii** a s tým spojenou otázkou rozsahu dôkaznej povinnosti daňového subjektu

III. VYJADRENIA NAJVVYŠŠIEHO SPRÁVNEHO SÚDU A ZÚČASTNEJ OSOBY A REPLIKA SŤAŽOVATEĽA

7. Predseda najvyššieho správneho súdu považuje ústavnú sťažnosť za nedôvodnú a plne sa pridržiava odôvodnenia sťažnosťou napadnutého rozhodnutia kasačného súdu, na ktoré odkazuje. Podmienky oslobodenia od dane boli v napadnutom rozsudku vyhodnotené správne a zákonne vzhľadom na úpravu obsiahnutú v § 43 zákona o DPH, pričom sťažovateľ nepreukázal, že došlo k dodaniu tovaru odberateľovi poľskej obchodnej spoločnosti AB. Zároveň namietol, že čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je aplikovateľný na vec sťažovateľa. Navrhol, aby ústavnej sťažnosti nebolo vyhovené.
8. Finančné riaditeľstvo sa k ústavnej sťažnosti písomne vyjadrilo ako zúčastnená osoba. Nepriznanie práva na oslobodenie od DPH považuje za oprávnené, nestotožňuje sa s argumentáciou sťažovateľa a uvádza, že správne súdy, ako aj orgány finančnej správy sa vysporiadali s námietkami sťažovateľa, uviedli relevantné právne normy a na ne nadväzujúce úvahy, na základe ktorých vo veci rozhodli. Finančné riaditeľstvo vo vyjadrení k sťažnosti neformulovalo návrh, ako má ústavný súd rozhodnúť vo veci samej, z obsahu vyjadrenia však nepochybne vyplýva, že sa prikláňa k nevyhoveniu ústavnej sťažnosti.
9. Sťažovateľ v replike na vyjadrenia najvyššieho správneho súdu a zúčastnenej osoby zopakoval základné body svojej ústavnej sťažnosti, na ktoré podľa jeho názoru najvyšší správny súd ani zúčastnená osoby nereflekovali.
10. Ústavný súd podľa § 58 ods. 3 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“) upustil v danej veci od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s podaniami účastníkov a ich prílohami dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci.

IV. POSÚDENIE VECI ÚSTAVNÝM SÚDOM

11. **Podstatným dôvodom nepriznania práva na oslobodenie od dane orgánmi finančnej správy bol záver, že sťažovateľ nepreukázal dodanie tovaru konkrétnemu odberateľovi deklarovanému na faktúre. Z okolností veci vyplýva, že nebolo spochybnené dodanie tovaru, ale jeho dodanie konkrétnemu odberateľovi v inom členskom štáte. Správca dane vychádzal z toho, že dostatočne spochybnil dôkazy sťažovateľa ako daňového subjektu, v dôsledku čoho malo dôjsť k presunu dôkazného bremena na sťažovateľa, resp. že sťažovateľ nepredložil dostatok dôkazov, a preto neunesol dôkazné bremeno.** Názor správcu dane bol odobrený rozhodnutiami správnych súdov.



Podstatným dôvodom nepriznania práva na oslobodenie od dane orgánmi finančnej správy bol záver, že sťažovateľ nepreukázal dodanie tovaru konkrétnemu odberateľovi deklarovanému na faktúre.

12. **Ústavný súd po preskúmaní ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených identifikoval, že podstatou argumentácie sťažovateľa v správnom súdnom konaní boli okolnosti súvisiace s posúdením skutočností vzťahujúcich sa na uskutočnenie zdaniteľného plnenia voči odberateľovi uvedenému na faktúre, keď tovar bol fakticky odovzdaný subjektu odlišnému od odberateľa, a sekundárne aj otázka rozloženia a presunu dôkazného bremena, t. j. kto bol s ohľadom na danú procesnú situáciu nositeľom dôkazného bremena. Sporný bol aj rozsah primárnej dôkaznej povinnosti sťažovateľa vo väzbe na preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane. Ústavný súd posudzoval, či najvyšší správny súd na tieto otázky poskytol ústavne súladné odpovede a či vzhľadom na rozsah a relevantnosť námietok sťažovateľa napadnuté rozhodnutie riadne a dostatočne odôvodnil.**



Ústavný súd po preskúmaní ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených identifikoval, že podstatou argumentácie sťažovateľa v správnom súdnom konaní boli okolnosti súvisiace s posúdením skutočností vzťahujúcich sa na uskutočnenie zdaniteľného plnenia voči odberateľovi uvedenému na faktúre, keď tovar bol fakticky odovzdaný subjektu odlišnému od odberateľa.

13. Posúdenie rozhodujúcich otázok z perspektívy preskúmania ústavnej konformity napadnutého rozhodnutia vyžaduje zaujatie stanoviska k niekoľkým čiastkovým daňovo-právnym otázkam.

IV.1. Všeobecne k povahe daňových transakcií v kontexte odovzdania tovaru inému subjektu neuvedenému na faktúre, pri ktorej sa uplatňuje oslobodenie od dane:

14. Najvyšší správny súd vychádzal pri rozhodovaní zo zistení orgánov finančnej správy, z ktorých je možné vyvodiť, že sťažovateľ dodal tovar, spochybnené bolo dodanie tovaru konkrétnemu odberateľovi v inom členskom štáte. Sťažovateľ reagoval predkladaním námietok odôvodňujúcich, prečo bol tovar fakticky odovzdaný inému subjektu, a tvrdil, že taký postup je z hľadiska uplatňovania nárokov súvisiacich s DPH právne možný. V takom prípade bolo úlohou rozhodujúcich orgánov verejnej moci kvalifikovať charakter transakcií, ktoré boli predmetom zdaniteľných plnení v prejednávanej veci. Z obsahu spisu vyplýva, že sťažovateľ vystupoval v pozícii dodávateľa vo vzťahu k spoločnosti AB, ktorá bola odberateľom. Táto spoločnosť bola zároveň dodávateľom vo vzťahu k spoločnostiam XY s ZY, ktoré boli odbertelom spoločnosti AB. Dodávku predmetného tovaru sprevádzala jedna preprava, a to priamo od sťažovateľa až k uvedeným spoločnostiam ako koncovým odberateľom.



Sťažovateľ reagoval predkladaním námietok odôvodňujúcich, prečo bol tovar fakticky odovzdaný inému subjektu, a tvrdil, že taký postup je z hľadiska uplatňovania nárokov súvisiacich s DPH právne možný.

15. Takýto model dodania tovaru navonok vykazuje znaky reťazovej transakcie. Reťazovými transakciami sa rozumejú po sebe nasledujúce dodania tovaru, ktoré sú predmetom jednej prepravy v rámci Spoločenstva [6. bod recitálu smernice Rady (EÚ) 2018/1910 zo 4. decembra 2018, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o harmonizáciu a zjednodušenie určitých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty pre zdaňovanie obchodu medzi členskými štátmi]. Základným prvkom reťazových obchodov je existencia nadväzujúceho prevodu práva disponovať s tovarom ako vlastníkom (nadväzne medzi jednotlivými účastníkmi reťazového obchodu). Bez toho, aby prvý odberateľ nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastníkom, nemôže dôjsť k následnému prevodu práva medzi týmto prvým odberateľom (a zároveň druhým dodávateľom v rade) a jeho zákazníkom. Posúdenie tohto prvku je rozhodujúce pre záver o existencii reťazového obchodu.



Reťazovými transakciami sa rozumejú po sebe nasledujúce dodania tovaru, ktoré sú predmetom jednej prepravy v rámci Spoločenstva [6. bod recitálu smernice Rady (EÚ) 2018/1910 zo 4. decembra 2018, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES].

16. Za reťazové obchody v rámci Európskej únie sa považujú situácie, keď je ten istý tovar predmetom viacerých po sebe nasledujúcich dodaní (minimálne dvoch) medzi najmenej tromi zdaniteľnými osobami, pričom odoslanie alebo preprava tovaru sa uskutočňuje z jedného členského štátu do iného členského štátu, a to priamo od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi v reťazci. Ich podstatným znakom je fyzická preprava tovaru z členského štátu prvého dodávateľa do členského štátu posledného odberateľa v reťazci (jedna preprava tovaru v rámci Európskej únie). To znamená, že v rámci reťazca dodávateľov a odberateľov je realizovaná iba jedna dodávka, ktorá je spojená s fyzickým pohybom tovaru (pohyblivá dodávka). Ostatné dodania v reťazci sa označujú ako nepohyblivé dodávky (bez prepravy), ktoré sú sprevádzané iba fakturáciou (určenie pohyblivej a nepohyblivej dodávky, ak prepravu zabezpečuje tzv. prostredná osoba je predmetom § 13a zákona o DPH – ako dôsledok transpozície smernice Rady EÚ č. 2018/1910 z 4. decembra 2018, ktorou sa mení smernica Rady EÚ 2006/112/ES). Ak sa na zdaniteľných obchodoch s tovarom zúčastňuje reťazec dodávateľov a odberateľov a tovar je dodaný priamo prvým dodávateľom v reťazci poslednému odberateľovi, každý dodávateľ v reťazci sa na účely DPH považuje za priameho dodávateľa tovaru pre najbližšieho nasledujúceho odberateľa. Z toho vyplýva, že pri každom zmluvnom vzťahu je potrebné dodávku tovaru posudzovať samostatne, čiže pre každú dodávku je potrebné správne určiť miesto dodania tovaru, resp. miesto nadobudnutia tovaru. Určenie pohyblivej dodávky v prípade, že prepravu zabezpečuje prvá osoba alebo posledná osoba v reťazci, je pomerne jasné – v týchto prípadoch sa preprava priradí k prvej, resp. poslednej dodávke v reťazci (v prípade, ak prepravu tovaru zabezpečuje prostredná osoba, uplatní sa pravidlo podľa § 13a zákona o DPH).
17. Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom je považovaný v zmysle čl. 14 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica 006/112/ES“) za dodanie tovaru. Smernica 2006/112/ES bližšie neupravuje, čo sa myslí pod nakladaním s tovarom ako majiteľ a keďže ide

o pojem práva Európskej únie, členské štáty Európskej únie si jednotlivé podmienky ani nemôžu osobitne vo vnútroštátnej právnej úprave individuálne upraviť (obsah a kontúry tohto pojmu sú predmetom výkladu, ktorý profiluje judikatúra Súdneho dvora).



Dodanie tovaru sa nevzťahuje na prevod vlastníctva v súlade s postupmi predpísanými platnými vnútroštátnymi právnymi predpismi, ale zahŕňa akykoľvek prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorý umožní inej osobe s ním nakladať, ako keby bola vlastníkom tohto tovaru.

- 18. Dodanie tovaru sa nevzťahuje na prevod vlastníctva v súlade s postupmi predpísanými platnými vnútroštátnymi právnymi predpismi, ale zahŕňa akykoľvek prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorý umožní inej osobe s ním nakladať, ako keby bola vlastníkom tohto tovaru** (C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61). V zmysle judikatúry ide o akýkoľvek prevod práva zdaniteľnou osobou na inú osobu, pričom nie je smerodajná právna úprava prevodu vlastníctva v zmysle súkromného (občianskeho či obchodného) práva, ale splnomocnenie osoby skutočne nakladať s tovarom, a to bez ohľadu na to, či k nadobudnutiu vlastníckeho práva už došlo alebo nie.
- 19. Rozhodnutie, či došlo k takémuto prevodu je ponechané na posúdení vnútroštátneho súdu, pričom nie je smerodajné, či došlo k prevodu vlastníckeho práva podľa právneho poriadku členského štátu Európskej únie alebo nie. Za situácie, ak by sa zohľadňoval primárne prevod, resp. prechod vlastníckeho práva podľa vnútroštátneho práva jednotlivých členských štátov Európskej únie, vznikol by problém nejednotného výkladu a rôznorodej aplikačnej praxe medzi jednotlivými členskými štátmi Európskej únie, v dôsledku čoho by bol ohrozený cieľ harmonizovania práva v oblasti DPH.**
- 20. Plnenie možno považovať za „dodanie tovaru“ v zmysle čl. 14 ods. 1 smernice 2006/112/ES, ak ním zdaniteľná osoba prevedie hmotný majetok, oprávňujúc inú osobu na nakladanie s týmto majetkom, akoby bola jeho vlastníkom, pričom spôsob nadobudnutia vlastníckeho práva k tomuto majetku nemá nijaký význam.** V súlade s vnútroštátnymi pravidlami týkajúcimi sa vykonávania dôka-

zov vnútroštátnemu súdu prislúcha vykonať celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností sporu, ktorý rozhoduje, aby určil, či sa dodanie tovaru, o ktoré ide vo veci samej, skutočne uskutočnilo a či si prípadne na základe tohto dodania tovaru možno uplatniť právo na odpočítanie dane. **Vnútroštátny súd môže zohľadniť dôkazy týkajúce sa plnení, ktoré predchádzali plneniu dotknutému vo veci samej alebo po ňom nasledovali, ako aj doklady, ktoré sa ich týkali (rozhodnutie Súdneho dvora z 18. júla 2013 vo veci „Evita-K“ EOOD, C-78/12, ECLI:EU:C:2013:486). Definícia dodania tovaru má rovnaký a jednotný význam a obsah pre aplikáciu inštitútu odpočítania dane, ako aj pre uplatnenie nároku na oslobodenie od dane.**



Plnenie možno považovať za „dodanie tovaru“ v zmysle čl. 14 ods. 1 smernice 2006/112/ES, ak ním zdaniteľná osoba prevedie hmotný majetok, oprávňujúc inú osobu na nakladanie s týmto majetkom, akoby bola jeho vlastníkom.

- 21. Právo nakladať s tovarom ako vlastník prechádza na odberateľa aj v momente, keď táto osoba získa možnosť prijímať rozhodnutia s nakladaním tohto tovaru, čo zahŕňa aj jeho následný predaj tretej osobe, či inak ovplyvniť právne postavenie tohto tovaru (rozhodnutie Súdneho dvora z 23. apríla 2020 vo veci Herst, C-401/18, ECLI:EU:C:2020:295).** Napríklad môže ísť o situáciu, ak preprava tovaru prebiehala pod taktovkou a v režime, ktorý určoval prvý odberateľ, a to najmä tým, že zadával, kam a komu má byť tovar prepravený, v dôsledku čoho možno usudzovať, že nakladal s tovarom ako jeho vlastník (v zmysle ovplyvňovania, resp. rozhodovania o osude tovaru), pričom dodávateľ jeho pokyny v tomto smere rešpektoval.
- 22. Pre posúdenie, či došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník je vhodné prizeráť na zabezpečenie prepravy napríklad aj s ohľadom na uskutočnenie prepravy objednaným prepravcom zo strany nadobúdateľa (rozhodnutie Súdneho dvora zo 6. septembra 2012 vo veci Mecsek-Gabona, C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547). Prevod práva nakladať s majetkom ako vlastník nevyžaduje, aby ho strana, na ktorú bol prevedený, fyzicky držala, ani aby uvedený majetok bol k nej fyzicky prepravený a/alebo aby jej bol fyzicky doručený (rozhodnutie Súdneho dvora z 15. júla 2015 vo veci „Itales“, C-123/14, ECLI:EU:C:2015:511, bod 36; rozhodnutie Súdneho dvora vo veci C-108/17 „Enteco Baltic“ UAB z 20. júna 2018, EU:C:2018:473, bod 87).**

23. Súdny dvor už mal v tejto súvislosti príležitosť objasniť, že **ak dotknutá osoba nedostala tovar priamo od vystavovateľa faktúry, nemusí to byť nevyhnutne výsledkom podvodného zatajenia skutočného dodávateľa, ale môže to byť spôsobené inými dôvodmi, napríklad existenciou dvoch po sebe nasledujúcich predajov toho istého tovaru, ktorý je na objednávku prepravený priamo od prvého predávajúceho k druhému kupujúcemu, takže ide o dve po sebe nasledujúce dodávky v zmysle čl. 14 ods. 1, ale iba jednu skutočnú prepravu.** Navyše nie je potrebné, aby sa prvý kupujúci stal vlastníkom tovaru v čase prepravy, keďže existencia dodávky v zmysle tohto ustanovenia neznamená prevod vlastníckeho práva k tovaru v právnom zmysle (pozri v tomto zmysle definíciu Jagieľo, C- 33/13, EU:C:2014:184, bod 32).

24. **Článok 14 ods. 1 smernice 2006/112/ES** sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje daňovej správe členského štátu predpokladať, že nedochádza k dodaniu tovaru, v dôsledku ktorého existuje pre kupujúceho prekážka odpočtu DPH zaplatenej pri nákupe z dôvodu, že kupujúci ním zakúpený tovar neprevzal, ale poslal ho priamo tretej osobe, ktorej ho ďalej predal, alebo s odôvodnením, že priamy dodávateľ kupujúceho ním zakúpený tovar neprevzal, ale odoslal ho priamo kupujúcemu (rozhodnutie Súdneho dvora z 15. júla 2015 vo veci „Koela-N“, C-159/14, ECLI:EU:C:2015:513, body 38 až 40).

25. **Už uvedený názor Súdneho dvora možno na základe jeho rozhodovacej činnosti (C-401/18Herst s.r.o. z 23. 4. 2020, EU:C:2020:295, bod 38, C-414/17 ARES CZ a.s. z 19. 12. 2018, EU:C:2018:1027, bod 75) považovať už za ustálený.** Tento princíp má v reťazových transakciách ten význam, že ak dôjde k niekoľkým prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastníkom (či už fyzicky na jednom mieste, alebo na viacerých miestach pred, počas alebo po preprave tovaru z jedného členského štátu Európskej únie do iného členského štátu) v tejto transakcii, je z podstaty reťazových transakcií nevyhnutné, aby k niektorým prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastníkom došlo bez toho, aby daný obchodník vo chvíli prechodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom tento tovar fyzicky držal. Ak by totiž každý obchodník tento tovar fyzicky „chytal do ruky“, z reťazových transakcií by sa stala séria samostatných dodaní tovaru bez toho, aby bol tovar prepravený priamo od prvého k poslednému [SCHMIDT, P. – KOVÁČ, B. *Vybrané aspekty reťazových obchodov vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ (ešte) pred Quick Fixies*. Bratislava, 2021. Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov 2/2021; KAČALJAK, M. – CIBUĽA, T. *Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom*. Bratislava, 2018. DPH v praxi, 4/2018.].

26. Takéto reťazové transakcie sú považované za bežné zdaniteľné transakcie, v súvislosti s ktorými majú jednotliví účastníci nárok na odpočítanie dane, resp. oslobodenie od dane, ak spĺnia všeobecné podmienky tohto nároku. **Účel reťazových transakcií s tovarom v hospodárskej praxi spočíva v tom, že zjednodušujú prepravu tovaru všet-**

kým zúčastneným obchodníkom, pretože sa tovar dostane od prvého obchodníka k poslednému obchodníkovi priamo jednou prepravou. Z povahy transakcie ako reťazového obchodu vyplýva, že za daných okolností je vylúčený záver o dodaní tovaru inému subjektu ako tomu, ktorý bol uvedený na faktúre vystavenej sťažovateľom.



Ak by aj nešlo o reťazovú transakciu, tak je prípustné, aby prvý dodávateľ v reťazci odovzdal tovar nielen priamo svojmu odberateľovi, ale aj týmto odberateľom poverenej osobe, čo má rovnaký účinok ako priame dodanie tomuto prvému odberateľovi.

27. V prípade, že sa dodáva tovar v rámci reťazovej transakcie, keď sa na dodaní toho istého tovaru, ktorý sa prepravuje od prvého dodávateľa v reťazci k poslednému odberateľovi v reťazci, zúčastňujú viaceré zdaniteľné osoby, môže byť oslobodené len to dodanie tovaru, ktoré je spojené s jeho prepravou z jedného členského štátu do iného členského štátu, ak sú splnené podmienky na oslobodenie od dane. V prvom rade je potrebné vedieť, ktorej dodávke tovaru v reťazci je priradené odoslanie alebo preprava tovaru. Následne aby táto dodávka tovaru s odoslaním alebo prepravou mohla byť oslobodená od dane v rámci tohto zmluvného vzťahu, musia byť splnené podmienky ustanovené v § 43 zákona o DPH.

28. **Ak by aj nešlo o reťazovú transakciu (z dôvodu prípadnej neexistencie dodania tovaru na účely DPH medzi prostrednou osobou a posledným odberateľom v reťazci), tak je prípustné, aby prvý dodávateľ v reťazci odovzdal tovar nielen priamo svojmu odberateľovi, ale aj týmto odberateľom poverenej osobe, čo má rovnaký účinok ako priame dodanie tomuto prvému odberateľovi. V takom prípade oslobodeniu od dane nebráni žiadna prekážka, pretože síce ide fakticky o odovzdanie tovaru osobe odlišnej od prvého odberateľa, ale na účely DPH ide o dodanie prvému odberateľovi, ktorý len poveril tretiu osobu prevzatím tovaru v jeho prospech.**

29. **V okolnostiach posudzovanej veci považuje ústavný súd za významné, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti podrobne argumentoval potrebou vychádzať v jeho veci z eurokonformného výkladu smernice 2006/112/ES a v tejto súvislosti citoval relevantnú judikatúru Súdneho dvora súvisiacu s výkladom termínu „dodanie tovaru“. Z pohľadu ústavného súdu ide o súčasť právneho posúdenia veci, pričom najvyšší správny súd na spomínané**

právne aspekty v napadnutom rozhodnutí nereflektoval, hoci boli podstatné pre posúdenie podmienok na oslobodenie od dane a sťažovateľove námietky smerovali k tomuto charakteru daňových transakcií, hoci ich explicitne nepomenoval ako reťazové.

IV.2. Splnenie podmienok na oslobodenie od DPH a rozsah daňovej povinnosti daňového subjektu:

- 30.** Rozsah dôkaznej povinnosti daňového subjektu vo vzťahu k preukazovaniu splnenia podmienok na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnych dodávkach, ktoré sú normované v § 43 ods. 1 zákona o DPH, je upravený v § 43 ods. 5 zákona o DPH. **Ide o svojou povahou procesnú normu, ktorá upravuje spôsob preukazovania (katalóg dôkazov) dodania tovaru do iného členského štátu.**
- 31.** Dôkazné bremeno preukázania zákonných podmienok primárne zatažuje daňový subjekt, t. j. platiteľa DPH deklaráujúceho oslobodenie od dane. Vo vzťahu k režimu oslobodenia od dane priamo zákon predpisuje, ako preukazovať splnenie podmienok daňových nárokov platiteľa dane, keď **dôkazy sú presne identifikované v § 43 ods. 5 zákona o DPH.** Ich preukázaním platiteľ dane unesie dôkazné bremeno týkajúce sa tvrdenia o reálnom uskutočnení dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/53/2019 z 13. januára 2021; rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/39/2023 z 28. apríla 2023). **Keď daňový subjekt svoje dôkazné bremeno vyčerpal, dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane. Vykonaným dokazovaním musí správca dane vyvrátiť daňovým subjektom predkladané dôkazy o splnení zákonom stanovených podmienok na oslobodenie od dane alebo (v rámci judikatúry Súdneho dvora) musí správca dane preukázať, že posudzovaná obchodná transakcia bola súčasťou reťazca zataženého podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť, resp. že ide o zneužitie práva (C-409/04 Teleos plc.).**
- 32.** Ak zákon explicitne definuje katalóg dokladov, ktoré je potrebné predložiť na priznanie nároku na oslobodenie od dane, a platiteľ dane ich predloží, správca dane nie je oprávnený odoprieť nárok na oslobodenie od dane s výnimkou dvoch prípadov, a to (i) preukázania účasti daňového subjektu na podvodnom konaní alebo (ii) relevantným spochybnením existencie predpokladov na oslobodenie od dane. Inak povedané, ak daňový subjekt predložil doklady ustanovené v § 43 ods. 5 zákona o DPH, ktoré potvrdzujú jeho skutkovú verziu, zvládol svoje dôkazné bremeno o splnení podmienok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Práve kvôli ich predpísanému obsahu ich zákonodarca explicitne postavil do roly spôsobilého dôkazného prostriedku (II. ÚS 104/2019).
- 33. Prenos dôkazného bremena zo správcu dane na daňový subjekt nemôže nastať, ak správca dane nevyvráti pravdivosť predložených dokladov k uplatneniu oslobodenia od dane kvalifikovaným spôsobom. Správca dane nie je oprávnený extenzívne rozširovať okruh dokladov či dôkazov, ktoré sú potrebné na priznanie oslobodenia od dane.** V takom prípade ide o neprípustné rozširovanie dôkaznej povinnosti daňového subjektu a kompenzovanie dôkaznej núdze na strane správcu dane, na ktorého prešlo dôkazné bremeno. **Nerešpektovanie pravidiel o presúvaní dôkazného bremena by vo svojej podstate znamenalo bezbrehú požiadavku na daňový subjekt na nikdy nekončiaci proces produkovania dôkazov daňovým subjektom a praktickú nemožnosť unesenia dôkazného bremena.**



Prenos dôkazného bremena zo správcu dane na daňový subjekt nemôže nastať, ak správca dane nevyvráti pravdivosť predložených dokladov k uplatneniu oslobodenia od dane kvalifikovaným spôsobom.

- 34. Je neprípustné, aby správca dane kompenzoval dôkazný deficit na svojej strane tým, že bude vyžadovať od daňového subjektu predloženie dôkazov nad rámec jeho dôkaznej povinnosti.** Uvedený jav treba považovať za neoprávnený presun dôkazného bremena, ak ide o okruh skutočností, ktorých preukázanie zatažuje správcu dane.



Je neprípustné, aby správca dane kompenzoval dôkazný deficit na svojej strane tým, že bude vyžadovať od daňového subjektu predloženie dôkazov nad rámec jeho dôkaznej povinnosti.

- 35.** Ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH, ktorého aplikácia bola v prejednávanej veci relevantná, je potrebné vykladať v spojení s procesnoprávnymi štandardami dokazovania nastavenými pre procesy v správe daní tak, že obsahuje minimálny štandard dôkazov na účely preukázania vzniku nároku na oslobodenie od dane, ktoré je daňový subjekt povinný produkovať v počiatočnom štádiu daňového pro-

cesu. Ak by totiž mali postačovať iba tieto dôkazy, zmarilo a znemožnilo by to účinnú kontrolu štátu pri odhaľovaní daňových podvodov, resp. správneho plnenia daňových povinností zo strany daňových subjektov v situácii, keď boli tieto doklady správcovi dane náležitým spôsobom spochybnené. **Ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH je preto potrebné interpretovať v kontexte procesných noriem, a to § 46 ods. 5 v spojení s § 24 daňového poriadku.**

36. Na tomto mieste ústavný súd konštatuje, že najvyšší správny súd neposkytol náležitú odpoveď na námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti v tej časti, kde poukazoval na rozpornosť záverov krajského súdu k splneniu podmienok na oslobodenie od dane. V tejto súvislosti ústavný súd zdieľa názor sťažovateľa o vnútornej inkonzistentnosti napadnutého rozhodnutia. Krajský súd sa stotožnil so závermi správcu dane, ktorý na jednej strane vyhodnotil ako naplnené podmienky oslobodenia podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, zároveň však ťažiskom jeho záveru o nesplnení podmienok na oslobodenie sťažovateľa od dane bola absencia naplnenia podmienky podľa § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH, teda nepreukázanie dodania tovaru odberateľovi sťažovateľa spoločnosti. Podľa ústavného súdu touto úvahou dochádza k zamieňaniu hmotnoprávných podmienok definovaných v odseku 1 s procesným ustanovením odseku 5, ktoré definuje doklady, ktorými sa naplnenie týchto podmienok preukazuje.
37. **Ďalšou podstatnou okolnosťou, ktorú sťažovateľ namietal, je otázka, či bol povinný predložiť poverenie odberateľa AB udelené tretím subjektom (XY, ZY), ktoré od sťažovateľa tovar prevzali.** Správca dane vychádzal z toho, že dodacie listy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, sú potvrdené subjektom odlišným od odberateľa AB, a to subjektom XY, pokiaľ ide o dodací list predložený daňovým subjektom k faktúre č. 160200155, a subjektom ZY, pokiaľ ide o dodací list predložený k faktúre č. 160200156. Podľa správcu dane táto skutočnosť bez preukázania oprávnenia alebo poverenia týchto tretích subjektov na konanie za odberateľa AB pri potvrdení prevzatia tovaru diskvalifikuje tieto dôkazy rovnako ako vystavené CMR nákladné listy v smere ich spôsobilosti preukázať prevzatie tovaru subjektom odberateľa AB. Prípadné ústne dojednanie splnomocnenia alebo poverenia označených tretích subjektov (XY, ZY) odberateľom na prevzatie tovaru sťažovateľa, ktorého v tomto smere ťažilo dôkazné bremeno, sťažovateľ nepreukázal a nebol v uvedenom smere náležite v správnom konaní ani dôkazne aktívny.
38. **Ústavný súd podotýka, že § 43 ods. 5 zákona o DPH pre účely oslobodenia od dane nevyžaduje predloženie poverenia (oprávnenia poverenej osoby na prevzatie tovaru) zo strany daňového subjektu. Zamietnutie priznania práva na oslobodenie od DPH z dôvodu, že dodávateľ pri neskoršej**

daňovej kontrole nepredložil takéto dodatočné dôkazy, hoci dokumenty, ktoré predložil, boli v súlade so zoznamom dokumentov, ktoré sa majú predložiť podľa vnútroštátnej úpravy, koliduje so zásadou právnej istoty (rozsudok Súdneho dvora vo veci C-492/13 z 9. októbra 2014).



Ústavný súd podotýka, že § 43 ods. 5 zákona o DPH pre účely oslobodenia od dane nevyžaduje predloženie poverenia (oprávnenia poverenej osoby na prevzatie tovaru) zo strany daňového subjektu.

39. Zásada právnej istoty, ktorej dôsledkom je zásada ochrany legitímnej dôvery, vyžaduje jednak, aby právne pravidlá boli jasné a presné, a jednak, aby ich uplatnenie bolo pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné (rozsudok Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, bod 46 a citovaná judikatúra). Je dôležité pripomenúť, že túto zásadu treba dodržiavať mimoriadne dôsledne, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže mať za následok finančné bremeno, aby sa tak umožnilo dotknutým osobám presne sa oboznámiť s povinnosťami, ktoré im táto právna úprava ukladá. **Z toho vyplýva, že je potrebné, aby zdaniteľné osoby poznali svoje daňové povinnosti ešte pred uzavretím transakcie (pozri rozsudok Teleos a i., EU:C:2007:548, bod 48 a citovanú judikatúru).**
40. Dôkazy odôvodňujúce právo na oslobodenie od dane predložené dodávateľom (sťažovateľom) boli *prima facie* v súlade so zoznamom dokumentov upraveným vo vnútroštátnom práve (§ 43 ods. 5 zákona o DPH); poverenie na prevzatie tovaru nie je v tomto normatívnom katalógu uvedené. Z toho možno usudzovať, že postačuje, ak táto skutočnosť vyplýva z okolností prípadu, resp. z iných súvislostí, ktoré vyšli najavo v kontexte konkrétnej daňovej transakcie (napr. reťazový obchod). V praxi postačuje, ak si zmluvné strany oznámia tieto skutočnosti v rámci vzájomnej komunikácie, pričom si štandardne nemusia nevyhnutne predkladať o tom ďalšie dôkazy (navyše poverenie môže byť udelené aj ústne, resp. iným spôsobom nevzbudzujúcim pochybnosti).
41. Sťažovateľ namietal, že v jednotlivých konaniach nebol náležitým spôsobom zohľadnený e-mail zo 6. apríla 2016. Z e-mailovej správy podľa sťažovateľa vyplýva, že tovar mal odovzdať tretím subjektom určených odberateľom.
42. Najvyšší správny súd sa s týmto dôkazom pri právnom hodnotení splnenia podmienok oslobodenia od dane vysporiadal nedostatočne a pomerne stroho, pretože neuviedol, čo

zo správy vyplýva, resp. či z jej obsahu možno vyvodíť záver o tom, že tovar mal byť prevzatý osobou odlišnou od subjektu priameho odberateľa sťažovateľa. Pritom z rozsudku krajského súdu vyplýva, že e-mail obsahoval požiadavku odberateľa doručiť tovar na adresy tretích subjektov. **Ústavný súd sa v tejto súvislosti prikláňa k potrebe posúdiť tento dôkaz materiálne, a nie rýdzo formalisticky, keďže namietaná e-mailová správa môže poslúžiť ako doplnkový a podporný dôkaz pri skúmaní, či v danej veci išlo o reťazovú transakciu.**

IV.3. K rozloženiu a presunu dôkazného bremena pri správe daní:

- 43. V zmysle stabilizovanej judikatúry ústavného súdu sa považuje za integrálnu súčasť práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ústavy aj právo daňového subjektu (a následne účastníka správneho súdneho konania) na také odôvodnenie rozhodnutia, ktoré sa vysporadúva ústavne konformným spôsobom so skutočnosťami relevantnými pre riadne posúdenie presúvania dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane (napr. I. ÚS 259/2022, I. ÚS 627/2022, IV. ÚS 601/2022, IV. ÚS 86/2022 a v nich citovaná judikatúra najvyšších vnútroštátnych a európskych súdnych autorít).** Nahliadanie na základné otázky a podstatu rozloženia dôkazného bremena, dôkazného štandardu a s tým súvisiacich povinností daňových subjektov a finančnej správy možno považovať v rozhodovacej praxi ústavného súdu za ustálené. Pre úplnosť je potrebné uviesť, že tieto východiská sa vzťahujú aj na tie daňové transakcie, pri ktorých sa uplatňuje mechanizmus oslobodenia od dane.
- 44. Porušenie práva na ochranu pred neodôvodneným a neúmerným prenášaním dôkazného bremena, t. j. zaťaženie daňového subjektu dôkazným bremenom, ktoré má znášať správca dane znamená vo svojich dôsledkoch porušenie základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Je totiž neprípustné sankcionovať daňový subjekt v podobe pre neho nepriaznivého rozhodnutia za situácie vyčerpania jeho dôkaznej povinnosti z dôvodu suplovania dôkaznej núdze alebo pasivity správcu dane.** Inak by hrozilo svojvoľné a bezbrehé zaťažovanie daňového subjektu dôkazným bremenom.
- 45. Dôkazné bremeno kladené na účastníka konania nesmie byť neprímerané, lebo v opačnom prípade nemožno konanie ako celok považovať za spravodlivé [I. ÚS 30/2018, rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) vo veci Metalco Bt. v. Maďarsko z 1. 2. 2011]. Z ústavnoprávneho hľadiska nie je možné akceptovať excesívnu aplikáciu pravidiel daňového dokazovania (rozsah daňovej povinnosti, presúvanie dôkazného bremena a pod.).**
- 46. Sumarizujúc podstatu judikatúry k otázke rozloženia a presúvania dôkazného bremena v jednotlivých procesoch správy daní, treba uviesť, že dôkazné bremeno najprv zaťažuje daňový subjekt a až potom správcu dane. V prvom kole predkladá daňový subjekt správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov na pôdoryse § 46 ods. 5 daňového poriadku preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcou dane.**
- 47. Spochybnenie tvrdení daňového subjektu musí dosahovať určitý kvalitatívny štandard. Nepostačuje len odôvodnenie, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno, ak správca dane zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno unesol, je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sžfk/2/2021 z 26. augusta 2022).**



Spochybnenie tvrdení daňového subjektu musí dosahovať určitý kvalitatívny štandard. Nepostačuje len odôvodnenie, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno, ak správca dane zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy.

- 48. Z obsahu administratívnych rozhodnutí, ako sú zhrnuté v rozsudku najvyššieho správneho súdu, je zrejmé, že orgány finančnej správy sa zásadnou právnou otázkou unesenia a presunu dôkazného bremena riadne nezaoberali a správne**

súdy v tomto smere neposkytli náležitú odpoveď na námietky sťažovateľa. **Kasačný súd si osvojil argumentáciu krajského súdu a s jeho rozhodnutím sa stotožnil v celom rozsahu bez toho, aby adekvátnym spôsobom reagoval na kasačné námietky sťažovateľa. Na základe už uvedeného ústavný súd uzatvára, že v napadnutom rozhodnutí absentuje vysporiadanie sa s otázkou, či a na základe akých skutočností a k nim prislúchajúcich dôkazov správca dane relevantným spôsobom spochybnil tvrdenia daňového subjektu.**



Orgány finančnej správy sa zásadnou právnou otázkou unesenia a presunu dôkazného bremena riadne nezaoberali a správne súdy v tomto smere neposkytli náležitú odpoveď na námietky sťažovateľa.

49. Ústavný súd dospel k záveru, že najvyšší správny súd na podstatné námietky sťažovateľa neposkytol náležitú odpoveď, pričom vzhľadom na rozsah a relevantnosť námietok sťažovateľa napadnuté rozhodnutie odôvodnil nedostatočným spôsobom, a preto po posúdení všetkých okolností ústavný súd dospel k záveru, že napadnutým rozsudkom, ktorým najvyšší správny súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa, bolo porušené jeho základné právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (bod 1 výroku nálezu), a preto bolo potrebné pristúpiť v zmysle čl. 127 ods. 2 prvej vety ústavy a jemu zodpovedajúceho § 133 ods. 2 zákona o ústavnom súde aj k zrušeniu napadnutého rozsudku (bod 2 výroku nálezu).
50. Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 36 ods. 1 listiny uvádza ústavný súd, že systém ochrany základných práv a slobôd je v Slovenskej republike komplikovaný duálnym pôsobením ústavnej úpravy a úpravy obsiahnutej v listine, pričom obe normatívne úpravy sa vyznačujú rovnakým stupňom právnej sily a po obsahovej stránke sa vo veľkej miere prekrývajú. Tam, kde obsah listiny je identický s ústavou, má malý právny význam pre dosiahnutie ochrany ústavného práva alebo slobody odkaz na príslušné ustanovenie listiny.
51. Z porovnania textu čl. 36 ods. 1 listiny a znenia čl. 46 ods. 1 ústavy vyplýva, že tieto základné práva a slobody sú v týchto ústavných dokumentoch upravené rovnako (identicky), resp. takmer rovnako, a preto sú ich výklad a aplikácia v zásade rovnaké. Ústavný súd však vyvodil zá-
- du prednostnej aplikácie ústavy (napr. I. ÚS 141/04, IV. ÚS 64/05, IV. ÚS 611/2020). **Z tohto dôvodu nebolo preto ústavnej sťažnosti v tejto časti možné vyhovieť.**
52. K namietanému porušeniu čl. 11 ods. 5 listiny, z ktorého sťažovateľ vyvodil právo na ochranu pred nezákonným výberom dane, sa ústavný súd stotožňuje s názorom najvyššieho správneho súdu, že k jeho porušeniu nedošlo. Tento článok vyjadruje, že dane sú iba platby určené zákonom a že nemožno ukladať také dane, aké zákon neurčuje. Zavádzanie daní do právneho poriadku je v právomoci Národnej rady Slovenskej republiky, ktorá je oprávnená delegovať túto právomoc na ďalšie subjekty, ktoré môžu prijímať všeobecne záväzné právne predpisy na základe zákona (napr. miestne dane). Prípadná nesprávna aplikácia právneho predpisu pri vydávaní individuálnych právnych aktov týkajúcich sa daní existujúcich v právnom poriadku neznamená, že dochádza k porušeniu čl. 11 ods. 5 listiny. **Význam tohto článku spočíva v tom, aby boli dane zavádzané výlučne legislatívnou činnosťou orgánov s normotvornou právomocou, t. j. aby iné ako tieto orgány nemohli určovať ďalšie dane, a nie v tom, aby orgány aplikujúce právo rozhodovali o týchto daniach správne.**
53. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd poukazuje na judikatúru ESĽP, podľa ktorej uvedené ustanovenie nie je aplikovateľné na rozhodovanie vo veciach daňových, pretože tieto tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (pozri rozsudky veľkej komory ESĽP vo veciach Jussila proti Fínsku z 23. 11. 2006, č. 73053/01, bod 29 alebo Ferrazzini proti Taliansku z 12. 7. 2001, č. 44759/98, body 24 – 25). Výnimku tvoria konania v takých daňových veciach, ktoré je možné považovať za trestné. **V posudzovanej veci správne orgány sťažovateľovi neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale vyrubili mu daň, ktorú bol povinný platiť na základe platných právnych predpisov.** Nedošlo teda k uloženiu sankcie preventívno-represívneho charakteru, v dôsledku čoho nie je naplnená požiadavka druhého z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (Engel a ďalší proti Holandsku, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 a 5370/72, bod 82). Ústavný súd teda dospel k záveru o neaplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru v danej veci, a preto aj v tejto časti ústavnej sťažnosti nevyhovel (II. ÚS 705/2017, II. ÚS 104/2019).

IV.4. K ďalšiemu postupu najvyššieho správneho súdu po vrátení veci:

54. Úlohou najvyššieho správneho súdu v ďalšom konaní bude vo veci opätovne rozhodnúť v súlade s právnym názorom ústavného súdu. Pre riadne zistenie splnenia podmienok

na uplatnenie práva na oslobodenie dane je predovšetkým nutné ustáliť rozsah dôkazného bremena sťažovateľa ako daňového subjektu. Úlohou najvyššieho správneho súdu bude vysporiadať sa s námietkami sťažovateľa vo vzťahu k dôkazom sťažovateľa z hľadiska naplnenia rozsahu a kvality dokladov vymenovaných v § 43 ods. 5 zákona o DPH. V prípade, že najvyšší správny súd dospeje k záveru, že sťažovateľ vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, bude nevyhnutné zaoberať sa tým, aké dôkazy na vyvrátenie jeho tvrdení predložil správca dane a či tie dôkazy sú takej kvality, ktorá relevantným spôsobom spochybňuje tvrdenia daňového subjektu. Zároveň bude nevyhnutné, aby dodávateľsko-odberateľské vzťahy, do ktorých bol sťažovateľ zapojený, boli právne posúdené v kontexte do úvahy prichádzajúcich reťazových transakcií.

55. Ústavný súd dodáva, že jeho závery neznamenajú automaticky, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na oslobodenie od dane zo sporného dodania tovaru. Je však na najvyššom správnom súde, aby sa v odôvodnení svojho rozhodnutia náležitým spôsobom vysporiadal s tým, či správca dane relevantným a zodpovedným spôsobom spochybnil rozhodujúce dôkazy preukazujúce splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie práva na oslobodenie od dane (t. j. podmienku, či tovar bol dodaný deklarovaným spôsobom v rámci reťazovej transakcie, keďže splnenie ostatných hmotnoprávných podmienok sporné nebolo) a či bol správne posúdený rozsah daňovej povinnosti sťažovateľa.

V. TROVY KONANIA

56. Podľa § 73 ods. 3 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže v odôvodnených prípadoch podľa výsledku konania uznesením uložiť niektorému účastníkovi konania, aby úplne alebo sčasti uhradil inému účastníkovi konania alebo štátu trovy konania.

57. Z obsahu spisu vyplýva, že sťažovateľ má nárok na náhradu trov konania pozostávajúcich z dvoch úkonov právnej služby. Pri výpočte trov právneho zastúpenia sťažovateľa ústavný súd vychádzal z vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“). Základná sadzba odmeny za úkon právnej služby uskutočnený v roku 2023 je suma 208,67 eur a hodnota režijného paušálu je suma 12,52 eur.

58. Trovy právneho zastúpenia pozostávajú z dvoch úkonov právnej služby v roku 2023 (prevzatie zastupovania vrátane prvej porady s klientom, podanie ústavnej sťažnosti), čo spolu s náhradou podľa § 16 ods. 3 vyhlášky (2 x 12,52 eur) predstavuje sumu 442,38 eur, k čomu treba podľa § 18 ods. 3 vyhlášky pripočítať daň z pridanej hodnoty vo výške 88,48 eur. Spolu ide o sumu 530,86 eur, ktorú je najvyšší správny

súd povinný zaplatiť na účet právneho zástupcu sťažovateľa. P o u č e n i e : Proti tomuto rozhodnutiu ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok.

II. NAJVYŠŠÍ SPRÁVNY SÚD SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Dôvody rozsudku NSS SR
č. k. 1Sfk/14/2024 z 27. júna 2024

O d ô v o d n e n i e

I. PRIEBEH A VÝSLEDKY ADMINISTRATÍVNEHO KONANIA

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Čadca (ďalej ako „správca dane“ alebo „prvostupňový správny orgán“) vykonal u žalobcu, (v období od: 08. 03. 2013 do: 12. 05. 2020) daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2016 (ďalej ako „daňová kontrola“). Daňová kontrola sa začala dňa 26. 07. 2016 na základe Oznámenia o začatí daňovej kontroly č. 103540121/2016 zo dňa 19. 07. 2016. Správca dane vyhotovil o výsledku daňovej kontroly protokol č. 104387470/2016 zo dňa 30. 11. 2016 (ďalej ako „protokol“), ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 05. 12. 2016. Daňová kontrola bola ukončená dňa 05. 12. 2016.
2. Na základe výsledkov daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutím č. 101562901/2017 zo dňa 17. 07. 2017 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“) znížil žalobcovi nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2016 zo sumy 40 623,05 eur na sumu 33 364,22 eur.
3. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 102147402/2017 zo dňa 10. 10. 2017 (ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.
4. Správca dane a žalovaný (ďalej spolu ako „orgány finančnej správy“ alebo aj ako „daňové orgány“) neuznali žalobcovi oslobodenie od DPH podľa § 43 zákona o DPH pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu odberateľovi AB (ďalej ako „odberateľ“).
5. Daňové orgány ustálili, že žalobca nepreukázal, že skutočne došlo k dodaniu tovaru z tuzemska do iného členského štátu (ďalej ako „IČS“), nepreukázal a nedoložil doklad, v ktorom odberateľ alebo osoba ním poverená prevzali tovar v IČS. Daňové orgány nespochybnili vykonanú prepravu tovaru do IČS, ale spochybňovali nadobúdateľa tovaru v IČS. Správca dane prostredníctvom žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií (ďalej

ako „MVI“) zistil, že odberateľ žalobcu je nekontaktný, posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) podal za zdaňovacie obdobie 4. kvartál 2015 a dňa 17. 06. 2016 bol vymazaný z registra DPH.



Daňové orgány preto prijali záver, že nakoľko neboli splnené podmienky oslobodenia o DPH pri dodaní tovaru z tuzemska do IČS podľa § 43 ods. 1 a 45 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“) nie je možné uplatniť na sporne dodávky oslobodenie od dane.

- 6. Daňové orgány preto prijali záver, že nakoľko neboli splnené podmienky oslobodenia o DPH pri dodaní tovaru z tuzemska do IČS podľa § 43 ods. 1 a 45 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“) nie je možné uplatniť na sporné dodávky oslobodenie od dane.**

II. KONANIE NA SPRÁVNOM SÚDE

7. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote na Krajský súd v Žiline (ďalej ako „**krajský súd**“ alebo aj ako „**správny súd**“) správnu žalobu, ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia z dôvodov uvedených v § 191 ods. 1 písm. c) a e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej ako „**SSP**“).
8. Správny súd rozsudkom č. k. 31S/153/2017 – 109 zo dňa 22. júla 2020 (ďalej ako „**napadnutý rozsudok**“) podľa § 190 SSP žalobu zamietol a účastníkom náhradu trov konania nepriznal.
9. Správny súd považoval postup daňových orgánov za zákonný. Konštatoval, že ťažiskom záveru daňových orgánov o nesplnení podmienok pre oslobodenie od DPH podľa § 43 zákona o DPH bola absencia naplnenia podmienky podľa § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH, podľa ktorého žalobca nepreukázal a správca dane ani inak nezistil, že došlo k dodaniu tovaru žalobcom odberateľovi – poľskej obchodnej spoločnosti AB. V napadnutom rozsudku správny súd tiež zhrnul, že o naplnení uvedenej podmienky mali daňové orgány opodstatnené a dôvodné pochybnosti s ohľadom na obsah dôkazov produkovaných žalobcom, konkrétne: (i) obsah predmetných faktúr, v ktorých sú uvedené odlišné subjekty príjemcu a odberateľa, (ii) obsah predložených dodacích listov a nákladných CMR, ktoré sú potvrdené tretími subjektami a nie odberateľom, (iii) dodanie tovaru do skladov tretích subjektov v Poľsku a (iv) náležité a správne vyhodnotenie e-mailu predloženého žalobcom zo dňa 06. 04. 2016, v ktorom žalobca žiada tovar doručiť na adresy uvedené v tomto e-maile.
10. Správny súd ďalej konštatoval správnosť vyhodnotenia e-mailu zo dňa 06. 04. 2016 daňovými orgánmi, ktoré ho považovali za vyjadrenie odberateľa vymedzujúce výlučne adresy – miesta dodania tovaru a ako doklad, v ktorom absentuje vyjadrenie akéhokoľvek prejavu vôle odberateľa poveriť konkrétne tretie osoby (XY alebo ZY) na prevzatie tovaru. Predmetný e-mail svedčí o komunikácii smerujúcej od odberateľa k žalobcovi, z čoho je nepochybné, že sa nemôže jednať o prejav vôle odberateľa poveriť na prevzatie tovaru subjekty XY a ZY. Navyiac, tento sa týka vymedzenia adresy a len u jednej z nich je neúplné obchodné meno tretieho subjektu - ZY a samotný e-mail označený ako Informácia.
11. Ďalej správny súd konštatoval, že prevzatie tovaru odberateľom v IČS nepreukazujú ani dodacie listy a CMR nákladné listy a uviedol, že nejde o skutočnosti svedčiace o splnení podmienky potvrdenia prevzatia tovaru odberateľom v IČS v zmysle § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH. Rovnako ani poukaz na článok 15 Dohovoru CMR a obsah predložených CMR nákladných listov, v ktorých nie je uvedený žiaden údaj o prekážkach v dodaní, nie je dostatočný pre záver o splnení podmienky prevzatia tovaru odberateľom v IČS. Správny súd zároveň zdôraznil, že samotné dodacie listy sú potvrdené subjektom odlišným od odberateľa, a to subjektom XY a subjektom ZY. Táto skutočnosť bez preukázania oprávnenia alebo poverenia týchto tretích subjektov na konanie za odberateľa pri potvrdení prevzatia tovaru, diskvalifikuje tieto dôkazy rovnako ako vystavené CMR nákladné listy v ich spôsobilosti preukázať prevzatie tovaru odberateľom. Prípadné ústne dojednanie splnomocnenia alebo poverenia označených tretích subjektov (XY, ZY) odberateľom na prevzatie tovaru žalobca, ktorého v tomto smere ťažilo dôkazné bremeno nepreukázal a nebol v uvedenom smere náležite v správnom konaní ani dôkazne aktívny.
12. Správny súd v napadnutom rozsudku poukazoval na rozloženie dôkazného bremena v daňovom konaní a dôkaznú povinnosť ťažiacu primárne daňový subjekt. Uvedené zdôraznil o to viac, že žalobca bol správcom dane opakovane vyzývaný na preukázanie prevzatia tovaru odberateľom. Konštatoval, že žalobca bol oboznámený s výsledkami daňovej kontroly a mal možnosť sa k nim vyjadriť a že správca dane neučinil súčasťou dôkazného bremena žalobcu nič, čo by do jeho dôkazného bremena nespádalo. Ako nepostačujúce zo strany žalobcu vyhodnotil správny súd aj žalobcom zdôrazňovanú povahu tovaru ako ekologicky nebezpečného a na to sa viažucu potrebu pripravenosti skladových kapacít.

13. Ďalej správny súd poukázal na podnikateľské riziko ťažiacu žalobcu ako podnikateľský subjekt, pričom v tejto súvislosti uviedol aj závery podľa uznesenia ÚS SR sp. zn. IV. 104/2012 a rozsudky NS SR sp. zn. 5Sžf/25/2011, sp. zn. 4Sžf/25/2011. Správny súd konštatoval, že za splnenú alebo správne daňovými orgánmi hodnotenú ani podmienka podľa § 43 ods. 5 písm. d) zákona o DPH, pričom i vo vzťahu k tejto podmienke vychádzať z rovnakých záverov ako pri podmienke podľa 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH. Ani samotné realizovanie úhrad nepreukazuje splnenie podmienok oslobodenia od dane. Správny súd preto vyhodnotil postup daňových orgánov ako správny a súladný so zákonom a žalobcom uvedené dôvody zrušenia rozhodnutí daňových orgánov nezistil.

III. KONANIE NA KASAČNOM SÚDE

14. Žalobca (sťažovateľ) podal proti napadnutému rozsudku kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Napadnutý rozsudok správneho súdu navrhol zmeniť tak, že Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „**kasačný súd**“) preskúmané rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne aby napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správneho súdu na ďalšie konanie.

15. Kasačnú sťažnosť sťažovateľ odôvodnil tým, že závery správneho súdu vo vzťahu k splneniu podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH si vzájomne odporujú. Namietal nesprávne právne posúdenie e-mailovej správy zo dňa 06. 04. 2016 odberateľa AB a uviedol, že z nej vyplýva sťažovateľova povinnosť odovzdať tovar tretím subjektom určeným odberateľom, pričom tejto povinnosti synalagmaticky zodpovedá právo prevzatia tovaru tretími subjektmi určenými odberateľom. Túto e-mailovú správu a predložené dôkazy podľa názoru sťažovateľa vo vzájomnej súvislosti preukazujú splnenie podmienky doručenia tovaru odberateľovi uvedenej v § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH. Sťažovateľ tiež odmietol tvrdenie správneho súdu o nerelevantnosti judikatúry ESD, na ktorú poukazoval.

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti, ktorú ako nedôvodnú zamietol v zmysle § 461 SSP.

17. Kasačný súd sa stotožnil so záverom správcu dane, že v danom prípade nedošlo k naplneniu podmienky podľa § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH. Sťažovateľ nepreukázal, že došlo k dodaniu tovaru odberateľovi - poľskej spoločnosti AB. Prevzatie tovaru odberateľom v inom členskom štáte nepreukazujú ani dodacie listy a CMR nákladné listy pripojené k predmetným faktúram. Kasačný súd dodal, že podľa administratívneho spisu bol sťažovateľovi daný dostatočný priestor na to, aby svoje tvrdenie o prevzatí tovaru odberateľom preukázal a vyvrátil pochybnosti správcu dane o tomto

prevzatí. Sťažovateľ však okrem predloženej e-mailovej správy zo dňa 06. 04. 2016 žiadne iné dôkazy nepredložil.

18. K tvrdeniu sťažovateľa, že z e-mailovej správy odberateľa zo dňa 06. 04. 2016 vyplýva povinnosť sťažovateľa odovzdať dodávaný tovar tretím subjektom určeným odberateľom, kasačný súd uviedol, že z uvedenej e-mailovej správy nič také nevyplýva. Navyiac kasačný súd dodal, že v uvedenej e-mailovej správe nie je žiadne poverenie podľa § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH, ktoré by oprávňovalo tretí subjekt určený odberateľom na prevzatie predmetného tovaru.

19. Argumentáciu sťažovateľa týkajúcej sa poukázania na judikatúru ESD a Smernicu Rady 2006/112/ES vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú. V danej veci nebolo spochybnené, že došlo k dodaniu tovaru, ale spochybnené bolo dodanie predmetného tovaru konkrétnemu odberateľovi v inom členskom štáte. Na základe skutkových okolností daného prípadu nebolo preukázané, že dodanie tovaru odberateľovi sa uskutočnilo, a teda nebolo preukázané, že sťažovateľ si mohol úspešne uplatniť právo na odpočítanie dane.

20. Námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako bezpredmetné, nespôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia.

IV. KONANIE NA ÚSTAVNOM SÚDE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

21. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku kasačného súdu č. k. 1Sžfk/100/2020 z 26. októbra 2022 (ďalej ako „**rozsudok kasačného súdu**“) ústavnú sťažnosť, ktorou sa domáhal vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej ako „**ústava**“) a podľa čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd, porušenia práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a základného práva na ochranu pred nezákonným výberom dane podľa čl. 11 ods. 5 Listiny základných práv a slobôd, ktorej Ústavný súd SR vyhovel a nálezom sp. zn. IV. ÚS 555/2023-40 zo dňa 18. marca 2024 (ďalej ako „**nález ústavného súdu**“) zrušil rozsudok kasačného súdu.

22. Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej ako „**Ústavný súd SR**“) vyvodil z obsahu sťažovateľom vznesených námietok proti rozsudku kasačného súdu nasledovnú ústavnoprávne relevantnú argumentáciu: (i) porušenie práva na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré podľa sťažovateľa vykazuje znaky arbitrážnosti z dôvodu nevysporiadania sa s jeho zásadnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti, ako aj v predchádzajúcich konaniach, na ktoré nedostal odpovede, (ii) odklon od ustálenej súdnej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a judikatúry Súdného dvora Európskej únie bez toho, aby kasačný súd tento odklon náležite odôvodnil, (iii) nesprávne posúdenie procesnoprávnej otázky rozloženia

a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane v daňovom procese v kontexte kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správcu dane vo vzťahu ku skutočnostiam a k dôkazom produkovaným sťažovateľom, pričom tieto chyby v procese dokazovania mali vplyv na hmotnoprávne posúdenie nároku na oslobodenie od dane (extrémny excès pri prenose dôkazného bremena) a (iv) nesprávne právne posúdenie otázky splnenia hmotnoprávnych predpokladov oslobodenia od dane pri intrakomunitárnej transakcii, a s tým spojenou otázkou rozsahu dôkaznej povinnosti daňového subjektu.

23. Ústavný súd SR založil odôvodnenie nálezu na nasledujúcich dôvodoch.
24. Najvyšší správny súd SR nereflektoval na sťažovateľovu argumentáciu, že v okolnostiach posudzovanej veci je potrebné vychádzať z eurokonformného výkladu smernice 2006/112/ES a v tejto súvislosti sťažovateľom citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktorá súvisí s výkladom termínu „dodanie tovaru“.
25. Najvyšší správny súd SR neposkytol náležitú odpoveď na námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti v tej časti, kde poukazoval na rozpornosť záverov krajského súdu k splneniu podmienok na oslobodenie od dane. Ústavný súd SR v súvislosti s uvedeným zdieľa názor sťažovateľa o vnútornej inkonzistentnosti napadnutého rozhodnutia kasačného súdu. Správny súd sa stotožnil so závermi správcu dane, ktorý na jednej strane vyhodnotil ako naplnené podmienky oslobodenia podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, zároveň však ťažiskom jeho záveru o nesplnení podmienok na oslobodenie od DPH bola absencia naplnenia podmienky podľa § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH, teda nepreukázanie dodania tovaru odberateľovi sťažovateľa. Touto úvahou preto podľa Ústavného súdu dochádza k zamieňaniu hmotnoprávnych podmienok definovaných v odseku 1 s procesným stanovením odseku 5, ktoré definuje doklady, ktorými sa naplnenie týchto podmienok preukazuje.
26. Najvyšší správny súd sa pri právnom hodnotení splnenia podmienok oslobodenia od dane nedostatočne a pomerne stroho vysporiadal s dôkazom predloženým sťažovateľom k daňovej kontrole. Ide pritom o e-mail zo dňa 06. 04. 2016, z ktorého podľa sťažovateľa vyplýva, že tovar mal odovzdať tretím subjektom určených odberateľom. Kasačný súd však neuviedol, čo z tohto e-mailu vyplýva, resp. či z jej obsahu možno vyvodiť záver o tom, že tovar mal byť prevzatý osobou odlišnou od subjektu priameho odberateľa sťažovateľa. Ústavný súd sa v tejto súvislosti prikláňa k potrebe posúdiť tento dôkaz materiálne, a nie rýdzo formalisticky, keďže namietaná e-mailová správa môže poslúžiť ako doplnkový a podporný dôkaz pri skúmaní, či v danej veci išlo o reťazovú transakciu.
27. Daňové orgány sa riadne nezaoberali zásadnou právnou otázkou unesenia a presunu dôkazného bremena a správne súdy v tomto smere neposkytli náležitú odpoveď na námietky sťažovateľa. Kasačný súd si osvojil argumentáciu krajského súdu a s jeho rozhodnutím sa stotožnil v celom rozsahu bez

toho, aby adekvátnym spôsobom reagoval na kasačné námietky sťažovateľa. V napadnutom rozhodnutí kasačného súdu absentuje vysporiadanie sa s otázkou, či a na základe akých skutočností a k nim prislúchajúcich dôkazov správca dane relevantným spôsobom spochybnil tvrdenia daňového subjektu.

28. Vzhľadom na vyššie uvedené preto Ústavný súd SR dospel k záveru, že bolo porušené základné právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, a preto v zmysle čl. 127 ods. 2 prvej vety ústavy a jemu zodpovedajúceho § 133 ods. 2 zákona o ústavnom súde aj pristúpil k zrušeniu napadnutého rozsudku kasačného súdu.
29. Ústavný súd SR zároveň uviedol, že úlohou kasačného súdu v ďalšom konaní bude vo veci opätovne rozhodnúť v súlade s právnym názorom Ústavného súdu SR. Pre riadne zistenie splnenia podmienok na uplatnenie práva na oslobodenie dane je predovšetkým nutné (i) ustáliť rozsah dôkazného bremena sťažovateľa ako daňového subjektu, (ii) vysporiadať sa s námietkami sťažovateľa vo vzťahu k dôkazom sťažovateľa z hľadiska naplnenia rozsahu a kvality dokladov vymenovaných v § 43 ods. 5 zákona o DPH.
30. V prípade ak Najvyšší správny súd SR dospeje k záveru, že sťažovateľ vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, bude nevyhnutné zaoberať sa tým, aké dôkazy na vyvrátenie jeho tvrdení predložil správca dane a či tieto dôkazy sú takej kvality, ktorá relevantným spôsobom spochybňuje tvrdenia daňového subjektu. Zároveň bude nevyhnutné, aby dodávateľsko-odberateľské vzťahy, do ktorých bol sťažovateľ zapojený, boli správne posúdené v kontexte úvahy reťazových transakcií. Zároveň dodal, že jeho závery neznamenajú automaticky, že sťažovateľovi má byť nevyhnutne priznané právo na oslobodenie od DPH zo sporného dodania tovaru.
31. Ústavný súd SR ponechal na Najvyššom správnom súde SR, aby sa v odôvodnení svojho rozhodnutia náležitým spôsobom vysporiadal s tým, či správca dane relevantným a zodpovedným spôsobom spochybnil rozhodujúce dôkazy preukazujúce splnenie hmotnoprávnych podmienok na priznanie práva na oslobodenie od dane, t. j. podmienku, či tovar bol dodaný deklarovaných spôsobom v rámci reťazovej transakcie, keďže splnenie ostatných hmotnoprávnych podmienok sporné nebolo, a či bol správne posúdený rozsah daňovej povinnosti sťažovateľa.

V. PRÁVNE POSÚDENIE VECI KASAČNÝM SÚDOM

32. Z nálezu ústavného súdu vyplýva, že ťažiskovou otázkou pre rozhodnutie v prejednávanej veci je vzájomne si odporujúci právny záver daňových orgánov o tom, že podmienky pre oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH sú splnené a súčasne právny záver, že sťažovateľ nepredložil dôkaz podľa § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH, a v tomto kontexte napokon aj unesenie dôkazného bremena sťažovateľom ohľadom vzniku práva na oslobodenie od DPH.

33. Ustanovenie § 43 ods. 1 zákona o DPH určuje podmienky, za ktorých má sťažovateľ právo na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnych dodávkach. Naproti tomu § 43 ods. 5 zákona o DPH určuje spôsob preukazovania (teda zoznam dôkazov) splnenia týchto podmienok na priznanie práva oslobodenia od DPH.
34. Platí teda, že podmienky pre oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH sú splnené iba vtedy, ak daňový subjekt preukázal splnenie týchto podmienok predložením dokladov podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH. Ak daňový subjekt nepredloží hodnoverné dôkazy uvedené v § 43 ods. 5 zákona o DPH, podmienky pre oslobodenie od DPH nie sú splnené.
35. **Bez toho aby daňový subjekt preukázal dôkazmi podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH splnenie podmienok pre oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH nie je objektívne možné konštatovať, že podmienky podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH boli splnené.**
36. **Nie je preto možné prijať iný záver ako ten, že právne závery daňových orgánov si vzájomne odporujú.** Nie je totiž možné aby boli splnené podmienky pre oslobodenie podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH a súčasne daňový subjekt dôkazmi uvedenými v § 43 ods. 5 zákona o DPH nepreukáže splnenie týchto podmienok.
37. Právne posúdenie tejto veci zo strany žalovaného je preto nesprávne, a to do takej miery, že je spôsobilé privodiť zrušenie rozhodnutia žalovaného.
38. **Kasačný súd sa preto stotožňuje s námietkou sťažovateľa o rozpore právnych záverov žalovaného.**



Kasačný súd sa stotožňuje s námietkou sťažovateľa o rozpore právnych záverov žalovaného.

39. **K námietke sťažovateľa v súvislosti s e-mailom zo dňa 06. 04. 2016 kasačný súd uvádza nasledovné. Žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol údajný obsah e-mailu zo dňa 06. 04. 2016. Podľa rozhodnutia žalovaného z tohto e-mailu nevyplýva, že odberateľ sťažovateľa poveril spoločnosť XY a ZY prevzatím dodávaného tovaru v jeho mene. Tento skutkový záver žalovaného však kasačný súd objektívne nevie overiť. Predmetný e-mail sa v administratívnom spise, ktorý má kasačný súd k dispozícii, nachádza len v poľskom jazyku. Z tohto dôvodu preto kasačný súd nedokáže posúdiť správnosť právneho záveru daňových orgánov o tom, že podmienka uvedená v § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH je alebo nie je naplnená.**

40. Vzhľadom na to, že kasačný súd nepozná obsah predmetného e-mailu, nemôže sa vysporiadať ani s povahou dodávok tovaru zo strany sťažovateľa jeho odberateľovi. To znamená, že v tejto chvíli nie je možné v zmysle nálezu ústavného súdu určiť, či sa jedná o reťazové dodávky tovaru alebo či došlo k prevzatíu tovaru osobami poverenými odberateľom uvedeným na faktúrach, prípadne či nie je na faktúre uvedený skutočný odberateľ.
41. Od posúdenia povahy tejto dodávky pritom závisí aj okruh skutočností, ktoré sa v daňovom konaní preukazujú, či už na strane sťažovateľa alebo daňových orgánov, ako aj rozloženie dôkazného bremena medzi sťažovateľa a správcu dane.
42. **K otázke povinnosti predložiť poverenie odberateľa udeľené tretím osobám (XY, ZY), kasačný súd v intenciách nálezu ústavného súdu uvádza, že § 43 ods. 5 zákona o DPH pre účely oslobodenia od dane nevyžaduje predloženie poverenia (oprávnenia poverenej osoby na prevzatie tovaru) zo strany daňového subjektu.** Zamietnutie priznania práva na oslobodenie od DPH z dôvodu, že dodávateľ počas daňovej kontroly nepredložil takéto dodatočné dôkazy, hoci dokumenty, ktoré predložil, boli v súlade so zoznamom dokumentov, ktoré sa majú predložiť podľa vnútroštátnej úpravy, koliduje so zásadou právnej istoty (rozsudok Súdneho dvora vo veci C-492/13 z 9. októbra 2014).
43. **Kasačný súd v tejto súvislosti ďalej v zmysle nálezu ústavného súdu uvádza, že dôkazy odôvodňujúce právo na oslobodenie od dane predložené sťažovateľom boli v súlade so zoznamom dokumentov upraveným v § 43 zákona o DPH,** pričom poverenie na prevzatie tovaru nie je v tomto normatívnom katalógu uvedené. Z toho možno usudzovať, že postačuje, ak táto skutočnosť vyplýva z okolností prípadu, resp. z iných súvislostí, ktoré vyšli najavo v kontexte konkrétnej daňovej transakcie (napr. reťazový obchod). V praxi postačuje, ak si zmluvné strany oznámia tieto skutočnosti v rámci vzájomnej komunikácie, pričom si štandardne nemusia nevyhnutne predkladať o tom ďalšie dôkazy.



Kasačný súd v tejto súvislosti ďalej v zmysle nálezu ústavného súdu uvádza, že dôkazy odôvodňujúce právo na oslobodenie od dane predložené sťažovateľom boli v súlade so zoznamom dokumentov upraveným v § 43 zákona o DPH.

44. **Daňové orgány nemôžu od daňových subjektov požadovať dôkazy nad rámec zákona, prípadne stanovovať nové podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane.** Pri svojej činnosti sú povinné postupovať podľa všeobecných právnych

zásad, najmä podľa zásady právnej istoty a zásady proporcionality. Je však nepochybne v záujme daňového subjektu, ktorý si uplatňuje právo na oslobodenie od dane, aby si zaobstaral také dôkazy, ktorými hodnoverne preukáže dodanie tovaru do iného členského štátu a na základe ktorých bude možné takéto dodávky jednoznačne klasifikovať.

45. Z týchto dôvodov kasačný súd rozsudok správneho súdu mení tak, že rozhodnutie žalovaného sa ruší a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.
46. Úlohou žalovaného v ďalšom konaní preto bude vysporiadať s e-mailom zo dňa 06. 04. 2016 a preukázateľne uviesť čo z neho vyplýva, na základe obsahu predmetného e-mailu a ostatných dôkazov, ktoré sa nachádzajú v administratívnom spise, posúdiť povahu predmetných dodávok tovaru (teda či sa jedná o reťazové dodávky tovaru v zmysle nálezu ústavného súdu, alebo či došlo k prevzatíu tovaru osobami poverenými odberateľom uvedeným na faktúrach, prípadne či nie je na faktúre uvedený skutočný odberateľ), na základe toho posúdiť či sťažovateľ ako daňový subjekt uniesol svoje dôkazné bremeno v zmysle § 43 ods. 5 zákona o DPH, prípadne preukázateľne spochybniť vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom.
47. Žalovaný bude pri svojom ďalšom konaní a rozhodovaní viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku a v náleze ústavného súdu a bude najmä musieť zvážiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné udržať záver o nesplnení podmienok na oslobodenie od dane zo strany sťažovateľa.
48. Kasačný súd dodáva, že v prípade ak daňové orgány ustália, že sťažovateľ preukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od DPH, tak právo na oslobodenie od DPH je možné nepriznať len z dôvodu, že sa preukáže, že v posudzovanom prípade boli zdaniteľné plnenia spojené s podvodným konaním a daňovým únikom.



V prípade ak daňové orgány ustália, že sťažovateľ preukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od DPH, tak právo na oslobodenie od DPH je možné nepriznať len z dôvodu, že sa preukáže, že v posudzovanom prípade boli zdaniteľné plnenia spojené s podvodným konaním a daňovým únikom.

VI. ZÁVEREČNÉ ZHODNOTENIE A ODÔVODNENIE ROZSUDKU V ČASTI TROV

49. Kasačný súd vzhľadom na dôvodnosť kasačnej sťažnosti. Zároveň sú splnené predpoklady na postup v zmysle § 462 ods. 2 SSP, keďže rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom. V dôsledku uvedeného kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že ruší preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec mu vracia na ďalšie konanie.
50. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).
51. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 SSP).

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



Predmetná právna vec sa opakovane dostala do kasačného konania na základe nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. ÚS 555/2023-40 z 18. marca 2024, ktorým bol zrušený pôvodný rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 1 Sžfk/100/2020 z 26. októbra 2022 a vec bola vrátená NSS SR na ďalšie konanie.

Popri iných východiskových právnych záveroch Ústavného súdu SR v náleze z 18. marca 2024 dotýkajúcich sa najmä rozloženia a presunu dôkazného bremena pri správe daní boli kľúčovým dôvodom vrátenia veci na ďalšie súdne konanie a následne aj administratívne konanie právne

neudržateľné závery daňových orgánov vyplývajúce z dikcie § 43 ods. 1, § 43 ods. 5 zákona o DPH. Ako je to zrejme z bodov 32 až 48 rozsudku NSS SR z 27. júna 2024 vzájomný rozpor v právnej argumentácii daňových orgánov nastal tým, že na jednej strane konštatovali splnenie podmienok pre oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, avšak zároveň tvrdiac, že sťažovateľ (žalobca v konaní pred správnym súdom) nepredložil dôkaz podľa § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH. Predovšetkým v tomto právne rozpornom tvrdení správcu dane a žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu v premietnutí do dôkazného stavu videl Ústavný súd SR

právnu prekážku ústavnoprávnej udržateľnosti rozhodnutí všeobecných súdov v rámci súdneho prieskumu v správnom súdnictve.

Preskúmaná právna vec je zároveň svedectvom o tom, že aj pri intrakomunitárnych obchodoch je veľmi dôležitou úlohou správcu dane náležite vyhodnotiť každý realizovaný či navrhovaný dôkaz, a to z hľadiska jeho obsahu, vierohodnosti a tiež dôkaznej sily vo vzťahu k potrebe preukázania zákonných podmienok pre oslobodenie od DPH (bod 46 a s ním súvisiace body rozsudku NSS SR z 27. júna 2024).

JUDr. Pavol Nad'

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP

Z aktuálnej činnosti komisií:

MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Členovia metodicko-legislatívnej komisie vznesli v rámci zverejneného pripomienkového konania návrhy na legislatívnu úpravu zákona o DPH. Komisia sa týmto návrhom venovala na septembrovom zasadnutí, na ktorom sa zaoberala aj metodickými podnetmi a otázkami týkajúcimi sa uplatnenia zníženej sadzby DPH registrovanými sociálnymi podnikmi na tovary a služby v rámci maloobchodného predaja a problematiky povinnosti prenajímateľa nehnuteľnosti odvieť DPH počas tzv. rent-free obdobia. Na zasadnutí komisie v októbri sa diskutovali témy vykazovania predaja tovaru na diaľku s miestom dodania v tuzemsku zahraničnou osobou z hľadiska DPH pri súbežnej existencii dvoch registrácií na účely DPH, určenia režimu DPH na

poskytované služby v oblasti platobných systémov a uplatnenia žiadosti o vrátenie dane zahraničnej osobe z iného členského štátu. Členovia zostavili a odsúhlasili odborný program za oblasť DPH k plánovaným Metodickým dňom v decembri 2024, ktorý má byť prezentovaný druhý deň aj za účasti zástupcov MF SR, FR SR a sudcov Najvyššieho správneho súdu SR. V súvislosti s novoprijatým zákonom o dani zo sladených nealkoholických nápojov bola členmi komisie vytvorená pracovná skupina, ktorá v rámci novembrového zasadnutia diskutovala aplikačné a metodické otázky a podnety k tejto dani, ktoré následne adresovala Ministerstvu financií SR.

Vedúci: **Ing. Milan Vargan**

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

V septembri sa členovia metodicko-legislatívnej komisie pre daň z príjmov právnických osôb intenzívne venovali príprave Konferencie pre medzinárodné zdaňovanie a témam zimných metodických dní. Predmetom diskusie boli informácie z klubového stretnutia v súvislosti s praktickou aplikáciou ustanovenia § 17k zákona o dani z príjmov ako aj súvisiaceho prechodného ustanovenia. Členovia komisie sa zaoberali podnetmi z praxe. Venovali sa praktickej aplikácii ustanovenia § 21a zákona o dani z príjmov v situácii, keď materská účtovná jednotka poskytne dcére úročený úver, ktorý dcéra použije na poskytnutie úroče-

nej pôžičky ďalšej neprepojenej osobe. Okrem toho členovia komisie diskutovali vznik stálej prevádzkarne zahraničnej spoločnosti z titulu potenciálneho miesta vedenia na území Slovenskej republiky. V októbri členovia komisie diskutovali novú daň z finančných transakcií a jej možnú praktickú aplikáciu. Členovia komisie v priebehu novembra 2024 zozbierali niekoľko otázok, ako aj návrhov na legislatívnu úpravu tejto dane ešte pred nadobudnutím účinnosti zákona č. 279/2004 Z. z. o dani z finančných transakcií.

Vedúca: **Ing. Mária Janušková**

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Na septembrovom zasadnutí metodicko-legislatívnej komisie pre daň z príjmov fyzických osôb členovia komisie diskutovali podnety z praxe. Zaoberali sa problematikou omylom uhradeného poistného do sociálnej poisťovne za obdobie, počas ktorého je SZČO práce neschopná a následne stanovených platieb poistného v nasledujúcom období. Ďalej sa členovia komisie venovali podnetu z praxe v súvislosti s nadobudnutím podielových listov fyzickou osobou v dôsledku zlúčenia podielových fondov. Okrem toho členovia komisie prediskutovali aj povinnosti likvidátora voči Sociálnej povinnosti v súvislosti s odmenou likvidátora. Predmetom ok-

tóbrového zasadnutia boli opäť najmä podnety z praxe. Venovali sme sa posúdeniu zdanenia príjmu fyzickej osoby z nepeňažného vkladu členských práv družstva nadobudnutých pred 1. januárom 2004, používaníu osobného motorového vozidla zamestnancom na súkromné účely po uplynutí 8 rokov od nadobudnutia vozidla a prediskutovali sme aj povinnosti zamestnávateľa v prípade, ak si zamestnanec uplatňuje oslobodenie od dane z príjmov do výšky 500 Eur pri nepeňažných plneniach v priebehu jedného zdaňovacieho obdobia u viacerých zamestnávateľov.

Vedúca: **PhDr. Ľubica Dumitrescu**

MLK PRE SPRÁVU DANÍ A MIESTNE DANE

Členovia metodicko-legislatívnej komisie sa stretli na zasadnutí v septembri, na ktorom sa venovali téme úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu v nadväznosti na aktuálne uznesenie Najvyššieho správneho súdu SR. V mene komisie bolo Najvyššiemu správne súdu adresované stanovisko týkajúce sa tejto problematiky. Na programe zasadnutia bola aj výmena praktických poznatkov a skúseností členov zo začierňovania odpovedí pri medzinárodnej výmene informácií a uplatňovania práva na obhajobu pri

neuznaní odpočítania dane z dôvodu účasti na daňovom podvođe. Členovia diskutovali aj návrh na legislatívnu úpravu Daňového poriadku týkajúcu sa zastúpenia a postavenia daňových poradcov, ktorú navrhuje vzniešť komora v rámci pripravovaného pripomienkového konania k novele Daňového poriadku. Zároveň sa členovia priebežne venujú zostaveniu odborného programu za oblasť správy daní na Metodické dni, ktoré sú plánované v júni 2025.

Vedúci: **JUDr. Jozef Vasilík**

MLK PRE ÚČTOVNÍCTVO

V rámci metodicko-legislatívnej komisie pre účtovníctvo boli zriadené dve pracovné skupiny, ktoré sa venujú príprave návrhu interpretácie Národnej účtovnej rady ku goodwillu. Prvá pracovná skupina sa venuje problematike goodwillu pri odštiepení a druhá pracovná skupina sa zoberá goodwillom pri reverznom zlúčení. Okrem zasadnutí komisie tak zároveň prebiehajú aj zasadnutia

členov jednotlivých pracovných skupín. Národná účtovná rada aktuálne pripravuje aj interpretáciu v súvislosti s výstavbou nehnuteľnosti určenej na predaj. Členovia komisie na septembrovom zasadnutí v krátkosti diskutovali aj o témach, ktoré budú prezentované na metodických dňoch.

Vedúci: **Mag. Branislav Kováč**

Zo života SKDP

Stretnutie s FR SR

19. júna sme sa stretli so zástupcami FR SR: Ing. Brunom Patúšom, viceprezidentom a p. Ing. Ivetou Grossovou, generálnou riaditeľkou sekcie daňovej. Venovali sme sa najmä témam:

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



Stretnutie so Združením podnikateľov

16. júla sme sa stretli s pánom Jánom Solíkom zo Združenia podnikateľov Slovenska, s ktorým sme sa venovali témam regulácie účtovníckeho povolania, švarcsystému, rodinnému podnikaniu a byrokratickému nezmyslu roka.

Stretnutie s MF SR

23. augusta sme na MF SR s p. JUDr. Toškom Beranom a jeho kolegami diskutovali zmeny v Skúšobnom poriadku SKDP, reguláciu povolania účtovníkov a legislatívne zmeny v zákone o daňových poradcov a daňovom poriadku,



Stretnutie s Progresívnym Slovenskom

Pani Darina Luščiková z Progresívneho Slovenska nás oslovila s otázkami ohľadom zlepšenia podnikateľského prostredia a konsolidačného balíčka. V rámci zlepšenia podnikateľského prostredia sme upriamili jej pozornosť na prorastové opatrenia pre podnikateľov. Napr.:

- odpisovanie strát,
- zlepšenie právnej úpravy dlhodobých projektov, čo by prispelo k stabilizácii podnikateľov zostať dlhodobo na trhu,
- vrátiť podnikové kombinácie na oceňovanie pôvodnými cenami,
- upraviť superodpočet, nemeniť podmienky každý rok,
- upraviť nadácie a zverenecké fondy.



Zasadanie CFE tax advisers europe



Tohtoročné stretnutie členov CFE tax advisers europe bolo zároveň aj volebným. SKDP gratuluje daňovému poradcovi a viceprezidentovi SKDP Mag. et Mgr. Branislavovi Kováčovi k opätovnému zvoleniu do funkcie pokladníka CFE Tax Advisers Europe na ďalšie dvojročné funkčné obdobie. Túto funkciu zastáva už od roku 2014. Ďakujeme mu za skvelú prezentáciu slovenských daňových poradcov.



Spoločné zasadanie prezídia SKDP a KDP ČR



14. októbra SKDP zrealizovala každoročné stretnutie s kolegami z Komory daňových poradců ČR. Tentokrát nám informácie ohľadom vzájomného informovania sa o novinkách v legislatí-

ve zabrali väčšinu stretnutia, nakoľko konsolidačné opatrenia, ktoré boli zverejnené len pred niekoľkými týždňami, boli mimoriadne obsiahle a prinášali aj novú daň z finančných transakcií.



Stretnutie so SKAU

28. októbra sme sa stretli s prezidentom SKAU – pánom Ing. Milanom Mozolákom a p. Máriou Horváthovou, tajomníčkou. Stretnutie bolo realizované na základe odporúčania MF SR, ktoré nás vyzvalo na

spoločný postup medzi SKAU a SKDP vo veci regulácie služieb účtovníctva tak, aby následne mohlo byť realizované stretnutie s predstaviteľmi MF SR, FR SR a vybraných zástupcov účtovníkov vo veci dohodnu-

tia ďalších konkrétnych krokov. Spoločne sme skonštatovali, že nemáme názorový rozdiel v otázke potreby regulácie účtovníckej profesie a vieme nájsť prienik aj v spôsoboch riešenia.

Návšteva z Grécka

V októbri bola na návšteve na Najvyššom správnom súde SR pani Eirini Spanaki, asistentka sudcu Štátnej rady Grécka. V sprievode Dr. Juraja Vališa navštívila aj Slovenskú komoru daňových poradcov a aktívne sa zaujímala jednak o profesiu daňových poradcov, tak aj o daňový systém a správu daní.



Sympóziu MF SR

Pod záštitou štátnej tajomníčky Ministerstva financií Slovenskej republiky Daniely Klučkovej sa tento rok sa konalo odborné sympóziu organizované na tému Aktuálne vý-

zvy v oblasti dane z pridanej hodnoty a správy daní, ktoré sa uskutočnilo v Bratislave dňa 11. novembra 2024. Program sympózia bol rozdelený do dvoch blokov, a to:

- Zákaz podvodného uplatňovania práva – úvahy de lege ferenda,
- Zodpovednosť fyzických osôb za porušenie daňových predpisov právnickými osobami – de lege lata et de lege ferenda.

Návšteva z Medzinárodného menového fondu

28. 10.

V období od 21. októbra do 5. novembra 2024 vykonával Medzinárodný menový fond, osobnou návštevou jeho zahraničných expertov (piati experti MMF) plánované hodnotenie finančnej správy, z pohľadu správy daní, pro-

stredníctvom diagnostického nástroja **TADAT** (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool). Jednou z požiadaviek expertov MMF bolo aj stretnutie s externými odbornými inštitúciami, ktoré spolupracujú s finančnou správou za účelom diskusie a pochopenia systé-

mov, procesov a opatrení nastavených vo FS a zároveň získať ďalšie informácie/dôkazy pre účely výkonu hodnotenia. Pani prezidentka SKDP – Miriam Galandová a pán viceprezident SKDP – Branislav Kováč im zodpovedali všetky predložené otázky.



Stretnutie s FR SR

Ďalšie pravidelné stretnutie so zástupcami FR SR sa uskutočnilo 30.10 októbra. Za FR SR sme sa stretli s Ing. Jozefom Kissom, prezidentom, Ing. Brunom Patúšom, viceprezidentom a Ing. Marcelou Hricovou, dočasne poverenou riadením daňovej sekcie. Okrem všeobecnej témy ohľadom vzájomnej spolupráce sme sa venovali aj otázkam:

- príprava usmernenia k dani z finančných transakcií
- regulácie účtovníckeho povolania
- zastupovania klientov po smrti daňového poradcu (doplnenie § 9 ods. 2 zákona o správe daní o vetu: „Ak zvolený zástupca je daňovým poradcom, v prípade jeho úmrtia alebo v prípade úmrtia štatutárneho orgánu daňového poradcu, daňové subjekty zastupuje daňový poradca ustanovený Slovenskou komorou daňových poradcov, ak daňový subjekt neurčí inak.“)
- ukladaniu pokút v zmysle [§ 29 zákona 78/1992 Zb.](#) o daňových poradcov
- požiadali sme o link na webe FS na [zoznam daňových poradcov](#), ktorý bol následne umiestnený do sekcie pre odbornú verejnosť, v časti dane a účtovníctvo.
- procesu aktualizovania znenia usmernení Pána prezidenta FR SR sme pozvali aj medzi nás na Metodické dni SKDP, ktoré sa budú konať vo Zvolene 9. a 10. novembra.

Konzultačná rada prezidenta FR SR



20. novembra zvolal prezident Finančného riaditeľstva SR – pán Jozef Kiss prvé zasadanie konzultačnej rady. Na zasadnutí sa zúčastnili zástupcovia rôznych profesijných komôr a združení. Aktuálnou témou bol boj proti daňovým podvodom. Zhodou naprieč



všetkými zúčastnenými bolo konštatovanie, že akékoľvek opatrenia boja proti daňovým podvodom by nemali mať negatívny dopad na daňovníkov, ktorí si riadne plnia svoje povinnosti. Väčšina tiež požadovala zjednodušenie legislatívy, čo by znížilo pravde-



podobnosť daňových únikov. Privítali by aj benefity pre daňové subjekty s pozitívnym hodnotením v rámci indexu daňovej spoľahlivosti. Konzultačná rada sa bude stretávať na pravidelných štvrtročných stretnutiach, príp. ad hoc podľa aktuálnej potreby.

Tax advisers award



V roku 2024 sme zrealizovali už 7. ročník súťaže **TAX ADVISORS AWARD** do ktorého sa zapojilo 8 ekonomických a právnických fakúlt vysokých škôl. Osem študentov získalo ocenenie, ktoré udelila Slovenská komora daňových poradcov. Jednotlivé práce sú prínosom pre daňovú teóriu a prax. Všetkým úspešným študentom prajeme mnoho ďalších osobných aj pracovných úspechov.

Ďakujeme pekne všetkým kolegom, ktorí si súťažné práce prečítali a odporučili ich na udelenie ocenení.



