

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

Ing. Rastislav Gábik

**Odhad daňových medzier
ako súčasť analýzy rizík**

JUDr. František Bonk, PhD.

**Zákaz zneužitia práva v oblasti priameho
zdaňovania na pozadí aktuálneho vývoja**

JUDr. Ing. Peter Schmidt
Mag. rer. soc. oec. et Mgr.
Branislav Kováč

**Vybrané aspekty reťazových obchodov
vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ**

prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.

**Aplikácia IFRS 16 v praxi slovenských
podnikov**

Judikát

**Rozloženie dôkazného bremena
pri preukazovaní nároku na odpočet DPH
a pochybnosti správcu dane**

SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV



Redakčná rada:

Ing. Jozef Danis LL.M.

– zodpovedný za oblasť dane z príjmov

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

– zodpovedná za oblasť správy daní

Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo

– zodpovedný za oblasť DPH

JUDr. Pavol Naď

– 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: 70 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 44

Redakcia:

JUDr. Adriana Horváthová

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

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

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

Tlač:

**Objednávky na odber
tlačenej verzie a inzerciu:**

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

Cena tlačenej verzie: 10 €,
cena on-line verzie 0,- €

ISSN 2644-688X

Uzavierka odbornej časti:

31. 5. 2021

Dátum vydania: 15. 6. 2021

Príhovor



Ing. JUDr. Miriam Galandová, LL.M.

viceprezidentka SKDP

Vážené čitateľky, vážení čitatelia,

úvodom mi dovoľte pogratulovať JUDr. Pavlovi Naďovi, ktorý bol 18. mája 2021 prezidentkou SR vymenovaný za historicky prvého predsedu Najvyššieho správneho súdu SR. Je to pre nás veľká česť mať Vás za člena redakčnej rady Bulletinu SKDP. Rovnako gratulujem tiež nášmu kolegovi JUDr. Jurajovi Vališovi LL.M, ktorý prešiel výberových konaními na sudcu Najvyššieho správneho súdu SR. Táto skutočnosť je uznaním odbornosti členov SKDP. Tešíme sa z týchto Vašich úspechov a prajeme veľa šťastia v novej kariéernej výzve.

Kreovanie Najvyššieho správneho súdu SR pozorne sledujeme a veríme, že tento projekt je správnym krokom k zlepšeniu rozhodovacej praxe v daňových veciach a v konečnom dôsledku povedie zvýšeniu právnej istoty. Hoci je to beh na dlhšie trate, kvalitné rozhodovanie v daňových veciach prispeje k zvýšeniu dodržiavania hmotnoprávných daňových noriem daňovníkmi, ako aj procesných pravidiel pri výkone daňovej správy. Držíme novovznikajúcemu Najvyššiemu správne súdu SR palce!

Kedže sa venujeme v Bulletine aktuálnym témam, mali sme v pláne v tomto čísle upriamiť pozornosť na avizovanú daňovú reformu. Niektoré daňové predpisy by si rekonštrukciu určite zaslúžili. V čase keď píšem tieto riadky však verejnosti ešte neboli predstavené detaily ani rámcové smerovanie. Verím však, že bude pripravená kvalitná reforma, kde budú jasne definované ciele a bude zrealizovaná diskusia naprieč odbornou verejnosťou. Dovoľím si teda apelovať na to, aby koncepcia reformy bola jasná už v čase, keď sa začne písať text zákona a dostatočný časový priestor bol daný rovnako ľuďom, ktorí zákony píšu, ako aj odbornej verejnosti, aby bol výsledný produkt bezproblémovo uvedený do praxe, priniesol želané efekty a vyžadoval minimum následných úprav.

Príkladom takto implementovanej zmeny sú pravidlá nové CFC pravidlá pre fyzické osoby, ktoré majú nadobudnúť účinnosť 1. januára 2022. Podrobnejšie sme sa venovali tejto téme v minulom čísle, ale ako sme už avizovali ozval sa ďalší autor, Doc. JUDr. Matej Kačaljak, PhD., ktorý nám v tomto čísle predstaví svoje postrehy.

Zaujímavým príspevkom z trošku inej oblasti je článok Ing. Rastislava Gábika, generálneho riaditeľa sekcie boja proti podvodom a analýzy rizík na Finančnej správe SR, ktorý sa venuje aktuálnemu stavu odhadu daňových medzier v SR a interpretuje výsledky takýchto odhadov.

Hoci sme sa téme zneužitia práva už v Bulletine venovali, príspevok JUDr. Františka Bonka, PhD., pracovníka Ministerstva financií SR túto tému opäť otvára, tentokrát so zameraním na oblasť priameho zdaňovania. Téma je veľmi diskutabilná, prináša stále množstvo otázok, preto neustále priťahuje pozornosť. Jej analýzu z rôznych pohľadov považujem preto za veľmi prospešnú.

Na oblasť DPH sa zamerali naši kolegovia z SKDP JUDr. Ing. Peter Schmidt, Mag. rer. soc. oec. et Mgr. Branislav Kováč, ktorý sa venujú aspektom reťazových obchodov vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ (ešte) pred Quick Fixies, kde došlo od 1. januára 2020 k zmenám.

Okruh autorských príspevkov uzatvára príspevok prof. Ing. Miloša Tumpacha, PhD. vedúceho Katedry účtovníctva a audítorstva na Fakulte hospodárskej informatiky EÚ o aplikácii IFRS 16 (prenájom) v praxi slovenských podnikov.

Predseda Najvyššieho správneho súdu SR, JUDr. Pavol Naď nám približuje nedávny rozsudok Najvyššieho súdu SR, ktorý sa venuje problematike neúmerneho prenášania dôkazného bremena na daňovníka zo strany finančnej správy.

Záverom si dovoľím v mene celej redakčnej rady poďakovať za Vašu podporu. Osobne ma nesmierne teší, že náš Bulletin vytvoril funkčný priestor na odbornú diskusiu k daňovým témam. Krásnym príkladom sú viaceré príspevky na tému zneužitia práva, alebo nových CFC pravidiel pre fyzické osoby. Veríme, že tieto diskusie pomáhajú a budú pomáhať viacerym dotknutým subjektom pri ich odbornej práci, či už budú inšpiráciou pre zástupcov štátnej správy pri príprave novej legislatívy, sudcom pri ich rozhodovacej činnosti, ale v neposlednom rade členom SKDP pri výkone ich povolania.

Za celú redakčnú radu Vám prajem príjemné čítanie. ■

Hlavné témy

- | | | |
|----|--|---|
| 4 | Názor na článok
Nové CFC pravidlá pre fyzické osoby | doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD. |
| 8 | Odhad daňových medzier
ako súčasť analýzy rizík | Ing. Rastislav Gábik |
| 13 | Zákaz zneužitia práva v oblasti priameho
zdaňovania na pozadí aktuálneho vývoja | JUDr. František Bonk, PhD. |
| 20 | Vybrané aspekty reťazových obchodov
vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ | JUDr. Ing. Peter Schmidt
Mag. rer. soc. oec. et Mgr. Branislav Kováč |
| 27 | Aplikácia IFRS 16 v praxi slovenských podnikov | prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD. |
| 33 | Rozloženie dôkazného bremenapri preukazovaní
nároku na odpočet DPH a pochybnosti správcu dane | Judikát |

Rubriky

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP	42
---	-----------

Pokyny pre autorov:

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



Názor na článok

Nové CFC pravidlá pre fyzické osoby

doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.



Ad. Diskusia k CFC pravidlám – pohľad akademika

S o záujmom som si prečítal príspevky Miriam Galandovej¹ a Renáty Bláhovej² na tému CFC pravidiel pre fyzické osoby. Keďže moja skúsenosť s prípravou slovenských CFC pravidiel sa datuje až do roku 2017, kedy bol predstavený prvý návrh týchto pravidiel, rád sa podelím o niekoľko mojich podnetov.

Genézu CFC pravidiel pre fyzické osoby na Slovensku skúsím rozvinúť nižšie, ak však môžem na úvod zhrnúť porovnanie mojich dojmov z procesov v roku 2017 a v roku 2020, tak v roku 2017 som bol z akademického hľadiska ochotný prehladať diery v dizajne nových pravidiel v záujme toho, že vôbec tieto budú do nášho právneho poriadku zapracované. V roku 2020 vnímam ten paradox, že za neúspechom, resp. neúčinnosťou nových CFC pravidiel môže byť práve to, že sú príliš ambiciózne.

Dôvody sa pokúsím rozvinúť nižšie. V tomto kontexte však vnímam, že v zásade je moja základná pozícia zhodná s tou, ktorú formulovala Miriam Galandová a Renáta Bláhová. CFC pravidlá majú svoj zmysel a je len záležitosťou vyladenia niektorých „drobných“ detailov, aby tieto boli aj funkčné a do istej miery aj „user friendly“. Tu napokon vnímam aj rozhodnutie zákonodarcu stanoviť ich účinnosť na 1. január 2022 ako prezieravé a legisvakačnú dobu je tak možné využiť na vyladovanie.

I. Podstata CFC pravidiel vo všeobecnosti

Podstatou CFC pravidiel v zásade je zabrániť špekulatívnym presunom príjmov do jurisdikcií s nižším zdanením a s tým spojeným úplným vyhnutím sa zdaneniu v domovskej jurisdikcii, prípadne odsunutím daňovej povinnosti (napr. platbe dane z dividend) do budúcnosti (nezriedka do neurčita).³

To potom nevyhnutne znamená, že nastavenie CFC pravidiel je v zásade možné považovať za legitímne práve vtedy a len vtedy, ak tieto budú cieľiť len na štruktúry umelo presúvajúce príjmy z jurisdikcie, kde by mali byť zdanené pri zohľadnení relevantných ekonomických okolností do jurisdikcie s nižším zdanením.

Na ustálenie kritéria umelosti spravidla slúži niekoľko krokov, kde tým prvým je, že danú zahraničnú ovládanú spoločnosť (ďalej len „CFC“) je možné považovať za skutočne ovládanú. Jednak to vyplýva už z jej názvu, súčasne však len vtedy je možné postulovať, že usadenie sa v jurisdikcii s nízkym zdanením a tiež voľba príjmov, ktoré budú generované nie sú prejavom slobodného podnikateľského úsudku CFC, ale tieto jej boli vnútené zo strany ovládajúcej osoby. V tomto kontexte vnímam ako relevantné pripomienky týkajúce sa ustálenia predpokladu kontroly s odkazom na vybrané „mechanické“ kritériá.

Tým druhým krokom je spravidla ustálenie, že CFC príjmy nevygenerovala s využitím vlastných kapacít. Keby tomu tak bolo, už by nešlo z ekonomického hľadiska o príjmy ovládajúcej osoby, ale o príjmy tejto CFC. V podstate by vtedy išlo o situáciu porovnateľnú s akýmkoľvek presunom výroby z jedného štátu do druhého, ktorý mohol byť motivovaný aj ambíciou využiť nižšie daňové zaťaženie, či prípadne dostupnú daňovú úľavu. Z hľadiska slobody voľného pohybu kapitálu je sankcionovanie takého postupu absolútne neobhájiteľné, čo vyplýva aj z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“).⁴

Rozumným následkom aplikácie CFC pravidiel po ustálení vyššie uvedených bodov je potom „neutralizácia“ takéhoto umelého presunu príjmov. Zjednodušene, CFC pravidlá by mali zabezpečiť, aby osoba, ktorá vystavala CFC štruktúru z daňového hľadiska nič nezískala s porovnaním s nulovým scenárom, keď by príjem generovala bez zapojenia tejto štruktúry.

Určite vieme diskutovať o tom, či by mala byť súčasne s neutralizáciou uložená aj sankcia.⁵ Ak si však uvedomíme, že CFC pravidlá sú v podstate (lepšie zacielenou) obdoba všeobecného pravidla proti zneužitiu⁶, tak je vhodné pripomenúť, že SD EÚ v rozsudku *Halifax*⁷ skonštatoval, že zistenie zneužitia nesmie vyústiť do sankcie, ale len

1 Galandová, M. Nové CFC pravidlá pre fyzické osoby. Bulletin SKDP, 1/2021, s. 6 - 12

2 Bláhová, R. Názor na článok: Nové CFC pravidlá pre fyzické osoby. Bulletin SKDP, 1/2021, s. 13-14

3 Preto sú v teórii aj označované ako *anti-diversion rules* (pravidlá proti odkláňaniu), prípadne *anti-deferral rules* (pravidlá proti odsúvaniu). Charakter týchto pravidiel a akcent na boj proti odkláňaniu, alebo proti odsúvaniu závisí od individuálneho nastavenia jednotlivých štátov a presahuje rámec tohto príspevku. Podstatou však je, že v štátoch, ktoré majú vysoké zdanenie dividend (s prípadnou možnosťou zápočtu korporátnej dane) je akcentovaný boj proti odsúvaniu, zatiaľ čo v štátoch, ktoré kladú akcent na korporátne zdanenie je kladený do popredia boj proti odkláňaniu.

4 V kontexte CFC pravidiel najmä C-196/04 Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544 a C-135/17 X GmbH, ECLI:EU:C:2019:136

5 Ak nepovažujeme za dostatočnú sankciu to, že niekto vynaloží značné náklady na vystavenie a udržiavanie štruktúry bez želaného daňového efektu.

6 § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov

7 C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, bod 93 a 94



do preusporiadania prvkov relevantných pre správne určenie dane v súlade s ekonomickou podstatou.

Aj v tom „základnom“ režime sú CFC pravidlá zbraňou pomerne silného kalibru, ktorá v rukách skúseného správcu dane umožňuje adresovať veľa problematických javov vyskytujúcich sa aj na Slovensku.

Jedným z tých prehliadaných javov je aj to, že CFC pravidlá môžu cieľiť na odklonené príjmy, ktoré za žiadnych okolností nebude možné naviazať na aktivitu CFC, ktorá je ich príjemcom. Bavíme sa o príjmoch s „pochybným“ pôvodom (napríklad úplatky), kde účelom CFC je primárne tieto skryť a ten daňový aspekt je v podstate vedľajší.⁸ Pre porovnanie, CFC pravidlá v USA pôsobia aj opačne a postihujú aj poskytovanie úplatkov cez CFC, aby bola týmto neutralizovaná ambícia amerických spoločností presúvať úplatky cez spoločnosti mimo jurisdikcie USA.⁹

Pri vyššie spomínaných javoch je však súčasne možné predpokladať, že signalizačný efekt CFC pravidiel na takých „daňovníkov“ fungovať nebude. Naopak, je skôr možné predpokladať, že pôjde o prípady ústiace do sporov, kde daňovník využije všetky dostupné možnosti, aby napadol samotnú podstatu platných CFC pravidiel.

Diskusia o tom, či chceme mať funkčné a striedne CFC pravidlá, alebo potenciálny všeliek nesúci riziko neúčinnosti pre nesúlad s ústavou či s právom EÚ, je tak podľa môjho

názoru úplne legitímna. Osobne by som sa prihovárал za tú prvú spomínanú cestu.

II. Genéza slovenských CFC pravidiel pre fyzické osoby

CFC pravidlá pre fyzické osoby boli verejnosti predstavené až v rámci druhého čítania novely zákona o dani z príjmov¹⁰, ktorou mala byť do neho transponovaná tzv. ATAD Smernica¹¹. Novela bola publikovaná v Zbierke zákonov pod č. 344/2017 Z. z. a CFC pravidlá pre fyzické osoby v nej nakoniec neboli.

Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave (ďalej len „PraF UK“) vtedy v medzirezortnom pripomienkovom konaní (ďalej len „MPK“) k predmetnej novele navrhla využiť príležitosť, keď sa do slovenského právneho poriadku zavádzajú CFC pravidlá pre právnické osoby ako nutná transpozícia ATAD Smernice a spolu s nimi predstaviť aj CFC pravidlá pre fyzické osoby. Táto pripomienka bola zamietnutá.¹²

Pozmeňovací návrh zavádzajúci CFC pravidlá pre fyzické osoby bol predstavený dňa 20. novembra 2017 na Výbore Národnej rady Slovenskej republiky pre financie a rozpočet¹³, pričom malo ísť o reakciu na iniciatívu poslanca Miroslava Beblavého.¹⁴ Pri tej iniciatíve som bol účastný, keďže p. Beblavý zareagoval na naše pripomienky vznesené už v rámci MPK a pomáhal som mu koncipovať

poslanecký návrh riešenia. Osobne som síce mal výhrady voči zneniu predstavenému na výbore, ale v danom okamihu už som predložené znenie vnímal ako výsledok vtedajších politických možností.

Samotná novela bola prerokovaná v treťom čítaní dňa 7. decembra 2017. Priestor na diskusiu akýchkoľvek technických detailov tak nebol prakticky žiadny a ako sa ukázalo, neexistovala ani skutočná politická vôľa CFC pravidlá pre fyzické osoby prijať. V tejto časti sa tak moje videnie trochu rozchádza s tvrdením Renáty Bláhovej o tom, že CFC pravidlá pre fyzické osoby v roku 2017 prešli legislatívnym procesom (neprešli, keďže boli predstavené až na jeho úplnom konci) a že bol vládny návrh stiahnutý pre tlak lobistických skupín.

Napriek tomu uvedený návrh CFC pravidiel pre fyzické osoby bol odbornej diskusii (a otvorenej kritike) podrobený, keďže sme ho predniesli v rámci medzinárodnej konferencie organizovanej Ekonomickou univerzitou vo Viedni (*Wirtschaftsuniversität Wien*).¹⁵ Závery z verejnej diskusie sa následne pretavili aj do pripomienok zaslaných zo strany PraF UK v rámci MPK k návrhu CFC pravidiel pre fyzické osoby predstaveného v roku 2020¹⁶.

PraF UK ako najzávažnejšiu pripomienku v rámci MPK aj následných diskusií¹⁷ opakovane uvádzala rozpor s právom EÚ a ústavným princípom rovnosti.¹⁸ Zmena-

8 S Miriam Galandovou už sme v minulosti argumentovali, že neexistuje právne relevantný argument, prečo by mali byť príjmy z trestnej činnosti vyňaté spod zdanenia. Viď bližšie Galandová, M. - Kačaljak, M. Zdaňovanie príjmov z trestnej činnosti. *Trestněprávní Revue*. 2016, 15(10), 231–237. Šamko, P. Ešte raz k posúdeniu otázky, či príjem z trestnej činnosti podlieha dani z príjmu. *Trestněprávní Revue*. 2017, 16(2), 41–46. a Galandová, M. and Kačaljak, M. (2017). Do tretice k zdaňovaniu príjmov z trestnej činnosti. *Trestněprávní Revue*. 2017, 16(9), 214–217. V kontexte CFC pravidiel tieto diskusie odpadajú úplne, keďže sa bavíme už len o ziskoch, ktoré majú byť priradené ovládajúcej osobe a zdanené, bez ohľadu na ich pôvod.

9 Yates, N. Crime doesn't pay — and may be taxable under Subpart F [Online] <https://www.thetaxadviser.com/issues/2020/mar/cfc-unlawful-payments-taxable-subpart-f.html>

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

11 Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (ďalej len „ATAD Smernica“)

12 Vyhodnotenie pripomienkového konania k návrhu novely ZoDP [Online] <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/SK/LP/2017/470>. V rámci akademickej diskusie bol tomu venovaný priestor v Kačaljak, M. Vybrané súvislosti transpozície Smernice ATAD do slovenského právneho poriadku. 1. Slovensko-české dni daňového práva : Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. - Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2017. - ISBN 978-80-8152-584-1. - S. 195-205 [Online] https://www.upis.sk/public/media/1084/zbornik_57.pdf

13 Uznesenie 233 zo dňa 20. novembra 2017 [Online] <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=445953>

14 Kollárová, Z. Kládivo na schránkových boháčov sa odkladá [Online] <https://ekonomika.pravda.sk/ludia/clanok/450869-kladivo-na-schrankovych-bohacov-sa-odklda/>

15 Controlled Foreign Company Legislation, Rust, 4. – 6. júla 2019. Viď bližšie KOFLE, Georg, et al. Controlled Foreign Company Legislation. IBD Publications, 2020.

16 Pripomienky PraF UK k návrhu novely ZoDP [Online] <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/-/SK/LP/2020/285/pripomienky/COO-2145-1000-3-3962390>. S trochu nadľahčenia je tak v nadväznosti na Renátu Bláhovú možné doplniť, že na tvorbe slovenských CFC pravidiel pre fyzické osoby sa nepriamo podieľali, okrem iných, aj Richard Krever, Michael Lang, Jeffrey Owens a Jonathan Leigh Pemberton.

17 Napr. na pôde Komisie pre tvorbu práva pri Ústavnoprávnom výbore Národnej rady Slovenskej republiky

18 Viď Supra 16.



mi v návrhu urobenými v podstate na poslednú chvíľu¹⁹ bolo týmto pripomienkam z časti vyhovené. Ostali niektoré technické „detaily“, ktorých oprava z môjho pohľadu vôbec neohrozi funkčnosť CFC pravidiel samotných a súčasne ich ochráni pred problémom s ústavnosťou a právom EÚ.

Týmto technickým „detailom“ sa pokúsim venovať v poslednej časti tejto reakcie.

III. Problém s právom EÚ a s ústavnosťou

Z hľadiska práva EÚ je nutné považovať za dané, že CFC pravidlá zo svojej podstaty predstavujú zásah do slobody usadenia sa a slobody pohybu kapitálu ako dvoch základných slobôd vyplývajúcich z primárneho práva.

Akékoľvek diskusie o parametroch CFC pravidiel v priestore EÚ sa tak nevedú o tom, či ide o zásah do základných slobôd, ale o tom, či tento zásah môže byť odôvodnený nejakým vyvažujúcim záujmom. V tomto kontexte sa samozrejme ponúka boj proti daňovým podvodom, ktorý SD EÚ priznáva ako legitímny v zmysle jeho konštantnej judikatúry.²⁰

Ak sme však identifikovali legitímny záujem sledovaný opatrením, nastupuje tzv. test proporcionality. Tu zjednodušene musíme skúmať, či dané opatrenie

- (I) je spôsobilé dosiahnuť sledovaný cieľ, t. j. predísť daňovým únikom; a či
- (II) nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné pre dosiahnutie daného cieľa.²¹

Vo vyššie uvedenom kontexte už SD EÚ medzičasom ustálil, že opatrenie, ktoré cieľi na CFC, ktoré nie sú umelé, je možné a priori

považovať za nezlučiteľné so slobodou voľného pohybu kapitálu.²²

Tu z judikatúry SD EÚ vyplýva užitočný poznatok, že priestor pre zákonodarcu je otvorený do istej miery vo vzťahu ku štátom, kde nie je možné overiť tvrdenia daňovníka o skutočnom výkone podnikateľskej činnosti zo strany CFC, napr. prostredníctvom cezhraničnej výmeny informácií.²³

To sa vo vzťahu k CFC pravidlám pretašlo do výslovnej podmienky, v zmysle ktorej je možné zahrnúť zisky CFC do základu dane ovládajúcej fyzickej osoby aj keď táto CFC potenciálne vykonáva skutočnú aktivitu a nejde o umelú konštrukciu, „*pokiaľ neexistuje právny rámec stanovujúci najmä zmluvné záväzky, ktoré vnútroštátnym daňovým orgánom uvedeného členského štátu umožnia kontrolovať prípadnú pravdivosť informácií o tejto spoločnosti predložených s cieľom preukázať, že podiel uvedeného daňovníka v tejto spoločnosti nie je založený na umelej konštrukcii.*“²⁴

Tu sa dostávame do prvého technického detailu, ktorý spôsobuje zjavný rozpor slovenských CFC pravidiel s vyššie uvedenými závermi²⁵. § 51h ods. 3 písm. c) ZoDP zdanlivo v súlade s uvedenými závermi umožňuje vylúčenie zahrnutia príjmu, ak CFC nie je daňovníkom nespolicujúceho štátu. Zároveň však vymedzenie daňovníka nespolicujúceho štátu v § 2 písm. x) ZoDP s účinnosťou od 1. januára 2021 nezahŕňa iba daňovníkov zo štátov, ktoré neposkytujú informácie na základe akéhokoľvek bilaterálneho alebo multilaterálneho rámca, ale aj daňovníkov zo štátu, ktorý „*neuplatňuje daň z príjmov právnických osôb, alebo [...] uplat-*

ňuje nulovú sadzbu dane z príjmov právnických osôb.“²⁶

ZoDP teda zakotvuje právnu fikciu, že štát, ktorý neuplatňuje daň z príjmov právnických osôb, alebo uplatňuje nulovú sadzbu dane z príjmov právnických osôb súčasne ani nespolicuje pri poskytovaní informácií pre daňové účely, aj keď v skutočnosti spolupráca riadne prebieha. Inými slovami, aj keď *de facto* existuje právny rámec na overenie informácií o CFC v danom štáte, ZoDP postuluje, že taký právny rámec *de iure* neexistuje.²⁷ Umelosť konštrukcie v takejto situácii potom nie je skutočná, ale je správcovi dane vnútená zákonom (t. j. aj keď by tento disponoval vierohodnými dôkazmi o opaku, musí vyvodiť záver o umelosti štruktúry).

Vo svetle vyššie uvedeného sa tak neviem stotožniť s tvrdením Renáty Bláhovej, že „*zdanenie sa uplatní, len ak ide o umelú štruktúru.*“²⁸ Hoci to mohol byť zámer tvorcov zákona, samotný text zákona ukazuje, že zdanenie sa môže uplatniť aj v prípade spoločností, ktoré skutočne vykonávajú ekonomickú činnosť, na ktorú majú v danom štáte personálne vybavenie, priestorové vybavenie, hmotný majetok a nehmotný majetok.

Druhý okruh problémov, ktoré vnímam z článku Miriam Galandovej sa týka „*sankcie*“ vo vzťahu k CFC. Rozumiem, že základným princípom slovenských CFC pravidiel je, že tento príjem CFC je priradený priamo jej ovládajúcej fyzickej osobe na Slovensku s uplatnením určitých zjednodušení (napr. už sa neprihliada na charakter tohto príjmu a je uplatnená jednotná sadzba 25% bez

19 Pozmeňovacie a doplnujúce návrh poslancu Mariána Viskupiča et al. zo dňa 1. decembra 2020 [Online] <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=488281>. Zákon bol prerokovaný a schválený dňa 2. decembra 2020.

20 Vid' judikatúra citovaná v rozsudku SD EÚ C-135/17 X GmbH, ods. 72 a nasl.

21 Ibid, ods. 75

22 Ibid, ods. 80 a nasl.

23 Ibid, ods. 91 a 92

24 Ibid, výrok rozsudku

25 Dokonca sa dokonca obávam, že ide o takú otázku, ktorú by náš vnútroštátny súd mohol posúdiť ako otázku *acte éclairée* a v súlade s princípom lojality slovenské CFC pravidlá ako rozporné s právom EÚ jednoducho neaplikovať.

26 Ako uvádza Renáta Bláhová, praxi môže ísť napríklad o Bahamy, Jersey, či Spojené Arabské Emiráty s ktorými má Slovenská republika existujúci právny rámec umožňujúci výmenu daňových informácií. Supra 2, s. 14

27 Aj táto úprava ZoDP bola predložená na poslednú chvíľu a na okraj si dovoľujem uviesť, že ju ako celok považujem za problematickú vo vzťahu ku všetkým ustanoveniam ZoDP, ktoré pracujú s konceptom daňovníka nespolicujúceho štátu. ZoDP tým totiž rozšírila pôsobnosť pravidiel namierených proti daňovým rajom aj na štáty, ktoré podmienky zatriedenia medzi daňové raje podľa medzinárodných konvencií nespĺňajú a teda zdrojom tohto nerovnakého zaobchádzania je výlučne to, akým spôsobom si daná jurisdikcia vystavala svoj daňový systém. Aj bez súvislosti s CFC pravidlami tu je výrazný rozpor so slobodou pohybu kapitálu.

28 Supra 2



ohľadu na to, že keby tento príjem plynul priamo ovládajúcej fyzickej osobe, uplatnila by sa sadzba 7% pri dividendách, prípadne 19% pri úrokoch).²⁹

Stanovenie jednotnej sadzby je myslím v zásade možné vnímať ako krok konformný z hľadiska práva EÚ aj požiadavky na dodržanie ústavného princípu rovnosti, keďže rozdiel v samotnej sadzbe (a teda určitú odchýlku vo výške zdanenia v porovnaní s režimom, keď by celý príjem plynul priamo ovládajúcej fyzickej osobe) je možné priradiť snahe o zabezpečenie administratívnej jednoduchosti. Tieto dva záujmy sa podľa môjho názoru zdajú byť pri sadzbe 25% viac menej vyvážené.

Významné odchýlky však môžu nastať pri reťazení spoločností³⁰ a pri kolísavom hospodárskom výsledku.³¹ Tam z ponúknutých príkladov vnímam, že efektívne zdanenie na úrovni ovládajúcej fyzickej osoby môže byť dokonca násobne vyššie, ako zákonom stanovených 25% a viem si predstaviť, že za určitých okolností môže prekročiť aj 100%.

Opäť s odkazom na rozsudok SD EÚ tu pripomínam, že ten za opatrenie konformné s právom EÚ považoval také, ktoré je spôsobiteľé „neutralizovať účinky prípadného umeleho prevodu príjmov do tretích krajín“³². Ak ideme nad rámec jednoduchej neutralizácie (aj pri zohľadnení určitej miery diskrecie pri vyhýbaní sa prílišnej komplexite), musíme nevyhnutne pracovať s tým, že ide o implicitnú sankciu.

Popri probléme s princípom *ne bis in idem*, ktorý tu však nejdeme bližšie rozvíjať vnímam ako najproblematickejšie body legitimitu samotnej sankcie v niektorých prí-

padoch a stanovenie výšky takejto sankcie.

Vo vzťahu k legitimitě sa ponúka prípad, keď CFC je nepriamo držaná cez spoločnosť v inom členskom štáte EÚ³³, pričom táto spoločnosť riadne vykonáva podnikateľskú činnosť (a pri dôslednom priradení príjmov v pomere k rizikám a majetku by príjem CFC mal v skutočnosti byť priradený tejto spoločnosti). Slovenská ovládajúca fyzická osoba v takom prípade nie je osobitne sankcionovaná za to, že využila CFC, ale za to, že v jej štruktúre sa nachádza funkčná spoločnosť z iného členského štátu EÚ.

To znamená, že dôvodom vyššieho efektívneho zdanenia tu je výlučne skutočnosť, že slovenský daňovník realizoval podnikateľské aktivity aj prostredníctvom usadenia v inom členskom štáte EÚ, pričom tu nejde o spolupôsobenie daňových režimov dvoch rôznych štátov³⁴, ale výlučne o (pravdepodobne neúmyselné) diskriminačné pôsobenie slovenských CFC pravidiel.³⁵

Vo vzťahu k stanoveniu výšky „sankcie“ je problematická skutočnosť, že táto nie je stanovená predvídateľným mechanizmom (vyššia nominálna sadzba, prípadne určitá sankčná prirážka), ale jej výška sa bude odvíjať v zásade od okolností nesúvisiacich so závažnosťou „deliktu“ (tým ostáva stále samotná existencia CFC a odkláňanie príjmov cez ňu). Podľa toho, či je v štruktúre zapojená aj ďalšia spoločnosť, alebo podľa toho, ako medziročne kolísal hospodársky výsledok CFC sa výška takejto sankcie môže (viac menej náhodne a ťažko predvídateľne) pohybovať od zanedbateľnej po úplne likvidačnú.

Z hľadiska práva EÚ je preto prinajmenšom diskutabilné, či takáto úprava nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na

neutralizáciu agresívneho daňového plánovania. Z hľadiska slovenských kritérií ústavnosti potom nevyhnutne narážame na zákaz extrémnej disproporcie³⁶, ale aj na zákaz svojvoľnej diskriminácie³⁷ a aj na princíp právnej istoty vo všeobecnosti.

IV. Záver

Z vyššie uvedeného verím vyplýva, že hoci osobne som fanúšikom CFC pravidiel pre fyzické osoby (osobitne v kontexte Slovenskej republiky), ich súčasné znenie považujem za poznačené problémami, ktoré môžu ich účinok prakticky zvrátiť. Ide totiž o problémy priamo zakomponované do ich DNA a považoval by som za málo pravdepodobné, že by ich slovenské súdy boli schopné preklenúť výkladom bez toho, aby sa museli uchýliť k ich ústavne neprípustnému dotváraniu (či až pretváraniu).

Na druhej strane sa domnievam, že ide o problémy rýdzo technického charakteru, ktoré je možné riešiť v líniiach načrtnutých judikatúrou SD EÚ a úvah uvedených vyššie. Potom, ako bude

- (I) posilnený neutralizačný charakter slovenských CFC pravidiel na úkor sankčného; a
- (II) opustená ambícia trestať skutočné investície do štátov hoci s nízkym (prípadne žiadnym) zdanením, ale nespádajúcich pod skutočné nespoločujúce štáty;

ostane v ZoDP účinná právna úprava spôsobilá dosiahnuť legitímny cieľ boja proti zahraničným schránkovým štruktúram.

Následne bude určite dosť príležitostí ju vyladovať a vylepšovať, len je dôležité aby stála na nespochybniteľných základoch. ■

29 Z hľadiska teórie by tento prístup bolo možné považovať za určitý hybrid medzi tzv. *piercing the veil* prístupom (kedy sa CFC jednoducho považuje za transparentnú) a tzv. *deemed dividend* prístupom (kedy sa zakladá fikcia rozdelenia zisku vykázaného CFC). Vid' bližšie RUST, A. CFC legislation and EC law. Intertax, 2008, 36: 492.

30 Vid' príklad Supra 1, s. 9

31 Ibid, s. 9

32 Supra 18, ods. 72

33 Tj. príklad je odlišný od toho, čo použila Miriam Galandová v tom, že prostredná spoločnosť nie je v nespoločujúcom štáte. Dopady slovenských CFC pravidiel sú totiž v zásade rovnaké.

34 Ako SD EÚ opakovane uvádza vo svojich rozsudkoch, táto okolnosť nezakladá porušenie slobody voľného pohybu kapitálu, keďže ju nie je možné pripísať výlučne jednému štátu. Vid' naposledy C-403/19 Société Generale, ECLI:EU:C:2021:136 a tam citovaná judikatúra, ods. 28

35 Obdobný problém je možné vnímať aj v § 51h ods. 3 písm. b) ZoDP, ktoré vylučuje pôsobenie slovenských CFC pre fyzické osoby ak by mal byť príjem súčasne zahrnutý podľa slovenských CFC pravidiel pre právnické osoby. Nevieť tu najš eurokonformný dôvod nezačlenenia CFC pravidiel pre právnické osoby v iných členských štátoch EÚ, keďže tieto sú v súčasnosti harmonizované ATAD Smernicou

36 Už spomenutý Supra 1, s. 9

37 Vid' napr. nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky PL. ÚS 5/2012, PL. ÚS 9/2014 a PL. ÚS 14/2014

Odhad daňových medzier ako súčasť analýzy rizík



Ing. Rastislav Gábik

Generálny riaditeľ sekcie
boja proti podvodom a analýzy rizík,
Finančné riaditeľstvo SR

Autor v článku analyzuje problematiku odhadu daňových medzier ako súčasť procesu riadenia rizík pri správe daní. Popisuje tiež aktuálny stav odhadu daňových medzier v SR a interpretuje výsledky odhadov.

Analýza a manažment rizík daňovej disciplíny¹ (compliance risk management) sú neoddeliteľnou súčasťou aktivít správcu dane v každej krajine. Primárnym cieľom je zvyšovanie efektívnosti výberu daní prostredníctvom využitia interných personálnych kapacít a nástrojov, ktoré má správca dane v spolupráci s ostatnými verejnými inštitúciami k dispozícii. OECD definuje manažment rizík ako štruktúrovaný proces pre systematické hodnotenie, zoradenie a spracovanie rizík v oblasti daňovej disciplíny. Rovnako ako manažment rizík vo všeobecnosti, je to iteratívny proces pozostávajúci z presne stanovených krokov pre podporu rozhodnutí zameraných na zlepšenie aktuálnej situácie.² V odbornej literatúre existuje viacero prístupov k manažmentu rizík v oblasti správy daní. Vo všeobecnosti jednotlivé modely obsahujú niekoľko základných spoločných krokov. Proces manažmentu rizík môže byť ilustrovaný ako uzavretý cyklus obsahujúci nasledovné kroky: identifikácia rizika, analýza, ohodnotenie a prioritizácia rizík, prijatie opatrení a vyhodnotenie. Na



Daňová medzera je z pohľadu rizika neplatenia daní definovaná ako rozdiel medzi potenciálnym výnosom, ktorý by bol vybraný ak by sa všetky ekonomické subjekty správali v súlade so zákonom a skutočne vybranou daňou.

začiatku celého procesu v rámci identifikácie rizika je jedným z hlavných ukazovateľov odhad daňovej medzery. Keďže jeden z hlavných cieľov správy daní je zabezpečiť, že je zaplatená férová hodnota daní, preferovaný počiatkový bod fázy identifikácie je odpoveď na otázku "čo chýba". Daňová medzera reflektuje finančný rozsah rizika.³

Daňová medzera je z pohľadu rizika neplatenia daní definovaná ako rozdiel medzi potenciálnym výnosom, ktorý by bol vybraný ak by sa všetky ekonomické subjekty správali v súlade so zákonom a skutočne vybranou daňou. Dôvodom

vzniku daňových medzier je na jednej strane zámerná činnosť daňových subjektov vo forme ilegálnych aktivít ako sú cieľené podhodnocovanie príjmov, umelé nadhodnocovanie výdavkov, tvorba fiktívnych dodávateľsko-odberateľských vzťahov pri podvodoch na DPH alebo vytváranie legálnych štruktúr a vzťahov na znižovanie daňovej povinnosti, ktoré síce nie sú v rozpore so zákonom, ale sú v rozpore so zámerom s akým bol zákon prijímaný. Na druhej strane sú neúmyselné pochybenia

1 Z anglického compliance risk management

2 Forum on Tax Administration Sub-group. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. OECD, 2004, s.8

3 Fiscalis Risk Analysis Project Group. Risk management guide for tax administrations. DG TAXUD, 2006, s.22

daňovníkov ako napríklad chyby z nedbanlivosti, neznalosť alebo nesprávna interpretácia zákona, ktoré môžu poukazovať aj na prílišnú komplikovanosť daňového systému. Súčasťou medzery je aj nezaplatená daň z dôvodu insolventie alebo bankrotu daňovníka, pričom jej význam rastie najmä v čase ekonomickej recesie. Daňová medzera teda nevzniká iba z dôvodu nízkej ochoty daňovníkov platiť dane, ale aj z komplexnosti daňového systému, nedostatočnej zrozumiteľnosti daňovej legislatívy a vo všeobecnosti aj z aktuálnej ekonomickej situácie, ktorá vplýva na platobnú schopnosť.⁴

Existuje viacero prístupov k odhadu daňových medzier. V odbornej verejnosti je najčastejšie akceptované rozdelenie na 2 metódy:

1. Metódy zhora-nadol (z anglického top-down), ktoré využívajú dostupné agregované údaje, najčastejšie makroekonomické štatistiky, pre odhad veľkosti daňovej základne. Z tej je následne odhadnutá teoretická alebo potenciálna daňová povinnosť. Rozdiel medzi teoretickou daňovou povinnosťou a skutočne vybranou daňou je daňová medzera. Táto metóda sa využíva najčastejšie pre nepriame dane. Výhodou je spravidla jednoduchý a rýchly odhad. Nevýhodou je obmedzený rozsah získaných informácií.
2. Metódy zdola-nahor (z anglického bottom-up) zvyčajne využívajú dátové zdroje s individuálnymi údajmi ako daňové priznania, výsledky daňových kontrol (vrátane programu náhodných daňových kontrol) alebo iné externé zdroje. Analyzované individuálne údaje sú následne aplikované na celú populáciu. Výhodou takéhoto odhadu je komplexnejšia informácia o veľkosti a zložení daňovej medzery, nevýhodou komplikovaný odhad náročný na množstvo a kvalitu vstupných údajov.

Koncept daňových medzier sa stal jedným zo základných ukazovateľov v rámci manažmentu rizík daňovej disciplíny a transparentnej komunikácie daňových správ. Pre najrozvihnutejšie daňové správy sú odhady daňových medzier neoddeliteľnou súčasťou analýzy rizík, sú vykonávané na pravidelnej báze a pokrývajú všetky dôležité dane. HMRC⁵ zdôvodňuje nevyhnutnosť ich odhadovania ako základný prvok pre prijímanie stratégií, pochopenie dôvodov neplnenia si daňových

povinností a ako možno minimalizovať dôvody ich vzniku a zvýšiť celkovú kvalitu systému správy daní. Analýza daňových medzier ponúka pohľad na to, ktoré stratégie sú najefektívnejšie pri redukcii medzier. Nemenej dôležitý je aj fakt, že daňové medzery poskytujú dôležité informácie verejnosti o úrovni daňovej disciplíny a tým prispievajú k transparentnosti v rámci daňového systému.⁶ Podľa daňovej správy Kanady by odhady daňových medzier mali byť ideálne užitočné pre správca dane s cieľom zlepšiť disciplínu platenia daní a rovnako pre daňovníkov na pochopenie, čo robí správca dane a ako dobre. Odhadovanie daňových medzier tiež môže ponúknuť pohľad na potenciálne nedokonalosti v existujúcej daňovej politike a legislatíve, čo môže prispieť do diskusie medzi správcom dane a tvorcami zákonov pri snahe o zvyšovanie úrovne daňovej disciplíny.⁷ Pri

používaní odhadov daňových medzier je však dôležité uvedomiť si ich limity a nedostatky a zohľadniť ich pri interpretácii. Neodporúča sa využívať ich na stanovovanie krátkodobých výkonnostných ukazovateľov pre správcov dane. Najmä z dôvodu, že výška daňovej medzery nie je ovplyvnená iba úrovňou daňovej disciplíny v krajine, ale aj množstvom iných faktorov, ktoré nie sú ovplyvniteľné správcom dane (napríklad vlastnosti daňového systému alebo insolventia daňovníkov v čase ekonomickej recesie) a odhady obsahujú určitý stupeň neisto-

ty. Vzhľadom k rôznej kvalite dostupných údajov a z toho vyplývajúcich nepresností sa odporúča pozerieť skôr na trend vývoja ako na bodový odhad.⁸

V niektorých krajinách pokrývajú odhady daňových medzier všetky typy dôležitých daní a v opodstatnených prípadoch, najmä pri priamych daniach, aj všetky typy daňovníkov, spravidla v členení podľa veľkosti. Austrálsky daňový úrad odhaduje daňové medzery pre 6 druhov nepriamych daní a v prípade daní z príjmov rozdeľuje daňovníkov do piatich vlastnosťami homogénnych skupín od veľkých korporácií až po jednotlivcov.⁹ Jedným z najlepších príkladov dobrej praxe je daňová správa Veľkej Británie, ktorá pravidelne publikuje komplexnú štúdiu o vývoji daňových medzier pre všetky kľúčové dane, základné typy daňovníkov a zároveň odhaduje veľkosť daňovej medzery podľa dôvodu identifikovanej medzery¹⁰. Z pohľadu manažmentu rizík je informácia o dôvode neplnenia si daňových povinností, či už ide o zámerné vyhýbanie sa plateniu daní, nesprávnu interpretáciu zákona alebo nezaplatenie z dôvodu

Koncept daňových medzier sa stal jedným zo základných ukazovateľov v rámci manažmentu rizík daňovej disciplíny a transparentnej komunikácie daňových správ.

4 Fiscalis Tax Gap Project Group. The Concept of Tax Gaps, Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies. DG TAXUD, 2018, s.11

5 Her Majesty Revenue and Customs

6 Her Majesty Revenues and Customs. Measuring tax gaps 2020 edition Tax gaps estimates for 2018 to 2019. 2020, s.3

7 Canada Revenue Agency. [cit. 2021-05-03] Dostupné na internete: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-canada-a-conceptual-study/tax-canada-a-conceptual-study-3.html>

8 Fiscalis Tax Gap Project Group. The Concept of Tax Gaps, Report on VAT Gap Estimations. DG TAXUD, 2016, s.36

9 Informácie dostupné na: <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Tax-gap/Principles-and-approaches-to-measuringgaps/?anchor=Taxgapresearchprogram#Taxgapresearchprogram>

10 Her Majesty Revenues and Customs. Measuring tax gaps 2020 edition Tax gaps estimates for 2018 to 2019. 2020

insolvenencie, kľúčovou pre následné prijímanie rozhodnutí. Podobne ako Austrália a Veľká Británia majú pomerne detailný program odhadu daňových medzier aj USA, Kanada a Dánsko.

O dôležitosti konceptu daňových medzier vypovedá aj zapojenie medzinárodných organizácií do prípravy metodológie odhadov, čo je najmä doménou Medzinárodného menového fondu (MMF). Iniciatívy na meranie daňových medzier vznikli aj v rámci projektových skupín pod hlavičkou Európskej komisie. Každoročne je odhadovaná daňová medzera na DPH za všetky krajiny Európskej únie, posledná správa bola vydaná v roku 2020¹¹. Publikované boli tiež manuály k problematike odhadu daňových medzier na DPH a na dani z príjmov právnických osôb¹².

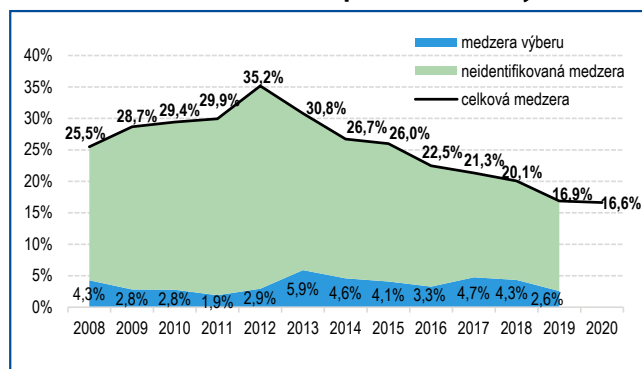
Odhady daňových medzier v SR

Čo sa týka pokrytia jednotlivých daní odhadmi daňových medzier, prípadne segmentácie jednotlivých typov daňovníkov, Slovensko sa zatiaľ nemôže porovnávať s vyššie spomenutými krajinami. Aktuálne sú odhadované na finančnej správe, ministerstve financií alebo v spolupráci oboch inštitúcií daňové medzery na dani z pridanej hodnoty (DPH), dani z príjmov právnických osôb (DPPO) a spotrebnej dani z minerálnych olejov. Cieľom je, aj v súlade s najlepšou praxou v zahraničí, postupne rozširovať odhad daňových medzier na ďalšie kľúčové dane a pripravovať detailnejšie odhady, ktoré prispejú k skvalitneniu analýzy rizík a tým aj k implementácii lepších opatrení na elimináciu medzier. Rovnako ako nie je dôvodom vzniku daňových medzier len zámerné vyháňanie sa plateniu daní, ani potenciálne prijímané opatrenia nemožno chápať len ako určitú formu represie. Opatrenia by mali byť zamerané aj na zjednodušenie daňového systému, uľahčenie platenia priznanej dane a na lepšiu informovanosť daňovníkov, nevynechajúc možnosť použitia behaviorálnych techník.

Prvú analýzu daňovej medzery, konkrétne medzery na DPH, vypracoval Inštitút finančnej politiky v roku 2012.¹³ Metodika odhadu bola niekoľkokrát upravovaná a rozšírená, najmä vďaka spolupráci s MMF a následne doplnená o odhad sektorovej medzery DPH, v oboch prípadoch sa jedná o odhad metódou zhora-nadol.¹⁴ Podľa aktuálneho odhadu dosiahla daňová medzera na DPH v roku 2020 hodnotu 16,6% z potenciálneho výnosu dane, čo v nominálnom vyjadrení predstavuje 1,3 miliardy Eur. Napriek tomu, že primárne zaujme odhad medzery v konkrétnom roku, dôležitý je aj samotný trend jej vývoja a zloženie. Medzera kontinuálne klesá od svojho vrcholu v roku 2012 a mierne pozitívny vývoj si udržala aj v poslednom, krízovom roku, čo možno považovať za výrazne pozitívny jav. Pre porov-

nanie môže slúžiť krízový rok 2009, kedy došlo k nárastu o 3,2 percentuálneho bodu. Ekonomické recesie sú sprevádzané zhoršenou platobnou disciplínou daňovníkov a snahou o vyššiu optimalizáciu, často až za hranu zákona. Počas roku 2020 bol v súlade s prijímanými opatreniami prístup finančnej správy benevolentnejší, čo sa týka vymáhania daňových nedoplatkov, ktoré rovnako tvoria významnú časť daňovej medzery. Je predpoklad, že táto skutočnosť sa prejaví vo výške medzery výberu.¹⁵ Samotná medzera výberu tvorí významnú časť celkovej daňovej medzery a rovnako je dôležitým ukazovateľom z pohľadu analýzy rizík a potenciálne prijímaných opatrení na zvyšovanie efektivity výberu. Z grafu vidno, že napríklad v roku 2018 dosiahla medzera výberu 4,3%, čo predstavuje viac ako pätinu celkovej medzery. Znamená to, že pokiaľ by bola zaplatená všetka priznaná a dorubená daň po kontrole, tak v roku 2018 by celková daňová medzera bola nižšia o pätinu. Medzera výberu je odhadovaná s oneskorením a podlieha spätným revíziám, vzhľadom k tomu, že zahŕňa aj porovnanie dorubenej dane po kontrole a skutočne vybranej dane¹⁶.

Daňová medzera na DPH (v % potenciálneho výnosu DPH)



Zdroj: Finančná správa

Detailnejší pohľad ponúka sektorový odhad daňovej medzery. Poskytuje dôležitú informáciu o najrizikovejších sektoroch, umožňuje vyhodnotenie prijímaných opatrení v prípade, že boli zamerané na konkrétny sektor. Do určitej miery poskytuje hrubý odhad vplyvu jednotlivých typov podvodov na daňovú medzeru, pokiaľ je možné k sektoru priradiť konkrétny typ podvodu. Napríklad v prípade ubytovacích a stravovacích služieb (I) je logický predpoklad, že drvivá väčšina daňovej medzery je tvorená nepriznanými tržbami a riziko podvodov typu MTIC¹⁷ je minimálne. Čo sa týka vyhodnotenia opatrení, ako príklad možno spomenúť zavedenie tuzemského prenosu daňovej povinnosti na príjemcu plnenia pri dodaní stavebných prác v roku

11 Center for Social and Economic Research. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, 2020 Final Report. 2020

12 Fiscalis Tax Gap Project Group. The Concept of Tax Gaps, Report on VAT Gap Estimations. 2016 a Fiscalis Tax Gap Project Group. The Concept of Tax Gaps, Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies. 2018

13 Novyosedlák, V.; Palkovičová, J. Odhad straty príjmov z dane z pridanej hodnoty. Inštitút finančnej politiky, 2012

14 Gábik, R.; Motková, M. Daňová medzera na DPH. Inštitút finančnej politiky, 2019.

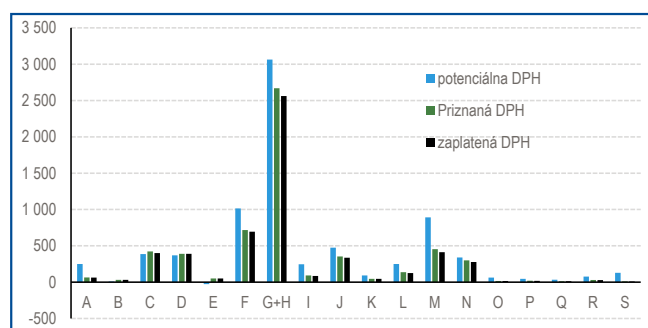
15 Medzera výberu je definovaná ako rozdiel medzi priznanou daňou, vrátane dane identifikovanej po daňovej kontrole, a daňou skutočne zaplatenou

16 Medzera výberu nie je odhadovaná za aktuálny rok, pretože v čase prípravy odhadu veľká časť daňových kontrol s možnými dorubmi stále nie je uzatvorená. Rovnako dochádza spätne k revíziám smerom nahor, ako sú ukončované daňové kontroly.

17 Z anglického „Missing Trader Intra Community“, podvod so zmiznutým obchodníkom

2016, ktoré významným spôsobom znížilo medzeru v sektore stavebníctva. Medzera medzi rokmi 2016 a 2015 klesla takmer o polovicu, naďalej však zostala na úrovni takmer 30%, čo indikuje vysokú mieru šedej ekonomiky v sektore a fakt, že samozdanie nie je všeliek na podvody. Najrizikovejšie sektory z pohľadu daňovej medzery sú stavebníctvo (F) aj napriek výraznému medziročnému poklesu, maloobchod, veľkoobchod a doprava (G+H), odborné a vedecké činnosti (M), poľnohospodárstvo (A), ubytovacie a stravovacie služby (I) a ostatné služby (S). V prípade sektorového odhadu však treba brať do úvahy potenciálne nepresnosti z dôvodu kvality vstupných údajov a prijímaných predpokladov, na základe ktorých je odhad založený. Nevýhodou je tiež dostupnosť odhadu so štvorročným oneskorením kvôli dostupnosti detailných štatistických údajov za ekonomiku.

Sektorový odhad daňovej medzery za rok 2016¹⁸



Zdroj: Finančná správa

Pri problematike daňovej medzery na DPH je vhodné spomenúť aj odhady za jednotlivé krajiny EÚ, ktoré pripravuje Center for Social and Economic Research pre Európsku komisiu.¹⁹ Podľa odhadu celková daňová medzera za krajiny EÚ v roku 2018 dosiahla 140 miliárd Eur, 11% z potenciálneho výnosu. Samotná správa má vysokú pridanú hodnotu už len z toho pohľadu, že odhaduje celkový výpadok na DPH na úrovni EÚ. Odhady za jednotlivé krajiny poskytujú relevantnú informáciu o veľkosti problému, pokiaľ si krajina nepripravuje vlastné odhady a môžu vytvárať tlak na zvyšovanie efektivity výberu. Napriek nesporným pozitívnym prínosom tejto publikácie, nie je vhodné sa pri ich interpretácii zamerať len na samotný bodový odhad o výške medzery a porovnanie výsledkov s ostatnými krajinami. Porovnávanie môže byť motivujúce v snahe dostať sa na úroveň najlepších, nie je však optimálnym výkonnostným indikátorom z krátkodobého hľadiska. Napriek relatívne vysokej harmonizácii pravidiel pre DPH v rámci EÚ, každá krajina má svoje špeci-

fiká, ktoré môžu ovplyvniť výslednú hodnotu. Najdôležitejší je však fakt, že odhad je založený na makroekonomických ukazovateľoch, ktoré poskytujú štatistické úrady jednotlivých krajín a akákoľvek nepresnosť vo vstupných údajoch sa nevyhnutne prejaví na výslednom odhade. Výborným príkladom je odhad za rok 2015, kde podľa publikácie dosiahla medzera na DPH vo Švédsku zápornú hodnotu, čo by znamenalo, že daňovníci odvedli na DPH viac ako mali. V zdôvodnení tejto hodnoty sa primárne spomínajú nepresnosti v rámci makroekonomických štatistík a zaznamenávania príjmov DPH.²⁰

Daňová medzera na DPPO je ešte stále čiastočne v tieni DPH a v rámci diskusie o daňových únikoch, prípadne opatreniach zameraných na zvyšovanie efektivity výberu daní sa ešte aj v súčasnosti diskutuje primárne DPH. Vzhľadom k nelichotivému vývoju v predchádzajúcich rokoch a neporovnateľnej dôležitosti obidvoch daní z pohľadu celkových daňovo-odvodových príjmov verejnej správy, kde DPH tvorí takmer štvrtinu a DPPO skoro desatinu týchto príjmov²¹, má vyšší dôraz na DPH určite opodstatnenie. Jednostranné zameranie analytických a kontrolných kapacít však môže mať negatívne následky z pohľadu daňovej disciplíny práve v oblasti, ktorej sa nevenuje dostatočná pozornosť. Nedostatočné zameranie na dane z príjmov, právnických aj fyzických osôb, v rámci analýzy rizík bolo vytknuté finančnej správe aj v správe TADAT²². Celková medzera na DPPO je odhadovaná prostredníctvom prístupu zhora-nadol. Potenciálne daňové príjmy sú odvodené z makroekonomickej bázy v národných účtoch a východiskom pre odhad medzery je hrubý prevádzkový prebytok, ktorý reprezentuje podnikový ukazovateľ EBITDA²³. Z pohľadu percentuálneho vyjadrenia medzera na DPPO, s hodnotou 17% z potenciálneho výnosu v roku 2018, predstavuje porovnateľný problém ako v prípade DPH. V nominálnom vyjadrení je to 485 mil. Eur, čo je zhruba jedna tretina medzery DPH. Skutočné riziko v prípade DPPO je podhodnotené, pretože aktuálny odhad je iba pre sektor nefinančných korporácií a nezahŕňa vplyv presunu ziskov do zahraničia. Vývoj v čase ukazuje klesajúci trend medzery v období od roku 2014 do 2017. Hlavným faktorom determinujúcim pokles sú zlepšujúce sa podmienky slovenskej ekonomiky. Z pohľadu daňovej medzery klesá objem strát a rastie objem zisku, z ktorého sa platí daň. Nad rámec ekonomických fundamentov pripisujeme pokles strát aj legislatívnym opatreniam, ako napr. zavedenie daňovej licencie a Registra účtovných závierok.²⁴ V roku 2015 bolo zavedené tiež pravidlo nízkej kapitalizácie pre právnické osoby, čo tak isto mohlo pozitívne prispieť k zvýšeniu efektivity výberu dane. Pokles medzery na DPPO čiastočne súvisí aj so zvyšovaním efektivity výberu DPH. Medzi ich základ-

18 A – poľnohospodárstvo, B – ťažba a dobývanie, C – priemyselná výroba, D – dodávka elektriny, plynu a pary, E – dodávka vody, odvod odpadových vôd, F – stavebníctvo, G+H maloobchod, veľkoobchod, doprava a skladovanie, I – ubytovacie a stravovacie služby, J – informácie a komunikácia, K – finančné činnosti, M – odborné, vedecké a technické činnosti, N – administratívne služby, O – verejná správa a obrana, P – vzdelávanie, Q – zdravotníctvo a sociálna práca, R – umenie, S – ostatné služby

19 Center for Social and Economic Research. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, 2020 Final Report. 2020

20 Center for Social and Economic Research. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, 2017 Final Report. 2017

21 Údaj z roku 2019, zdroj: IFP

22 Vesperman, S.; Jensen, A.; Russell, B.; O'Grady, M.; Végh, G. Slovak Republic TADAT Performance Assessment Report. IMF, 2018

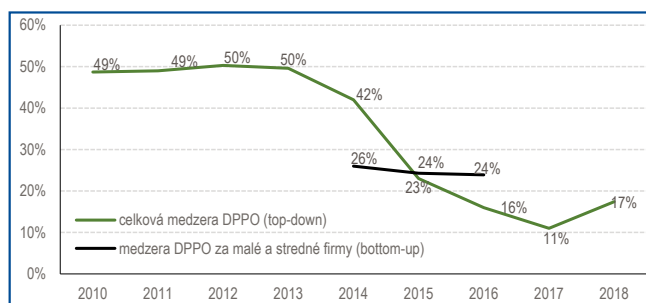
23 Bukovina, J. Odhad daňovej medzery na dani z príjmov právnických osôb, Inštitút finančnej politiky, 2019, s.6

24 Bukovina, J. Odhad daňovej medzery na dani z príjmov právnických osôb, Inštitút finančnej politiky, 2019, s.7

ňami je pomerne priamy vzťah a preto nie je prekvapením, že majú približne podobný trend vývoja.

Odhad okrem celkovej výšky medzery, čo je sám o sebe dôležitý údaj, neposkytuje dodatočné informácie využiteľné pre analýzu rizík. Takéto informácie ponúka odhad zdola-nahor, založený na individuálnych výsledkoch z daňových kontrol, ktorý pripravil IFP v spolupráci s finančnou správou v roku 2020²⁵. V tomto prípade sa jedná o podmnožinu z celkovej medzery, pretože je založený na údajoch o výsledkoch kontrol malých a stredných firiem s obratom do 40 mil. Eur, ktoré boli vykonané za zdaňovacie obdobia rokov 2014 až 2016. Podľa odhadu daňová medzera na úrovni malých a stredných firiem dosiahla v sledovanom období približne 25%. Štát tak prišiel každoročne o takmer 360 mil. Eur. Z pohľadu sektorov je najväčšia medzera v sektore obchodu a dopravy, kde pôsobí aj najväčšie množstvo subjektov. Avšak najväčšie úniky na daniach pripadajúce na jednu firmu nájdeme v sektore poľnohospodárstva, administratívnych službách a až následne v odvetví obchodu.²⁶ Vzhľadom ku geografickému rozmiestneniu firiem neprekvapí, že najväčší podiel na daňovej medzere majú firmy z bratislavského kraja. Pre správcu dane sú dôležité aj zistenia, že napriek obmedzeným kontrolným kapacitám dochádza k ich neefektívnemu využívaniu, keďže až polovica kontrol smerovala do neaktívnych firiem. Odhad medzery prístupom zdola-nahor bol vôbec prvý v SR a je dôležitý najmä z dôvodu poskytnutia detailnejších informácií o charakteristike subjektov, ktoré tvoria daňovú medzeru.

Daňová medzera DPPO (% z potenciálnej dane)



Zdroj: Inštitút finančnej politiky

Z pohľadu dôležitosti jednotlivých daní by ďalší krok v rámci odhadov medzier mal smerovať do oblasti dane z príjmov fyzických osôb. Optimálne by bolo zamerať sa nielen na podnikateľov, ale aj na závislú činnosť a príjmy z kapitálového majetku a ostatné pasívne príjmy. Táto oblasť bola v rámci analýzy rizík

a samotnej kontrolnej činnosti v posledných rokoch na okraji záujmu a preto v súčasnosti nie sú k dispozícii analýzy, ktoré by dôveryhodne definovali veľkosť problému. Prvé parciálne odhady v tejto oblasti boli pripravené na finančnej správe a čiastočne aj komunikované, zatiaľ však bez publikovania komplexného materiálu s metodikou odhadu. Napríklad analýza nepriznania príjmov z predaja nehnuteľností do 5 rokov,²⁷ kde boli zároveň prvýkrát použité behaviorálne techniky na vymáhanie nepriznanej a nezaplatennej dane.

Záver

Odhady daňových medzier patria medzi základné indikátory v rámci analýzy a manažmentu rizík daňovej disciplíny. V uzatvorenom, opakujúcom sa procese riadenia rizika predstavujú začiatkový aj konečný bod vo forme identifikácie problému a následne aj vyhodnotenia účinnosti prijímaných stratégií. Odhad sám o sebe nie je finálny výsledok, je to prostriedok ako sa dostať k výsledku vo forme lepšej správy daní, vyššej efektivity výberu a kvalitnejšej príprave daňových

politik a daňovej legislatívy. Dobrou praxou moderných daňových správ je pokryť odhadmi daňových medzier všetky kľúčové dane a optimálne doplniť odhad o čo najdetailnejšie informácie týkajúce sa jednotlivých typov daňovníkov a dôvodov vzniku nesúladow medzi tým, čo malo byť a v skutočnosti bolo priznané a zaplatené.

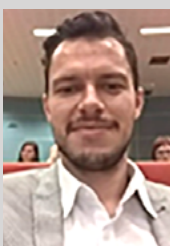
V rámci SR je odhadovaný výpadok na DPH a DPPO vo výške takmer 1,8 miliardy Eur. Zhruba 1,3 miliardy Eur pripadá na DPH a 0,5 miliardy Eur na DPPO. Čo sa týka veľkosti medzery v % z potenciálneho výberu, v oboch prípadoch je približne na úrovni 17%. Pre skvalitnenie analýzy rizík je potrebné rozpracovať aktuálne odhady do väčšieho detailu, čo sa týka jednotlivých typov podvodov a daňovníkov, ktorí sa na medzere podieľajú. Detailnejšie informácie by určite zvýšili kvalitu diskusie o efektívnosti výberu, najmä v prípade DPH. Vhodné by bolo tiež zvážiť využitie náhodných kontrol, ktoré sú považované za cenný zdroj informácií najmä na identifikáciu neúmyselných chýb daňovníka spôsobených neznalosťou alebo nesprávnym pochopením zákona. Zároveň je potrebné rozširovať odhady na ďalšie kľúčové dane. V oblasti priamych daní je určite potrebné analyzovať problematiku dane z príjmov fyzických osôb, aktívny príjem z podnikania a závislej činnosti, ale aj pasívne príjmy jednotlivcov. Tieto informácie by boli mimoriadne cenné v rámci aktuálnej diskusie o nastavení daňovej reformy. Čo sa týka nepriamych daní, priestor určite je v prípade spotrebnej dane z tabaku a spresnenie už existujúceho odhadu daňovej medzery na spotrebnej dani z minerálnych olejov. ■

25 Chudý, M.; Gábik, R.; Bukovina, J.; Šrámková, L. Searching for gaps: Bottom-up approach for Slovakia, Inštitút finančnej politiky, 2019

26 Bukovina, J.; Chudý, M.; Gábik, R.; Šrámková, L. Nikdy ich všetkých neskontroluješ, ale máš sa snažiť, Inštitút finančnej politiky, 2020, strana 3

27 Tlačová správa finančnej správy dostupná na https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_da-nehnutel-ts

Zákaz zneužitia práva v oblasti priameho zdaňovania na pozadí aktuálneho vývoja



JUDr. František Bonk, Ph.D.
Ministerstvo financií SR

Ministerstvo financií SR, Sekcia daňová a colná, Odbor priamych daní, Oddelenie medzinárodných daňových vzťahov
Oblasť pôsobenia autora sú zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a daňové právo EÚ.

Autor sa vo svojom článku venuje interpretačným možnostiam neustále rozvíjajúceho sa konceptu zákazu zneužitia práva v oblasti priameho zdaňovania. Približuje aktuálny vývoj zákazu zneužitia v úniovej judikatúre ako aj na pozadí zmluvného práva, pričom formuluje implikácie, ktoré by mohli byť relevantné s ohľadom na právno-aplikačné dopady formovaného konceptu.

1. Úvod

Od času, kedy bola identifikovaná zásada zákazu zneužitia práva v daňovej oblasti v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ v oblasti priameho zdaňovania v rozsudku Cadbury Schweppes uplynula už značná doba – takmer 15 rokov¹. Po vydaní rozsudku pokračoval vývoj kreovania zásady v súdnej oblasti na úrovni úniovej a (súbežne aj) národnej, avšak problematika pravidiel proti zneužívaniu práva v daňovej oblasti bola sprevádzaná aj početnými legislatívnymi iniciatívami. Oblasť zákazu zneužitia práva je výrazne ovplyvnená aj novšími medzinárodnými iniciatívami – najmä pravidlom PPT („principal purpose test“) obsiahnutom v Multilaterálnom nástroji², uplatňo-

vanom v kontexte zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ako aj vybranými ustanoveniami v zmluvách, ako napr. otázkou skutočného vlastníka. Predovšetkým tieto aspekty by mali vplývať na ustáľovanie zákazu zneužitia aj v národnej rozhodovacej činnosti. Napriek obsiahlosti uvádzanej problematiky bude snahou autora prispieť do názorovej diskusie k vybraným čiastkovým otázkam³.

2. Vývoj zákazu zneužitia práva v daňovej oblasti ako všeobecnej zásady v práve EÚ

Nebolo by optimálne vnímať zákaz zneužitia práva v daňovej oblasti len cez legislatívny rozmer pravidiel proti zne-

užívaniu práva (General Anti-Avoidance Rules - GAARs⁴), nakoľko ich prijatie a implementácii v právnych predpisoch nadbiehala rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ. V podmienkach Slovenskej republiky národná rozhodovacia činnosť „nepredbehla“ v identifikovaní konania predstavujúceho zneužívanie práva v daňovej oblasti rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ takým spôsobom, ako tomu bolo v podmienkach Českej republiky⁴. Práve judikatúra Súdneho dvora EÚ však predstavuje vytváraný case-law systém, ktorý je, pokiaľ ide o aplikáciu úniového práva, záväzný pre všetky členské štáty a národné sudy ho musia v plnom rozsahu rešpektovať a zohľadňovať v rámci svojej rozhodovacej činnosti.⁵

1 C-196/04 Cadbury Schweppes z 12. septembra 2006

2 Mnohostranný dohovor na zavedenie opatrení na zamedzenie narúšania základov dane a presunov ziskov súvisiacich s daňovými zmluvami. Dostupné z: <https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/priame-dane/dane-z-prijmu/zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/multilaterálny-nastroj/multilaterálny-nastroj-2.html>

3 Napr. aj vo vzťahu k záverom už prezentovaným v článku publikovanom v tomto periodiku. Bližšie: MARCINČIN, M. Vybrané aspekty zákazu zneužitia práva. In: Bulletin SKDP, 2020-2, s. 18 a nasl.

4 V Českej republike bolo zneužitie práva identifikované prvýkrát v rozsudku Najvyššieho správneho súdu vo veci sp.zn. 1 Afs 107/2004-48 z 10. novembra 2005, v už pravidelne uvádzanom rozsudku tzv. „Potápačov“. K tomu napr: KAMÍNKOVÁ, P. Zneužití práva (jako hranice daňového plánování). Praha: Bova Polygon, 2018.

5 BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku. Bratislava: EPOS, 2015. s. 87. ISBN: 978-80-562-0091-9.

Rozsudok Cadbury Schweppes – prvý rozsudok identifikujúci konanie predstavujúce zneužívanie práva v oblasti priameho zdaňovania, však nezaviedol typizovaný test zneužitia práva v daňovej oblasti, spočívajúci v identifikovaní objektívneho a subjektívneho prvku. Ten bol síce predstavený rozsudkom Halifax – míľnikom, v ktorom sa Súdny dvor EÚ zaoberal identifikáciou konania predstavujúceho zneužitie v oblasti dane z pridanej hodnoty, avšak v nasledujúcich rokoch bol hladko prenesený aj do oblasti priameho zdaňovania. V rozsudku Cadbury Schweppes, v ktorom sa skúmalo odôvodnenie slobody usadiť sa na podklade cieľa boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v súvislosti s vnútroštátnou právnou úpravou CFC pravidiel, bol formulovaný test „vyslovene umelých konštrukcií“⁶ a Súdny dvor EÚ sa nezaoberal otázkou, či je možné dovoľávať sa konania, ktoré predstavuje zneužitie práva bez toho, aby existoval vnútroštátny legislatívny základ pre jeho uplatnenie.

Táto príležitosť sa Súdnemu dvoru EÚ naskytila v konaní vo veci Kofoed⁷, ktoré sa z hľadiska skutkových okolností týkalo sporného zdanenia výmeny obchodných podielov a prípadného rozporu s ustanoveniami tzv. smernice o zlúčeníach⁸ (v ďalšom texte len „Merger smernica“), kde sa v rámci jednej z otázok vnútroštátny súd pýtal, či je možné situáciu v danej veci pomenovať ako zneužitie práva v prípade, ak vo vnútroštátnej legislatíve absentuje (všeobecné) pravidlo proti zneužívaniu práva v daňovej oblasti – GAAR. Súdny dvor EÚ v predmetnom

konaní konštatoval, že je úlohou vnútroštátneho súdu preskúmať, či vo vnútroštátnom práve existuje ustanovenie alebo všeobecná zásada, podľa ktorej sa zneužitie práva zakazuje, alebo iné ustanovenia o daňových únikoch alebo vyhýbaní sa plateniu dane, ktoré by sa mohli vykladať v súlade s ustanoveniami Merger smernice. Inými slovami, v zmysle záverov tohto rozsudku nebolo prípustné identifikovať zneužitie práva bez toho, aby vo vnútroštátnom práve existoval



Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci N Luxembourg 1 a i. a zvolená argumentácia sa javia ako referenčné. Súdny dvor EÚ v predmetnom rozhodnutí judikoval, že zákaz zneužitia práva je priamo aplikovateľný aj v oblasti priameho zdaňovania, a to aj vtedy, ak neexistuje vnútroštátne legislatívne ustanovenie – tzv. zákonné GAAR.

zákonný podklad – GAAR alebo súdnymi orgánmi dostatočne rozvinutá (národná) zásada zákazu zneužitia práva⁹. Tieto závery otvorili priestor pre akademické diskusie o tom, či vôbec existuje všeobecná zásada zákazu zneužitia práva v daňovej oblasti v práve EÚ¹⁰. Táto otázka je však

po uplynutí viac ako 10 rokov od vydania rozsudku vo veci Kofoed definitívne prekonaná v dôsledku novej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ. Toho dôkazom je vydanie rozsudku v spojených veciach N Luxembourg 1 a i.¹¹

V rozsudku v spojených veciach N Luxembourg 1 a i. sa obdobne, ako v rozsudku vo veci Kofoed, posudzovala otázka zneužitia na podklade sekundárneho práva EÚ. Spor vo veci samej sa týkal neuplatnenia oslobodenia od zrážkovej dane pri výplatách úrokového príjmu medzi spoločnosťami v členských štátoch EÚ, a to z dôvodu, že spoločnosti (vytvorené kapitálovými investičnými fondmi v Luxembursku), boli považované za účelové spoločnosti („conduit companies“)¹². Okrem pridružených otázok, ktoré budú priblížené v ďalšom texte, sa v spore vo veci samej namietať, že identifikácia zneužitia práva by nemala byť prípustná, ak v súlade s Kofoed doktrínou neexistuje vo vnútroštátnom práve zákonné ustanovenie postihujúce takéto konanie, ako dôsledok implementácie proti-únikového ustanovenia smernice o zdaňovaní úrokov v EÚ¹³. V tomto bode sa rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci N Luxembourg 1 a i. a zvolená argumentácia javia ako referenčné, keďže definitívne prelomujú doktrínu rozsudku Kofoed. Súdny dvor EÚ totiž v predmetnom rozhodnutí judikoval, že zákaz zneužitia práva je priamo aplikovateľný aj v oblasti priameho zdaňovania, a to aj vtedy, ak neexistuje vnútroštátne legislatívne ustanovenie – tzv. zákonné GAAR¹⁴. Keďže noriem úniového práva sa nemožno dovoľávať podvodným (zneužívajúc-

6 K tomu napr. tiež: TRAVERSA, E. The prohibition of abuse of rights in the European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting? In: Studi Tributari Europei, 2019 – č.9. ISSN 2036-3583. Dostupné online: <https://ste.unibo.it/article/view/10682/11373>

7 C – 321/05 H. M. Kofoed z 5. júla 2007

8 Pôvodne smernica č. 90/434 EHS, neskôr nahradená v súčasnosti platnou smernicou Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlúčení, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi

9 Bod 46 rozsudku C – 321/05

10 DE LA FERIA, R. Prohibition of Abuse of (Community) Law – The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax? In: Common Market Law Review, 2008 (45). s. 395 a nasl.

11 Rozsudok v spojených veciach C-115/16 N Luxembourg 1, C-118/16 X Denmark A/S, C-119/16 C Denmark I a C-299/16 Z Denmark ApS. Pre úplnosť je vhodné uviesť, že v ten istý deň bol vydaný aj rozsudok v spojených veciach C-116/16 T Danmark a C-117/16 Y Denmark, ktorý sa týkal interpretácie zneužitia práva podľa predchodkyne (aktuálne platnej) smernice č. 2011/96/EÚ Parent-Subsidiary a týkal sa rovnakej skupiny spoločností.

12 BONK, F. K možnostiam a limitom vyhýbania sa daňovým povinnostiam pri cezhraničnej distribúcii úrokov vo svetle rozsudku N Luxembourg 1. In: Justičná revue, roč. 71, 2019-8/9. s. 904 a nasl.

13 Smernica Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov

14 Je však správne pripomenúť, že to bolo prvýkrát judikované pred viac ako rokom od vydania rozsudku v spojených veciach N Luxembourg 1 a i., a to v rozsudku vo veci C-251/16 Cussens, v oblasti zneužitia práva na DPH.

cim) spôsobom, vnútroštátne daňové orgány a súdy sú – na základe všeobecnej zásady zákazu zneužitia práva – povinné odmietnuť oslobodenie výplaty úrokov od zdanenia v zmysle smernice 2003/49 o zdaňovaní úrokov v EÚ¹⁵. Tento záver Súdneho dvora EÚ potvrdzuje oprávnenosť už pred rokmi nastolenej otázky – či je zákaz zneužitia práva v daňovej oblasti všeobecnou zásadou v práve EÚ. Kým pred viac ako 10 rokmi to bola otázka, ohľadne ktorej bolo možné (predovšetkým v odbornej literatúre) polemizovať, dnes je už existencia všeobecnej právnej zásady zákazu zneužitia práva v daňovej oblasti nesporná a diskusia sa vedie maximálne o tom, či je zákaz zneužitia práva v úniom práve všeobecnou alebo interpretačnou zásadou¹⁶. Aj keď sa táto otázka môže zdať ako akademická, správne určenie povahy zásady je kľúčové z výkladových hľadísk. Kým všeobecná zásada je uplatniteľná aj v prípade absencie konkrétnych ustanovení v práve EÚ a slúži ako nástroj súdneho prieskumu, interpretačná zásada by bola uplatniteľná a limitovaná existujúcimi ustanoveniami sekundárneho práva EÚ a ich znením¹⁷. V týchto ohľadoch je rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci N Luxembourg 1 a i. jasným potvrdením, že zákaz zneužitia práva v daňovej oblasti je plnohodnotnou a rovnocennou zásadou práva EÚ, ktorej uplatňovanie na daňovo-právne vzťahy nie je podmienené existenciou zákonného GAAR v národnej legislatíve.

3. Legislatívny rozmer GAAR v slovenskom daňovom systéme ako výraz kodifikácie rozhodovacej činnosti

Zákonné GAARs nemajú v porovnaní s niektorými zahraničnými úpravami v legislatívnej praxi na Slovensku dlhodobé miesto¹⁸. Ich zakotvenie v predpisoch daňového práva bolo dôsledkom rôznych úniových legislatívnych iniciatív, ktoré v čase ich prijímania plne reflektovali rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora



Príklady rozhodovacej činnosti najvyšších súdov naprieč štátmi v EÚ preukazujú, že zákaz zneužitia práva bol nie ojedinelým spôsobom identifikovaný v domácej doktríne aj na skutkové okolnosti v čase pred rozhodovacou činnosťou SD EÚ vo veciach Halifax (resp. Cadbury Schweppes) a napriek absencii legislatívneho GAAR.

EÚ¹⁹. Tá sformovala už tradične uplatňovaný test zneužitia práva v daňovej oblasti, ktorý spočíva v identifikácii objektívneho prvku a subjektívneho prvku, ktoré, ak sú nájdené spoločne, umož-

ňujú pomenovanie konanie daňovníka v daňovej oblasti ako zneužívajúce. Pod vplyvom právne nezáväzného Odporúčania Komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním, bolo do zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) implementované zákonné GAAR, ako forma dotvárania interpretačnej doktríny zásady prednosti obsahu pred formou²⁰. Zásada prednosti obsahu pred formou bola už aj súčasťou ustanovení predchádzajúceho zákona č. 511/1992 Zb. „o správe daní a poplatkov“ a aplikovala sa na právne vzťahy konzistentne ešte pred prijatím novej procesnej úpravy v správe daní. Kvôli absencii rozhodovacej činnosti v podmienkach SR sa možno prikloniť k názoru, že nie je jasné, či existuje a kde sa nachádza hranica medzi inštitútom zneužitia práva a zásadou prednosti obsahu pred formou právneho úkonu²¹, a či má byť táto hranica determinovaná prijatím zákonného GAAR v slovenskom daňovom systéme. Uplatňovanie všeobecných zásad v správe daní je založené na komplementárnom princípe. Príklady rozhodovacej činnosti najvyšších súdov naprieč štátmi v EÚ preukazujú, že zákaz zneužitia práva bol nie ojedinelým spôsobom identifikovaný v domácej doktríne aj na skutkové okolnosti v čase pred rozhodovacou činnosťou SD EÚ vo veciach Halifax (resp. Cadbury Schweppes) a napriek absencii legislatívneho GAAR²².

Netrvalo dlho a zákonné GAAR sa stalo súčasťou významnejšej – právne záväznej iniciatívy na úrovni EÚ – smer-

15 Body 95 – 122 rozsudku v spojených veciach C-115/16 N Luxembourg 1 a i.

16 DE LA FERIA, R. On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law. In: EC Tax Review, 2020-4, s. 142 a nasl.

17 Tamtiež, DE LA FERIA, R. On Prohibition...

18 Napr. v nemeckom právnom prostredí bolo zákonné GAAR inkorporované v procesnom daňovom predpise už v roku 1919, má teda viac ako storočnú históriu.

19 Pozri: ADAME, L. GAARs: The national report of the Slovak Republic. In: GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World. Amsterdam: IBFD, 2016. s. 594.

20 Odporúčanie adresovalo členským štátom výzvu na inkorporovanie nasledovnej doložky v zmysle bodov 4.1 a 4.2: „Umelá úprava alebo umelý sled úprav, ktoré sa vytvorili hlavne na účely vyhnutia sa zdaneniu a ktoré vedú k daňovému zvýhodneniu, sa ignorujú. Vnútroštátne orgány pristupujú k takýmto úpravám na daňové účely na základe ich ekonomickej podstaty“.

Dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32012H0772&from=SK>

K problematike bližšie: ROMÁNOVÁ, A.-ČERVENÁ, K. Nová úprava zásady skutočného obsahu právneho úkonu v daňovom poriadku. In: Marketing, manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania. Košice: EUBA, 2014. s. 198, ISBN 9788022539821. Tiež: ŠTRKOLEC, M. Fighting Tax Evasion and its Procedural Tax Law. Białystok: Temida 2, 2016. s. 465. ISBN 9788362813889.

21 ŠEFL, V. Institut zneužití práva v právu daňovém. In: Dny práva 2009. Brno: MUNI, 2010. Dostupné online: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2009/files/prispevky/obecna_cast/Sefl_Vladimir__1378_.pdf

22 K rozhodnutiu Najvyššieho súdu v Taliansku (Corte di Cassazione) no. 8772 pozri napr.: INNAMORATO, C. An Unwritten Anti-Abuse Principle in the Italian Tax System. In: European Taxation, 2008-8. s. 449. Tiež napr. rozhodovacia činnosť NSS v ČR – bližšie k tomu: ŠEFL, V. Institut zneužití práva v právu daňovém. In: Dny práva 2009. Brno: MUNI, 2010.

nice ATAD I²³. Tak, ako aj ďalšie opatrenia, ktoré sa stali súčasťou smernice ATAD I, GAAR obsiahnuté v čl. 6²⁴, predstavovalo prirodzenú kodifikáciu záverov judikatúry Súdneho dvora EÚ vo veciach zneužívania práva v daňovej oblasti. Tento prevažujúci záver má rozsiahlu oporu v odbornej (zahraničnej) literatúre²⁵. Novelizáciou zákonného GAAR v Daňovom poriadku (zákon č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov) bol modifikovaný text ustanovenia § 3 ods. 6 druhá veta do nasledovnej aktuálne platnej podoby: „Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada“. Novelizované ustanovenie v sebe zahŕňa existenciu objektívneho a subjektívneho prvku zneužitia práva, napriek tomu, že sa objektívny prvok môže javiť skôr ako implicitný. Subjektívny prvok spočívajúci v úmysle získať daňovú výhodu, ako aj objektívny prvok spočívajúci v konaní, ktoré je v rozpore s predmetom a účelom ustanovenia daňového zákona, sú v danom ustanovení zastúpené. Existencia zvýhodnenia, na ktoré by inak daňový subjekt nebol oprávnený, je podčiarknutím konania, ktoré je v rozpore s predmetom alebo účelom zákona, teda objektívnym prvkom.

Nakoniec, existuje viacero názorových prístupov k opodstatnenosti legisla-

tívneho zakotvenia GAAR a jeho prvkov, ktoré sú uvádzané v odbornej literatúre. Napr. podľa rakúskej tzv. *Innentheorie* je zákonné GAAR samo osebe bezvýznamné ustanovenie, keďže posudzovanie konania daňovníka a prípadný rozpor s predmetom alebo účelom zákonného ustanovenia musí byť vždy individuálne interpretované od prípadu k prípadu. Zneužitie práva je závislé od interpretácie konania daňovníka s ohľadom na právny poriadok a existencia zákonného

Existuje viacero názorových prístupov k opodstatnenosti legislatívneho zakotvenia GAAR a jeho prvkov.

GAAR v tomto ohľade nehrá rolu – rozhodujúci je účel daňovo-právnej normy a posúdenie, či je konanie daňovníka v súlade s týmto účelom²⁶. Protichodný názorový prúd, reprezentovaný tzv. *Aussentheorie*, naproti tomu vyžaduje explicitnú kodifikáciu GAAR v daňovom systéme ako právneho základu v súvislosti s identifikáciou zneužívajúceho konania²⁷.

4. Test skutočného vlastníka ako súčasť zneužitia práva v práve EÚ

Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach N Luxembourg 1 a i. je účelné pripomenúť ešte v jednej súvislosti, a to

kvôli inkorporovaniu testu skutočného vlastníka pri identifikácii zneužitia práva. Ten je explicitnou podmienkou pre uplatňovanie výhod podľa smernice o zdaňovaní úrokov v EÚ²⁸. Výhoda oslobodenia od zrážkovej dane môže byť spoločnosti, ktorej je vyplácaný úrokový príjem, udelená len v prípade, ak je táto skutočným vlastníkom úrokového príjmu. Podmienka skutočného vlastníka úrokového príjmu má byť tak, v súlade so závermi Súdneho dvora EÚ v predmetnej veci, skúmaná ako súčasť identifikácie zneužitia daňového práva²⁹. Je však zaujímavou skutočnosťou, že rovnaký test bol uplatnený aj vo veci tej istej skupiny spoločností – v rozsudku v spojených veciach T Danmark a Y Denmark, v ktorom sa Súdny dvor EÚ obdobne zaoberal otázkou získania oslobodenia dividend od zrážkovej dane vyplácaných dcérskou spoločnosťou materskej spoločnosti v EÚ³⁰. Uplatnil pritom argumentačne rovnaký test skutočného vlastníka, napriek tomu, že smernica o holdingoch tento test vo svojich ustanoveniach explicitne nestanovuje. Teda aj oslobodenie vyplácaných dividend od zrážkovej dane dcérskou spoločnosťou materskej spoločnosti v EÚ je podmienené preukázaním, že materská spoločnosť je skutočným vlastníkom vyplácaného príjmu. Napriek tomu, že názory na správnosť takéhoto argumentačného prístupu sa v odbornej literatúre rôznia³¹, voleným argumentačným prístupom mohla byť snaha Súdneho dvora EÚ o zabezpečenie koherencie a konzistentnosti výkladu medzi smernicou o úrokoch a smernicou o holdingoch. Alebo náhľad na bazálny

23 Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu. Dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=SK>.

24 V zmysle ods. 1 a 2 čl. 6 je ustanovenie v smernici v nasledovnom znení: „Na účely výpočtu daňovej povinnosti právnických osôb členský štát neberie do úvahy mechanizmus alebo súbor mechanizmov, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom uplatniteľného daňového práva. Mechanizmus môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo časti. Mechanizmus alebo súbor mechanizmov považujú za mechanizmus alebo súbor mechanizmov, ktoré nie sú skutočné, pokiaľ nie sú zavedené z opodstatnených obchodných dôvodov, ktoré odzrkadľujú ekonomickú realitu“.

25 Uvádzame napr.: DE LA FERIA, R. On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law. In: EC Tax Review, 2020-4, s. 142 a nasl. Tiež: CORDEWENER, A. Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards Under Treaty Freedoms and EU Directives? In: EC Tax Review 2017-2, s. 60 - 66. ISSN 0928-2750. Alebo: PISTONE, P. at al. The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study. Amsterdam: IBFD, 2018. 452 s. ISBN 978-90-8722-446-2.

26 LANG, M. Die Neuregulung des Missbrauchs in § 22 BAO. In: Österreichische Steuerzeitung, 2018. s. 419 a nasl.

27 Napr. tiež: LANG, M.-MASSONER, CH. Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung. Vienna: WU, 2008. Dostupné online: <https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/langmassonerdiegrenzensteuerlichergestaltung.pdf>

28 Čl. 1 ods. 7 smernice Rady 2003/49/ES

29 Bod 122 rozsudku C-115/16

30 Rozsudok v spojených veciach C116/16 T Danmark a C117/16 Y Denmark. K problematike tiež: BONK, F. Rozsudok v spojených veciach T Danmark a Y Denmark: naposledy k nachádzaniu hraníc vyhýbania sa daňovým povinnostiam pri cezhraničnej distribúcii dividend. In: Justičná revue, roč. 71, 2019-10. s. 1052

31 K tomu napr. DANON, R. Beneficial Ownership Limitation in Art. 10,11 and 12 OECD Model and Conduit Companies in Pre- and Post-BEPS Tax Treaty Tax Policy: Do We (Still) Need It? In: Current Tax Treaty Issues. IBFD: Amsterdam, 2020. s. 585

koncept vzťahu materskej a dcérskej spoločnosti, v rámci ktorého nie je ani predpokladané zapájanie (ďalšej) tretej strany (mimo) holdingu. V zmysle tohto prístupu má byť primárne skúmaná okolnosť existencie skutočného vlastníka vyplácaného príjmu a až následne ďalšie prvky zneužitia³². Tieto súvislosti však otvárajú priestor pre formulovanie potenciálnych skutkových situácií, ktoré s ohľadom na odkaz Súdneho dvora EÚ v prezentovanom rozsudku v spojených veciach týkajúcom sa dividend, nemusia byť úplne zrejmé. Inštitút skutočného vlastníka je potrebné posudzovať na tomto základe v súvislostiach so zneužitím práva na dvoch modelových situáciách:

1. Situácia, ak je známy skutočný vlastník príjmov v podobe dividend, avšak štruktúra spoločností predstavuje zneužívajúce konanie

Byť skutočným vlastníkom príjmov v podobe vyplácaných dividend, je podľa Súdneho dvora EÚ podmienkou (aj keď nie explicitne vyplývajúcou z textu smernice) na udelenie oslobodenia dividend od zrážkovej dane. Napriek tejto situácii však nemožno vylúčiť, že v skutkových okolnostiach by došlo k naplneniu znakov zneužitia práva. V tomto prípade musí byť oslobodenie vyplácaných dividend od zrážkovej dane odmietnuté, keďže výhod poskytovaných úniovým daňovým právom sa nemožno dovolávať (v súlade s bodmi 72 a 95 rozsudku *T Danmark a Y Denmark*) podvodným alebo zneužívajúcim spôsobom.

2. Situácia, ak nie je známy skutočný vlastník príjmov v podobe dividend, a zároveň štruktúra spoločností nepredstavuje konanie, ktoré by bolo možné identifikovať ako zneužívanie daňového práva

Ak Súdny dvor EÚ požaduje test skutočného vlastníka pôžitkov aj v prípade dividend, tak možno prijať rovnakú argumentáciu, ako vo veci skutočného vlastníka a úrokových príjmov podľa smernice 2003/49/ES. Teda ak by bol skutočný vlastník dividend usadený v Únii, spĺňal by podmienky podľa smernice 2011/96/EÚ a dividendy by naňho boli v celkom rozsahu prevedené, tak v tom prípade by mali byť vyplácané dividendy oslobodené od zrážkovej dane. Nevyhnutné je



Aktualizácia Komentára z roku 2014 test skutočného vlastníka oproti iným možným spôsobom „riešenia problému účelových spoločností“ nijako neprioritizuje.

však zdôrazniť, že to je uplatniteľné len v prípade, ak je skutočný vlastník usadený v EÚ.

Otázky však zostáva najmä prípad, ak nebude v skutkových okolnostiach preukázané zneužitie práva a s tým spojená okolnosť, či spoločnosti, ktorá nie je skutočným vlastníkom príjmov v podobe dividend, by mala byť alebo nemala byť odopretá daňová výhoda v podobe oslobodenia od zrážkovej dane podľa smernice o holdingoch z dôvodu, že smernica nestanovuje explicitnú požiadavku preukázania skutočného vlastníka príjmu v podobe dividend.

Hoci existujú rozdielne názory na tieto interpretačné otázky, ktoré pramenia z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ v konaní o „dánskych prejudiciálnych

otázkach“, rozhodovacia činnosť národných súdov v členských štátoch reflektuje závery Súdneho dvora EÚ v predmetných konaniach. Rozsudok v spojených veciach *T Danmark a Y Denmark* sa ukazuje vo vzťahu k implicitnému testu skutočného vlastníka pri výplatách dividendových príjmov v EÚ ako referenčný, keďže jeho argumentačné závery boli premietnuté v nedávnej rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu vo Francúzsku³³. „Objektivizovaný“ test skutočného vlastníka takto predstavuje integrálnu súčasť zákazu zneužitia práva aj v prípade uplatňovania nárokov na výhody oslobodenia vyplácaných dividend od zrážkovej dane podľa smernice *Parent-Subsidiary*.

5. Test skutočného vlastníka a zneužitie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia

Test skutočného vlastníka rozhodne môže byť považovaný za koncept, ktorý inšpiroval úniového normotvorcu a bol aj prevzatý do úniového práva, ale jeho pôvod je späť so zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia. Inštitút skutočného vlastníka síce nebol pri vzniku OECD Modelovej daňovej zmluvy v roku 1963, ale pomerne rýchlo sa do nej dostal pri aktualizácii v roku 1977. Test skutočného vlastníka bol explicitne zahrnutý v rámci čl. 10 (ods. 2) OECD Modelovej daňovej zmluvy, pokiaľ ide o zdaňovanie dividend v súvislosti s úpravou práv na zdanenie medzi zmluvnými štátmi³⁴. Podmienka testovania skutočného vlastníka bola predmetom revízie Komentára k zmluve v roku 2003, kedy došlo k doplneniu, resp. k adresovaniu účinkov uplatniteľnosti ustanovení pre určité druhy účelových spoločností (tzv. „conduit companies“)³⁵. Ďalší vývoj a doplnenia

32 Okrem tohto objektívneho testu skutočného vlastníka sú rozsudky vo veciach *N Luxembourg 1 a i.* a *T Danmark a Y Denmark* príznačné aj tým, že Súdny dvor EÚ formuluje zoznam indícií zneužitia, čo je úloha, ktorá je predmetom prieskumu vnútroštátnymi súdmi.

33 FR: *Conseil d'Etat* [Supreme Administrative Court, CE], 9th and 10th chamber, 5 June 2020, n°423809, *Sté Eqiom and Sté Enka*. In: STANKIEWICZ, L. France - *Eqiom* Revisited: The French Supreme Administrative Court Applies the Beneficial Owner Test under the EU Parent Subsidiary Directive. In: *European Taxation*, 2021(roč.61), č. 2/3. Dostupné online z IBFD Tax Research Platform: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/et/html/et_2021_02_fr_1.html

34 Čl. 10 zakotvil možnosť zdanenia dividend v štáte zdroja, ak je skutočný vlastník dividend rezidentom druhého zmluvného štátu. Obdobne bol skutočný vlastník zakotvený aj vo vzťahu k úrokom (čl. 11 ods. 2) a licenčným poplatkom (čl. 12 ods. 1). Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en#page93

35 Confédération Fiscale Européenne – Opinion Statement ECJ-TF 2/2019 on the ECJ Decisions of 26 February 2019 in *N Luxembourg 1 et al.* (joined cases) and *T Danmark et al.* (joined cases), Concerning the „Beneficial Ownership“ Requirement and the Anti-Abuse Principle in the Company Tax Directives. In *European Taxation*, 2019. Vol. 59, no. 10. Dostupné online: <https://research.ibfd.org/#/>.

Po tejto aktualizácii Komentára v roku 2003 sa účelové spoločnosti v podobe „wholly artificial arrangements“ stali predmetom praktík postihovaných po rozsudku *SD EÚ* vo veci *C – 196/04 Cadbury Schweppes* v súvislosti s prípustnosťou obmedzenia slobody usadiť sa.

Komentára v posledných rokoch sa nesú v znamení „dovysvetľovania“ konceptu skutočného vlastníka a účelových spoločností spolu s načrtnutím možností ich interpretačného postihovania, o čom napr. svedčí doplnenie Komentára z roku 2014. V zmysle tejto aktualizácie z roku 2014 dochádza k spresneniu, že existuje niekoľko spôsobov riešenia problému účelových spoločností a všeobecnejšie rizík daňového turizmu, najmä osobitné ustanovenia proti zneužívaniu v zmluvách, všeobecné pravidlá proti zneužívaniu, pravidlá uprednostňovania obsahu pred formou a pravidlá „hospodárskej podstaty“. Otázka skutočného vlastníka, ktorú je možné zaradiť pod osobitné ustanovenia proti zneužívaniu v zmluvách, však už, nie je medzi prezentovanými možnosťami osobitným spôsobom akcentovaná, z čoho možno vyvodiť, že aktualizácia Komentára z roku 2014 test skutočného vlastníka oproti iným možným spôsobom „riešenia problému účelových spoločností“ nijako neprioritizuje³⁶.

6. Predchádzanie zneužívaniu zmlúv podľa Multilaterálneho nástroja

Interpretácia zneužitia zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je ovplyvňovaná „minimálnym štandardom“, ktorý zakotvujú čl. 6 a 7 Multilaterálneho nástroja („MLI“)³⁷, ktorý SR ratifikovala a uplatňuje spolu so zmluvnými stranami, ktoré tiež pristúpili k MLI. Otázka právne nezáväznej Preambuly a jej výkladu na zmluvy uzatvorené pred rokom 2003 (pred publikovaním Komentára z roku 2003), ktoré nie sú modifikované prostredníctvom MLI, by sa vo vzťahu k tomu, či predchádzanie zneužitiu bolo predmetom

a účelom týchto zmlúv, nemala preceňovať. Z doterajšej rozhodovacej činnosti súdov ale nie je explicitne zrejmé, či absencia tohto cieľa umožňuje, resp. zakazuje takéto konanie daňovníka. PPT pravidlo v čl. 7 MLI³⁸ deklaruje odopretie výhod zo zmluvy, ak je ich získanie hlavným cieľom daňovníkovho konania, avšak diskusia ohľadne jeho pôsobenia



Diskusia ohľadne jeho pôsobenia na právne vzťahy pred MLI sa zväčša obmedzuje na uplatnenie buď dynamického alebo statického výkladu Komentára k OECD Modelovej daňovej zmluve a často podhodnocuje ďalšie výkladové zdroje.

na právne vzťahy pred MLI sa zväčša obmedzuje na uplatnenie buď dynamického alebo statického výkladu Komentára k OECD Modelovej daňovej zmluve a často podhodnocuje ďalšie výkladové zdroje (ktorými môže byť rozhodovacia činnosť súdov, všeobecné právne zásady, odborná literatúra, atď.)³⁹. Zavedenie PPT pravidla tiež nekoordinuje ustanovenia o skutočnom vlastníkovi v jednotlivých zmluvách, čo síce nevyjadruje jeho zánávanie, avšak v súlade s už vyššie uvádzaným deklaruje, že test skutoč-

ného vlastníka na jeho podklade nemá stáť v „centre pozornosti“. PPT pravidlo však od uplatňovania MLI predstavuje najvýznamnejší interpretačný prvok pri adresovaní zneužitia v kontexte zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

7. Implikácie zákazu zneužitia práva z pohľadu doterajších východísk

Súhlasíme s názorom, že koncept zákazu zneužitia práva v oblasti priameho zdaňovania z pohľadu medzinárodných iniciatív nie je koordinovaný, čo môže viesť k rozdielnym interpretačným výsledkom⁴⁰. V zmluvnom práve sa prípadné zneužitie (pred účinnosťou MLI na zmluvné vzťahy medzi štátmi) posudzuje od prípadu k prípadu s ohľadom na okolnosť, či je získanie výhody v súlade s predmetom a účelom tej-ktorej zmluvy. To je v nemalej miere vedené rozdielnymi názormi ohľadne uplatnenia statického alebo dynamického prístupu odkazom na Komentár k OECD Modelovej zmluve v konkrétnom prípade. Dynamický výklad odkazom na OECD Komentár k Modelovej zmluve nedávno uplatnil aj Súdny dvor vo veci N Luxembourg 1 a i. V práve EÚ je však zákaz zneužitia práva po rozsudku v spojených veciach N Luxembourg 1 a i. (ako aj rozsudku v spojených veciach T Danmark a Y Denmark) všeobecnou zásadou práva EÚ uplatniteľnou bez ohľadu na vnútroštátne legislatívne GAAR. Kým test skutočného vlastníka sa v práve EÚ prepája s objektívnym prvkom pri posudzovaní súvislostí uplatňovania výhod podľa úniových smerníc, v zmluvnom práve sa odopretie získania výhody uplatnením PPT pravidla nepodmieňuje v každom prípade existenciou skutočného vlastníka. Konflikt medziná-

36 Je potrebné uznať, že rozličnosť v interpretácii konceptu „skutočného vlastníka“ je prezentovaná aj v odbornej literatúre. Napr. či má byť pojem skutočného vlastníka interpretovaný z ekonomickej či právnej perspektívy, či predstavuje proti-únikové opatrenie, alebo pravidlo prerozdelenia zisku, či sa má vykladať v medzinárodnom alebo národnom kontexte, atď. K tomu bližšie napr.: JANSSEN, J.- GARIBAY, M. S. What Should be the Scope of the Beneficial Owner Concept? In: Intertax, roč. 48, 2020-12, s. 1087.

37 DE PIETRO, C. Beneficial Ownership, Tax Abuse and Legal Pluralism: An Analysis in Light of the CJEU's Judgment Concerning the Danish Cases on Interests. In: Intertax, roč. 48, 2020-12, s.1075

38 Znenie PPT pravidla: „Ak je možné usúdiť, a to s ohľadom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti, že získanie výhody z tejto zmluvy bolo jedným z hlavných účelov akéhokoľvek opatrenia alebo akejkoľvek transakcie priamo alebo nepriamo vedúceho k tejto výhode, táto výhoda bez ohľadu na ktorékoľvek iné ustanovenia tejto zmluvy nebude poskytnutá vo vzťahu k časti príjmu alebo majetku, pokiaľ sa nepreukáže, že poskytnutie tejto výhody v danej situácii by bolo v súlade s účelom a cieľom príslušných ustanovení tejto zmluvy“.

Dostupné z: <https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/priame-dane/dane-z-prijmu/zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/multilateralny-nastroj/multilateralny-nastroj-2.html>

39 NAVARRO, A. International Tax Soft Law Instruments: The Futility of the Static v. Dynamic Interpretation Debate. In: Intertax, roč. 48, 2020-10, s. 860.

40 DE PIETRO, C. Beneficial Ownership, Tax Abuse and Legal Pluralism: An Analysis in Light of the CJEU's Judgment Concerning the Danish Cases on Interests. In: Intertax, roč. 48, 2020-12, s.1075

rodného režimu a práva EÚ je zreteľný aj pokiaľ ide o otázku princípu prednosti medzinárodných zmlúv v SR⁴¹ a všeobecne uplatniteľné ATAD GAAR – ktoré sa uplatňuje v rámci EÚ aj cezhranične vo vzťahu k tretím krajinám. Súdny dvor EÚ zatiaľ nevyužil možnosť vyjadriť sa k prednosti pri prípadnom strete týchto pravidiel.

V nedávnom uznesení Súdneho dvora EÚ vo veci C-113/20 Slovenský plynárenský priemysel a.s. proti Finančnému riaditeľstvu Súdny dvor EÚ judikoval, že smernica 90/435 (predchodky-

ňa smernice 2011/96/EÚ) sa uplatňuje v SR odo dňa jej prístúpenia k EÚ⁴². Aj závery a argumentácia v rozsudkoch vo veciach T Danmark a Y Denmark (ako aj N Luxembourg 1 a i.) môžu z hľadísk nachádzania inšpirácie predstavovať rámec pre samotné konanie. V konečnom dôsledku nemožno zavrhnúť aj už prezentované názory, že zákaz zneužitia práva je určitou komplementárnou nadstavbou zásady prednosti obsahu pred formou, ktorá je v slovenskej rozhodovacej praxi už dlhodobo známa a uplatňovaná⁴³.

Článok je prezentáciou vlastných názorov a záverov autora a nepredstavuje oficiálne stanovisko služobného úradu, v rámci ktorého autor vykonáva štátnu službu.

Článok predstavuje čiastkový výstup už ukončeného riešeného projektu APVV-16-0160 na Právnickej fakulte UPJŠ. ■

- 41 Napr. KAČLAJAK, M., HLINKA, T., CIBULA, T. Zneužitie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. In: Bratislavské právnické fórum 2019. Bratislava, Právnická fakulta UK, 2019. s. 6 a nasl. ISBN 978-80-7160-521-8.
- 42 Dodatočný platobný výmer vo veci samej sa týka transakcií týkajúcich sa rozdelenia dividend, ku ktorému došlo v roku 2003 – a teda skutkové okolnosti sa odohrali v tesnom časovom okamihu pred prístúpením SR k EÚ. Bližšie body 25-31 uznesenia SD EÚ vo veci C-113/20. K analýze uznesenia bližšie: KAČLAJAK, M. Sága SPP - rozhodnutie SD EÚ o prejudiciálnej otázke. In: Bulletin SKDP 2021-1, s. 24 a nasl.
- 43 PRIEVOZNIKOVÁ, K. Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky : nekonferenčný zborník vedeckých prác. II. Diel. Košice: UPJŠ, 2015. s. 161 a nasl. ISBN 9788081523045. Tiež: POPOVIČ, A. Zastierané právne úkony pri správe daní. In: Zneužitie a iné formy obchádzania práva. Košice: UPJŠ, 2016. s. 255. ISBN 9788081524318.

Zoznam použitej literatúry

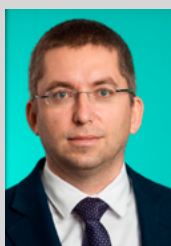
- ADAME, I. GAARS: The national report of the Slovak Republic. In: GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World. Amsterdam: IBFD, 2016. s. 583-595. ISBN: 978-90-8722-358-8.
- BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku. Bratislava: EPOS, 2015. 752 s. ISBN: 978-80-562-0091-9.
- BONK, F. K možnostiam a limitom vyhýbania sa daňovým povinnostiam pri cezhraničnej distribúcii úrokov vo svetle rozsudku N Luxembourg 1. In: Justičná revue, roč. 71, 2019-8/9. s. 904-918. ISSN: 1335-6461.
- BONK, F. Rozsudok v spojených veciach T Danmark a Y Denmark: naposledy k nachádzaniu hraníc vyhýbania sa daňovým povinnostiam pri cezhraničnej distribúcii dividend. In: Justičná revue, roč. 71, 2019-10. s.1052-1060. ISSN: 1335-6461.
- CONFÉDÉRATION Fiscale Européene – Opinion Statement ECJ-TF 2/2019 on the ECJ Decisions of 26 February 2019 in N Luxembourg 1 et al. (joined cases) and T Danmark et al. (joined cases), Concerning the „Beneficial Ownership“ Requirement and the Anti-Abuse Principle in the Company Tax Directives. In European Taxation, 2019. Vol. 59, no. 10.
- CORDEWENER, A. Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards Under Treaty Freedoms and EU Directives? In: EC Tax Review 2017-2, s. 60-66. ISSN 0928-2750.
- DE LA FERIA, R. Prohibition of Abuse of (Community) Law – The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax? In: Common Market Law Review, 2008 (45). s. 395-441. ISSN: 0165-0750.
- DE LA FERIA, R. On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law. In: EC Tax Review, 2020-4. s.142-146. ISSN: 0928-2750.
- DE PIETRO, C. Beneficial Ownership, Tax Abuse and Legal Pluralism: An Analysis in Light of the CJEU's Judgment Concerning the Danish Cases on Interests. In: Intertax, roč. 48, 2020-12. s. 1075-1086. ISSN: 0165-2826.
- JANSSEN, J., GARIBAY, M. S. What Should be the Scope of the Beneficial Owner Concept? In: Intertax, roč. 48, 2020-12. s. 1087-1104. ISSN: 0165-2826.
- INNAMORATO, C. An Unwritten Anti-Abuse Principle in the Italian Tax System. In: European Taxation, 2008-8. s. 449-453. Dostupné online: <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/et/pdf/et080809.pdf>
- KAČLAJAK, M. Sága SPP - rozhodnutie SD EÚ o prejudiciálnej otázke. In: Bulletin SKDP, 2021-1. s. 24-28. ISSN: ISSN 2644-688X.
- KAČLAJAK, M., HLINKA, T., CIBULA, T.: Zneužitie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. In: Bratislavské právnické fórum 2019. Bratislava : Právnická fakulta UK, 2019. s. 6-12. ISBN: 978-80-7160-521-8.
- KAMÍNKOVÁ, P. Zneužití práva (jako hranice daňového plánování). Praha: Bova Polygon, 2018. 200 s. ISBN: 9788072731800.
- LANG, M. Die Neuregulung des Missbrauchs in § 22 BAO. In: Österreichische Steuerzeitung. 2018.
- LANG, M., MASSONER, CH. Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung. Vienna: WU, 2008. Dostupné online: <https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/langmassonerdiegrenzensteuerlichergestaltung.pdf>
- MARCINČIN, M. Vybrané aspekty zákazu zneužitia práva. In: Bulletin SKDP, 2020-2. s. 18-22. ISSN: ISSN 2644-688X.
- NAVARRO, A. International Tax Soft Law Instruments: The Futility of the Static v. Dynamic Interpretation Debate. In: Intertax, roč. 48, 2020-10. s. 848-860. ISSN: 0165-2826.
- PISTONE, P. et al. The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study. Amsterdam: IBFD, 2018. 452 s. ISBN 978-90-8722-446-2.
- POPOVIČ, A. Zastierané právne úkony pri správe daní. In: Zneužitie a iné formy obchádzania práva. Košice: UPJŠ, 2016. s. 255-265. ISBN 9788081524318.
- PRIEVOZNIKOVÁ, K. Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky : nekonferenčný zborník vedeckých prác. II. Diel. Košice: UPJŠ, 2015. s. 161-168. ISBN 9788081523045.
- ROMÁNOVÁ, A.-ČERVENÁ, K. Nová úprava zásady skutočného obsahu právneho úkonu v daňovom poriadku. In: Marketing, manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania. Košice: EUBA, 2014. s. 198-204. ISBN 9788022539821.
- STANKIEWICZ, L. France - *Eqiom* Revisited: The French Supreme Administrative Court Applies the Beneficial Owner Test under the EU Parent Subsidiary Directive. In: European Taxation, 2021(roč.61), č. 2/3. Dostupné online cez IBFD databázu.
- ŠEFL, V. Institut zneužití práva v právu daňovém. In: Dny práva 2009. Brno: MUNI, 2010. Dostupné online: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2009/files/prispevky/obecna_cast/Sefl_Vladimir__1378_.pdf
- ŠTRKOLEC, M. Fighting Tax Evasion and its Procedural Tax Law. Bialystok: Temida 2, 2016. s. 465-476. ISBN: 9788362813889.
- TRAVERSA, E. The prohibition of abuse of rights in the European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting? In: Studi Tributari Europei, 2019 – č.9. Dostupné online. ISSN: 2036-3583.

Vybrané aspekty reťazových obchodov vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ (ešte) pred Quick Fixies



Autor je daňovým poradcom. Vo svojej praxi sa venuje najmä daňovým sporom a oblasti dane z pridanej hodnoty.

JUDr. Ing. Peter Schmidt
Daňový poradca



Zameriava sa na oblasť medzinárodného zdaňovania a medzinárodného a európskeho daňového práva.

Mag. rer. soc. oec. et Mgr. Branislav Kováč
Partner poradenskej spoločnosti VGD SLOVAKIA s.r.o.
Daňový poradca a audítor

Po 1. januári 2020 došlo k zmene v určovaní pohyblivej dodávky v reťazových transakciách. Kým sa však nová právna úprava dostane do rozhodovacej praxe Súdneho dvora EÚ, uplynie zrejme ešte niekoľko rokov. Na druhej strane budú ešte niekoľko rokov predmetom daňových konaní na finančnej správe, resp. predmetom správnych žalôb reťazové transakcie podľa starej judikatúry Súdneho dvora EÚ, pričom aplikačná prax v reťazových transakciách vyvoláva dodnes množstvo otázok.

1. Úvod

Reťazovými transakciami sa myslia po sebe nasledujúce dodania tovaru, ktoré sú predmetom jednej prepravy v rámci Spoločenstva. Preprava tovaru v rámci Spoločenstva by sa mala pripísať len jednému z týchto dodaní a len na toto dodanie by sa malo vzťahovať oslobodenie od DPH

ustanovené pre dodania v rámci Spoločenstva. Ostatné dodania v reťazci by mali byť zdanené.¹

Znenie *DPH smernice*² pred 1. januárom 2020 neobsahovalo žiadne konkrétne pravidlo na pripísanie prepravy tovaru v rámci Spoločenstva. Judikatúra Súdneho dvora Európskej únie³ poskytuje určité

usmernenie, pričom do úvahy prichádza tiež vykonanie celkového posúdenia všetkých osobitných okolností v každej konkrétnej veci. Treba na úvod poznamenať, že v reťazových transakciách sú problematické najmä tie, ak preprava je vykonaná obchodníkom B alebo na jeho účet, t.j. obchodníkom, ktorý v prvom

1 Smernica 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 (Ú. v. EÚ L 311, 7. 12. 2018, s. 4.)

2 Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347/1)

3 C-245/04 EMAG Handel Eder OHG, z 6. 4. 2006, EU:C:2006:232

C-430/09 Euro Tyre Holding BV, z 16. 12. 2010, EU:C:2010:786

C-587/10 Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), z 27. 9. 2012, EU:C:2012:592

C-386/16 „Toridas“ UAB, z 26. 7. 2017, EU:C:2017:599

C-414/17 AREX CZ a.s., z 19. 12. 2018, EU:C:2018:1027

C-401/18 Herst s.r.o., z 23. 4. 2020, EU:C:2020:295

prípade ako kupujúci a v druhom prípade ako dodávateľ bol zahrnutý v oboch dodávkach⁴, pričom v tomto príspevku sa venujeme primárne takýmto reťazovým transakciám⁵.

Dodanie tovaru, ktorému je pripísaná preprava (tzv. pohyblivá dodávka), predstavuje intrakomunitárne dodanie tovaru, ktoré z pohľadu DPH formálne zakladá dve samostatné transakcie, ktoré sú predmetom DPH: v štáte dodania ide o dodanie tovaru zo strany dodávateľa, avšak s oslobodením od DPH, a v štáte určenia ide nadobudnutie tovaru z iného členského štátu deklarované odberateľom. Z uvedeného je zjavné, že dodávateľ bude fakturovať na svojho odberateľa tovar bez DPH. Ak by však dodávateľ postupoval v rozpore s pravidlami na určenie pohyblivej dodávky a fakturoval by na svojho odberateľa tovar s DPH, hoci by šlo o intrakomunitárne dodanie tovaru, potom si odberateľ nebude môcť DPH uvedenú na faktúre odpočítať⁶. Pritom medzi podmienky na oslobodenie dodania tovaru do iného členského štátu od DPH patrí okrem iného:

- (I) prechod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na nadobúdateľa
- (II) odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi do miesta určenia predávajúcimu, nadobúdateľom, alebo na ich účet, v dôsledku čoho tovar fyzicky opustil územie členského štátu dodania.⁷

Nové ustanovenie v článku 36a DPH smernice, ktoré bolo do lokálnych právnych aktov Európskej únie transponované s účinnosťou od 1. januára 2020, stanovuje pravidlá s cieľom priradiť prepravu tovaru v rámci Spoločenstva ku konkrét-

nemu dodaniu v rámci reťazca transakcií. Dňa 9. decembra 2019 Európska komisia publikovala Vysvetlivky k zmenám v DPH v EÚ v súvislosti s úpravou call-off stock, reťazovými transakciami a oslobodením od DPH pri dodaní tovaru v rámci Spoločenstva („rýchle riešenia 2020“)⁸, ktorých cieľom je umožniť lepšie pochopenie právnych predpisov prijatých na úrovni EÚ, okrem iného aj smernice Rady (EÚ) 2018/1910, ktorou sa mení DPH smernica. Tieto vysvetlivky nie sú právne záväzné.

Kým sa dostane citovaný čl. 36a DPH smernice do rozhodovacej praxe Súdneho dvora EÚ, uplynie zrejme ešte niekoľko rokov. Na druhej strane budú ešte niekoľko rokov predmetom daňových konaní na finančnej správe, resp. predmetom správnych žalôb dodania tovarov, ktoré sa uskuťujú v reťazových obchodov s dňom dodania pred 1. januárom 2020, na ktoré sa čl. 36a DPH smernice ešte nebude vzťahovať. Podotýkame len, že reťazové obchody sa v praxi často dejú s počtom zapojených obchodníkov väčším ako tri.

Na úvod chceme uviesť, že jedným z cieľov tohto príspevku je konfrontovať názory Finančného riaditeľstva SR v konkrétnych prípadoch, s ktorými sme sa stretli v praxi, so závermi Súdneho dvora EÚ vo vybraných rozsudkoch. Nakoľko sme však viazaní povinnosťou mlčanlivosti⁹, nemôžeme uviesť žiadny zdroj, ktorý by uvádzané názory Finančného riaditeľstva SR doložil. V konkrétnych prípadoch boli podané správne žaloby na príslušný krajský súd, no zatiaľ nedisponujeme žiadnym rozsudkom tohto súdu prípadne rozsudkom Najvyššieho súdu SR.

Nakoniec na úvod chceme tiež negatívne vymedziť, že cieľom tohto príspevku nie je otázka posudzovania podvodov pri

cezhraničných transakciách, ku ktorej sa môžu viazať viaceré iné rozhodnutia Súdneho dvora EÚ.¹⁰

2. Reťazové obchody pred 1. januárom 2020

2. 1. Miesto a okamih prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom

V rozhodovacej praxi Finančného riaditeľstva SR sa stretávame s názorom, že miesto dodania dohodnuté medzi dvoma po sebe nasledujúcimi obchodníkmi v rámci reťazových transakcií môže byť miestom dodania len za splnenia podmienok vyplývajúcich z § 13 ods. 1 písm. a) alebo c) zákona o DPH¹¹. Tento názor prakticky znamená, že obchodníci s tovarom si údajne môžu dohodnúť miesto dodania, t.j. miesto prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, len na mieste, ktoré zákon o DPH označuje ako miesto dodania (t.j. napríklad na mieste, kde sa začína preprava tovaru).

Miesto dodania je však potrebné chápať v dvoch významoch:

- (I) miesto dodania v ponímaní miesta, kde dochádza k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom¹², pričom účelom tohto miesta dodania je určiť napríklad miesto prechodu rizík na tovar medzi zmluvnými stranami (ďalej tiež ako „obchodnoprávne miesto dodania“)
- (II) miesto dodania v ponímaní právnej fikcie podľa § 13 zákona o DPH, pričom účelom tohto miesta je určenie členského štátu EÚ, ktorý má právo na výber DPH (ďalej tiež „miesto dodania v zmysle právnej fikcie“)

4 C-430/09 Euro Tyre Holding BV, z 16. 12. 2010, EU:C:2010:786, bod 27

5 Ak je preprava vykonaná obchodníkom A alebo na jeho účet, pohyblivou dodávkou bude dodanie medzi obchodníkom A a obchodníkom B. Ak je preprava vykonaná obchodníkom C alebo na jeho účet, pohyblivou dodávkou bude dodanie medzi obchodníkom B a obchodníkom C.

6 C-628/16 Kreuzmayr GmbH, z 21. 2. 2018, EU:C:2018:84, bod 43

7 C-409/04 Teleos plc, z 27. 9. 2007, EU:C:2007:548, bod 27

8 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_sk.pdf

9 § 18 zákona č. 78/1992 Zb. o daňových poradcoch a Slovenskej komore daňových poradcov v znení neskorších predpisov

10 C-285/09 R., z 7. 12. 2010, EU:C:2010:742

C-24/15 Josef Plöckl, z 20. 10. 2016, EU:C:2016:791

11 Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

12 Podrobná analýza konceptu „prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom“ je nad rozsah tohto príspevku, pričom odkazujeme na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ a na literatúru, kde už bola táto téma riešená:

C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, z 8. 2. 1990, ECLI:EU:C:1990:61

C-63/04 Centralan Property Ltd, z 15. 12. 2005, EU:C:2005:773

C-278/18 Manuel Jorge Sequeira Mesquita, z 28. 2. 2019, EU:C:2019:160

TERRA, B. KAJUS. J.(2018). A Guide to the European VAT Directives 2018, 2018., s. 465 a nasl.

CIBULA, T., KAČALJAK, M. (2018) Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, DPH v praxi 4/2018

Pokiaľ ide o „obchodnoprávne miesto dodania“, zákon o DPH (a ani *Obchodný zákonník*¹³) neukladá povinnosť zdaniťelným osobám dohodnúť si miesto, kde dochádza k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, len na vybranom alebo inak zákonom určenom mieste. Takéto miesto je určené vôľou zmluvných strán. Podotýkame pritom, že zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality predstavuje podľa ustálenej judikatúry¹⁴ základné kritérium na uplatňovanie spoločného systému DPH. V tomto ohľade sú relevantné najmä uzavreté zmluvy, pričom vôľa zmluvných strán nemusí nevyhnutne vyplývať výlučne zo zmluvnej dokumentácie (aj keď to tak spravidla je).

Pri určovaní „miesta dodania v zmysle právnej fikcie“, t.j. pri určovaní členského štátu EÚ, v ktorom dôjde k zdaneniu dodania tovaru, je nutné uplatniť zákon o DPH, vrátane príslušnej judikatúry Súdneho dvora EÚ.

Zároveň je vhodné poznamenať, že zákon o DPH nie je súkromnoprávny právny predpis, ktorý by mohol limitovať zmluvné strany v ich zmluvnej voľnosti pri dohadovaní predmetu a obsahu zmluvného vzťahu. Daňové právo zo svojej podstaty len zohľadňuje určité skutočnosti (vrátane zmluvných dojednaní) pre účely správneho výpočtu daňovej povinnosti.

Ďalej chceme zdôrazniť, že „miesto dodania v zmysle právnej fikcie“ nemusí byť v hospodárskej praxi zhodné s „obchodnoprávnym miestom dodania“. Ako príklad uvádzame situáciu, kde prvý obchodník A vykoná prepravu tovaru z členského štátu dodania do členského štátu určenia a prevedie právo nakladať s tovarom ako vlastníkom na druhého obchodníka B v členskom štáte určenia, pričom tovar je prepravený priamo od prvého obchodníka A v členskom štáte dodania k tretiemu obchodníkovi C v členskom štáte určenia. Je zrejmé, že v prvom z dvoch po sebe nasledujúcich dodaní tovaru došlo medzi obchodníkom A a obchodníkom B

k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom v členskom štáte určenia, pričom „miesto dodania v zmysle právnej fikcie“ sa nachádza v členskom štáte dodania, t.j. tam, kde sa tovar nachádzal v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začínala uskutočňovať (a iba cez mechanizmus oslobodenia od DPH pri intrakomunitárnom dodaní nemusí dôjsť k zdaneniu v členskom štáte dodania).

Iný príklad je situácia, ak prepravu tovaru vykoná druhý obchodník B, pričom nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom od prvého obchodníka A v členskom štáte dodania a prevedie právo nakladať s tovarom ako vlastníkom na tretieho



Miesto dodania v zmysle právnej fikcie nemusí byť v hospodárskej praxi zhodné s „obchodnoprávnym miestom dodania“.

obchodníka C v členskom štáte určenia. V tejto situácii deklaruje druhý obchodník B nadobudnutie tovaru v členskom štáte určenia. „Miesto dodania v zmysle právnej fikcie“ pri dodaní medzi obchodníkom A a obchodníkom B bude teda v členskom štáte určenia (t.j. tam, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy, ak ide o nadobudnutie tovaru z iného členského štátu¹⁵), no „obchodnoprávne miesto dodania“ medzi prvým obchodníkom A a druhým obchodníkom B je v členskom štáte dodania.

V praxi sa však stretávame aj so situáciami, kde „obchodnoprávne miesto dodania“ je medzi dvoma obchodníkmi v rámci reťazových transakcií dohodnuté tak, že k dodaniu tovaru (a teda k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom) dôjde

na dohodnutom mieste počas prepravy tovaru. Túto možnosť nakoniec potvrdil aj Súdny dvor EÚ vo svojom rozhodnutí *Herst s.r.o.*¹⁶. Na takto určenom mieste počas prepravy môže v praxi dokonca dôjsť k niekoľkým prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastníkom po sebe, pričom je zrejmé, že iba jedno dodanie v reťazovej transakcii môže byť pohyblivou dodávkou. Preto zvyšné dodania budú nepohyblivé; „miesto dodania v zmysle právnej fikcie“ pre tieto nepohyblivé dodávky by potom malo byť určené podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH, t.j. toto miesto by malo byť tam, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.

Platí pritom samozrejme základná zásada spomenutá už v judikáte *EMAG Handel Eder OHG*¹⁷, podľa ktorého obchodník B v rámci reťazových transakcií môže previesť na ďalšieho obchodníka C právo nakladať s tovarom ako majiteľ, iba ak ho predtým dostal od svojho dodávateľa, obchodníka A.

Nakoniec, v rozhodovacej praxi Finančného riaditeľstva SR sa nestretávame len s názorom, že miesto dodania dohodnuté medzi dvoma po sebe nasledujúcimi obchodníkmi v rámci reťazových transakcií môže byť miestom dodania len za splnenia podmienok vyplývajúcich z § 13 ods. 1 písm. a) alebo c) zákona o DPH, ale stretávame sa aj s názorom, že takto určené a dohodnuté miesto dodania je dodávateľ povinný uviesť na faktúre. Táto požiadavka však nemá oporu v § 74 Zákona o DPH a ani v čl. 226 a nasl. DPH smernice. Rovnako aj judikatúra Súdneho dvora EÚ výrazne obmedzuje diskrečnú právomoc členských štátov EÚ vo vzťahu k určovaniu povinných obsahových náležitostí faktúry.¹⁸

2. 2. Okolnosť, kto má právo nakladať s tovarom ako vlastníkom počas prepravy

V rozhodovacej praxi Finančného riaditeľstva SR sa stretávame s názorom, že

13 Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov

14 C-405/19 Vos Aannemingen BVBA, z 1. 10. 2020, EU:C:2020:785, bod 42

15 § 17 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. zákona o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

16 C-401/18 *Herst s.r.o.*, z 23. 4. 2020, EU:C:2020:295, bod 46

17 C-245/04 *EMAG Handel Eder OHG*, z 6. 4. 2006, EU:C:2006:232, bod 38

18 C-78/12 „*Evita-K*“ EOOD, z 18. 7. 2013, EU:C:2013:486, bod 50

pri určení pohyblivej dodávky nemožno zohľadniť, kto z obchodníkov v rámci reťazových transakcií (prvý predávajúci A, sprostredkujúci nadobúdateľ B alebo druhý nadobúdateľ C) má počas prepravy tovaru právo disponovať s tovarom ako vlastník. Tento názor síce formuloval Súdny dvor EÚ vo svojom historicky prvom rozhodnutí *EMAG Handel Eder OHG*¹⁹ k reťazovým transakciám, avšak tento názor Súdneho dvora EÚ

- (I) bol sformulovaný iba v spojitosti s druhou prejudiciálnou otázkou, t.j. v spojitosti s tým, či možno považovať viacero dodávok za dodávky v rámci Spoločenstva oslobodené od dane (t.j. za pohyblivé dodávky), kde odpovedal, že iba jedna dodávka môže byť pohyblivá,
- (II) bol de facto prekonaný jeho neskoršou judikatúrou, konkrétne rozhodnutím *Euro Tyre Holding BV*²⁰, kde v druhej časti svojho výroku uvádza, že „... sa preprava v rámci Spoločenstva musí pripísať prvej dodávke pod podmienkou, že právo nakladať s tovarom ako vlastník bolo prevedené na druhého nadobúdateľa v členskom štáte určenia prepravy v rámci Spoločenstva.“

Okolnosť, kde druhý nadobúdateľ (obchodník C) nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník, nutne vedie k úsudku, ktorý z obchodníkov nakladal s tovarom ako vlastník počas prepravy.

Príklad: V prvej situácii obchodník C nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník až v členskom štáte určenia, z čoho (za splnenia ostatných podmienok formulovaných v rozhodnutí *Euro Tyre Holding BV*) vyplýva, že pohyblivou dodávkou bude prvá z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok. Zároveň je z tejto situácie zjavné, že obchodník C nedisponoval právom nakladať s tovarom ako vlastník počas prepravy tovaru z členského štátu dodania do členského štátu určenia.

V druhej situácii obchodník C nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlast-

ník už v členskom štáte dodania, z čoho vyplýva, že pohyblivou dodávkou bude druhá z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok. Zároveň je z tejto situácie zjavné, že obchodník C disponoval právom nakladať s tovarom ako vlastník počas prepravy tovaru z členského štátu dodania do členského štátu určenia.

Záver: Keďže prvá situácia a druhá situácia vedie k inému záveru ohľadom určenia pohyblivej dodávky a v oboch situáciách disponoval právom nakladať s tovarom ako vlastník počas prepravy tovaru



... sa preprava v rámci Spoločenstva musí pripísať prvej dodávke pod podmienkou, že právo nakladať s tovarom ako vlastník bolo prevedené na druhého nadobúdateľa v členskom štáte určenia prepravy v rámci Spoločenstva.

z členského štátu dodania do členského štátu určenia iný obchodník z reťaze, podľa nášho názoru neobstojí už tvrdenie, že pri určení pohyblivej dodávky nemožno zohľadniť, kto z obchodníkov v rámci reťazových transakcií má právo disponovať s tovarom počas prepravy tovaru.

2. 3. Typy rozhodnutí Súdneho dvora EÚ vo veci reťazových obchodov

Rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v oblasti reťazových transakcií možno metodicky rozdeliť s ohľadom na východiskový skutkový stav do dvoch skupín, a to (i) rozhodnutia, ktoré riešia otázku oslobodenia dodania tovaru od DPH z pohľadu dodávateľa a (ii) rozhodnutia, ktoré riešia otázku odpočítania DPH na vstupe u odberateľa.

Do prvej skupiny patria rozhodnutia

Súdneho dvora EÚ vo veci *Euro Tyre Holding BV, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)* a „*Toridas*“ UAB. V súvislosti s oslobodením tovaru od DPH pri intrakomunitárnej dodávke prichádza do úvahy aj posúdenie otázky dobrej viery²¹ dodávateľa, táto téma je však nad rámec tohto príspevku.

Do druhej skupiny patria rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci *EMAG Handel Eder OHG, Kreuzmayr GmbH, AREX CZ a.s. a Herst s.r.o.*

2. 4. „Predaj tovaru“

V odbornej verejnosti rezonovalo v čase jeho vydania rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci „*Toridas*“ UAB²², ktorý vo svojom výroku uvádza, že dodanie tovaru uskutočnené obchodníkom A so sídlom v prvom členskom štáte nie je oslobodené od DPH, ak obchodník B, ktorý je na účely DPH registrovaný v druhom členskom štáte, pred ukončením tohto dodania informuje obchodníka A, že tovar sa ihneď ďalej predá zdaniteľnej osobe (obchodník C) so sídlom v treťom členskom štáte predtým, ako opustí prvý členský štát a bude prepravený k obchodníkovi C, za predpokladu, že toto druhé dodanie sa naozaj uskutočnilo a tovar bol následne prepravený z prvého členského štátu do členského štátu obchodníkovi C.

Nechceme na tomto mieste posudzovať, čo Súdny dvor EÚ pod pojmom „predaj tovaru“ mal na mysli, skôr chceme poukázať na právny význam okamihu uzavretia kúpnej zmluvy medzi dvoma obchodníkmi. Totiž veľmi zradné môže byť stotožnenie okamihu uzavretia kúpnej zmluvy s okamihom prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník. Treba si uvedomiť, že ak sa má tovar prepraviť priamo od prvého obchodníka v reťazci k poslednému obchodníkovi, musí logicky dôjsť najskôr k uzavretiu kúpnych zmlúv v celej reťazi obchodníkov. Ak prvý obchodník v rade neuzavrel kúpnu zmluvu s druhým obchodníkom v rade, potom prvý obchodník nebude ochotný vydať tovar na prepravu, pretože nemá voči

19 C-245/04 EMAG Handel Eder OHG, z 6. 4. 2006, EU:C:2006:232, bod 45

20 C-430/09 Euro Tyre Holding BV, z 16. 12. 2010, EU:C:2010:786

21 C-409/04 Teleos plc, z 27. 9. 2007, EU:C:2007:548, bod 68

C-430/09 Euro Tyre Holding BV, z 16. 12. 2010, EU:C:2010:786, body 14 a 15, bod 38

C-587/10 Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), z 27. 9. 2012, EU:C:2012:592, bod 52

22 C-386/16 „Toridas“ UAB, z 26. 7. 2017, EU:C:2017:599

nikomu ošetrenú úhradu kúpnej ceny. Ak posledný obchodník neuzavrie kúpnu zmluvu s predposledným obchodníkom, nebude môcť byť tovar prepravený k poslednému obchodníkovi, pretože nikto nepošle tovar nikomu, kto sa nezaviaže k úhrade kúpnej ceny. Preto pri každej reťazovej transakcii dôjde k preprave tovaru vždy až po tom, ako sú uzavreté kúpne zmluvy na každom stupni reťazca. Ak by sme okamihu uzavretia kúpnej zmluvy prisúdili účinok prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, potom by v každej reťazovej transakcii bola pohyblivou dodávkou práve tá posledná, lebo k uzavretiu každej kúpnej zmluvy, vrátane kúpnej zmluvy v poslednom článku reťazca, došlo pred prepravou tovaru, čo je záver absurdný.

Informácia o uzavretí kúpnej zmluvy ešte nehovorí nič o tom, na akom mieste a v akom čase v budúcnosti má dôjsť medzi predávajúcim a kupujúcim k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom.

Predstavme si situáciu, že prepravu tovaru vykoná druhý obchodník B, ktorý prepraví tovar od obchodníka A z členského štátu A obchodníkovi C do členského štátu C. Pritom zmluvné dojednania medzi obchodníkmi môžu byť:

(I) Zmluvný vzťah A – B: miesto prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom v členskom štáte A (členský štát dodania)

Zmluvný vzťah B – C: miesto prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom v členskom štáte A (členský štát dodania)

(II) Zmluvný vzťah A – B: miesto prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom v členskom štáte C (členský štát určenia)

Zmluvný vzťah B – C: miesto prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom v členskom štáte C (členský štát určenia)

Je zrejmé, že určenie pohyblivej dodávky v zmysle rozhodnutia *Euro Tyre Holding BV* v oboch reťazových transakciách môže byť rozdielne, napriek tomu, že k uzavretiu kúpnej zmluvy medzi obchodníkmi B a C došlo vždy pred uskutočnením prepravy.

Nakoniec k téme „predaja tovaru“ uvádzame, že Súdny dvor EÚ riešil aj otázku, aký právny význam má informovanie obchodníka A zo strany obchodníka B o tom, že tovar bol „predaný“ obchodníkovi C pred začatím prepravy. Kým v roz-



Informácia o uzavretí kúpnej zmluvy ešte nehovorí nič o tom, na akom mieste a v akom čase v budúcnosti má dôjsť medzi predávajúcim a kupujúcim k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom.

hodnutí *Euro Tyre Holding BV* hypoteticky zvažoval, či takáto informácia by mohla mať vplyv na spôsob fakturácie zo strany obchodníka A²³, potom v neskorších rozhodnutiach už ustálil, že „takéto okolnosti“ nemôžu samy osebe preukázať, že prevod práva nakladať s predmetným tovarom ako vlastníkom na obchodníka C sa uskutočnil pred jeho prepravou²⁴, resp. ustálil, že určenie miesta dodania príslušnej dodávky nemôže závisieť iba od kvalifikácie, ktorú prvej dodávke pripísal obchodník A iba na základe informácií, ktoré mu boli chybné poskytnuté obchodníkom B a takisto tento záver nemôže ovplyvniť skutočnosť, že obchodník A nebol informovaný o tom, že tovary sa ďalej predajú obchodníkovi B príslušnému konečnému obchodníkovi C pred akoukoľvek prepravou v rámci Spoločenstva²⁵.

2. 5. Preprava na účet

V rozhodo vacej praxi Finančného riaditeľstva SR sa stretávame s názorom, že „refakturácia“ prepravných nákladov medzi dvoma obchodníkmi v rámci reťazových transakcií nie je pre určenie pohyblivej dodávky významná a ak k takejto „refakturácii“ medzi obchodníkmi dôjde, ide o zastieranie iného skutočného skutkového stavu, prípadne o iné účelové konanie daňového subjektu.

Podľa čl. 138 ods. 1 *DPH smernice* v znení pred 1. januárom 2020 členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala. Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že preprava musí byť vykonaná jedným z obchodníkov, t.j. „aktérov“ pohyblivej dodávky, alebo na účet jedného z nich. *DPH smernica* však nevyklučuje, že jeden obchodník môže vykonať prepravu na účet iného obchodníka v rámci konkrétnej reťazovej transakcii.

Dokonca v samotnom východiskovom spore rozhodnutia *Euro Tyre Holding BV*²⁶, kde sa Súdny dvor EÚ prvýkrát pokúsil vymedziť pravidlo na určenie pohyblivej dodávky, je demonštrované, že je prípustné, ak prepravu vykonáva jeden z obchodníkov v reťazci na účet a nebezpečnosť iného obchodníka v reťazci. Súdny dvor EÚ týmto priznal, že rozlišuje dve role, v ktorých môže obchodník (Decof – posledný v rade) vystupovať, a to rola „obchodníka“ a rola „prepravcu na účet iného“.

Na tomto mieste sa nechceme venovať tomu, že „refakturácia“ prepravných nákladov je napríklad z definície vlastná štandardnému zmluvnému typu zasielateľskej zmluvy (kde vystupuje prepravca, zasielateľ a príkazca, pričom preprava sa

23 C-430/09 *Euro Tyre Holding BV*, z 16. 12. 2010, EU:C:2010:786, bod 36

24 C-587/10 *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*, z 27. 9. 2012, EU:C:2012:592, bod 37

25 C-628/16 *Kreuzmayr GmbH*, z 21. 2. 2018, EU:C:2018:84, body 36 a 37

26 C-430/09 *Euro Tyre Holding BV*, z 16. 12. 2010, EU:C:2010:786, body 14 a 15

deje na účet príkazcu²⁷), čo nakoniec aj Finančná správa SR uznáva vo svojom metodickom pokyne²⁸, chceme len poukázať na to, že hospodárska prax prináša niekedy aj vykonávanie prepravy zo strany jedného obchodníka v reťazi na účet a nebezpečenstvo iného obchodníka v reťazi.

Nakoniec, túto situáciu pripúšťajú aj *Vysvetlivky*²⁹, podľa ktorých obchodník v reťazi (v danom prípade tzv. sprostredkujúci subjekt podľa čl. 36a *DPH smernice*) môže prepravovať tovar buď sám, alebo prostredníctvom inej strany na svoj účet. Strana prepravujúca tovar na účet obchodníka v reťazi nemusí byť nevyhnutne

- tretia strana mimo reťazca a
- ani spoločnosť špecializovaná na prepravu tovaru.

Môže to byť ktorýkoľvek ďalší obchodník zapojený do reťazovej transakcie, alebo dokonca posledný obchodník v rade. Podotýkame len, že prijatím *smernice Rady (EÚ) 2018/1910*, v súvislosti s ktorou boli *Vysvetlivky* zostavené, sa pojem „preprava na účet“ nemenil a jej dikcia pre účely čl. 36a *DPH smernice* musí byť vykladaná rovnako ako pre účely čl. 138 *DPH smernice*.

2. 6. Faktická držba tovaru

V rozhodovacej praxi Finančného riaditeľstva SR sa stretávame v oblasti reťazových transakcií s odmietaním nižšie uvedených dvoch rozhodnutí Súdneho dvora EÚ, ktorých východiskový skutkový stav objektívne nemá všetky prvky reťazových transakcií. Avšak myšlienky, ktoré v nich Súdny dvor EÚ formuluje, sú tak všeobecné myšlienky, ktoré sa môžu týkať dodaní tovaru a prechodu práva nakladať s tovarom ako vlastníka

aj v iných situáciách, ako je východiskový skutkový stav nižšie uvedených dvoch rozhodnutí.

V prvom rade ide o rozhodnutie *Enteco Baltic*³⁰, podľa ktorého prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ nevyžaduje, aby strana, na ktorú bol tento majetok prevedený, ho fyzicky držala, ani aby uvedený majetok bol k nej fyzicky prepravený a/alebo aby jej bol fyzicky doručený. Tento názor Súdneho dvora EÚ možno na základe



Súdny dvor EÚ týmto priznal, že rozlišuje dve role, v ktorých môže obchodník (Decof – posledný v rade) vystupovať, a to rola „obchodníka“ a rola „prepravcu na účet iného“.

jeho rozhodovacej činnosti³¹ považovať už za ustálený. Tento princíp má v reťazových transakciách ten význam, že ak dôjde k niekoľkým prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastníka (či už fyzicky na jednom mieste, alebo na viacerých miestach pred, počas alebo po preprave tovaru z jedného členského štátu EÚ do iného členského štátu) v tejto transakcii, je z podstaty reťazových transakcií nevyhnutné, aby k niektorým prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastníka došlo bez toho, aby daný obchodník vo chvíli prechodu práva nakladať s tovarom ako vlastníka tento tovar fyzicky držal. Ak by totiž

každý obchodník tento tovar fyzicky „chytil do ruky“, z reťazových transakcií by stala séria samostatných dodaní tovaru bez toho, aby bol tovar prepravený priamo od prvého k poslednému.

V druhom rade ide o rozhodnutie *Nathalie De Fruytier*³², v ktorom Súdny dvor EÚ vymedzuje rolu prepravcu a jeho vzťah k prípadnému nadobudnutiu práva nakladať s tovarom ako vlastníka, keď uvádza, že činnosť prepravcu spočíva v tom, že premiestňuje fyzicky dotknuté tovary z jedného miesta na druhé na účet iných subjektov, pričom takúto činnosť nemožno považovať za „dodávku tovarov“ v zmysle článku 5 ods. 1 *šiestej smernice*³³, pretože neumožňuje druhej strane v skutočnosti nakladať s predmetnými tovarmi, ako keby bola ich vlastníkom. Tento princíp má v reťazových transakciách ten význam, že ak niektorý z obchodníkov vystupuje v určitej chvíli ako prepravca voči inému obchodníkovi, potom tento obchodník v roli prepravcu nenadobúda pri prevzatí tovaru do svojej faktickej držby právo nakladať s tovarom ako vlastníka, pretože je v danej chvíli prepravca.

Preto sa z rozhodnutí Súdneho dvora EÚ zdá byť zjavné, že faktická držba tovaru nie je rozhodujúce kritérium pre prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníka a teda

- sama o sebe nemôže spochybniť prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníka (v prípade nepreukázania držby) a ani
- sama o sebe nemôže založiť existenciu prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníka (v prípade ak je zjavné, že daný subjekt nedrží tovar pre seba).

27 Poukazujeme aj na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ (C-401/18 *Herst s.r.o.*, bod 20), kde sa predmetom sporu nestali také transakcie spoločnosti *Herst s.r.o.*, kde spoločnosť *Herst s.r.o.* predložila faktúry, ktoré preukazovali, že iné hospodárske subjekty, ktorým boli pohonné hmoty postupne ďalej predané, konali ako organizátori prepravy, pričom z východiskového stavu je zjavné, že prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť *Herst s.r.o.* svojimi vlastnými dopravnými prostriedkami.

28 Metodický pokyn k priradeniu prepravy tovaru pri reťazových transakciách v rámci územia EÚ podľa § 13a zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov z januára 2020, s. 3

29 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_sk.pdf, s. 54

30 C-108/17 „*Enteco Baltic*“ UAB, z 20. 6. 2018, EU:C:2018:473, bod 87

31 C-123/14 «*Itales*» OOD, z 15. 7. 2015, EU:C:2015:511, bod 36

C-159/14 «*Koela-N*» EOOD, z 15. 7. 2015, EU:C:2015:513, bod 38

C-414/17 *AREX CZ a.s.*, z 19. 12. 2018, EU:C:2018:1027, bod 75

C-401/18 *Herst s.r.o.*, z 23. 4. 2020, EU:C:2020:295, bod 38

32 C-237/09 *Nathalie De Fruytier*, z 3. 6. 2010, EU:C:2010:316, bod 25

33 Šiesta smernica 77/388 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu

2. 7. Celkové posúdenie všetkých osobitných okolností

Akkoľvek pokus o určenie pohyblivej dodávky v komplikovaných reťazových transakciách možno pri správe daní relativizovať a spochybníť poukázaním na myšlienku Súdneho dvora EÚ, že určenie pohyblivej dodávky závisí od celkového posúdenia všetkých osobitných okolností. Táto myšlienka sa prvýkrát objavila v judikáte *Euro Tyre Holding BV*, ktorý sa zároveň prvýkrát pokúsil poskytnúť istý návod na určenie pohyblivej dodávky. Súdny dvor EÚ pritom vychádzal z konštatovania, že v *šiestej smernici* sa nenachádza žiadne všeobecné pravidlo ma určenie pohyblivej dodávky.³⁴ Celkové posúdenie všetkých okolností veci samej sa dostalo do prvej časti výroku Súdneho dvora v EÚ v citovanom rozhodnutí, pričom však v druhej časti výroku Súdny dvor EÚ formuluje samotné nové pravidlo na určenie pohyblivej dodávky.

Iné rozhodnutie Súdneho dvora EÚ odkazuje na závery *Euro Tyre Holding BV*, avšak stojí za poukávanie na to, akým spôsobom je tento odkaz formulovaný: „Odpoveď na túto otázku (pozn. určenie pohyblivej dodávky) závisí od všeobecného posúdenia všetkých osobitných okolností prípadu a najmä od určenia momentu, keď bolo právo nakladať s tovarom ako vlastník prevedené na koncového príjemcu.“³⁵ Obdobným spôsobom odkazujú na závery *Euro Tyre Holding BV* aj iné rozhodnutia³⁶ Súdneho dvora EÚ. Uvedené nasvedčuje tomu, že pravidlo, ktoré formuloval Súdny dvor EÚ v druhej časti výroku *Euro Tyre Holding BV*³⁷, je jedným zo zásadných pra-

vidiel, ktoré nemožno pri správe daní obísť, ak dôjde k celkovému posudzovaniu všetkých osobitných okolností. Inými slovami, určenie momentu, kedy bolo právo nakladať s tovarom ako vlastník prevedené na koncového príjemcu (obchodník C), je jedným z príkladov osobitných okolností, ktoré treba pri určovaní pohyblivej dodávky zohľadniť.

Nakoniec, Súdny dvor EÚ v rozhodnutí *Herst s.r.o.* pripustil, že vyššie uvedené pravidlo formulované v judikáte *Euro Tyre*



Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ nevyžaduje, aby strana, na ktorú bol tento majetok prevedený, ho fyzicky držala.

Holding BV, vychádzajúce z istých skutkových okolností, nemusí byť uplatniteľné na všetky reťazové obchody v praxi, t.j. toto pravidlo sa neuplatní, ak k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník dôjde počas prepravy.³⁸ Na druhej strane však treba skonštatovať, že skutkový stav rozhodnutia *Herst s.r.o.* je veľmi špecifický a preto aj jeho aplikácia bude v praxi menej častá.

3. Záver

Reťazové transakcie s tovarom v hospodárskej praxi zjednodušujú prepravu tovaru všetkým zúčastneným obchodní-

kom, pretože sa tovar dostane od prvého obchodníka k poslednému obchodníkovi priamo jednou prepravou. Z daňového pohľadu však reťazové transakcie predstavujú veľmi komplexnú problematiku pozostávajúcu z viacerých dielčích daňovoprávnych otázok, ktoré treba riešiť postupne s vykonaním celkového posúdenia všetkých osobitných okolností v konkrétnej veci. V podmienkach reťazových transakcií pred Quick Fixes, t.j. pred 1. januárom 2020, je podľa nášho názoru na záver tohto príspevku možné, okrem (i) potreby vykonania celkového posúdenia všetkých osobitných okolností v konkrétnej veci, konštatovať, že pre určenie pohyblivej (oslobodenej) dodávky je relevantné (ii) miesto alebo okamih prechodu práva nakladať s tovarom ako vlastník na posledného obchodníka v rade, ako aj (iii) skutočnosť, že „fyzické“ úkony obchodníka vykonávané v pozícii prepravcu tovaru na účet iného obchodníka v reťazci nezakladajú nadobudnutie práva nakladať s tovarom ako vlastník u obchodníka-prepravcu. Nakoniec, (iv) okamih uzavretia kúpnej zmluvy nie je relevantný.

Dôsledkom komplexnosti reťazových transakcií je to, že tieto transakcie sú veľmi rizikové. Ak totiž dôjde na strane daňovníka k nesprávnemu určeniu pohyblivej dodávky, vedie to nevyhnutne k nesprávnemu zdaneniu jednotlivých dielčích dodávok tovaru, resp. k nesprávnemu odpočítaniu DPH zo vstupnej faktúry. Nie je preto nezvyčajné, že sa daňovníci v zdaňovaní reťazových transakcií nevedia vyznať a musia sa poradiť s daňovým poradcom. ■

34 C-430/09 *Euro Tyre Holding BV*, z 16. 12. 2010, EU:C:2010:786, bod 27

35 C-587/10 *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*, z 27. 9. 2012, EU:C:2012:592, bod 32

36 C-386/16 „*Toridas*“ *UAB*, z 26. 7. 2017, EU:C:2017:599, body 34 až 36

C-628/16 *Kreuzmayr GmbH*, z 21. 2. 2018, EU:C:2018:84, bod 32

C-414/17 *AREX CZ a.s.*, z 19. 12. 2018, EU:C:2018:1027, body 70 až 72

C-401/18 *Herst s.r.o.*, z 23. 4. 2020, EU:C:2020:295, body 43 a 44

37 „Za okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, v ktorých prvý nadobúdateľ, ktorý získal právo na nakladanie s tovarom ako vlastník na území členského štátu prvého dodania, prejaví svoj úmysel prepraviť tento tovar do iného členského štátu a predloží svoje identifikačné číslo na účely dane z pridanej hodnoty pridelené týmto naposledy menovaným členským štátom, sa preprava v rámci Spoločenstva musí pripísať prvej dodávke pod podmienkou, že právo nakladať s tovarom ako vlastník bolo prevedené na druhého nadobúdateľa v členskom štáte určenia prepravy v rámci Spoločenstva. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či táto podmienka je vo veci, o ktorej rozhoduje, splnená.“

38 C-401/18 *Herst s.r.o.*, z 23. 4. 2020, EU:C:2020:295, 46

V podmienkach reťazových transakcií pred Quick Fixes, t.j. pred 1. januárom 2020, je možné, okrem (i) potreby vykonania celkového posúdenia všetkých osobitných okolností v konkrétnej veci, konštatovať, že pre určenie pohyblivej (oslobodenej) dodávky je relevantné (ii) miesto alebo okamih prechodu práva nakladať s tovarom ako vlastník na posledného obchodníka v rade, ako aj (iii) skutočnosť, že „fyzické“ úkony obchodníka vykonávané v pozícii prepravcu tovaru na účet iného obchodníka v reťazci nezakladajú nadobudnutie práva nakladať s tovarom ako vlastník u obchodníka-prepravcu. Nakoniec, (iv) okamih uzavretia kúpnej zmluvy nie je relevantný.

Aplikácia IFRS 16 v praxi slovenských podnikov



prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
vedúci Katedry účtovníctva a audítorstva,
Fakulta hospodárskej informatiky,
Ekonomická univerzita v Bratislave

Kedže IFRS 16 sa musí povinne uplatňovať v prípade účtovných závierok zostavených v súlade s IFRS za ročné obdobie začínajúce sa po 31. 12. 2018, venuje sa článok aplikáčnej praxi z pohľadu 151 podnikov v SR, ktoré takto predkladajú svoje účtovné závierky do registra účtovných závierok. Ide predovšetkým o tri otázky: celkový vplyv na výšku majetku (z ktorého sa dá, nepriamo, odvodiť vplyv na výsledok hospodárenia), kvalitu zverejňovaných informácií o štandarde a rozdiely v porovnaní so slovenskými účtovnými pravidlami.

Úvod

Hoci sa všeobecne účtovníctvo považuje za dôležitý zdroj informácií, existujú názory, ktoré ho považujú skôr za nutné zlo, ktoré v podstate vedie iba k zvýšenými nákladom, bez poskytnutia primeranej protihodnoty. Áno, nedá sa spochybniť, že aj v účtovníctve (tak ako v mnohých iných oblastiach) existovali, existujú a žiaľ aj budú existovať problémy. V mnohých prípadoch sú však tieto problémy spôsobené nesúladosťou medzi tým, čo by účtovníctvo teoreticky poskytovať mohlo, legislatívnymi bariérami, ktoré jeho použitie (niekedy s dobrým úmyslom) limitujú a schopnosťou používateľov tieto možnosti využiť, či ich správne interpretovať. Existencia štandardu IFRS 16 (Prenájmy) je jedným z príkladov, v ktorých sa kombinujú všetky tieto prvky. Prv než sa pustíme do problematiky jeho aplikácie v podmienkach slovenských podnikov, zhrňme niektoré fakty.

Aby bolo možné posúdiť schopnosť podniku splácať svoje dlhy, vytvorila sa v účtovníctve koncepcia, ktorá umožnila v účtovníctve vykazovať iba tie existujúce majetkové práva, ktorých vlastníkom bol podnik. Táto koncepcia nie je náročná na pochopenie, jej aplikácia si nevyžaduje zložité úvahy a pretože vlastníctvo sa dá v drvivej väčšine preukázať, zabraňuje aj možnosti vykazovania majetku v dvoch či viacerých subjektoch súčasne. Ako to už však býva, zjednodušujúce

prípady so sebou prinášajú aj riziko neúmyselných a často významných následkov. Ak sa napríklad majetok prenajme povedzme na 1 000 000 000 rokov (a tento príklad uvádzame úmyselne s extrémnymi hodnotami) s tým, že všetky práva na využívanie majetku prechádzajú z prenajímateľa na nájomcu, je vlastníkom tohto majetku de iure stále prenajímateľ, hoci de facto ho bude po celú dobu životnosti využívať nájomca – a to aj v prípade pozemkov, ktorých životnosť sa všeobecne považuje za neobmedzenú. Každému je pritom zrejme, že vlastníkom má v skutočnosti z daného majetku iba limitované úžitky, rozsahom zodpovedajúce zmluve o prenájme (resp. úžitkom z práv, ktoré touto zmluvou neboli, či nemohli byť prevedené). Problémom je potom to, že tá istá transakcia s rovnakou ekonomickou podstatou, ktorou je prevod podstatných úžitkov

z vlastníka na inú stranu, sa v účtovníctve môže zobraziť rozdielne, v závislosti od toho, do akého právneho rámca sa zaradí. Vo výsledku potom nemusí mať vplyv na súvahu nadobúdateľa (v prípade prenájmu), naopak, v prípade kúpy môže u nadobúdateľa viesť k vykázaniu nového majetku. Tu sa však rozdiely nekončia. Tým že sa majetok obstaraný formou prenájmu neobjaví v súvahe nájomcu, nezobrazia sa v nej ani prípadné súvisiace záväzky. Hoci existujú názory, že pokiaľ sa nevykáže ani majetok ani záväzky v rovnakej výške, ide o neutrálne pôsobenie ktoré nemá žiaden negatívny efekt, nie je to celkom tak. Napríklad, ak bude majetok vo výške 100, vlastné imanie 60, záväzky 40, pričom záväzky aj majetok z prenájmu sú v súvahe vykázane vo výške 40, bude ukazovateľ zadĺženosti dosahovať hodnotu 0,4. Pokiaľ sa majetok a záväzky z prenájmu nevykážu, bude celková hodnota majetku 60, vlastné imanie 60 a záväzky 0. V takom prípade bude ukazovateľ zadĺženosti mať hodnotu 0. Obdobný efekt (hoci s inými číslami) by sa dal pozorovať aj pri ukazovateľoch *likvidity* či *rentability* majetku. Práve tieto negatívne efekty viedli v účtovníctve k presadeniu *základu kompenzácie* majetku a záväzkov (resp. nákladov a výnosov). V prípade prenájmu by uplatnenie koncepcie vykazovania iba toho majetku, ktorý podnik vlastní, vlastne viedlo k podstate rovnakému efektu, ako keby bola kompenzácia majetku prípustná. Pre dopl-



Existujú názory, že pokiaľ sa nevykáže ani majetok ani záväzky v rovnakej výške, ide o neutrálne pôsobenie ktoré nemá žiaden negatívny efekt, nie je to celkom tak.

nenie pripomeňme, že zákaz kompenzácie nie je absolútnou kategóriou – v rámci IFRS sú výnimky uvedené napríklad v IAS 1.34-35, IAS 12.71, IAS 16.20A, IAS 20.27 či IAS 37. 54.

Pod vplyvom anglosaskej účtovnej praxe sa koncepcia vykazovania majetku obstaraného prenájmom aj u nájomcu objavila aj v medzinárodných účtovných štandardoch. V r. 1980 bol publikovaný predbežný návrh štandardu IAS 17 („prenájom“, v angličtine „leases“, do slovenčiny nesprávne prekladané výrazom „líziny“), k jeho vydaniu došlo o dva roky neskôr. Ďalšie fázy vývoja IAS 17 v našom článku preskočíme a prejdeme priamo k štandardu IFRS 16, ktorý je nástupcom IAS 17. Medzi dôvodmi ktoré viedli ku vzniku IFRS 16, vyniká jeden viac ako iný: IAS 17 zastal na polceste a nezbavil sa v plnej miere dedičstva vlastničského pohľadu na výsledky zmlúv o prenájme. V súlade so zaužívanou praxou totiž tak u *prenajímateľov*, ako aj u *nájomcov*, pripúšťal členenie prenájmu na *finančný* (v ktorom prechádza vykazovanie majetkových práv k predmetu prenájmu z prenajímateľa na nájomcu) a *operatívny*, v ktorom majetkové práva naďalej vykazuje nájomca. Kameňom úrazu však už bolo samotné vymedzenie situácií, kedy sa zmluva mala považovať za prenájom a rovnako problematická sa javila aj relatívne nízka miera ochrany voči možnému obchádzaniu pravidiel. Nakoniec, o rozsahu rozdielov medzi IAS 17 a IFRS 16 svedčia nepriamo aj tieto fakty: a) nešlo o prostú novelizáciu IAS 17, ale o vydanie úplne nového štandardu, b) medzi zaradením problematiky nového štandardu do agendy IASB a vydaním štandardu IFRS 16 uplynula neuveriteľná doba viac ako 9 rokov, c) medzi vydaním IFRS 16 (13. január 2016) a nadobudnutím jeho záväznej účinnosti pre prvé¹ účtovné jednotky (1. 1. 2019) uplynuli takmer tri roky, d) štandard boli vydané v spolupráci s americkou FASB, takže existuje aj jeho dvojča v sústave amerických účtovných štandardov označovaných ako US GAAP – čo by v prípade nevýznamnej zmeny nedávalo zmysel. A opäť, v záujme úplnosti doplníme, že len v roku 2020 bol štandard IFRS 16 novelizovaný hneď trikrát, z toho raz s ohľadom na

pandemické ochorenie Covid 19.

Avšak prejdime k ďalším faktom. Podľa dokumentu IASB² sa záväzky z prenájmu *kótovaných spoločností, ktoré zostavujú svoje závierky buď podľa IFRS alebo podľa US GAAP* odhadujú na 3,3 bilióna USD (v originále 3.3 trillions) čo je, dá sa povedať, celkom dosť. Táto informácia je však zaradená do správneho kontextu iba vtedy, ak sa súčasne z toho istého zdroja dozvieme, že pred zavedením IFRS 16 (resp. štandardu ASC 842 v USA) sa 85 % z tejto sumy v súvahe v skutočnosti ani neobjavovalo a to úplne legálne. Ak pripustíme myšlienku, že približný ekvivalent tejto čiastky sa nachádza aj v majetku a že v prípade odpisovaného majetku má jeho zaradenie do účtovníctva aj vplyv na výsledok hospodárenia, ide o pomerne zásadný ekonomický vplyv. Samozrejme,



Na základe údajov z účtovnej závierky nie je spravidla možné hodnotiť obsahovú správnosť.

O mnohom napovedá aj rozsah a spôsob prezentovania informácií v poznámkach.

pretože nie vždy sa dajú ekonomické závery dosiahnuté v jednom ekonomickom prostredí previesť na všetky krajiny sveta, zisťovali sme preto aj to, o aké dosahy by išlo v podmienkach SR, aspoň tých podnikov, ktoré zostavujú individuálnu účtovnú závierku v súlade s IFRS. Vo výskumnom projekte³ ktorý sme realizovali na *Katedre účtovníctva a auditorstva Ekonomickej univerzity v Bratislave* v rámci sme identifikovali 169 slovenských podnikov, ktoré historicky zostavovali individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS (niektoré z nich však, z rôznych dôvodov, účtovnú závierku už nezverejňujú). Za rok 2019 (prvý rok povinného záväzného

uplatňovania IFRS 16) sme tak našli iba 147 ročných individuálnych účtovných závierok. Tento súbor sme však rozšírili o 2 účtovné závierky za podniky, ktoré uvedený štandard začali dobrovoľne používať o rok skôr a 2 závierky za podniky, ktoré uplatňujú hospodársky rok, avšak sú za ne dostupné odhady z obdobia 2018/2019. Úhrnný identifikovaný⁴ dosah na majetok týchto podnikov v dôsledku aplikácie IFRS 16 v SR sme vyčíslili na približne 1 miliardu a 713 miliónov EUR. Ak berieme do úvahy stav majetku k poslednému súvahovému dňu pred zavedením IFRS 16, je medián prírastku majetku zo zavedenia na úrovni približne 0.86 % z celkovej hodnoty majetku. Stredné hodnoty sú však zradné, osobitne ak si uvedomíme, že v prípade prvých troch podnikov (poradie z hľadiska vplyvu zavedenia IFRS 16 na majetok) bol vplyv približne 366 mil. EUR, 106 mil. EUR a 100 mil. EUR. Nie je prekvapením, že v na prvých miestach sa umiestnili obchodné reťazce, nasledované telekomunikačnými spoločnosťami. Pre porovnanie, v citovanej štúdii IASB bol odhad potenciálneho vplyvu zavedenia nových pravidiel na obchodný reťazec Circuit City Stores (ktorý medzitým už ukončil svoju činnosť) vo výške takmer 3,3 miliardy USD. Ak sa zoberie do úvahy, že priemerná hodnota záväzkov v súvahe tohto reťazca bola podľa starých pravidiel pre prenájom približne na úrovni 50 miliónov USD, viedlo by zavedenie nových pravidiel k takmer 66 násobnému zvýšeniu celkových záväzkov.

Kvalita zverejňovaných informácií

Hoci na základe údajov z účtovnej závierky nie je spravidla možné hodnotiť obsahovú správnosť (napríklad či boli v účtovnej závierke zohľadnené všetky prenájmy, či bolo ocenenie vykonané správne), o mnohom napovedá aj rozsah a spôsob prezentovania informácií v poznámkach. Na úvod však malá poznámka: čitateľom je určite známa skutočnosť, že individuálne účtovné závierky podnikov musia byť overené audítormi a môžu sa diviť, či vôbec môže prísť k neja-

1 Za prvé účtovné jednotky z pohľadu záväznej účinnosti považujeme tie, ktorých ročné účtovné obdobie sa začína 1. januára. Pre ostatné subjekty nadobúda IFRS 16 záväznú účinnosť začiatkom prvého ročného obdobia po tomto dátume. Samozrejme, hovoríme o záväznej účinnosti, v zmysle prechodných ustanovení mali účtovné jednotky možnosť použiť IFRS 16 aj skôr (pod podmienkou zverejnenia tejto skutočnosti a súbehu s použitím IFRS 15).

2 IASB: Data from the Board's IFRS 16 Effects Analysis. London: IASCF, 2021. zdroj: <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/Dublied-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf>

3 Projekt APVV 16-0602 Zvyšovanie relevantnosti účtovných informácií v SR - od nákladov k hodnote, podporený Agentúrou na podporu výskumu a vývoja.

4 Slovo „identifikovaný“ používame vedome, a to z toho dôvodu, že nie všade sa dal výsledok prechodu na IFRS 16 z účtovnej závierky zistiť.

kej nižšej kvalite. Tu treba uviesť veci na pravú mieru – samotný fakt, že účtovná závierka nie je úplne v poriadku nie je výsledkom práce audítora, pretože zodpovednosť za jej zostavenie má účtovná jednotka, za ktorú sa zostavuje. Dokonca ani absencia upozornenia na rozpor so štandardmi v správe audítora nemusí ešte nič znamenať, pretože IAS 8 obsahuje aj ustanovenie, podľa ktorého sú prípustné (a teda legitímne) aj výnimky v prípade *nevýznamných* skutočností. A nakoniec, práve s ohľadom na zásadu proporcionality nákladov na účtovné informácie k úžitkom, ktoré z nich plynú, obsahuje aj IFRS 16 viaceré zjednodušenia, vrátane možnosti uplatnenia výnimky v prípade krátkodobých prenájmov (do 12 mesiacov) či prenájmov s nízkou hodnotou. Vráťme sa však k faktom.

Z prezentovaného počtu 151 účtovných závierok nebolo v 37 prípadoch možné zistiť, či a aký vplyv má IFRS 16 na výšku majetku a / alebo záväzkov. To neznamená že IFRS 16 nemal žiaden vplyv, túto informáciu je potrebné chápať iba tak, že z viacerých možností, ktoré by čitateľovi mohli pomôcť túto hodnotu určiť, nebola využitá ani jedna. *Prvou* z týchto možností by bolo zaradenie dodatočného stĺpca do súvahy, ktorý by zodpovedal otváraciej súvahe k začiatku obdobia bezprostredne predchádzajúcemu zavedeniu IFRS 16. Hoci tento postup by sa mal podľa IAS 1 a 8 uplatňovať v prípade významnej *retrospektívnej* zmeny účtovnej politiky, nedá sa uplatniť v prípade, ak sa podnik rozhodol uplatňovať výnimku a IFRS 16 bude uplatňovať až do *budúcnosti*. *Druhou* z možností informovania je využitie skutočnosti, že podľa IFRS 16 sa majetkové práva získané prenájomom majú vykazovať v samostatnej súvahovej položke *práva na využívanie predmetu prenájmu*, uvádzanej v rámci majetku. Ak by takto účtovné jednotky postupovali a táto položka by bola významná, stačilo by v poznámkach nájsť *prehľad jej stavu a zmien v priebehu účtovného obdobia*. Aj v tomto prípade však, nanešťastie, IFRS 16 uvádza aj alternatívu, podľa ktorej sa majetkové práva môžu vykazovať naďalej v súlade s podstatou prenajatého majetku (čiže napríklad prenajaté auto medzi autami, resp. v rámci hmotného majetku dlhodobo prevádzkovaného podnikom podľa IAS 16). Je pravda, že sa našli aj podniky, ktoré v *pre-*

hlade stavu a zmien v priebehu účtovného obdobia pri majetku v režime IAS 16 osobitne uvádzajú aj prenajatý majetok, na sčítanie týchto prípadov by však stačila jedna ruka. *Treťou možnosťou* by bolo využitie požiadavky IAS 8 na zverejňovanie informácií o významných nových štandardoch a ich vplyve priamo v poznámkach. Toto bol aj najčastejší zdroj našich podkladov, avšak aj určitého sklamania. Viaceré podniky totiž neuvádzali informáciu o IFRS 16 vôbec, takže nebolo zrejmé, či išlo o výsledok nevedomenia si jeho existencie (resp. požiadaviek IAS 8 na zverejňovanie súvisiacich informácií), alebo toho, že IFRS 16 mal na dané subjekty nízky, či dokonca vôbec žiaden vplyv. Častým problémom je aj doslovné opisovanie ustanovení IFRS 16, ktoré ďalej zneprehľadňuje situáciu. V poznámkach sa napríklad



V ideálnych podmienkach by teda mali poznámky k dátumu prechodu na IFRS 16 obsahovať informácie o nediskontovanej sume budúcich platieb z (operatívneho) prenájmu.

čitateľ dozvie, že IFRS 16 pripúšťa výnimky zo štandardného spôsobu účtovného zobrazenia prenájmu v prípade prenájmov s nízkou hodnotou, avšak nedozvie sa nielen to, či a ako túto výnimku uplatňuje *daná* účtovná jednotka, ale ani to, či vôbec má IFRS 16 na ňu nejaký vplyv. Pri výnimke z titulu nízkej hodnoty sa ešte pristavíme.

V prípade krátkodobých prenájmov a prenájmov s nízkou hodnotou IFRS 16 umožňuje (avšak nevyžaduje) u nájomcu zjednodušený postup, v podstate zodpovedajúci účtovnému zobrazeniu operatívneho prenájmu podľa IAS 17. Kým *krátkodobé prenájmy* sú uvádzané pomerne jednoznačne, s uplatnením limitu 12 mesiacov, v prípade prenájmov s nízkou hodnotou sa v IFRS 16 uplatňuje dvojaký prístup: a) uvedením konkrétnych príkladov (prenájom automobilov sem nemôže patriť, prenájom tabletov

a mobilných telefónov áno), b) odkazom na sumu 5 000 USD ktorú mala IASB na mysli v čase prípravy štandardu (táto suma je ale uvedená v nezáväznej časti štandardu⁵, konkrétne v IFRS 16.BC.100). Čiastka 5 000 USD je však iba orientačná, pozrime sa teda, ako k tomu pristúpili slovenské podniky. Zo 42 podnikov ktoré uvádzajú uplatnenie tejto výnimky spolu s hraničnou čiastkou, hneď 9 z nich uvádza limit 5 000 USD napriek tomu, že v celej účtovnej závierke používajú ako vykazovaciu menu euro. Dôvodom je pravdepodobne (hoci to nemáme potvrdené) snaha v čo najväčšej miere sa držať explicitných návodov, pri použití sumy 5 000 EUR by išlo o čiastku, ktorá presahuje orientačnú hodnotu uvádzanú v spomenuťom dokumente. Ďalších 25 podnikov sa rozhodlo tento mierny nesúlad akceptovať a stanovili hranicu nízkej hodnoty na 5 000 EUR. Tri podniky majú túto hladinu stanovenú výrazne vyššie (jeden 15 000 EUR, dva 10 000 EUR). Zvyšok predstavujú dokonca nižšie čiastky (dva podniky 4 500 EUR, jeden 4 000 EUR, jeden 3 000 EUR a jeden 1 000 EUR). Ako sme už spomenuli, ostatné podniky uviedli iba všeobecnú informáciu o tom, že takáto možnosť existuje – avšak bez toho, aby spomenuli, či ju sami využívajú.

V ideálnych podmienkach by teda mali poznámky k dátumu prechodu na IFRS 16 obsahovať informácie o nediskontovanej sume budúcich platieb z (operatívneho) prenájmu, ktoré sa podľa IAS 17 v súvahe nevykazovali (resp. vykazovali sa iba v sume splatnej v danom období), údaje o diskontovanej sadzbe použitej na ich diskontovanie a údaje o súčasnej (diskontovanej) hodnote týchto platieb. Takéto údaje sme, prekvapujúco, našli v účtovných závierkach iba 60 podnikov. Sú pritom pomerne dôležité, keďže v položke „záväzky z prenájmu“ uvádzanej k súvahovému dňu (čiže rok po prechode na IFRS 16) v pasívach sú prezentované tak hodnoty, ktoré by sa v prípade finančného prenájmu vykázali aj podľa IAS 17, ako aj hodnoty operatívneho prenájmu podľa IFRS 16. Súčasne sa v tejto položke zohľadňuje nielen východiskový stav, ale aj všetky jej zmeny, ktoré nastali v priebehu účtovného obdobia, medzi dátumom prechodu a súvahovým dňom. V ideálnych podmienkach by sa mali v poznámkach uvádzať aj čiastky, v akých sa vykazujú súvi-

5 Ide o východiská pre prijaté závery, angl. Basis for conclusions (BC).

siace majetkové práva novovykázané podľa IFRS 16, ako aj označenie položiek, v ktorých sa tieto vykážu v súvahe. V prípade rozdielu medzi sumou nových záväzkov a nového majetku by sa mal uviesť aj opis príčin týchto rozdielov. Na prvý pohľad sa môže zdať, že ide o príliš podrobné údaje, avšak ich uvádzanie má svoj význam. V prvom rade, rozdiel medzi novovykázaným majetkom a záväzkami môže mať aj určité daňové implikácie. Okrem toho, aj v prípade, ak sa majetok a záväzky zvýšia v súvahe o rovnakú čiastku, dochádza (ako sme už uviedli vyššie) ku zhoršeniu ukazovateľa zadĺženosti a v určitých prípadoch aj ukazovateľov likvidity. Všeobecná absencia týchto doplňujúcich údajov o vplyve prechodu na IFRS 16 v podmienkach SR môže vyvolávať riziko, že úverové inštitúcie (používajúce na hodnotenie dlžníkov aj vyššie uvedené ukazovatele) ich nebudú vedieť interpretovať, resp. sa spoľahnú na modely vychádzajúce z podmienok krajín, kde tieto údaje k dispozícii sú. O riziku nesprávnej interpretácie, ak tieto modely nebudú zodpovedať slovenským realitám⁶, asi nie je potrebné hovoriť.

Rozdiely IFRS 16 v porovnaní s národnými účtovnými predpismi

Zákon 431/2002 Z. z. (ďalej len *zákon o účtovníctve*) sa v určitej miere stotožnil s myšlienkou zmeny paradigmy vykazovania majetkových práv od vlastníkov majetkov smerom k subjektom, ktoré tieto práva reálne využívajú, bez ohľadu na to, či sú alebo nie sú vlastníkami. Nadväzujúci právny predpis (v podmienkach podnikateľských subjektov máme na mysli Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, ďalej len *postupy účtovania*) ako subsidiárna norma túto koncepciu prevzala. Konkrétne, v § 30a (Účtovanie o finančnom prenájme) sa v rámci vykazovania prenájmu skombinovalo ideálne (pravidlá IAS 17, účinného v čase zavedenia citovaného paragrafu) s prípustným

(záujem štátu a niektorých účtovných jednotiek postupovať konzervatívnejšie). Do istej miery pochopiteľná snaha zaviesť overiteľné pravidlá pre vymedzenie finančného prenájmu, práve s ohľadom na daňové aspekty, však naráža na schopnosť tieto pravidla pomerne jednoducho obísť. Napríklad, definícia finančného prenájmu v § 30a *postupov účtovania* uvádza, že v prípade tohto prenájmu ide o „obstaranie dlhodobého hmotného majetku na základe nájmovej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci za dohodnuté platby počas dohodnutej doby nájmu tohto majetku“. Zo zreteľa sa však trochu stratil fakt, že z pohľadu *niektorých* podnikov je práve výhodné, aby sa prenájom ako finančný nezobrazil – práve kvôli tomu, že v opačnom prípade môže prísť ku zhoršeniu niektorých



Zo zreteľa sa však trochu stratil fakt, že z pohľadu niektorých podnikov je práve výhodné, aby sa prenájom ako finančný nezobrazil – práve kvôli tomu, že v opačnom prípade môže prísť ku zhoršeniu niektorých ukazovateľov finančnej situácie a výkonnosti podniku.

ukazovateľov finančnej situácie a výkonnosti podniku. Napríklad, stačí ak bude mať nájomca majetok prenajatý na 99,999 % jeho životnosti, ale *bez práva kúpy prenajatej veci* a o finančný prenájom by už nešlo, keďže by nebola splnená materiálna stránka definície. Rovnako, *právo kúpy* môže existovať, ale s podmienkami, ktoré zabezpečia, že bude fakticky nerealizovateľné. Povedzme, nájomca by mal právo kúpiť prenajaté auto na konci prenájmu za extrémnu cenu, napríklad 100 miliárd euro, takže celkom určite toto právo nevyužije. O iných mož-

nostiach (existencia *jedinej platby* namiesto *platieb*, či existencia *súbežnej zmluvy*, na základe ktorej by mal nájomca povinnosť predať prenajímateľov kúpený predmet naspäť a za rovnakú cenu) ani nebudeme hovoriť. K problémom, ktoré existovali pri porovnávaní účtovného zobrazenia prenájmu podľa národných účtovných predpisov a IAS 17 patrila aj väzba na splátkový kalendár v § 30a ods. 3 *postupov účtovania*, ktorá nie je úplne v súlade s *akruálnym princípom* deklarovaným v § 3 ods. 2 zákona o účtovníctve a ďalej nemožnosť uznať u nájomcu finančný prenájom, ak je predmetom prenájmu majetok prenajatý na celú dobu jeho zostatkovej životnosti, pokiaľ je táto životnosť kratšia ako obdobie vymedzené v § 2 písmeno s) zákona 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. Tieto rozdiely zostali po nadobudnutí účinnosti IFRS 16 zachované a ešte o trochu viac sa zvýšili.

K prvým zásadným rozdielom je vymedzenie prenájmu (IFRS 16.Príloha_A) ako „*zmluvy prípadne jej časti, na základe ktorej dochádza k prevodu práva na využívanie majetku (tvoriaceho predmet prenájmu) na určité obdobie, a to výmenou za protihodnotu.*“, resp. (IFRS 16.9) ako „*zmluvy či časť zmluvy, na základe ktorej dochádza k prevodu kontroly nad užívaním identifikovaného majetku na určité obdobie, a to výmenou za protihodnotu.*“ Na rozdiel od predchádzajúcej definície sa zmienka o platbe či sérii platieb nahradila protihodnotou a došlo aj k vynechaniu odkazu na nájomcu a prenajímateľa. To, či došlo k odovzdaniu *kontroly nad užívaním identifikovaného majetku*, je zásadným kritériom, ktoré umožňuje rozlíšiť prenájom od poskytovania služieb. Napríklad, pri triviálnej činnosti, akou je vmaľovanie kancelárie, dochádza v určitom období k využívaniu majetku dodávateľa v prospech tretej strany, nedá sa však hovoriť o identifikovanom aktíve, pretože zmluva na tieto činnosti obsahujú špecifikáciu výstupov, nie použitého majetku. Z rovnakých dôvodov sa za prenájom nepovažuje bežný komerčný let na pravidelnej linke určenej širokej verejnosti a to pre absenciu identifikovaného majetku (letecká spoločnosť deklaruje cieľ a určité parametre, ale nie konkrétne lietadlo) ako aj kontroly (a to

⁶ Toto konštatovanie nie je iba prázdnu myšlienkou, ale vychádza z výsledkov iného nášho prieskumu, kde sme analyzovali vplyv zavedenia IFRS 16 na základe 393 účtovných závierok zostavených v súlade s IFRS a prezentovaných za r. 2019 zahraničnými emitentmi (nesídliacimi v USA) Komisii pre cenné papiere a burzy (Securities and Exchange Commission) v USA.

aj v prípade, že by celá kapacita bola obsadená cestujúcimi z jedného podniku, keďže cestujúci nemôžu zmeniť ani čas letu ani destináciu). Naopak, z pohľadu leteckej spoločnosti, ktorá si lietadlo prenajíma za účelom jeho prevádzky na danej linke, by tieto podmienky splnené boli. Čitatelia si určite spomenú, že problémy s identifikovaním majetku v IAS 17 viedli k potrebe jeho doplnenia interpretáciou IFRIC 4, tá už po vydaní IFRS 16 stratila svoje opodstatnenie a aj preto bola ním zrušená.

Zásadnou zmenou, ktorú IFRS 16 z hľadiska *nájomcov* priniesol, bolo to, že v ich prípade sa *pravidlá pre finančný prenájom rozšírili na celú skupinu prenájomov*, s výnimkou 2 voliteľných výnimiek, ktoré sme už spomenuli a pri ktorých sa používa postup ako pri operatívnom prenájme (hoci sa u *nájomcov* pojem *operatívny* už nevyskytuje). V porovnaní so slovenskou právnou úpravou neexistuje ani obmedzenie, že *nájomca* môže v svojej účtovnej závierke vykazovať výlučne hmotný majetok. Podľa IFRS 16. 3. a a IAS 38.6 síce spadá prenájom *vybraných* kategórii *nehmotného* majetku do pôsobnosti IAS 38, prenájom všetkých ostatných je však podľa IAS 38. 3. c a IFRS 16.3 v pôsobnosti IFRS 16. Okrem samotného vykazovania prenajatého majetku u *nájomcu* prináša IFRS 16 určité rozdiely aj v oblasti jeho oceňovania.

K momentu získania práv na používanie predmetu prenájmu a teda nadobudnutia efektívnej kontroly by mal *nájomca* vykázat majetok a záväzky súvisiace s prenájomom. V porovnaní s IAS 17 (a aj národnou úpravou) sa práva na využívanie predmetu prenájmu podľa IFRS 16.47 môžu vykázat na samostatnej riadkovej položke „práva na využívanie predmetu prenájmu“ (resp. iný preklad pôvodného termínu „right of use assets“), avšak podnik môže zachovať aj doterajší spôsob a vykázat v súvahe predmet prenájmu v niektorej z existujúcich položiek položke podľa jeho povahy – tak, ako sme to už uvádzali v predchádzajúcej časti. Na rozdiel od operatívneho prenájmu podľa IAS 17 sa čiastka platená prenajímateľovi nevykazuje ako náklad, ale matematickým postupom (na rozdiel od SR, nie na základe dohodnutého splátkového kalendára) sa rozdelí na čiastku zodpovedajúcu úrokom a čiastku zodpovedajúcu zníženiu istiny. Na druhej strane, pretože práva na

využívanie predmetu prenájmu po čase expirujú, zahrnú sa do nákladov aj odpisy tohto majetku. Dokonca aj v prípade, ak by výsledná suma nákladov bola podľa IAS 17 (resp. postupov účtovania) zhodná so sumou podľa IFRS 16, môže prísť k rozdielom v prípade ukazovateľov EBIT a EBITDA a to kvôli tomu odlišnému zohľadňovaniu prevádzkových nákladov (IAS 17) na jednej strane a úrokov a odpisov (IFRS 16) na strane druhej.

V porovnaní s národnými účtovnými predpismi v oblasti finančného prenájmu je možné pri použití IFRS 16 u *nájomcu* identifikovať rozdiely aj pri prvotnom zaúčtovaní majetku. Na rozdiel od ustanovenia § 30a ods. 7 *postupov účtovania* sa prvotné zaúčtovanie prenajatého majetku u *nájomcu* nevykonáva v deň jeho prijatia (hoci si skôr



K momentu získania práv na používanie predmetu prenájmu a teda nadobudnutia efektívnej kontroly by mal *nájomca* vykázat majetok a záväzky súvisiace s prenájomom.

myslíme, že správnejšia formulácia by mala byť „ku dňu prijatia“) ale v deň *sprístupnenia majetku* *nájomcovi na užívanie* (IFRS 16.26). Ide o nepatrný rozdiel, avšak formulácia *postupov účtovania* nepriamo implikuje existenciu formálneho aktu (u niekoho dokonca aj s predstavou preberacieho protokolu). V niektorých prípadoch však prijatie nie je úplne reálne – napríklad aj preto, že umiestnenie majetku v priestoroch *nájomcu* je síce *významným indikátorom* prenájmu (hoci nie jediným), avšak nejde o *nutnú podmienku* (IFRS 16.IE.3 uvádza ako príklad prenajatého majetku aj optické káble, u ktorých môže časť nachádzajúca sa u *nájomcu* byť reálne zanedbateľná). Súčasťou rozdielov pri prvotnom zaúčtovaní prenajatého majetku u *nájomcu* je aj jeho ocenenie. Ak si predstavíme najjednoduchší príklad, pracuje IFRS 16 s predpokladom diskontovania a) súčtu platieb

za prenájom a negarantovanej zvyškovej hodnoty na b) súčet reálnej (férovej) hodnoty a prvotných nákladov na prenájom vynaložených prenajímateľov. V takom prípade je výsledkom jediná diskontná sadzba, označovaná v dikcii IFRS 16 ako *implicitná úroková miera prenájmu*. *Postupy účtovania* takisto pracujú s koncepciou diskontnej sadzby (môže to byť *efektívna úroková miera* alebo aj *prírastková výpožičková úroková miera* alebo aj niečo iného), avšak neuvádzajú spôsob jej zistenia. *Nájomca* má touto sadzbou diskontovať budúce platby na hodnotu istiny u prenajímateľa, súčasťou týchto platieb je aj dohodnutá kúpna cena. Na rozdiel od IFRS 16 sa však neuvádza, ako postupovať v situácii ak má *nájomca* právo kúpy ale (napríklad s ohľadom na podmienky) nie je pravdepodobné, že ju zrealizuje. Rovnako sa neuvádza, že súčasťou hodnoty budúcich platieb je aj *garantovaná zvyšková hodnota* predmetu prenájmu na konci doby prenájmu, pričom pri nízkom pomere medzi touto dobou a životnosťou prenajímaného majetku môže byť táto hodnota pomerne významná. Dôvod, prečo sa táto hodnota neberie v národných účtovných predpisoch do úvahy, je asi prozaický – ak sa predpokladá, že *nájomca* má právo predmet prenájmu kúpiť a súčasne sa (z nejakých dôvodov) predpokladá, že toto právo aj využije, nemá zvyšková hodnota z pohľadu *nájomcu* zmysel. Aj jej existencia v IFRS 16 však vedie k tomu, že hodnota prenajatého majetku u *nájomcu* a prenajímateľa sa môže líšiť. Predpoklad § 30 ods. 1 písmena d) *postupov účtovania* o zhode istín *nájomcu* a prenajímateľa tak nemusí platiť, pretože: a) u *nájomcu* sa zvyšková hodnota berie do úvahy iba v rozsahu garancií poskytnutých *nájomcom* či jemu spriaznenej strane, b) u prenajímateľa sa okrem hodnoty podľa predchádzajúceho písmena berú do úvahy aj ostatné garancie, ak neboli poskytnuté jemu spriaznenou stranou, c) prenajímateľ používa pri diskontovaní vždy *implicitnú úrokovú mieru* (IUM), kým *nájomca* má (ale iba ak nepozná IUM) uplatniť aj úrokovú mieru dodatočného financovania.

Národné účtovné predpisy síce v prípade stanovenia prvotnej hodnoty majetku a záväzkov z prenájmu (u *nájomcu*) odkazujú na sumu platieb, avšak nehovorí, akým spôsobom zohľadniť mieru pravdepo-

dobnosti ich vzniku. Týka sa to predovšetkým samotnej doby prenájmu, ako aj platieb, ktorých vznik či výška je podmienená budúcimi skutočnosťami. Opäť nejde iba o akademickú diskusiu – ako má nájomca postupovať v prípade, ak zmluva určuje dobu prenájmu majetku so životnosťou 20 rokov na dobu 2 rokov, avšak s možnosťou opätovného predĺžovania za podmienok, ktoré sú pre neho výhodné? Ako postupovať v prípade, ak by sa napríklad predmet prenájmu po 2 rokoch zamenil za identické dvojča (ale nie totožný majetok), ktorý by sa opäť prenajal na 2 roky (pričom, z pohľadu nájomcu by *fakticky* nedošlo k prerušeniu používania identického predmetu prenájmu)? V prípade platieb pritom vieme, že istá ich časť je podmienená aj udalosťami, ktorí v čase prvotného zaúčtovania nie sú úplne isté. Príkladom je už spomínaná cena pri uplatnení opcie na kúpu predmetu prenájmu na jeho konci, či sankcie za odstúpenie od zmluvy. Iným príkladom sú platby nájomného v obchodných centrách, ktoré okrem fixnej zložky môžu zahŕňať aj variabilnú, odvodenú od výšky mesačných tržieb. V uvedených prípadoch uplatňuje IFRS 16 rozumný prístup, na základe ktorého sa rozlišuje miera rizika novej subjektivity. V prípade opčných platieb (výška je známa, ale existuje neurčitost' vzniku) sú tieto zahrnuté do sumy platieb nájomného a teda aj hodnoty práv na využívanie predmetu prenájmu v prípade, ak sú primerane isté. Variabilné platby (kde nie je výška presne známa) sa zohľadnia pri stanovení platieb nájomného iba v rozsahu, v ktorom je táto variabilita viazaná indexovo (napríklad úrokové sadzby) resp. ak ide o zdanlivo neisté platby (napr. ak nájomné bude vo výške 15 000 EUR ak priemerná mesačná teplota nebude nižšia ako mínus 150°C (čo bude splnené asi vždy; preto ide o *zdanlivú* neistotu)).

Zatiaľ teda vieme, že záväzok nájomcu voči prenajímateľovi pri prvotnom za-

účtovaní prenájmu zodpovedá súčasnej hodnote fixných platieb, časti opčných platieb a časti variabilných platieb, pričom sa do jeho sumy zahrnie aj suma zvyškovej hodnoty garantovanej nájomcom. Prvotná hodnota práv na používanie predmetu prenájmu je podľa IFRS 16 stanovená ako súčet a) hodnoty záväzku voči prenajímateľovi, b) rezervy na odstránenie predmetu prenájmu resp. jeho uvedenie do požadovaného stavu a c) niečoho, čo by sme mohli označiť ako *čisté priame náklady vynaložené nájomcom v súvislosti s prenajmom*. Za čisté priame náklady pritom považujeme rozdiel



Zmena výšky variabilných platieb, ktoré neboli zahrnuté do prvotnej výšky záväzku z prenájmu sa vykáže podľa IFRS 16.38.b výsledkovo.

medzi tým, čo nájomca vynaloží (a nemusí to byť iba vo forme záväzku ako to trochu obmedzujúco predpokladá § 30a ods. 7 *postupov účtovania*) a stimulmi, ktoré nájomca získa od prenajímateľa, spravidla na začiatku prenájmu. Rezervu majetku na demontáž majetku a rekultiváciu lokality, v ktorej sa nachádza, poznáme už z ustanovenia IAS 16. 16. c v prípade dlhodobého prevádzkového hmotného majetku. IFRS 16 k tomu ešte pridáva odhad výdavkov nájomcu na uvedenie predmetu prenájmu do stavu deklarovaného prenajímateľom v zmluve o prenájme. Opäť pre úplnosť doplníme, že zmena odhadovanej výšky rezervy vytvorenej podľa IAS 16. 16. c sa účtovne zobrazí podľa interpretácie IFRIC 1.

Po prvotnom zaúčtovaní sa bude právo na využívanie predmetu prenájmu oceňo-

vať na základe povahy predmetu prenájmu buď v súlade s IAS 40 (výsledkové preceňovanie na férovú/reálnu hodnotu) alebo IAS 16 (znižovanie obstarávacích nákladov o oprávky a opravné položky, resp. súvahové preceňovanie na férovú/reálnu hodnotu, následne zníženú o oprávky a prípadné opravné položky). V prípade odpisovania platí, že práva na využívanie predmetu prenájmu sa odpisujú po dobu životnosti predmetu prenájmu (ak sa predpokladá, že po ukončení prenájmu dôjde k jeho prevodu na nájomcu), resp. po dobu platnosti daného práva. Zmena výšky rezervy na demontáž, rekultiváciu a uvedenie predmetu prenájmu do požadovaného stavu by sa, per analogiam, mala riadiť IFRIC 1.

Zmena výšky variabilných platieb, ktoré *neboli zahrnuté do prvotnej výšky záväzku* z prenájmu (tie, ktoré neboli stanovené indexovo, príkladom môže byť zvýšené nájomné o percentuálny podiel na vyšších tržbách), sa vykáže podľa IFRS 16. 38. b výsledkovo (s vplyvom na VH). Na druhej strane, zmena výšky platieb, ktoré *boli zahrnuté do odhadu sumy záväzkov* sa podľa IFRS 16, za súvstažne zobrazí so zmenou majetku (práva na využívanie predmetu prenájmu), prípadný záporný rozdiel (napríklad, ak by mal majetok nižšiu hodnotu ako suma, o ktorú sa znižuje záväzok) by sa vykázala ako náklad. Výška tejto zmeny vychádza z nového odhadu platieb, pričom sa na prepočet na súčasnú hodnotu používa pôvodná diskontná sadzba, okrem štyroch prípadov: a) nájomca upravil odhadovanú dĺžku obdobia prenájmu, b) došlo ku zmene predpokladu využitia opcie na kúpu predmetu prenájmu, c) výška platieb je závislá od iných ako fixných úrokových sadzieb a/alebo d) došlo ku zmene podmienok uvedených zmluve o prenájme a nie sú splnené podmienky pre to, aby výsledok tejto modifikácie nebol identifikovaný ako samostatná zmluva. ■

Hoci je IFRS 16 jedným z celého radu medzinárodných štandardov, ktorých vplyv sa v SR do určitej miery podceňuje, viedlo jeho zavedenie v SR k identifikovanému zvýšeniu hodnoty majetku (a samozrejme, aj záväzkov) u spoločností ktoré podľa neho postupujú o neuveriteľných viac ako 1,73 mld. EUR. To má (a bude mať) vplyv na výsledok hospodárenia a (v určitom rozsahu) aj na základ dane z príjmov právnických osôb.

Použitá literatúra:

1. IFRS Foundation. The Annotated IFRS® Standards. London : 2021. ISBN 978-1-911629-86-3

Rozloženie dôkazného bremena pri preukazovaní nároku na odpočet DPH a pochybnosti správcu dane



Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 10Šžfk/44/2019 zo dňa 24. novembra 2020; Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil rozsudok Krajského súdu v Prešove, č. k. 3S/54/2017-55 z 13. septembra 2018 tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.



Právna úprava: § 3 ods. 3, 6, § 24 ods. 1, 2 Daňového poriadku, § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH

Prejudikatúra:

1. Rozsudok 1Sžfk/22/2019 z 26. mája 2020
2. Rozsudok 6Sžfk/40/2018 z 3. septembra 2019
3. Rozsudok 1Sžfk/16/2018 z 13. septembra 2019

Odôvodnenie

1. Rozsudkom č. k. 3S/54/2017-55 z 13. septembra 2018 Krajský súd v Prešove podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1343445/2017 z 21. septembra 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 104522812/2016 z 21. decembra 2016, ktorým správca dane žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) v sume 2081 eur za zdaňovacie obdobie február 2013.
2. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) za zdaňovacie obdobie január až december 2013. Za zdaňovacie obdobie február 2013 správca dane žalobcovi neuznal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa P, s.r.o., a to z faktúry č. 2013071 z 19. februára 2013 za dodanie tovaru v celkovej sume 4476 eur (základ dane 3730 eur, DPH 746 eur), z faktúry č. 2013072 z 22. februára 2013 za dodanie tovaru v celkovej sume 2460 eur (základ dane 2050 eur, DPH 410 eur) a z faktúry č. 2013073 z 25. februára 2013 za dodanie tovaru v celkovej sume 5550 eur (základ dane 4625 eur, DPH 925 eur). Vykonaným dokazovaním bolo podľa žalovaného preukázané, že nedošlo k dodaniu tovaru od spoločnosti A, s.r.o. pre daňový subjekt P, s.r.o. (dodávateľ žalobcu), preto nemohlo dôjsť ani k dodaniu toho istého tovaru od spoločnosti P, s.r.o. pre žalobcu. Tým, že nedošlo k dodaniu tovaru od spoločnosti P, s.r.o., nedošlo u tejto spoločnosti k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z., a tým žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 tohto zákona.
3. Krajský súd v Prešove po preskúmaní veci dospel k záveru, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane sú v súlade so zákonom. V odôvodnení napadnutého rozsudku k námietke žalobcu, že protokol o výsledku daňovej kontroly iného daňového subjektu bol jediným dôkazom pre vyvodenie záverov v neprospech žalobcu krajský súd uviedol, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal ústne pojednávanie s konateľom spoločnosti R, s.r.o., právnym nástupcom P, s.r.o. (dodávateľa žalobcu), z ktorého spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 104080826/2016 z 11. októbra 2016. Správca dane hodnotil všetky dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti v súlade s § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“), prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Správca dane po vykonaní daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až jún 2013 u daňového subjektu P, s.r.o. vypracoval protokol zo 6. augusta 2014. Výsledky zistení uvedených v predmetnom protokole správca dane použil v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz pri kontrole DPH za zdaňovacie obdobie február 2013 u žalobcu.

Správca dane nespochybnil nákup tovaru ako taký, ale na základe získaných dôkazov spochybňuje nákup tovaru od spoločnosti P., s.r.o. a následne neuznáva nárok na odpočítanie dane z dokladov vystavených spoločnosťou P., s.r.o. tak, ako je to uvedené v rozhodnutí správcu dane.

4. Krajský súd považoval za nedôvodnú taktiež námietku žalobcu, že postupom správcu dane bola obmedzená zásada bezprostrednosti dokazovania, priama účasť žalobcu na vykonaných dôkazných úkonoch, čím malo dôjsť k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. Krajský súd konštatoval, že počas daňovej kontroly správcu dane neobmedzil daňový subjekt na jeho právach. Umožnil žalobcovi vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, spôsobu ich zistenia tak, ako to ukladá Daňový poriadok. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa k protokolu o výsledku daňovej kontroly, túto možnosť však nevyužil, preto je nedôvodná námietka, že bol ukrátený na svojich zákonných právach. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v uznesení sp. zn. 1Sžr/38/2011 z 8. novembra 2011, podľa ktorého práva patria len bdelým.
5. Námietku žalobcu, že správca dane rozšíril dôkazné bremeno na žalobcu, považoval krajský súd za nedôvodnú. Žalobca je povinný preukázať a správca dane je oprávnený preveriť, kým a ako sa plnenie uskutočnilo. Žalobca nepreukázal, že k dodaniu tovaru zo strany konkrétneho dodávateľa došlo, preto správca dane nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z týchto zdanielných obchodov. Naopak, správca dane dokázal, že zo strany dodávateľa išlo len o formálne vystavenie faktúr bez reálneho dodania tovaru. Je logické, že keďže dodávateľ nedodal tovar, nevznikla mu ani daňová povinnosť, a preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. Povinnosťou žalobcu bolo predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdanielné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, čo sa vzhľadom na zistené skutočnosti nestalo.
6. Krajský súd ďalej konštatoval, že dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte, pričom tiež poukázal na hmotnoprávnu povahu podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. Krajský súd uviedol, že z judikatúry najvyššieho súdu jednoznačne vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočet DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právnym. Podľa krajského súdu správca dane štetrením zistil také objektívne skutočnosti, na základe ktorých mal dôvodnú pochybnosť o reálnom uskutočnení deklarovaných plnení, a tieto žalobca neodstránil. Žalobca bol oboznamovaný s výsledkami štetrenia a zisťovania, avšak nepredložil dôkazy preukazujúce skutočné naplnenie podmienok uvedených v § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelov jeho hospodárskej činnosti a aby zabránil tomu, že sa ocitne v dôkaznej núdzi.
- Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom vzťahu. Správca dane dostatočne vyčerpал svoje dôkazné bremeno, keď preveril všetky možné skutočnosti týkajúce sa predmetných faktúr.
7. Krajský súd tiež poukázal na zásadu voľného hodnotenia dôkazov v daňovom konaní a tiež uviedol, že dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Zároveň krajský súd zdôraznil, že ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011). V tejto súvislosti krajský súd dal do pozornosti aj rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/66/2016 z 31. mája 2018, z ktorého vyplýva, že „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt, ako podnikateľ, koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme v reálnom čase uskutočňovania obchodu ziskávať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti“.
8. Záverom krajský súd poukázal aj na konštantnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok z 21. januára 2009 vo veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok z 19. apríla 1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp.zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06), podľa ktorých nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Podľa krajského súdu sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov.
9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň žiadal rozhodnúť o trovách konania. Kasačnú sťažnosť odôvodnil tým, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.) a tiež tým, že krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h) S.s.p.).

10. Podľa sťažovateľa krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že porušil právo žalobcu na riadne odôvodnenie rozhodnutia, pričom išlo o porušenie takej intenzity a rozsahu, že súd znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Krajský súd v plnom rozsahu prevzal závery preskúmaného rozhodnutia žalovaného, čo do skutkových zistení, ako aj právneho posúdenia, pričom vlastnému právnemu odôvodneniu záverov venuje pozornosť v minimálnom rozsahu. S argumentáciou žalobcu sa vysporiadal len formálne bez toho, aby prezentoval vlastné závery ako výsledok konfrontácie záverov žalovaného a námietok žalobcu a predstavil ich zákonne konformným spôsobom. Písomné vyhotovenie rozhodnutia krajského súdu neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre jeho rozhodnutie. Požiadavky na presvedčivosť odôvodnenia rozsudku vyplývajúce z ustanovenia § 139 ods. 2 S.s.p. nemôžu byť naplnené jednostrannou obhajobou záverov správnych orgánov. V postupe krajského súdu sa nejedná o jednu izolovanú vadu konania, ale o množstvo procesných väd takého charakteru a intenzity, že ich dôsledkom je to, že súdne konanie ako celok bolo nespravodlivé, a preto aj jeho výsledok s dopadom na hmotnoprávne posúdenie veci je nespravodlivý.

11. Krajský súd síce nesúhlasil s tým, že protokol z daňovej kontroly u daňového subjektu P., s.r.o. bol jediným dôkazom v neprospech sťažovateľa, no nikde neuviedol, ktorý ďalší dôkaz bol ešte v neprospech sťažovateľa. Sťažovateľ namieta, že zásada úzkej súčinnosti vyplývajúca z ustanovenia § 3 ods. 2 Daňového poriadku nie je naplnená tým, ako uvádza krajský súd, že sťažovateľ mal možnosť vyjadriť sa k protokolu.

12. Sťažovateľ poukázal na to, že v žalobe namietal, že správca dane pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Namietal, že ak dôkazné bremeno z prijatých plnení od spoločnosti A., s.r.o. nesplnila spoločnosť P., s.r.o., potom sa toto plnenie musí posúdiť samostatne. Ak spoločnosť P., s.r.o. neuniesla dôkazné bremeno k preukázaniu odpočítania dane z faktúr od dodávateľa A., s.r.o. nie je možné toto zistenie mechanicky aplikovať do obchodného vzťahu medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom P., s.r.o. formou finálneho záveru, že ak nedošlo k dodaniu tovaru od spoločnosti A., s.r.o. pre spoločnosť P., s.r.o., nemohlo dôjsť k dodaniu toho istého tovaru od spoločnosti P., s.r.o. sťažovateľovi. Krajský súd pritom odpoveď na túto zásadnú námietku zredukoval na oznámenie finálneho záveru, že sťažovateľ nepreukázal, že

k dodaniu tovaru zo strany konkrétneho dodávateľa došlo, naopak, správca dane dokázal, že zo strany dodávateľa išlo len o formálne vystavenie faktúr bez reálneho dodania tovaru.

13. K rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/9/2012, na ktorý krajský súd poukázal, sťažovateľ uviedol, že skutkový stav, z ktorého tento rozsudok vychádzal, bol zásadne odlišný od skutkového stavu vo veci sťažovateľa. Vo veci sťažovateľa konateľ spoločnosti P., s.r.o. M. U. potvrdil dodanie tovaru a popísal priebeh obchodov. Ak správca dane bez akéhokoľvek racionálneho zdôvodnenia pripúšťa, že za daného stavu mal sťažovateľ označiť skutočného dodávateľa, ktorý by identické plnenie mohol dodať bez faktúry a zaplatenia, potom jeho rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť.

14. Sťažovateľ namietal závery krajského súdu, že správca dane zistil objektívne skutočnosti, na základe ktorých mal dôvodnú pochybnosť o reálnom uskutočnení deklarovaných plnení, a tieto sťažovateľ neodstránil. Podľa sťažovateľa z obsahu rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že v spoločnosti A., s.r.o. nebolo možné preveriť požadované skutočnosti a spoločnosť P., s.r.o. svoje dôkazné bremeno neuniesla, pretože nepredložila žiadne dôkazy o nákupe tovaru. Tomuto zisteniu nezodpovedá záver daňových orgánov, že k dodaniu tovaru od spoločnosti A., s.r.o. pre daňový subjekt P., s.r.o. nedošlo. Objektívne zistenou skutočnosťou bolo to, že v spoločnosti A., s.r.o. nebolo možné preveriť požadované skutočnosti, čo znamená, že nebolo



**Ak neuniesol
dodávateľ
daňového
subjektu
svoje dôkazné
bremeno vo
vzťahu k svojmu
subdodávateľovi,
nie je možné
vylúčiť, aby
v samostatnom
konaní voči
daňovému
subjektu táto
skutočnosť
preukázaná bola.**

možné ani zistiť, či k plneniu došlo alebo nedošlo. Stav veci zistený v daňovom konaní, z ktorého mali rozhodnutia správnych orgánov vychádzať, bol podľa sťažovateľa taký, že v spoločnosti A., s.r.o. nebolo možné plnenie preveriť, spoločnosť P., s.r.o. svoje dôkazné bremeno neuniesla, a nie taký, že k dodaniu tovaru od spoločnosti A., s.r.o. pre daňový subjekt P., s.r.o. nedošlo. Sťažovateľ pritom v tejto súvislosti s odkazom na judikatúru Najvyššieho správneho súdu Českej republiky poukázal na to, že ak neuniesol dodávateľ sťažovateľa svoje dôkazné bremeno a nepreukázal konkrétne skutočnosti vo vzťahu k svojmu subdodávateľovi, nie je možné vylúčiť, aby v samostatnom konaní voči sťažovateľovi táto skutočnosť preukázaná bola. Sťažovateľovi nie je zrejmé a krajský súd to nikde neuvádza, ako sťažovateľ mohol odstrániť pochybnosti, na ktorých odstránenie nemal žiadny dosah.

15. Sťažovateľ poukázal na konštatovanie krajského súdu, podľa ktorého mal sťažovateľ preukázať, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelov jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v dôkaznej núdzi. Ak podľa krajského súdu zo strany dodávateľa išlo len o formálne vystavenie faktúr bez reálneho dodania tovaru, potom išlo o daňový podvod a sťažovateľ bol priamym a vedomým účastníkom

daňového podvodu. Za danej situácie vystáva podľa sťažovateľa otázka, aké všetky rozumné opatrenia a starostlivosť mal prijať a aké dôkazy o uskutočnení (fiktívneho) obchodu mal získavať. Z uvedeného je zrejmé, že rozsudok súdu je založený na protirečivých záveroch, ktoré popierajú pravidlá formálnej a právnej logiky a takýto rozsudok je arbitrárny.

16. Sťažovateľ ďalej namietal, že krajský súd sa len formálne vysporiadal s tvrdením sťažovateľa, že správne orgány nepostupovali v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, nezahodnotili všetky dôkazy a neprihliadli na všetko, čo vyšlo najavo. Sťažovateľ namietal, že konateľ spoločnosti P, s. r. o. potvrdil dodanie tovaru a popísal priebeh obchodov. Zároveň poukázal na to, že medzi faktúrami za nákup tovaru od dodávateľa P, s.r.o., dodacími listami, platbami, skladovou evidenciou sťažovateľa je vecná, časová a cenová súvislosť a ak tieto doklady a dôkazy sú súčasťou uceleného logicky previazaného reťazca dôkazov, nebol dôvod pochybovať o ich správnosti a hodnovernosti. Z rozhodnutí správnych orgánov a ani z rozsudku nevyplýva, akými dokladmi a dôkazmi mal sťažovateľ disponovať, resp. čo zanedbal.
17. Podľa sťažovateľa v odkaze krajského súdu na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/66/2016 absentuje čo aj minimálna miera racionality a konzistencie skutkovej a právnej argumentácie, nakoľko ťažiskové námietky v žalobe boli formulované úplne jednoznačne a boli založené najmä na tom, že sťažovateľ znášal dôkazné bremeno len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdil, že nie je možné dôkazné bremeno na ťarchu sťažovateľa vykladať extenzívne a zaťažovať ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval, že každé plnenie sa musí posudzovať samostatne a ak neunesol dodávateľ sťažovateľa svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k svojmu subdodávateľovi, nie je možné vylúčiť, aby v samostatnom konaní voči sťažovateľovi táto skutočnosť preukázaná bola, a že správca dane pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.
18. Sťažovateľ tiež namietal, že ak správne orgány za daného stavu pripúšťajú, že identický tovar mohol dodať bez faktúry a zaplatať iný dodávateľ, potom tieto rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Krajský súd sa uvedenou ťažiskovou žalobnou námietkou vôbec nezaoberal.
19. Podľa sťažovateľa sa krajský súd zároveň odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Sťažovateľ v žalobe intenzívne poukazoval na pomerne širokú škálu judikatúry vrátane judikatúry kasačného súdu, na ktorú však krajský súd v žiadnej časti svojho rozhodnutia nereflektoval a nijako sa s ňou nevysporiadal. Išlo pritom o judikatúru, ktorá v značnej miere podporovala argumentáciu sťažovateľa súvisiacu s jeho dôkaznou povinnosťou, ako aj to, že dôkazy majúce pôvod v inom konaní nemôžu byť rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane prioritne založí svoje rozhodnutie. Podľa sťažovateľa, ak krajský súd nepovažoval prezentovanú a citovanú judikatúru za právne a odborne relevantnú, mal uviesť dôvody, ktoré ho k takémuto záveru viedli. Krajský súd v rozpore s ustanovením

§ 139 ods. 3 S.s.p. odklon od ustálenej rozhodovacej praxe nijako neodôvodnil.

20. Sťažovateľ opätovne poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžf/10/2012 z 28. novembra 2012, z ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt, je jasne limitované ustanovením § 24 ods. 1 Daňového poriadku, ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zatažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval.“ Sťažovateľ poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 1/2011 z 15. marca 2011, z ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne a správca dane pričítal daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.
21. Obdobné závery podľa sťažovateľa vyplývajú aj z iných rozsudkov Najvyššieho súdu (napr. sp. zn. 3 Sžf/1/2010 z 19. augusta 2010, 4 Sžf 16/2010 z 18. novembra 2010, 3 Sžf 44/2011 z 11. septembra 2012, 5 Sžf 3/2012 z 29. októbra 2012, 6 Sžf 10/2012 z 28. novembra 2012, 8 Sžf 9/2013 z 20. februára 2014 a iné), ktoré sú kasačnému súdu známe, preto sťažovateľ považoval za nadbytočné ich citovať. Z napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že krajský súd identickú otázku, ktorá už bola právoplatne vyriešená uvedenými rozsudkami Najvyššieho súdu, riešil podstatne odchylným spôsobom bez toho, aby sa argumentačne vyrovnal s týmito rozsudkami. Postup všeobecného súdu, ktorý aplikuje určité ustanovenie zákona bez relevantných dôvodov v rozpore s konštantnou rozhodovacou praxou, treba považovať za postup arbitrárny.
22. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby Najvyšší súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Podľa žalovaného sťažovateľ okrem dôvodov, ktoré smerujú proti odôvodneniu rozsudku, opakuje dôvody uvedené v žalobe, pričom žalovaný sa k nim vyjadril vo vyjadrení zo 14. marca 2018 a na tomto vyjadrení trvá. K dôvodom sťažnosti smerujúcim k odôvodneniu rozsudku krajského súdu žalovaný uviedol, že nie je v jeho kompetencii sa k nim vyjadrovať.
23. **Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, postupom podľa § 452 a nasl. Správneho súdneho poriadku preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jedomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.** Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 Správneho súdneho poriadku).
24. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorým bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2081 eur za zdaňovacie obdobie február 2013. Daňové orgány ustálili, že nedošlo k dodaniu tovaru

od spoločnosti A., s.r.o. pre daňový subjekt P., s.r.o. (dodávateľ sťažovateľa), preto nemohlo dôjsť ani k dodaniu toho istého tovaru od spoločnosti P., s.r.o. pre sťažovateľa. Tým, že nedošlo k dodaniu tovaru od spoločnosti P., s.r.o., nedošlo u tejto spoločnosti k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z., a preto sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 tohto zákona.

- 25.** Úlohou Najvyššieho súdu v kasačnom konaní bolo preskúmať napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorým bola žaloba zamietnutá, nakoľko sa krajský súd stotožnil so záverom žalovaného vyjadreným v preskúmanom rozhodnutí. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávny procesný postup krajského súdu, ktorý mal za následok znemožnenie účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, a to najmä vo vzťahu k miere zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom v daňovom konaní a jednostrannému hodnoteniu dôkazov.
- 26.** Základnou úlohou správneho súdnictva je poskytnutie súdnej ochrany v medziach vymedzených v Ústave Slovenskej republiky. Aj keď sťažovateľ neoznačil osobitne ako dôvod kasačnej sťažnosti nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, kasačný súd konštatuje, že tento možno vyvodíť z obsahu kasačnej sťažnosti v spojení so sťažnostným bodom, ktorým sťažovateľ žiadal zmenu rozhodnutia krajského súdu a zrušenie napadnutého rozhodnutia. Sporným medzi účastníkmi bol výklad niektorých ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. a Daňového poriadku, ako aj to, či sťažovateľovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 pri ním tvrdenej dodávke tovaru od dodávateľa P., s.r.o.
- 27.** Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu dane zameranú na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2013. V zdaňovacom období február 2013 si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa P., s.r.o., a to z faktúry č. 2013071 z 19. februára 2013 za dodanie tovaru v celkovej sume 4476 eur (základ dane 3730 eur, DPH 746 eur), z faktúry č. 2013072 z 22. februára 2013 za dodanie tovaru v celkovej sume 2460 eur (základ dane 2050 eur, DPH 410 eur) a z faktúry č. 2013073 z 25. februára 2013 za dodanie tovaru v celkovej sume 5550 eur (základ dane 4625 eur, DPH 925 eur).
- 28.** Z obsahu administratívneho spisu (zápisnica o ústnom pojednávaní z 03. 12. 2015) vyplýva, že sťažovateľ odovzdal správcovi dane doklady za obdobie január - december 2013 a to: evidenciu DPH + daňové priznania, daňové priznanie k DPFO za rok 2013, výkaz o príjmoch a výdavkoch, výkaz o majetku a záväzkoch, inventúrny súpis dlhodobého majetku, daňové odpisy dlhodobého majetku, evidencia tržieb ERP - 7 ks, knihu pohľadávok, odberateľské faktúry č. 0012013-200213, peňažný denník, pokladničnú knihu, bankové výpisy, evidenciu dodávateľských faktúr, dodávateľské faktúry - tuzemsko (interné číslo dokladu DF13001-13288), dodávateľské faktúry - zahraničie (interné číslo dokladu ZF 13/001 - ZF 13/120, príjmové pokladničné doklady č. P001-P186, výdavkové pokladničné doklady č. V001-V359, zmluvy o prenájme nehnuteľností 15 ks. Zároveň spolu s odvolaním proti prvostupňovému rozhodnutiu predložil osobitne za zdaňovacie obdobie február 2013 dodacie listy od spoločnosti P., s.r.o. a prevodky medzi skladmi.
- 29.** Správca dane použil ako dôkaz podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku protokol z daňovej kontroly spoločnosti P., s.r.o. za zdaňovacie obdobia január 2013 až jún 2013 č. 9712402/5/3763810/2014 zo 6. augusta 2014, z ktorého vyplýva, že spoločnosť P., s.r.o. nakupovala tovar od spoločnosti ADEXO, s.r.o. Z odpovede na dožiadanie vyplynulo, že A., s.r.o. so správcom dane nespolupracuje, na adrese sídla nie je označené sídlo spoločnosti a spoločnosť na tejto adrese nesídlí, všetky písomnosti zasielané na adresu sa vracajú s poznámkou „adresát neznámy“. Keďže v spoločnosti A., s.r.o. nebolo možné preveriť požadované skutočnosti, správca dane vyzval P., s.r.o. na predloženie dôkazov.
- 30.** Dňa 28. mája 2014 bola spoločnosť P., s.r.o. vymazaná z obchodného registra v dôsledku zlúčenia, právnym nástupcom sa stala spoločnosť R. s.r.o. Dňa 4. júna 2014 správca dane vykonal ústne pojednávanie s bývalým konateľom P., s.r.o. U. U. (konateľ P., s.r.o. od 26. marca 2013 do 27. mája 2014 - nie v čase preverovaných zdaniteľných obchodov), ktorý uviedol, že zmluva so spoločnosťou A., s.r.o. bola urobená osobne s konateľom tejto spoločnosti, meno však nevie, ale je uvedené na zmluve. Dopravu tovaru zabezpečovala spoločnosť A., s.r.o. do skladovacích priestorov vo Svite na ul. Štúrova, číslo nevie. Išlo o priestory, ktoré mala spoločnosť P., s.r.o. prenajaté, ale nevie, s kým bola táto nájomná zmluva uzatvorená, len si pamätá, že nájomné bolo 600 eur mesačne. Tovar skladal kamarát E. U., ktorý tam bol v autoservise.
- 31.** Preverení účtovných dokladov - výdavkové pokladničné doklady, dodávateľské faktúry správca dane zistil, že spoločnosť P., s.r.o. vo svojom účtovníctve za zdaňovacie obdobie január 2013 až jún 2013 neeviduje žiadne účtovné doklady za prenájom skladovacích priestorov. Miestnym zisťovaním správca dane zistil, že na ul. Štúrovej sa nenachádza žiaden autoservis, v ktorom by mohol pracovať E. U., ktorý mal pomáhať pri vykladaní tovaru, a ktorý by sedel so skladovacími priestormi tak, ako to uviedol U. U. (úradný záznam z 18. júna 2014).
- 32.** Správca dane vo vzťahu k daňovej kontrole u spoločnosti P., s.r.o. uzavrel, že keďže P., s.r.o. nepredložila žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali oprávnenosť vzniku práva na odpočítanie dane, okrem iných aj z faktúr od spoločnosti A., s.r.o., nespĺnila si dôkaznú povinnosť, nepreukázala, že došlo k dodaniu tovaru tak, ako je to uvedené na faktúrach od spoločnosti A., s.r.o., preto jej nevzniklo právo na odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti A., s.r.o.
- 33.** Počas daňovej kontroly u sťažovateľa správca dane zaslal spoločnosti R., s.r.o. výzvu na predloženie účtovných dokla-

dov a písomností daňového subjektu P., s.r.o. za zdaňovacie obdobie január až december 2013 (výzva z 09. 06. 2016). Doklady v lehote určenej vo výzve neboli predložené. Správca dane vykonal po opakovanom predvolaní a predvedení dňa 11. 10. 2016 ústne pojednávanie s U. I. (konateľ R., s.r.o. od 28. 05. 2013), ktorý uviedol, že nevie, či spoločnosť P., s.r.o. obchodovala so sťažovateľom, nevie, či došlo k dodaniu fakturovaného tovaru, nadobúdacie doklady nemá, nevie, či bola DPH priznaná a odvedená.

34. Ďalej sa vyjadril, že o zlúčení nevedel, túto skutočnosť sa dozvedel od majiteľa spoločnosti P., s.r.o. U. U., k preberaniu dokladov nedošlo a opísal postup, akým malo dôjsť k zlúčeniu spoločností P., s.r.o. a R., s.r.o., a že chcel spoločnosť prepísať na niekoho iného, keď zistil, že sú v spoločnosti R., s.r.o. problémy. K prepisu došlo u notárky v Prešove, kde išli spoločne so Š. H. (ktorý mal mať podľa vyjadrenia prístup na internetbanking spoločnosti R., s.r.o. a ktorý mal vybavovať zákazky pre R., s.r.o.) a U. U. s papiermi za účelom prepisu týchto spoločností na iného majiteľa. Notárka im pomohla vypísať papiere a tie následne odovzdali pánovi H., po čase sa dozvedeli, že spoločnosti R., s.r.o. a P., s.r.o. boli zlúčené (dňa 28. 05. 2014).

35. Správca dane na základe týchto skutočností konštatoval, že keďže nedošlo k dodaniu tovaru od spoločnosti A., s.r.o. pre daňový subjekt P., s.r.o., nemohlo dôjsť k dodaniu toho istého tovaru od spoločnosti P., s.r.o. pre sťažovateľa. Tým, že nedošlo k dodaniu tovaru od spoločnosti P., s.r.o., nedošlo u tejto spoločnosti k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. a tým sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.

36. O výsledku daňovej kontroly u sťažovateľa bol vyhotovený protokol č. 104293546/2016 zo dňa 09. 11. 2016, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole zaslal daňovému subjektu. Na základe výsledkov protokolu bolo vydané prvostupňové rozhodnutie o určení rozdielu dane v sume 2 081 eur za zdaňovacie obdobie február 2013.

37. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že zo spisového materiálu vyplýva, že k dodaniu tovaru od P., s.r.o. nedošlo. Zo získaných dôkazov vyplýva, že išlo len o formálne vystavenie faktúr zo strany dodávateľa. Keďže dodávateľ nedodal tovar, nevznikla mu daňová povinnosť, a preto sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. Na tomto závere podľa žalovaného nemení nič ani fakt, že daňový subjekt spolupracoval

s finančnou správou, odovzdal všetky doklady potrebné k daňovej kontrole. K námietke sťažovateľa, že ak by tovar nenakúpil, nepredal cez ERP, tak tržba by bola oveľa nižšia, a z danej tržby riadne zaplatil DPH, ako aj k predloženým dodacím listom od P., s.r.o., ako aj k prevodkám medzi jeho skladmi, žalovaný uviedol, že správca dane nespochybnil, že sťažovateľ predmetný tovar nakúpil a ani to, že ho následne predal. Spochybnil však nákup tovaru od vyššie uvedeného dodávateľa, a preto mu nevzniklo právo na odpočítanie dane. Na závere správcu dane nič nemení ani skutočnosť, že z tržby riadne zaplatil DPH. Dodacie listy a prevodky medzi skladmi nie sú dôkazmi o tom, že k dodaniu tovaru od konkrétneho dodávateľa skutočne došlo.

38. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že obdobná vec už bola predmetom konania pred kasačným súdom, ktorý vo veci rozhodol rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/22/2019 z 26. mája 2020 (rovnaké skutkové okolnosti, rozdiel je iba v zdaňovacom období), preto s odkazom na ustanovenie § 464 ods. 1 S.s.p. uvádza prevzatú časť jeho odôvodnenia, s ktorým sa v celom rozsahu stotožňuje a ktoré znie:



Podľa kasačného súdu nemožno súhlasiť so záverom krajského súdu, že sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami a správca dane dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov.

39. „Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že vo vzťahu k žalobným námietkam sťažovateľa, nie je napadnutý rozsudok krajského súdu dostatočne odôvodnený a vykazuje prvky arbitrárnosti, tak ako to namieta sťažovateľ v kasačnej sťažnosti, avšak vzhľadom na obsah sťažnostných bodov, má kasačný súd za to, že by nebolo účelné a hospodárne zrušiť napadnutý rozsudok krajského súdu, ale je potrebné pristúpiť priamo k zrušeniu napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktoré neposkytuje dostatočný podklad na vyvodenie záveru o tom, že sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. Kasačný súd sa preto neobmedzil na závery týkajúce sa nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu, resp. jeho odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, ale pristúpi k dôvodom, pre ktoré je potrebné zrušiť napadnuté rozhodnutie a zohľadnil námietky, ktoré nedostatočne a zároveň nesprávne vyhodnotil krajský súd, keď žalobu zamietol. Podľa kasačného súdu nemožno súhlasiť so záverom krajského súdu, že sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami a správca dane dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov.

40. Podľa názoru kasačného súdu napadnuté rozhodnutie vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu a je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Pokiaľ teda sťažovateľ namietal, že správne orgány nepostupovali v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, nezhodnotili všetky dôkazy a neprihliadli na všetko, čo vyšlo najavo, kasačný súd vyhodnotil túto námietku za dôvodnú. Kasačný súd má za

to, že z napadnutého rozhodnutia nevyplýva, ako sa žalovaný, resp. správca dane (a či vôbec) vysporiadal s dôkazmi predloženými sťažovateľom a obmedzil sa len na záver vyplývajúci zo vzťahu subdodávateľa a dodávateľa sťažovateľa.

41. Protokol z 06. 08. 2014 z daňovej kontroly u daňového subjektu P, s.r.o. bol pre správcu dane a žalovaného ťažiskovým dôkazom vo veci, pričom v napadnutom rozhodnutí je vzťahu subdodávateľa a dodávateľa venovaná značná pozornosť, bez toho, aby bola pozornosť zameraná na preukazovanie sporného zdaniteľného obchodu medzi dodávateľom P, s.r.o. a sťažovateľom a na dôkazy, ktoré boli v tomto smere predkladané sťažovateľom. Ako správne poukázal sťažovateľ, ak spoločnosť P, s.r.o. neuniesla dôkazné bremeno k preukázaniu odpočítania dane z faktúr od dodávateľa A., s.r.o. nie je možné toto zistenie mechanicky aplikovať do obchodného vzťahu medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom P, s.r.o. formou finálneho záveru, že ak nedošlo k dodaniu tovaru od spoločnosti A., s.r.o. pre spoločnosť P, s.r.o., nemohlo dôjsť k dodaniu toho istého tovaru od spoločnosti P, s.r.o. sťažovateľovi, ale je potrebné vyhodnocovať vzťah PULZE, s.r.o. a sťažovateľa samostatne.

42. Kasačný súd zároveň dodáva, že ak neuniesol dodávateľ sťažovateľa svoje dôkazné bremeno a nepreukázal konkrétne skutočnosti vo vzťahu k svojmu subdodávateľovi, nie je možné vylúčiť, aby v samostatnom konaní voči sťažovateľovi, táto skutočnosť preukázaná bola. Z napadnutého rozhodnutia nemožno vyvodit', aké dokazovanie bolo vykonané vo vzťahu ku konkrétnym zdaniteľným obchodom dodávateľa a sťažovateľa a ako bolo vyhodnotené, ani prečo považoval žalovaný (ani správca dane) sťažovateľom predložené dôkazy o dodaní tovaru od P, s.r.o. za nedostatočné na preukázanie nároku na odpočítanie dane.

43. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti ďalej poukázal na dôkazné bremeno daňového subjektu v daňovom konaní. Kasačný súd sa stotožňuje so závermi daňových orgánov, že pokiaľ daňový subjekt požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je jeho zákonnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne je správca dane oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie nadmerného odpočtu. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnil deklarováný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane. V danej veci však bolo napadnuté rozhodnutie vydané len na základe spochybnenia dodania tovaru subdodávateľom dodávateľovi a na tom

základe žalovaný (a rovnako správca dane) konštatoval, že nemohlo dôjsť k dodaniu tovaru od P, s.r.o. sťažovateľovi, čo nemožno bez preverenia deklarovaneho zdaniteľného obchodu vo vzťahu dodávateľa a sťažovateľa (vyhodnotenia relevantnosti jednotlivých dôkazov v prospech aj neprospech daňového subjektu) považovať podľa názoru kasačného súdu za náležité a dostačujúce.

44. Kasačný súd si dovoľí poukázať na rozhodnutie Najvyššieho súdu zo dňa 3. septembra 2019 sp. zn. 6Sžfk/40/2018, ktorú sa týka žalobcu a v ktorom kasačný súd uviedol, že: a) „... Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na to, že bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je len na správcovi dane, aby zistenie skutkového stavu bolo presné a úplné a závisí výlučne od správcu dane, aké dokazovanie za týmto účelom vykoná. Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadri pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane mal pochybnosti o tvrdeniach žalobcu a predložené dôkazy nemienil akceptovať, potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správca dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje taktiež na to, že v zmysle konštantnej judikatúry



Ak správca dane mal pochybnosti o tvrdeniach žalobcu a predložené dôkazy nemienil akceptovať, potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú.

„hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné“. O výklade daňových noriem daňovými orgánmi sa výstižne vyjadril aj Ústavný súd SR v Náleze sp. zn. I. ÚS 241/07 ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaním a rešpektovaním práv ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom.“

45. Kasačný súd poukazuje aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu zo dňa 13. septembra 2019 sp.zn. 1Sžfk/16/2018, v ktorom kasačný súd zdôraznil, že je nutné rozlišovať dôkazné bremeno daňového subjektu a správcu dane v konkrétnej veci. Z rozhodnutia vyplýva:

a) „32. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktorého vykonanie (uplatnenie) je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú

(a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie od konkrétneho dodávateľa (dodávateľov), je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz.

- b) 33. Ak však dôjde na základe ďalších zistení správca dane k spochybneniu, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených sporných faktúrach, má správca dane právo a zároveň povinnosť preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti žalobcovi a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. K nepriznaniu práva na odpočítanie dane na vstupe môže viesť už dôvodné spochybnenie skutočného dodania tovaru dodávateľom daňového subjektu deklarovaným v predložených faktúrach, spojené s následným nepredložením ďalších relevantných dôkazov a neunesením dôkazného bremena daňovým subjektom.

- c) 34. Iná situácia nastáva v prípade, ak daňový subjekt predložil listiny, ktoré preukazujú realizáciu zdaniteľného plnenia od dodávateľa spôsobom uvedeným na predložených dokladoch, avšak v dodávateľskom reťazci došlo k úniku dane a skutočnosti spochybňujúce realizáciu zdaniteľného plnenia nenastali u daňového subjektu a ani jeho dodávateľa (dodávateľov). V takom prípade by potom daňové orgány mali pokračovať v dokazovaní s poukazom na ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku, ktoré však v druhej vete predpokladá ako hypotézu svojej aplikácie účelové obchádzanie alebo znižovanie daňovej povinnosti, čo už vyžaduje aj určitú subjektívnu stránku u daňového subjektu. Pri preukázaní účasti daňového subjektu na daňovom podvode a s tým súvisiacej požiadavke na preukázanie jeho vedomosti o zapojení do podvodnej schémy či porušenia pravidiel primeranej obozretnosti daňového subjektu pri realizácii obchodných transakcií poznačených podvodom na dani, sú zaťažené dôkazným bremenom daňové orgány.

46. Daňové orgány zamerali svoju pozornosť najmä na dodávky tovaru dodávateľovi sťažovateľa od subdodávateľa,

ako je zrejmé z vyššie uvedených záverov kasačného súdu, ale nevykonali dostatočne potrebné dokazovanie, resp. nezohľadnili predložené dôkazy, týkajúce sa priamo deklarovanej dodávky tovaru od spoločnosti P., s.r.o. sťažovateľovi. Tieto skutočnosti týkajúce sa nevykonania a nezohľadnenia všetkých dôkazov, ktoré daňový subjekt poskytol, nenapravil ani žalovaný a premietli sa do napadnutého rozhodnutia žalovaného.

47. Kasačný súd považuje teda za dôvodnú námietku sťažovateľa týkajúcu sa neúmerneho prenášania dôkazného bremena na daňový subjekt, najmä vo vzťahu k tretím subjektom (preverovaným spoločnostiam A., s.r.o.), od ktorého mal byť tovar cez P., s.r.o. dodaný sťažovateľovi. Žalovaný sa skutočne iba obmedzil na konštatovanie, že A., s.r.o. nespolupracoval so správcou dane a bol nekontaktný, dodávateľ sťažovateľa P., s.r.o. nepredložil dôkazy preukazujúce nadobudnutie tovaru od A., s.r.o., a správca dane na základe týchto skutočností vyslovil následne skutkový záver, že ak nedošlo k dodaniu tovaru od A., s.r.o. k spoločnosti P., s.r.o., potom nemohlo dôjsť ani k dodaniu tovaru od P., s.r.o. sťažovateľovi. Takýto záver, že nebolo preukázané dodanie tovaru od subdodávateľa k dodávateľovi sťažovateľovi, ktorý navyše vychádza najmä zo zistení zachytených v protokole z daňovej kontroly (najmä viď bod č. 44 tohto rozsudku), ktorá prebiehala u subjektov, kam sťažovateľ nemohol procesne zasiahnuť, je predčasný na prijatie názoru o vedomosti účastí sťažovateľa na daňovom podvode.

48. Podľa názoru kasačného súdu je potrebné, ako bolo vyššie uvedené, dôsledne rozlišovať, čo tvorí dôkazné bremeno daňového subjektu a čo má povinnosť preukazovať správca dane, resp. žalovaný. Preukázanie splnenia podmienok na odpočet dane v zmysle § 49 a 51 zák.



Kasačný súd považoval za dôvodnú námietku sťažovateľa týkajúcu sa neúmerneho prenášania dôkazného bremena na daňový subjekt najmä vo vzťahu k tretím subjektom.

č. 222/2004 Z.z. je na strane daňového subjektu, ktorého zaťažuje dôkazná povinnosť vo vzťahu k preukázaniu splnenia formálnych rovnako aj materiálnych podmienok na odpočet, teda musí preukázať, že predložené doklady odrážajú skutočnosť. Ak však sťažovateľ predložil listiny preukazujúce realizáciu zdaniteľného plnenia od dodávateľa deklarovaným spôsobom (predložením listinných dôkazov na ústnom pojednávaní dňa 03. 12. 2015 a v odvolacom konaní), prípadne navrhol dôkazy na preukázanie uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemožno bez vyhodnotenia týchto dôkazov vydať rozhodnutie o nepreukázaní oprávnenosti nároku na odpočítanie dane.

49. Všetky hore uvedené právne závery kasačného súdu jednoznačne preukazujú dôvodnosť zrušenia napadnutého rozhodnutia, ktoré neposkytuje dostatočný podklad pre vyvodenie záveru o tom, že sťažovateľ nepreukázal oprávnenosť nároku na odpočítanie dane zo sporných faktúr od dodávateľa PULZE, s.r.o. Napadnuté rozhodnutie nespĺňa požiadavky zákonodarcu stanovené v § 63 Daňového poriadku, nakoľko z neho nie je možné vyvodiť, ktoré skutočnosti považoval za

preukázané a ktoré nie a ako vyhodnotil predložené dôkazy a akými úvahami sa riadil pri ich hodnotení. Podľa názoru kasačného súdu, pokiaľ sťažovateľ (a predtým aj správca dane) vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovateľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, bolo jeho povinnosťou svoje závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie, či tieto plnenia sú fiktívne. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovarov od vyššie uvedeného dodávateľa nepostačuje bez ďalšieho spochybnenie dodania tovaru dodávateľovi subdodávateľom.“

50. Ako vyplýva z uvedených argumentov prevzatých z odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/22/2019 z 26. mája 2020 v obdobnej veci tých istých účastníkov, s ktorými sa kasačný súd v prejednávanej veci stotožňuje, námietky

sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti boli dôvodné, preto najvyšší súd podľa § 462 ods. 2 S.s.p. rozsudok kasačného súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

51. Úlohou žalovaného v ďalšom konaní bude v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu na základe dostatočne zisteného skutkového stavu v rozsahu nevyhnutne potrebnom pre účely daňového konania (aj so zreteľom na dôkazy predložené sťažovateľom) vo veci opätovne rozhodnúť, pričom rozhodnutie musí obsahovať náležité odôvodnenie, v ktorom správny orgán uvedie, ako sa vysporiadal s návrhmi a námietkami daňového subjektu, k akým skutkovým zisteniam dospel a aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov.



POZNÁMKA: Najvyšší súd Slovenskej republiky v predmetnom rozhodnutí okrem iného načrtol možné situácie týkajúce sa dokazovania vo vzťahu k uplatnenému nároku na odpočítanie DPH pri dodávke tovarov a služieb. Inšpirovaný rozsudkami NS SR č.k. 1Sžfk/16/2018 z 13. septembra 2019, č. k. 6Sžfk/40/2018 z 3. septembra 2019 a 1Sžfk/22/2019 z 26. mája 2020 kasačný súd prezentoval už ustálený právny záver, podľa ktorého **ak dodávateľ daňového subjektu neuniesol dôkazné bremeno k preukázaniu odpočtu dane z faktúr od svojho subdodávateľa, nie je možné toto zistenie mechanicky aplikovať do obchodného vzťahu medzi samotným daňovým subjektom a jeho dodávateľom. Takéto zistenie správcu dane nemôže byť samo o sebe postačujúce na prijatie formálneho finálneho záveru, že ak nedošlo k dodaniu tovaru medzi dodávateľom daňového subjektu a jeho subdodávateľom, nemohlo dôjsť ani k dodaniu toho istého tovaru od dodávateľa daňovému subjektu, ale je potrebné vyhodnotiť dôkazne ich obchodný vzťah samostatne. Kasačný súd pritom opakovane zdôvodňuje, že je nutné rozlišovať dôkazné bremeno daňového subjektu a správcu dane v každej konkrétnej veci. Je pritom nesporné, že od daňového subjektu pri aplikácii dotknutých ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov sa vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasne splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry príp. iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia.**

Tri modelové východiskové dôkazné stavy, ktoré vyplývajú aj z obsahu rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 1Sžfk/16/2018 z 13. 9. 2019 sú nasledovné:

1. Ak zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že písomnosti predložené správcovi dane daňovým subjektom naozaj odrážajú uskutočnené zdaniteľné plnenie od konkrétneho dodávateľa (dodávateľov), je informácie v nich obsiahnuté možné a potrebné považovať za relevantný, či rozhodujúci dôkaz.
2. Ak však dôjde na základe ďalších zistení správcu dane k spochybneniu, že zdaniteľné plnenia boli realizované spôsobom uvedeným na predložených sporných faktúrach, má správca dane právo a zároveň povinnosť preveriť podrobne skutkový stav deklarovateľného plnenia doplneným dokazovaním. Vzniknuté pochybnosti je správca dane nesporne povinný oznámiť daňovému subjektu a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt.
3. Iná situácia však nastáva v prípade, ak daňový subjekt predložil listiny, ktoré preukazujú realizáciu zdaniteľného plnenia od dodávateľa spôsobom uvedeným na predložených dokladoch, avšak v dodávateľskom reťazci došlo k úniku dane a skutočnosť spochybňujúca realizáciu zdaniteľného plnenia nenastali u daňového subjektu a ani jeho dodávateľa

(dodávateľov). V takomto prípade by potom daňové orgány mali pokračovať v dokazovaní s poukazom na ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Uvedené ustanovenie v druhej vete predpokladá ako hypotézu svojej aplikácie účelové obchádzanie alebo znižovanie daňovej povinnosti, čo už vyžaduje aj určitú subjektívnu stránku u daňového subjektu. Pri preukázaní účasti daňového subjektu na daňovom podvode a s tým súvisiacej požiadavke na preukázanie jeho vedomosti o zapojení do podvodnej schémy či porušenia pravidiel primeranej obozretnosti daňového subjektu pri realizácii obchodných transakcií označených podvodom na dani, sú zaťažené dôkazným bremenom daňové orgány.

K uvedenému je potrebné záverom konštatovať, že kasačný súd opakovane prezentuje právny názor týkajúci sa procesnoprávných pohľadov na právnu aplikáciu § 46 os. 5 DP (pochybnosti správcu dane), podľa ktorého ak správca dane vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovateľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, bolo jeho povinnosťou svoje závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie, či tieto plnenia sú fiktívne. Iba samotné spochybnenie deklarovateľných plnení bez reálne existujúceho reálneho základu vytvoreného správcu dane je nutné považovať za neakceptovateľné. V rámci postupu podľa § 46 ods. 5 DP teda správca dane nesmie pred daňovým subjektom tajiť „zdroje“ svojich pochybností. ■

JUDr. Pavol Nad'

Z činnosti metodicko- -legislatívnych komisií SKDP Z AKTUÁLNEJ ČINNOSTI KOMISIÍ:

MLK pre DPH, spotrebné dane a clo

V oblasti legislatívneho procesu sa komisia aktívne zapojila do pripomienkovania zverejnenej predbežnej informácie k pripravovanej vyhláške Ministerstva financií, ktorou sa ustanovuje rozsah daňových predpisov, ku ktorých uplatneniu možno vydať záväzné stanovisko. Vznesené pripomienky boli predmetom verejných konzultácií na Ministerstve financií, ktorých sa zástupcovia komisie tiež zúčastnili. Komisia vzniesla pripomienky k vládnemu návrhu novely zákona o dani z pridanej hodnoty, ktorý

bol zverejnený na medzirezortné pripomienkové konanie. Zástupcovia komisie sa následne zúčastnili rozporového konania k vzneseným pripomienkam na Ministerstve financií.

Diskutovanými otázkami sú naďalej odpočítanie a uplatnenie dane pri bezodplatne odovzdaných vyvolaných investíciách a problematika odpočítania dane v nadväznosti na interpretáciu nadobudnutia tovaru a situáciu spätnej registrácie zahraničnej osoby. Dlhodobou sa pokračuje v diskusii problematiky pre-

chodu ekonomického vlastníctva a dokladovanie prepravy pri intrakomunitárnych dodávkach tovaru s oslobodením od DPH.

V roku 2021 sa uskutočnili tri zasadnutia a plánovaných je ešte päť zasadnutí komisie. Námety na legislatívnu úpravu, metodické podnety, otázky z aplikačnej praxe a témy na odbornú diskusiu v rámci zasadnutí, ktoré z dôvodu pandemickej situácie naďalej prebiehajú v online režime, sú vítané zo strany všetkých členov komory.

Vedúci: Ing. Milan Vargan

Metodicko – legislatívna komisia pre DPFO

Členovia MLK pre DPFO sa na posledných zasadnutiach venovali téme vyplácania náhrad zamestnancom v súvislosti s home office. Diskusia viedla k spracovaniu niekoľkých postrehov a návrhov členov komisie do materiálu, ktorý bol poskytnutý FR SR, Odboru daňovej metodiky v súvislosti s prípravou metodického pokynu k tejto téme. Členovia komisie sa zhodli na tom, že najlepším riešením by bolo napr. zaviesť paušálnu náhradu pripadajúcu zamestnancovi za prácu z domu vo výške napr. 1,50 EUR za každý deň, ktorý má po od-súhlasení so zamestnávateľom dohod-



nutú možnosť vykonávať prácu z domu a to priamo v zákone o dani z príjmov, prípadne dať zamestnávateľovi možnosť

voľby využiť takýto paušál alebo urobiť výpočet vo vlastnej réžii. V rámci podnetov z praxe členovia komisie riešili finančný príspevok na stravovanie zamestnancov z daňového hľadiska, cezhraničný home office a jeho obmedzenia, ako aj nejasnosti vyplývajúce z ustanovenia § 5 ods. 7 písm. o) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov s účinnosťou od 01. 01. 2022, ktorým sa oslobodzujú nepeňažné plnenia do výšky 500,- EUR. Zároveň si členovia komisie vymenili aj skúsenosti s fungovaním Saldokonta finančnej správy v praxi.

Vedúca: PhDr. Lúbia Dumitrescu

Metodicko-legislatívna komisia pre DPPO

Členovia MLK pre DPPO sa aktívne zúčastnili pripomienkovania v súvislosti s novelou vyhlášky MF SR č. 229/2014 Z. z., ktorou sa ustanovuje rozsah daňových predpisov, ku ktorých uplatneniu možno vydať záväzné stanovisko. Zástupcovia SKDP sa zúčastnili v tejto súvislosti aj verejnej konzultácie. Komisia sa aktuálne zaoberala aj podnetmi od členov v sú-

vislosti s § 13c – oslobodenie pri predaji akcií a obchodných podielov, a aktuálne sa pripravuje podnet v súvislosti s § 13a a § 13b týkajúci sa uplatnenia oslobodenia v prípade upgrade, resp. technického zhodnotenia softvéru. V rámci spolupráce SKDP s odborom daňovej metodiky FR SR členovia komisie pripravili námety, čo by malo byť obsiahnuté v pripravovaných

metodických pokynoch v súvislosti s mikrodaňovníkom. Členovia komisie v nich upozorňujú najmä na niektoré praktické komplikácie, ktoré mikrodaňovníkom v praxi budú vznikať a to najmä v súvislosti s odpisovaním majetku, odpočítavaním daňovej straty a odpisovaním pohľadávok.

Vedúca: Ing. Mária Janušková

MLK pre správu daní a miestne dane

Na rok 2021 boli naplánované tri zasadnutia komisie. Na májovom zasadnutí komisie sa diskutovali návrhy a námety k návrhu vládnej novely daňového poriadku zverejnenému na medzirezortné pripomienkové konanie. Pripomienky, ktoré boli vznesené v mene komisie, boli diskutované na rozporovom konaní na Ministerstve financií.

Na zasadnutí sa členovia zaoberali prob-

lematikou neoprávneného zadržovania peňažných prostriedkov daňových subjektov a v tejto súvislosti otázkou možného sankcionovania daňových orgánov v zmysle daňového poriadku, diskutovali praktické poznatky a skúsenosti z aplikácie zjednocujúceho stanoviska správneho kolégia Najvyššieho súdu SR k aplikácii ustanovenia § 79 zákona o dani z pridanej hodnoty

o náhrade za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, diskutovali otázku primeranosti lehoty trvania kontroly a otázku primeranosti náhrady za zadržaný nadmerný odpočet. Návrhy na legislatívnu úpravu v tejto oblasti boli uplatnené v rámci medzirezortného pripomienkového konania k vládnej novele daňového poriadku.

Vedúci: JUDr. Juraj Vališ

Metodicko-legislatívna komisia pre účtovníctvo

Komisia sa aktuálne venuje príprave pripomienok v rámci MPK k novele zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, ktorou sa navrhuje rozšírenie verejnej časti Registra účtovných závierok o ďalšie formy právnických osôb a v rámci rozšírenia funkcionalít registra aj ukladanie doku-

mentov v elektronickej podobe a ustanovujú sa napr. aj náležitosti výročnej správy pre neziskové organizácie. Na posledných zasadnutiach komisie sa členovia venovali podnetu, ktorý sa týkal účtovania opravy základu dane podľa nového ustanovenia § 25a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pri-

danej hodnoty. Aktuálne sa pripravuje podnet týkajúci sa vysporiadania rozdielov vzniknutých v súvislosti s dotáciami na nájomné z dôvodu chybného kalkulačky, ktorú zverejnilo MH SR v súvislosti s podávaním žiadostí o dotácie na nájomné.

Vedúci: Mag. Branislav Kováč

skdp.sk

Vydavateľ:

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

ISSN 2644-688X



9 772644 688012