

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

Ing. Rastislava Krajčovičová
Ing. Petra Beláňová

**Transparentný je priehľadný,
nie však vždy aj prehľadný**

Ing. Vladimíra Mačuhová
JUDr. Ing. Peter Varga

Kryptoaktíva a dane

Ing. Eva Mihálová

**Výzvy pri výbere DPH z elektronického
obchodu - nové povinnosti
poskytovateľov platobných služieb**

JUDr. Peter Šamko

**Spoliehanie sa daňového subjektu
na správnosť odbornej rady daňového
poradcu z trestnoprávneho hľadiska**

Judikát

**Rozsudok Súdneho dvora zo 9. decembra 2021
vo veci C-154/20 (Kemwater ProChemie)**

Judikát

**Trojstranný obchod - nesplnenie hmotnoprávných
podmienok a následná aplikácia pravidiel zdanenia
nadobudnutia tovaru z iného členského štátu**

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. Mojmír Beňo

– zodpovedný za oblasť DPH

JUDr. Pavol Nad'

– zodpovedný za oblasť judikatúry

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

Vychádza: štvrťročne

Náklad: 80 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 40

Redakcia:**JUDr. Adriana Horváthová**– tajomník SKDP
0903 544 902, tajomnik@skdp.sk**Ing. Lucia 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 293Cena tlačenej verzie: 10 €,
cena on-line verzie 0,- €

ISSN 2644-688X

Uzávierka odbornej časti:

24. 2. 2022

Dátum vydania: 15. 3. 2022

Príhovor**Ing. Jozef Danis, LL.M.**

prezident SKDP

Milí čitatelia,
nasledovné riadky sa mi písali veľmi ťažko. V deň keď sme s kolegami z redakčnej rady finalizovali obsah tohto čísla nášho bulletinu sme sa zobudili do rána, keď Rusko zaútočilo na Ukrajinu. Aj keď hrozba konfliktu visela vo vzduchu už nejaký

čas, dúfali sme, že k vojne nedôjde. Žijeme predsa v 21. storočí, vojnu v našom regióne si naša generácia nevedela predstaviť. Žiaľ stalo sa. V kontexte aktuálneho diania, keď sú ohrozené životy a zdravie našich susedov, rodín a priateľov sú všetky ostatné témy zrazu také banálne. Naše myšlienky smerujú k Ukrajine a k tomu, ako pomôcť. Prosím zamyslime sa a pomôžme, či už finančne, materiálne alebo inak, každý v rámci svojich možností. Dúfajme, že vojna čím skôr pominie, Ukrajinci sa ubránia a stredobodom vesmíru nás, daňových odborníkov, budú zasa témy súvisiace s nedokonalosťami našich daňových predpisov alebo spormi o ich interpretáciu. Bude to totiž neklamný znak toho, že si žijeme pokojne v mieri a životy a zdravie našich blízkych nie sú v bezprostrednom ohrození.

V ďalšom texte by som Vám rád predstavil témy aktuálneho vydania. V prvom príspevku naše kolegyne, daňové poradkyne, Rastislava Krajčovičová a Petra Beláňová poukazujú na niektoré problémy pri zdaňovaní daňovo-transparentných entít. Ide o prvý zo série príspevkov, tejto téme sa plánujeme venovať aj v ďalších číslach. Právna úprava daňovo-transparentných entít je totiž nedostatočná a aplikačná prax, či už zo strany finančnej správy alebo aj nás daňových poradcov, je odkázaná na improvizáciu. Tá by však v právnom štáte nemala mať miesto.

Daňová poradkyňa Vladimíra Mačuhová a advokát Peter Varga spracovali tému kryptoaktív a s ňou súvisiacich daňových otázok. Vzhľadom na ich narastajúci význam a rozmanité použitie, aj k téme kryptoaktív sa skôr, či neskôr vrátíme.

V oblasti DPH nás pani Eva Mihálová z Ministerstva financií SR prevedie novinkami v elektronickom obchode, konkrétne povinnosťami, ktoré budú mať poskytovatelia platobných služieb od roku 2024.

Sudca Krajského súdu v Bratislave, JUDr. Peter Šamko, naše číslo obohatil príspevkom s názvom „Spoliehanie sa daňového subjektu na správnosť odbornej rady daňového poradcu z trestnoprávneho hľadiska.“ Článok bol pôvodne adresovaný advokátom a publikovaný v bulletine SAK. Myslíme si však, že tejto téme by mali venovať náležitú pozornosť aj daňoví poradcovia. S láskavým súhlasom autora a kolegov zo Slovenskej advokátskej komory, Vám ho preto prinášame.

Pestrú paletu príspevkov aktuálneho čísla tradične dotvárajú rozsudky vybrané a komentované predsedom Najvyššieho správneho súdu SR, Dr. Pavlom Naďom. Jeden z nich, úplne čerstvý je práve z dielne tohto súdu.

Prajem Vám príjemné čítanie. ■

Hlavné témy

- | | | |
|----|---|---|
| 4 | Transparentný je priehľadný,
nie však vždy aj prehľadný | Ing. Rastislava Krajčovičová
Ing. Petra Beláňová |
| 8 | Kryptoaktíva a dane | Ing. Vladimíra Mačuhová
JUDr. Ing. Peter Varga |
| 12 | Výzvy pri výbere DPH z elektronického obchodu
- nové povinnosti poskytovateľov platobných služieb | Ing. Eva Miháľová |
| 20 | Spoliehanie sa daňového subjektu
na správnosť odbornej rady daňového poradcu
z trestnoprávneho hľadiska | JUDr. Peter Šamko |
| 26 | Rozsudok Súdneho dvora zo 9. decembra 2021
vo veci C-154/20 (Kemwater ProChemie) | Judikát |
| 30 | Trojstranný obchod - nesplnenie hmotnoprávnych
podmienok a následná aplikácia pravidiel zdanenia
nadobudnutia tovaru z iného členského štátu | Judikát |

Rubriky

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP	36
Zo života SKDP	37

Pokyny pre autorov:

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

Transparentný je priehľadný, nie však vždy aj prehľadný

Ing. Rastislava Krajčovičová

Daňový poradca so zameraním na poradenstvo v oblasti dane z príjmov právnických osôb

Ing. Petra Beláňová

Daňový poradca so zameraním na poradenstvo v oblasti dane z príjmov právnických osôb

Členky Metodicko-legislatívnej
komisie SKDP pre DZP PO

Základný význam slova transparentný v nás svojou podstatou evokuje pocit bezpečnej pozície, nakoľko priehľadné veci by mali byť jasné, bez skrytých zákutí a pochybností. Sú však aj situácie, kedy transparentnosť paradoxne prináša nejasnosti a uvítali by sme viac informácií alebo vysvetlení, ideálne v podobe priamej legislatívnej úpravy. Do tejto kategórie sa radí aj pozícia zdaňovania príjmov v zmysle slovenského zákona o dani z príjmov, ak tieto príjmy súvisia s transakciami, účastníkmi ktorých sú aj zahraničné transparentné subjekty.

TRANSPARENTNÝ JE PRIEHĽADNÝ, NIE VŠAK VŽDY AJ PREHĽADNÝ

Základný význam slova *transparentný* v nás svojou podstatou evokuje pocit bezpečnej pozície, nakoľko priehľadné veci by mali byť jasné, bez skrytých zákutí a pochybností. Sú však aj situácie, kedy transparentnosť paradoxne prináša nejasnosti a uvítali by sme viac informácií alebo vysvetlení, ideálne v podobe priamej legislatívnej úpravy. Do tejto kategórie sa radí aj pozícia zdaňovania príjmov v zmysle slovenského zákona o dani z príjmov, ak tieto príjmy súvisia s transakciami, účastníkmi ktorých sú aj zahraničné transparentné subjekty.

Obchodný zákonník¹ radí medzi právnické osoby založené za účelom podnikania aj verejnú obchodnú spoločnosť (ďalej ako „v.o.s.“) a komanditnú spoločnosť (ďalej ako „k.s.“)². V.o.s. má najmenej dvoch spoločníkov, ktorí ručia za záväzky spoločnosti spoločne a nerozdielne celým svojím majetkom³. K.s. má aspoň jedného spoločníka, ktorý ručí za záväzky spoločnosti do výšky svojho vkladu zapísaného v obchodnom registri (ďalej ako „komanditista“) a aspoň jedného spoločníka, ktorého ručenie je neobmedzené obdobne, ako je to u spoločníka v.o.s. (ďalej ako „komplementár“)⁴.

1 zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“).

2 § 56 ods. 1 Obchodného zákonníka

3 § 76 Obchodného zákonníka

4 § 93 Obchodného zákonníka

Z hľadiska spôsobu zdanenia však zákon o dani z príjmov⁵ (ďalej ako „Zákon“) klasifikuje tieto obchodné spoločnosti ako transparentné subjekty iba v rámci ustanovení o pravidlách pre reverzný hybridný subjekt⁶, presnejšie povedané, v.o.s. ako plne transparentný subjekt a k.s. ako subjekt čiastočne transparentný. Transparentnosť spočíva v tom, že príjmy týchto spoločností sa zdaňujú až na úrovni spoločníkov v.o.s. a komplementárov k.s.. V konečnom dôsledku preto samotná v.o.s. nezdaňuje žiadnu časť svojich príjmov a k.s. zdaňuje iba tú časť príjmov, ktorá v zmysle pomeru delenia zisku medzi jednotlivých komplementárov a komanditistov pripadá na všetkých komanditistov. V súlade so zásadou súvisu zdaniteľných príjmov a výdavkov vynaložených na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie⁷, sa toto zdanenie zabezpečí tak, že sa na spoločníkov v.o.s. a komplementárov k.s. transferuje príslušná časť základu dane v.o.s. resp. k.s.⁸, vypočítaná podľa štandardných ustanovení Zákona⁹. Zákon ďalej špecificky definuje a rozlišuje zdaňovanie *podielu na zisku vyplácanom spoločníkovi v.o.s. alebo komplementárovi k.s.*¹⁰ ako príjem, ktorý je predmetom dane uplatnením štandardnej sadzby dane, či už pre právnické alebo fyzické osoby, od zdaňovania *podielu na zisku, vyplácanom zo zisku obchodných spoločností osobám podieľajúcim sa na ich základnom imaní*¹¹ (ďalej ako „dividenda“), ktorý je u fyzických osôb predmetom zníženej sadzby dane a u právnických osôb je za určitých podmienok zo zdanenia vyňatý. Domáci transparentný spôsob zdanenia príjmov v.o.s. a k.s. je teda stanovený pomerne jasne, hoci by zrejme bolo vhodné, aj s ohľadom na ďalej uvedené skutočnosti, zaviesť spoločnú definíciu transparentného subjektu pre účely Zákona v rámci jeho základných pojmov¹².

V oblasti cezhraničných vzťahov už Zákon transparentný spôsob zdaňovania príjmov explicitne nerieši. Daňová správa však opakovane informuje, že v rámci zásady rovnakého zdaňovania rovnakých resp. obdobných príjmov by sa mal transparentný spôsob zdaňovania uplatniť aj na rovnaké alebo obdobné príjmy plynúce zo zahraničných zdrojov. Istý základ tohto postoja možno nájsť v poslednej časti ustanovenia § 3 ods. 1 písm. f) zákona, podľa ktorého „za verejnú obchodnú spoločnosť alebo komanditnú spoločnosť sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem“.

V stanovisku Finančného riaditeľstva SR zverejnenom na jeho webovom sídle dňa 23. apríla 2019¹³ bolo uvedené:

„skutočnosť, či určitá zahraničná spoločnosť je alebo nie je daňovo transparentná, a či jej príjmy sú zdaňované prostredníctvom jej partnerov (ďalej len „transparentný spôsob zdaňovania príjmov“), vyplýva výlučne zo zahraničných daňových právnych predpisov, pričom daňové právne predpisy platné na území Slovenskej republiky na uvedené skutočnosti vplyv nemajú.“

Keďže platný zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon“ o dani z príjmov) transparentný spôsob zdaňovania príjmov v oblasti cezhraničných daňových vzťahov osobitne neustanovuje, a rovnaké, resp. obdobné príjmy daňovníka by mali byť podľa tohto zákona v zásade zdaňované rovnako, transparentný spôsob zdaňovania príjmov podľa zákona o dani z príjmov je vo všeobecnosti akceptovaný, a to nielen v prípade takýchto príjmov plynúcich zo zdrojov na území Slovenskej republiky, ale aj v prípade rovnakých, resp. obdobných príjmov plynúcich zo zdrojov v zahraničí.“

Daňová správa základný motív *obdobnosti subjektov a príjmov uvedený vyššie vysvetľuje tak, že východiskom pre určenie transparentného zdaňovania príjmov zahraničnej spoločnosti, vrátane identifikácie daňovníka a identifikácie všetkých atribútov príjmu (vznik, zdroj, charakter, rozsah), sú daňové právne predpisy štátu rezidencie príslušnej zahraničnej spoločnosti.*

Je teda na daňovníkovi, aby aj bez ďalšej legislatívnej opory vykonal akýsi „test obdobnosti“ pre osoby a príjmy a na základe výsledku aplikoval zdanenie. Vzhľadom k tomu, že táto úloha je v podstate založená na spájaní dielčích nastavení rôznych legislatívnych systémov, je zrejme, že aj pri snahe o poctivú analýzu dospejeme k nejasnostiam a otvoreným otázkam. Niektoré z nich uvádzame v príklade nižšie.

SLOVENSKÁ ÚČASŤ V TRANSPARENTNEJ ZAHRAŇIČNEJ SPOLOČNOSTI

Spoločnosť s ručením obmedzeným (ďalej ako s. r. o.), ktorá je slovenským daňovým rezidentom, je partnerom s obmedzeným ručením v spoločnosti so sídlom v zahraničí (ďalej ako „ZS“),



Daňová správa opakovane informuje, že v rámci zásady rovnakého zdaňovania rovnakých resp. obdobných príjmov by sa mal transparentný spôsob zdaňovania uplatniť aj na rovnaké alebo obdobné príjmy plynúce zo zahraničných zdrojov.

5 zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

6 § 17j ods. 2 zákona

7 § 2 písm. i) zákona

8 § 14 ods. 4 až 7 zákona

9 § 17 až 29 zákona

10 § 3 ods. 1 písm. f) a § 12 ods. 7 písm. c) bod 2. zákona

11 § 3 ods. 1 písm. e) a § 12 ods. 7 písm. c) zákona

12 § 2 zákona

13 <https://podpora.financnasprava.sk/878834-Pr%C3%ADjmy-da%C5%88ov%C3%A9ho-rezidenta-SR-od-zahrani%C4%8Dnej-da%C5%88ovo-transparentnej-spolo%C4%8Dnosti>

založenej podľa zahraničného práva spoločenskou zmluvou („*Limited partnership agreement*“). ZS vzniká zápisom do zahraničného obchodného registra. ZS v našom prípade má troch zakladateľov, z ktorých jeden, *Limited partner*, ručí za záväzky ZS len do výšky svojho vkladu (postavenie podobné postaveniu komanditistu v k.s.) a dvaja, *General partners*, ručia za záväzky ZS celým svojím majetkom (postavenie podobné postaveniu komplementárov v k.s.). Pre doplnenie uvádzame, že počet zakladateľov (partnerov) ZS nie je obmedzený. Rozdelenie zisku ZS je upravené spoločenskou zmluvou. ZS základné imanie v zmysle zahraničnej legislatívy nevytvára.

ZS vykonáva vlastnú obchodnú činnosť, pričom generuje okrem iných príjmov aj príjmy z dividend vyplácané obchodnými spoločnosťami, v ktorých ZS vlastní obchodné podiely, a tiež príjmy z prevodu obchodných podielov ZS v obchodných spoločnostiach.

Všetky druhy príjmov, znížené o svoje výdavky, ZS vypláca svojim partnerom v súlade so spoločenskou zmluvou. Teda tak prijaté podiely na zisku (dividendy) z obchodných spoločností, ako aj iné príjmy, napríklad z prevodu obchodných podielov. Príjmy *de facto* „pretekajú“ cez ZS a sú „posúvané“ na partnerov.

Na základe zahraničnej daňovej legislatívy má ZS štatút daňovo transparentnej spoločnosti. Príjmy ZS sa podľa príslušných zahraničných právnych predpisov pripočítavajú jej partnerom obdobne, ako na území Slovenskej republiky v prípade spoločníkov v.o.s. alebo komplementárov k.s. ZS neplatí daň z dosiahnutých príjmov, tieto sú zdanené na úrovni jej partnerov. Ak by partnermi ZS boli subjekty založené podľa zahraničného („domáceho“) práva, príjem ZS by bol v zmysle tejto zahraničnej daňovej legislatívy považovaný za ich vlastný príjem t.j. dividendy/ kapitálový príjem/ iný príjem vyplatený v prospech ZS by boli považované za dividendy/ kapitálový príjem/ iný príjem vyplatený priamo partnerom.

V súvislosti s uvedeným vyvstávajú otázky: Kto by mal byť daňovníkom príjmov, ktoré ZS vypláca slovenskej s.r.o? Ak je daňovníkom s. r. o., ako má tieto príjmy zdaniť?

Základným krokom k zodpovedaniu týchto otázok je test obdobnosti osoby vyplácajúcej príjem. Na základe vyššie uvedených atribútov ZS a ich porovnania so slovenskými daňovo transparentnými spoločnosťami v.o.s. a k.s. môžeme usúdiť, že ZS vykazuje prvky zmiešanej spoločnosti, nakoľko má právne vlastnosti v.o.s. aj k.s., s prevahou prvkov podobných k.s. Avšak vzhľadom na mechanizmus zdanenia *všetkých* príjmov spoločnosti výhradne na úrovni partnerov sa ZS javí pre daňové účely obdobným subjektom ako slovenská daňovo transparentná v.o.s.



Vychádzajúc zo stanoviska Finančného riaditeľstva SR potom platí, že s. r. o. má byť daňovníkom príjmov, ktoré jej vypláca ZS. Vzhľadom na to, že zahraničná ZS sa na základe domácej legislatívnej úpravy „vzdala“ zdanenia svojich príjmov v prospech partnerov, nie je potrebné aplikovať Zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku medzi Slovenskom a zahraničím.

Vychádzajúc zo stanoviska Finančného riaditeľstva SR potom platí, že s. r. o. má byť daňovníkom príjmov, ktoré jej vypláca ZS. Vzhľadom na to, že zahraničná ZS sa na základe domácej legislatívnej úpravy „vzdala“ zdanenia svojich príjmov v prospech partnerov, nie je potrebné aplikovať Zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku medzi Slovenskom a zahraničím. Zdanenie zisku *podniku* ZS v časti pripadajúcej v zmysle spoločenskej zmluvy na s. r. o. je priradené podľa zahraničných daňových predpisov priamo s. r. o., pričom s. r. o. nemá pre účely zdanenia v zahraničí stálu prevádzkareň.

Nakoľko ZS má charakter daňovo plne transparentnej spoločnosti a nevytvára základné imanie, s. r. o. nemôže na celkový balík príjmov od ZS nahliadať ako na dividendu (príjem nespĺňa definíciu podielu na zisku v zmysle zákona), ale v zmysle § 14 ods. 6 zákona bude k nemu pristupovať ako k časti základu dane, ktorý jej alokovala ZS tak, ako by v procese lokálneho slovenského zdaňovania postupovala v.o.s. voči svojmu spoločníkovi. V tomto mieste vznikajú ďalšie otázky, na ktoré nie je jednoznačná odpoveď.

Ak má s. r. o. postupovať analógiou zdanenia spoločníkov v.o.s., naráža na praktické použitie ustanovení § 14 ods. 4 zákona¹⁴. Spoločník v.o.s. totiž zahrňa do svojho základu dane príslušnú časť základu dane v.o.s. vypočítanú podľa § 17 až 29 zákona. Má teda s. r. o. na príjem od ZS, znížený o výdavky ZS podľa zahraničnej legislatívy, nahliadať ako na „netto“ základ dane alebo má najprv upraviť svoj výsledok hospodárenia o „brutto“ výsledok hospodárenia ZS (v pomere, aký jej prislúcha na základe delenia zisku podľa spoločenskej zmluvy) a potom vykonať ošetrovanie jednotlivých príjmov a výdavkov podľa uvedených ustanovení zákona?

14 Základ dane daňovníka, ktorý je verejnou obchodnou spoločnosťou, sa zisťuje za spoločnosť ako celok podľa § 17 až 29, ak § 17j ods. 1 neustanovuje inak. Tento základ dane sa medzi jednotlivých spoločníkov delí v takom pomere, v akom sa medzi nich rozdeľuje zisk podľa spoločenskej zmluvy. Ak v spoločenskej zmluve nie je rozdelenie zisku určené, základ dane sa delí medzi jednotlivých spoločníkov rovným dielom. Daňová strata sa delí rovnako ako základ dane vypočítaný podľa § 17 až 29.

Prvý prístup by bol ľahko vykonateľný a podnikateľsky logický, druhý by viac zodpovedal princípu *obdobného zdanenia obdobných príjmov, ak by plynuli zo zdrojov na území Slovenskej republiky*. Zároveň by ale priniesol množstvo praktických otázok, ako je napríklad spôsob úpravy výsledku hospodárenia s. r. o. na základe slovenskej účtovnej legislatívy o výsledok hospodárenia vykázaný v Zahraničí, prípadne vykazovaný v rámci rozdielnych zdaňovacích období, alebo splnenie niektorých špecifických podmienok pre daňovú uznateľnosť výdavkov a ich zahŕňanie do základu dane podľa ustanovení zákona, ktoré sú naviazané na rôzne slovenské legislatívne normy. Predpokladáme, že aj podmienka preukaznosti nákladov, tak ako ju slovenskí daňovníci niekedy zažívajú počas daňových kontrol, by pridala s. r. o. značnú administratívnu záťaž.

V zmysle *princípu obdobného zdanenia* by s. r. o. mala špecificky riešiť tiež otázku zdanenia dividend a príjmov z kapitálového majetku (príjmy z prevodu obchodných podielov), ktorý jej ZS vyplatila resp. alokovala.

Predpokladajme, že ZS má účasti v obchodných spoločnostiach, ktoré nie sú daňovými rezidentami v nespolupracujúcich štátoch v zmysle zákona¹⁵, vytvárajú základné imanie a podiel na zisku vyplácaný ZS si neuplatňujú ako daňový výdavok. V takom prípade by sa na základe transparentného spôsobu posudzovania príjmov dividendy pretekajúce cez ZS posúdili ako vlastný príjem z dividend na úrovni s. r. o. a splnili by definíciu podielov na zisku v zmysle zákona, ktoré nie sú predmetom dane¹⁶.

Na základe už spomenutého transparentného spôsobu posudzovania príjmov by sa aj príjem ZS z prevodu obchodných podielov mal posúdiť ako vlastný (kapitálový) príjem s. r. o. V takom prípade by na základe princípu obdobného zdanenia obdobných príjmov mala mať s. r. o. právo skúmať splnenie podmienok podľa § 13c ods. 2 zákona za účelom potencionálneho oslobodenia týchto príjmov od zdanenia podľa § 13c ods. 1 zákona. To znamená, skúmať vlastníctvo obchodných podielov ZS v zahraničných obchodných spoločnostiach po dobu aspoň 24 kalendárnych mesiacov, vykonávanie podstatných funkcií a riadenia spojeného s vlastníctvom obchodných podielov a potrebným personálnym a materiálnym vybavením potrebným na výkon týchto funkcií na území Zahraničia, atď.

Pri hľadaní odpovedí na vyššie uvedené otázky (stanovenie základu dane, zdanenie príjmu z dividend alebo z predaja obchodných podielov) sa môžeme opierať len o analogické uplatňovanie príslušných ustanovení zákona na základe princípov deklarovaných v neoficiálnych výkladoch finančnej správy k oblasti transparentného spôsobu zdaňovania príjmov v cezhraničných vzťahoch. Priamu legislatívnu úpravu v Zákone nemáme. Preto aj v tomto príspevku naznačené riešenia nie sú odpoveďami, ale naďalej otvorenými otázkami z pohľadu slovenského daňovníka, ktorý má účasť v zahraničnej daňovo transparentnej spoločnosti.



Pri hľadaní odpovedí na vyššie uvedené otázky (stanovenie základu dane, zdanenie príjmu z dividend alebo z predaja obchodných podielov) sa môžeme opierať len o analogické uplatňovanie príslušných ustanovení Zákona na základe princípov deklarovaných v neoficiálnych výkladoch finančnej správy k oblasti transparentného spôsobu zdaňovania príjmov v cezhraničných vzťahoch. Priamu legislatívnu úpravu v Zákone nemáme.

Na záver je potrebné zdôrazniť, že v uvedenom príklade sme načrtli otázky, ktoré vznikajú takpovediac až „v druhom rade“. V prvom rade by sa mala vždy riešiť otázka, či je zahraničný subjekt daňovo transparentný v zmysle nášho zákona. Ako sme už uviedli, jasné vymedzenie tohto pojmu v Zákone absentuje. Použitý príklad bol pritom pomerne jednoduchý, lebo popísaná zahraničná spoločnosť vykazovala, najmä v oblasti lokálneho zdanenia, značnú podobnosť so slovenskou v.o.s. Východisková právna situácia však môže byť zložitejšia na konečné posúdenie. Existujú napríklad aj zoskupenia právne nezávislých subjektov, navyše rozličného právneho profilu, ktoré iba na základe uzatvorených zmlúv o združovaní ziskov a strát vykazujú ako skupina určité znaky transparentnosti, avšak len na obmedzenú dobu a s ponechaním určitých práv využívať príjmy podľa vlastného uváženia a vo

vlastný prospech. Zároveň, okrem popísaného príkladu, keď slovenskej spoločnosti (daňovému rezidentovi) plynú príjmy z účasti na transparentnej spoločnosti v zahraničí, táto slovenská spoločnosť môže zahraničnej transparentnej spoločnosti rôzne príjmy aj vyplácať. Pri daňovom ošetrovaní týchto príjmových tokov opäť vyvstávajú otázky, na ktoré nie je vďaka chýbajúcej legislatívnej úprave jednoznačná odpoveď.

Svojim príspevkom sme chceli dať do pozornosti niektoré z problémov, s ktorými zápasí slovenská aplikačná prax. Odpovede na vyššie formulované otázky a opísané problémy nevyhnutne vyžadujú zmenu zákona. Bez jasnej právnej úpravy totiž pojem *transparentný* nebude evokovať prehľadnosť a pocit bezpečnej pozície, ale pre daňových odborníkov bude aj naďalej plný nejasností a otvorených tém, bez možnosti nájsť riešenie s explicitnou oporou v daňovej legislatíve. ■

¹⁵ § 2 písm. x) zákona

¹⁶ § 3 ods. 1 písm. e) a § 12 ods. 7 písm. c) zákona

Kryptoaktíva a dane

Zdaňovanie stakingu v kontexte filozofických princípov, na ktorých je slovenské daňové právo postavené



Ing. Vladimíra
Mačuhová
daňová poradkyňa

Vladimíra Mačuhová je členka metodicko-legislatívnych komisií SKDP pre daň z príjmov právnických osôb a pre daň z pridanej hodnoty. Pôsobí ako externý spolupracovník viacerých poradenských kancelárií.

Peter Varga je advokát špecializujúci sa na finančné a daňové právo. Je partnerom Highgate Law & Tax a CARPATHIAN Tax & Accounting.

Autori založili platformu www.cryptotaxlaw.sk - prvú slovenskú webovú stránku zameranú na problematiku daní a práva súvisiacu s kryptoaktívami.



JUDr. Ing.
Peter Varga
advokát

Kryptomeny a iné kryptoaktíva nadobúdajú čoraz väčší význam z pohľadu výšky kapitalizácie, množstva a rôznorodosti zapojených subjektov ako aj množstva variácií transakcií a dejov, ktoré s nimi súvisia. V SR aj vo svete vzniká v tomto kontexte mnoho situácií s nejasnými riešeniami v daňovej oblasti. Hlavné oblasti decentralizovaných financií je na vzostupe a je pre Slovensko nevyhnutné tomu venovať pre pozornosť. Tento článok sa detailnejšie venuje zdaňovaniu príjmov z tzv. stakingu, čo predstavuje jednu z foriem príjmu z blockchainového ekosystému.

ÚVOD

Svet kryptoaktív dnes už nie je len zábava pre libertariánskych IT nadšencov. Do interakcie s ním prichádza stále viac subjektov - od súkromných osôb s dopytom po službách a investovaní, cez podnikateľov poskytujúcich rôzne služby založené na kryptoaktívach až po veľké inštitúcie z finančného sektora, ako sú banky, investičné fondy a poskytovatelia platobných služieb. Svoje miesto v ňom majú aj umelci, charitatívne projekty, svet hier (gaming), inteligentné zmluvy, registre reálnych aktív a samozrejme tiež finančný sektor ako alternatíva toho tradičného.

Trhová kapitalizácia všetkých kryptoaktív vrátane stablecoinov a tokenov sa v novembri 2021 odhadovala na 2,8-3 bilióny USD¹ (v US angl. trillions), čo je viac ako výška HDP štátov ako Nemecko, Francúzsko a Veľká Británia. V súčasnosti pri prepade trhu sú odhady niekde okolo 1,9 biliónov USD / 1,6 bilióna EUR². Denný obrat na burzách sa minulý rok pohyboval medzi 50-170 mld. EUR, čo je rádovo porovnateľné s HDP Slovenska za celý rok (HDP SR za

2020 bol 85 mld. EUR a v roku 2019 89 mld. EUR³).

Tento nový svet prináša aj množstvo otáznikov a nejasností pri aplikácii daňovej legislatívy. V článku sa detailnejšie venuje jednej takejto problematike a tou je zdaňovanie príjmov z tzv. stakingu (ďalej používame iba pojem staking).

ČO JE TO STAKING

Kryptoaktíva a teda aj kryptomeny sú založené na technológii blockchainu - decentralizovanej databáze (DLT - Distributed Ledger Technology) a kryptografii. Štandardne neexistuje žiadny centrálny správca (napr. centrálna banka), ktorý by tento systém riadil. DLT sa spolieha na konsenzuálne validačné procesy kombinované s kryptografickým podpisom.⁴ Zápisy transakcií do blockchainov prebiehajú na základe naprogramovaného algoritmu konsenzu, ktorým je najčastejšie *proof of work* alebo *proof of stake*⁵.

1 Online <https://economictimes.indiatimes.com/markets/cryptocurrency/crypto-market-m-cap-hits-3-trillion-mark-will-the-frenzy-continue/articleshow/87603782.cms>

2 Online <https://coinmarketcap.com/sk/charts/>

3 Online https://slovak.statistics.sk/wps/portal/ext/products/informationmessages/inf_sprava_detail/aeb89a86-b3a3-465f-9985-35b38c9d9ec2/lut/p/z1/tVNNc5swEP0tOXAU-WiM-RG6yJwFcx1Ps4A8uGUFkQ20-AirE-fUVTs-ZaUx6qC7Szry3-97uCs4d4h-OSd_mRy7wq-VnF-9h-Cp2ATqCTBjBdEajm39ZLf3ZveJGFx88DLm6g-CRffidWc3MCpoXj6_wNjn-GcIrKWGd5XSscsz1J5QXh4QP0kN1KNqCqWmKwVg64Z3Fw26VsiTurliqMupjRLCCJt64Bcl1qlWAmhgfvsitQY0tdp_oz3X0Jvx_wOduCTw-APF-Yx33QWAHThWRAP1q5ISHAyF-g73vIXCozy49-QawrGPLwDWBiG68VmA97GuleATDxYRpEqaY8AHm28VY6cT2VOHLzctHjqBxme8brfxySD3iO4zwp9D4tdNAd6gBxHGpamtbbAxbm_94eYmZWq2qLOJ-V4t3_2C1Vx2geZg9HJZ_LbEhd4d1XqaxUsal24iAa0eq_G_XfMinr9IYDDdfq-149VdTwLpa0Kdf5GyapWWfulxHURFZRc8hydVv7bdIm8LVZwvcunZzc0v2mHJZQI/dz/d5/L0IDUml-TUSehL3dHa0FKRnNBLzROV3FpQSEhL3Nr/

4 Online <https://www.investopedia.com/terms/b/blockchain.asp>
<https://builtin.com/blockchain>

5 Online <https://www.alza.sk/proof-of-work-a-proof-of-stake#algoritmy-konsenzu-bitcoin>
<https://www.businessinsider.com/personal-finance/proof-of-stake-vs-proof-of-work>

Proof of work je založený na vykonanej práci, konkrétne na výpočtovom výkone špeciálnych zariadení, ktorý je potrebný na výpočet tzv. hashovacej funkcie, čo je v podstate matematická úloha z oblasti kryptografie. Toto je ťažba – mining a overovatelia transakcií sa volajú ťažiar. Najznámejší príklad kryptomeny založenej na tomto protokole je bitcoin (BTC).

Overovatelia (validátori) pri ťažbe medzi sebou súťažia svojím výpočtovým výkonom o to, kto overí príslušný blok, za čo validátor získa štandardne: (i) odmenu v podobe novoemitovanej kryptomeny podľa pravidiel preddefinovaných v programe príslušnej kryptomeny a prípadne aj (ii) odmenu v podobe transakčného poplatku hradebného užívateľmi zadávajúcimi prevod.

Proof of stake znižuje potrebu výpočtového výkonu potrebného na výpočet hashovacej funkcie (podstata Proof of work) tým, že priraduje práva overovať transakcie podľa podielu aktív, ktoré majú užívatelia v danom blockchaine. Kryptomeny s najväčšou kapitalizáciou založenou na tomto protokole sú napríklad Solana (SOL), Cardano (ADA), Terra (LUNA) či Algorand (ALGO). Taktiež Ethereum postupne prechádza na tento algoritmus.

Staking prebieha tak, že majiteľ kryptomeny vloží „zamkne“ svoje aktívum, vo vopred protokolom definovanom minimálnom množstve do „stakovacieho“ fondu (poolu), ktorý vykonáva validáciu, pričom motiváciou je získanie odmeny. Validátori medzi sebou nesúťažia výpočtovým výkonom ako pri Proof of work, ale sú náhodne volení algoritmom na základe množstva aktív vložených v protokole, prípadne ďalších kritérií.

Pri ťažbe aj stakingu platí, že pravidlá odmeňovania sa môžu pri jednotlivých blockchainoch líšiť. Trhová hodnota takto získaných odmien môže byť rôzna v závislosti od toho, o ktorú kryptomenu ide, ale pre všetky platí, že je vysoko volatílna.

Oba mechanizmy konsenzu majú ekonomické dôsledky, ktoré penalizujú narušenie siete a eliminujú zlomyseľných aktérov. Ako „dôkaz o vklade“ slúžia kryptofondy overovateľov ako ekonomický stimul, aby konali v najlepšom záujme siete. V prípade, že overovateľ prijme zlý blok, časť jeho vložených prostriedkov prepadne ako penalizácia a akási náhrada škody.⁶

Oba typy konsenzu, ťažba aj staking, teda majú primárnu funkciu v tom, že zabezpečujú fungovanie blockchainu tým, že overujú, validujú transakcie, ktoré na blockchaine prebiehajú.

Poznámka: V rámci tzv. Defi protokolov a na centralizovaných kryptoburzách sa pojmom staking môže chápať v širšom zmysle, ako bol vyššie uvedený, a to všeobecne ako uzamykanie, poskytnutie kryptoaktív do produktov / protokolov s cieľom dosiahnutia výnosu⁷. Ekonomická podstata týchto investičných aktivít môže byť rôzna. V tomto článku pojem STAKING chápeme v kontexte na proof of stake (t.j. ako činnosť spojenú s validáciou tranzakcií na blockchainovej sieti) tak, ako bolo uvedené vyššie.

STAKING V LEGISLATÍVE

Pojem staking nie je v našom právnom poriadku z viacerých dôvodov legislatívne upravený. Tým najzákladnejším je absencia nejakého exaktného jazykového ekvivalentu v slovenskom jazyku. Oveľa podstatnejším dôvodom je však stav súčasnej legislatívy vo vzťahu k rozmanitému ekonomickému prostrediu, ktoré produkuje ekosystém okolo technológie blockchain.

Ak by sme tento legislatívny stav zúžili iba na oblasť dane z príjmov, zistíme, že zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov („ZDP“) ako aj účtovné predpisy operujú iba s pojmom virtuálna mena a iba v obmedzených ekonomických súvislostiach. Medzi tie nepatrí staking a staking zároveň nie je ani virtuálna mena.

ZDP tak neobsahuje žiadny exaktný rozpoznateľný daňový rámec pre dosahovanie príjmov zo stakingu. Takýto legislatívny stav však nie je per se úplne nevyhovujúci. Cieľom zákonodarcu nie je určiť všetkým poznateľným ekonomickým kauzám jednoznačné daňové rámce. Je to objektívne nemožné a zároveň by takýto prístup kládol neúmernú záťaž na zákonodarcu, ktorý by musel pričasto novelizovať ZDP.

Je preto kľúčové, aby ZDP stál na poznateľných princípoch. Tie majú dávať subjektom interpretujúcim ZDP indikáciu, akým smerom sa má interpretácia zákona pri explicitne neupravených situáciách uberať. Účelom týchto princípov je dotvárať pozitívne právo v častiach, v ktorých právne predpisy nedávajú pri ich gramatickom výklade jasnú alebo žiadnu odpoveď.

Takéto legislatívne vákuum sme mali pred rokom 2018, kedy nadobudol účinnosť zákon č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Až ten totiž implementoval pojem

virtuálna mena do ZDP. Napriek absencii jednoznačného legislatívneho ukotvenia sa pri príjmoch z disponovania s virtuálnou menou postupovalo podľa základných princípov a z konštrukcie ustanovenia § 8 ZDP. Príjem fyzickej osoby z dispozície s virtuálnou menou tak bol zdaniteľným príjmom aj pred doplnením ustanovení o virtuálnej mene do ZDP.

ZDP zaraďuje jednotlivé príjmy fyzických osôb do kategórií. Pokiaľ konkrétny typ príjmu nespadá do niektorej z kategórií, uplatňuje sa ustanovenie § 8 ZDP. Príjmy z virtuálnych mien tak spadali do tejto kategórie aj pred rokom 2018 a zaraďujeme sem dnes aj príjmy z dispozície s ostatnými kryptoaktívami, ktoré nie sú virtuálnymi menami.

ZNAMY PRÍJMU

Základným predpokladom pre zdaňovanie akéhokoľvek príjmu je naplnenie znakov príjmu pre účely dane z príjmov. ZDP príjem definuje v § 2 písm. c) ako peňažné plnenie a nepeňažné plnenie do-



Oba typy konsenzu, ťažba aj staking, teda majú primárnu funkciu v tom, že zabezpečujú fungovanie blockchainu tým, že overujú, validujú transakcie, ktoré na blockchaine prebiehajú.

6 Online <https://www.coinbase.com/learn/crypto-basics/what-is-proof-of-work-or-proof-of-stake>

7 Online <https://hackernoon.com/earning-passive-income-with-defi-staking-an-overview-4a1y3720>

siahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak. Samo o sebe ale táto definícia neposkytuje dostatočnú interpretačnú bázu nielen v súvislosti so stakingom, ale ani v menej technicky zložitejších ekonomických súvislostiach. A podľa našich vedomostí, bližšie obsahové vymedzenie pojmu príjem zatiaľ nepo-núka ani naša judikatúra.

Istú interpretačnú snahu je možné badať vo zverejnenej reakcii finančnej správy zo dňa 29. 7. 2019 na individuálny dopyt⁸. V tomto dopyte sa finančná správa zaoberala zdaniteľnosťou príjmu zo zníženia základného imania, ktoré bolo zvýšené peňažným vkladom jej akcionára. Podľa finančnej správy v takomto prípade nedochádza k takému nakladaniu s majetkom fyzickej osoby, ktorého dôsledkom by bol akýkoľvek prírastok majetku. V danom prípade tak podľa finančnej správy síce dochádza k vzniku príjmu, ale ten nie je predmetom dane.

Česká judikatúra a zahraničná teória dokonca ani nepredpokladá vznik príjmu v porovnateľných situáciách. Najvyšší správny súd ČR v rozsudku 2 Afs 42/2005-136 uvádza nasledujúce tri základné definície teórie príjmov:

- Príjem je celok vecných hodnôt, ktorý v určitom časovom období dostane osoba ako výnos z trvalých zdrojov k dispozícii pre svoje životné potreby;
- Príjem predstavuje prístup k čistému majetku v hospodárstve počas určitého obdobia; a
- Príjem je získavaný zárobkovou činnosťou s vyhladkou zisku.

To isté rozhodnutie v ďalšej časti od príjmu spôsobilého vyvolať zdanenie predpokladá, aby bol tento skutočný a nie zdanlivý. Musí dôjsť k navýšeniu majetku v právnej sfére daňovníka v reálnej podobe a toto navýšenie tak nemôže byť iluzórne (t.j. iba formálne), ale aj reálne využiteľné.

Ak by sme išli hlbšie do teórie, zdaňovanie príjmov je úzko spojené s férovosťou. A férovosť v sebe ukrýva dva základné princípy. Sú nimi princíp tzv. equity a tzv. schopnosti platiť. Pre účely tohto článku abstrahujeme od analýzy tzv. equity princípu, lebo jeho obsah je skôr politickou otázkou. Avšak princíp tzv. schopnosti platiť je významným obsahovým determinantom existencie príjmu. Hoci aj na tento pojem by sme vedeli nazerať z rôznych uhlov, schopnosť platiť dane má vo všeobecnosti nastávať iba ak daňovník realizuje skutočný príjem (*realized income*)⁹. Daňovník by mal byť povinný platiť dane iba v prípade, ak má finančný potenciál dane zaplatiť (t.j. daňovníkovi plynul reálny príjem). A daň je spravodlivá iba vtedy, ak má daňovník schopnosť daň zaplatiť¹⁰. Príjem je tak možné považovať za akýsi čistý prírastok majetku v určitom časovom období.¹¹

Teória sa tak kontinuálne zaoberala tým ako najsprávnejšie pristupovať k definovaniu príjmu pre účely jeho zdanenia. Práve v súvislosti so zdaňovaním kryptoaktív sa zintenzívnejú hlasy pre upustenie od zdaňovania výmenných transakcií v rámci krypto sveta. Je pravda, že náš ZDP na viacerých miestach zdaňuje situácie, ktoré sa javia byť v rozpore so základnými filozofickými konceptami a možno by neprešli ústavnoprávnym exkurzom. Jozef Danis poukázal vo svojom článku¹² na viaceré takto kontaminované časti. Nie je však možné tvrdiť, že obdržanie určitého aktíva (kryptoaktíva) v rámci stakingu *a priori* nepredstavuje príjem, ktorý by mal byť aj zdaniteľný.

Súhlasíme s tvrdením, že nevidíme rozdiel medzi daňovníkom, ktorý nemá reálne k dispozícii finančné prostriedky na zaplatenie dane z príjmov, keďže po zobchodovaní určitej pozície drží investičné aktíva a tým, ktorý svoj príjem po zobchodovaní spotreboval.¹³ Inštitút tzv. schopnosť platiť tak nie je podľa nášho názoru možné vnímať extenzívne, pretože by sa štát vystavoval riziku daňovo motivovanému vyhýbaniu sa konverzii aktív do finančných prostriedkov. Takýto výklad je však podmienený realitou a dispozitívnosťou na základe dosiahnutého príjmu obdržaných aktív.



Príjem (kryptoaktíva), ktoré nadobúda daňovník je v čase nadobudnutia len iluzórnym príjmom, ktoré realizácia (napríklad aj pre účely spotreby daňovníka) podlieha ešte mnohým technickým a ekonomickým rizikám.

ANALÓGIE V ZDP - OPCIE

Istú, aj keď krehkú, analógiu k stakingu môžeme vidieť v zdaňovaní opcií poskytovaných v rámci zamestnaneckých plánov. Pri zamestnancoch tento inštitút ZDP aj upravuje v ustanovení § 5. Napriek tomu, že zamestnanec obdrží opciu, k jej zdaneniu nedochádza. K zdaňovaniu totiž dochádza až pri skutočnej realizácii zamestnaneckej opcie, čo štandardne predstavuje deň konverzie opcie na akciu, alebo deň vzniku existencie takejto možnosti. Ide tak o posunutie zdanenia príjmu

do momentu jeho skutočnej existencie, kedy obdržané aktívum predstavuje reálny a dispozitívny nárast majetku.

Obdržanie opcie tak samo o sebe predstavuje často veľmi zdanlivý príjem. Ide o podmienené aktívum, ktoré nevyhnutne v danom momente nepredstavuje nárast majetkovej dispozície zamestnanca. Realizácia opcií je totiž v praxi naviazaná na mnohé právne, praktické a ekonomické predpoklady. Štandardne ide o:

- naviazanosť na splnenie určitých podmienok pre účely konverzie na akciu;
- praktická nemožnosť oceniť takúto opciu;
- existencia objektívnych skutočností v budúcnosti, ktoré umožnia vlastníkovi opcie konvertovať až do finančných prostriedkov; alebo
- ich nescudziteľnosť alebo obmedzenú scudziteľnosť.

8 Online <https://podpora.financnasprava.sk/792102-Pr%C3%ADjem-vo-zn%C3%AD%C5%BEEenia-z%C3%A1kladn%C3%A9ho-Imania>

9 ENDRES and SPENGL: *International Company Taxation and Tax Planning*. 2015. str. 30;

10 OATS, MILLER, MULLIGAN: *Principles of International Taxation*. 2017. str. 4;

11 SCHANZ: *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*. 1896. str. 104 alebo HAIG: *The Concept of Income – Economic and Legal Aspects*. 1921. str. 7

12 Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 1/ročník 2020;

13 KREVER: *Structural Issues in the Taxation of Capital Gains*. 1984. str. 164, 171.

Tieto vlastnosti tak z opcie vytvárajú neuchopiteľné aktívum, ktoré vo väzbe na jurisprudenciu a teoretické prístupy nepredstavuje reálny príjem spôsobilý zdanenia. Obdobne je to aj pri stakingu. Príjem (kryptoaktíva), ktoré nadobúda daňovník je v čase nadobudnutia len iluzórnym príjmom, ktoré realizácia (napríklad aj pre účely spotreby daňovníka) podlieha ešte mnohým technickým¹⁴ a ekonomickým rizikám. Obdržané aktívum tak pri mnohých v praxi vyskytujúcich sa situáciách predstavuje abstraktné aktívum, ktorého reálna hodnota sa určí až pri reálnej dispozícií.

ANALÓGIE V ZDP - ŤAŽBA

ZDP u fyzickej aj právnickej osoby stanovuje osobitný spôsob zdaňovania príjmov z predaja virtuálnej meny nadobudnutej ťažbou¹⁵ a to tak, že odkladá moment zdanenia týchto príjmov do momentu predaja virtuálnych mien.

Staking je alternatívou ťažby vzhľadom na podstatu a základný cieľ, ktorým je overenie transakcií v blockchainovej sieti. Z hľadiska daňovníka získavajúceho príjem je proces zapojenia do overovania transakcií iný pri ťažbe ako pri stakingu. Avšak pri oboch typoch validácie je prítomné riziko neistoty získania príjmu, riziko návratnosti počiatočných investícií, riziko možnej finančnej straty pri penalizácii a riziko volatility ceny virtuálnej meny získaných odmien. Oba krypto-inštitúty tak majú podobné ciele a riziká.

Z pohľadu teórie príjmov by sme mohli argumentovať, že ťažba prináša pre ťažiaru v momente obdržania aktíva porovnateľnú majetkovú pozíciu ako staking.

Z uvedeného podľa nášho názoru vyplýva, že aj v súčasnom stave legislatívy je možné nájsť zrozumiteľné argumenty, že príjmy zo stakingu majú mať totožný daňový režim ako príjmy z ťažby. Opačný výklad by totiž (i) nemotivoval daňovníkov k ekologickému ekonomickému správaniu, (ii) pôsobil nelogicky a (iii) predstavoval ďalší zásah do neutrality zdaňovania príjmov ako neželaného zvýhodňovania určitej skupiny ekonomických transakcií.

ZDAŇOVANIE STAKINGU V INÝCH KRAJINÁCH

Podľa nedávneho prieskumu PwC¹⁶ drvivá väčšina krajín, v ktorých PwC prieskum realizovalo nemá prijaté žiadne usmernenie ohľadom zdaňovania príjmov zo stakingu. Väčšina krajín takýto príjem (domnelý) považuje za zdaniteľný. Nejednoznačnosť pri

vyvodzovaní zdaniteľnosti tohto príjmu vyplýva predovšetkým z technicko-ekonomických parametrov stakingu. Staking so sebou štandardne prináša aj aspekt dilutovania. To znamená, že s každým novým vydaným kryptoaktívom hodnota tých už vydaných je dilutovaná, čo má priamy vplyv na určenie výšky zdaniteľného príjmu, ktoré by toto zníženie hodnoty malo zohľadňovať. Alternatívnym riešením je posun zdanenia do momentu realizácie reálneho príjmu, t.j. predaja alebo výmeny kryptoaktív získaných stakingom. Väčšina krajín zaraďuje príjmy zo stakingu k ostatným príjmom, menej štátov k príjmom zo služieb alebo kapitálovým príjmom.

Zaujímavý je vývoj zdaňovania príjmov zo stakingu v USA, kde doposiaľ IRS nevydalo žiadne špecifické usmernenie. Aktuálne prebieha súdny spor, v ktorom sa má oficiálne potvrdiť daňový režim príjmov zo stakingu. IRS už avizovalo, že zmení svoj pôvodný postoj a uzná nárok žalujúcich na vrátenie preplatku na dani z príjmov, ktorý vznikol z dôvodu posunu momentu zdanenia z bodu prijatia odmeny do bodu predaja získaných kryptomien. Tento prístup je v súlade s americkou legislatívou zdaňovania novovzniknutého majetku (napr. vyťažené zlato), ktorá stanovuje zdanenie príjmu pri predaji aktíva a nie v momente vyťaženia.¹⁷

Aj v súčasnom stave legislatívy je možné nájsť zrozumiteľné argumenty, že príjmy zo stakingu majú mať totožný daňový režim ako príjmy z ťažby.

MOŽNÁ LEGISLATÍVNA ÚPRAVA

Pre zvýšenie právnej istoty považujeme za vhodné legislatívne upraviť zdaňovanie príjmov zo stakingu. Ako najvhodnejší režim zdanenia sa nám pre tieto príjmy javí rovnaký daňový režim, ako je určený pre príjmy z nakladania virtuálnych mien nadobudnutých ťažbou, a to vzhľadom na (i) podobný charakter príjmov - ich cieľom je overovanie transakcií na blockchaine, (ii) problém s naplnením definície príjmu z teoreticko-právneho hľadiska, (iii) skúsenosti z iných štátov, (iv) ekologický element, (v) snahu o dodržanie princípov neutrality zdaňovania a (vi) vysokú volatility virtuálnych mien. Doplnením stakingu k ťažbe do ZDP (alt. formou metodického pokynu MF SR) by sa zdanenie posunulo do momentu predaja alebo výmeny alebo použitia odmien zo stakingu na nákup tovarov služieb.

Radi by sme aj prostredníctvom tohto priestoru apelovali na diskusiu, či príjmy z kryptomien zdaňované podľa § 8 ZDP ako ostatné príjmy majú podliehať aj 14% odvodu na zdravotné poistenie. Je všeobecne známe, že takéto pomerne vysoké daňovo-odvodové zaťaženie príjmov z kryptomien u fyzických osôb zhoršuje imidž a konkurencieschopnosť Slovenska a znižuje motiváciu daňovníkov príjmy z kryptoaktív priznávať v SR. Preto by bolo zaujímavé nazrieť do legitimacy existencie 14 % sadzby zdravotného poistného aj cez prizmu Lafferovej krivky. ■

¹⁴ Vráťane tzv. dilutovania ku ktorému môže pri stakingu dochádzať;

¹⁵ § 8 ods. 17 a § 17 ods. 3 psím. n) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

¹⁶ PwC Annual Global Crypto Tax Report 2021

¹⁷ Online <https://www.forbes.com/sites/shehanchandrasedera/2022/02/03/irs-may-not-tax-passive-income-from-holding-crypto-right-away/?sh=5ad27198799e>
<https://decrypt.co/91984/what-irs-court-case-crypto-staking-taxes-really-means>

Výzvy pri výbere DPH z elektronického obchodu - nové povinnosti poskytovateľov platobných služieb



Ing. Eva Mihálová
MF SR

Autorka sa už dlhé roky venuje legislatíve DPH, posledných 12 rokov výlučne v európskom kontexte. Aktuálne pôsobí na MF SR na oddelení DPH. Zastupuje SR v pracovnej skupine Rady o daňových otázkach v Bruseli, kde sa uskutočňujú technické rokovania k pripravovanej legislatíve DPH. Okrem toho je členkou stálej pracovnej skupiny EK o budúcnosti DPH (GFV), ako aj stálej pracovnej skupiny OECD pre dane zo spotreby (WP9).

Od roku 2024 budú mať poskytovatelia platobných služieb nové povinnosti vo vedení záznamov a ich predkladaní daňovým orgánom v súvislosti s cezhraničnými platbami za účelom odhaľovania podvodov v oblasti DPH pri elektronickom obchode. Pri plnení nových povinností je rozhodujúce, ktorých poskytovateľov platobných služieb sa nové povinnosti týkajú, ako sa sleduje prah cezhraničných platieb, ako dôležitý je indikátor pre stanovenie bodu, od ktorého je povinnosť predkladať údaje daňovým orgánom.

VÝZVY PRI VÝBERE DPH Z ELEKTRONICKÉHO OBCHODU - NOVÉ POVINNOSTI POSKYTOVATEĽOV PLATOBNÝCH SLUŽIEB

Elektronický obchod stabilne rastie. Toto je zrejme aj z dostupných štatistických údajov, ktoré sú zverejňované na stránke Európskej komisie za predaj v oblasti elektronického obchodu. Posledné zverejnené údaje pre EU-28 za roky 2010 až 2019¹ poukazujú na to, že počas zmieneného obdobia 2010 až 2019, percento podnikov, ktoré realizovalo elektronický predaj vzrástlo o 6 percentuálnych bodov z 15 % v roku 2010 na 21 % v roku 2019. Podobne, obrat podnikov z elektronického predaja sa zvýšil o 7 percentuálnych bodov, konkrétne z 13 % v roku 2010 na 20 % v roku 2019.

Na rastúci trend v tomto segmente ekonomiky poukazuje aj správa Ecommerce-Europe², v ktorej sa uvádza, že elektronický obchod predstavuje 10 – 15 % podiel na celkovom maloobchodnom predaji v Európskej únii (ďalej len, „EÚ“). Robustný nárast bol zaznamenaný aj v dôsledku situácie spôsobenej pandemiou COVID-19, kedy sa zmenili nákupné návyky spotrebiteľov, ktorí obmedzili nakupovanie v kamenných predajniach a presunuli sa

do on-line priestoru, čo je zrejme aj z nárastu populácie, ktorá nakupovala online. V štatistikách o zákazníkoch, ktorí prvýkrát nakupovali online je znateľný nárast, konkrétne zo 64 % v roku 2018 na 66 % v roku 2019 a výrazný nárast za rok 2020 vo výške 71 %. V odhadoch správy Ecommerce-Europe sa predpokladá pokračovanie rastu v tomto segmente aj v roku 2021.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že zmena pravidiel DPH³, ktoré sa týkajú elektronického obchodu⁴ a ktoré vstúpili do platnosti vo všetkých členských štátoch EÚ od 1. júla 2021, bola viac ako opodstatnená. Nové pravidlá priniesli výrazné zmeny, a to najmä v určení miesta dodania a využívania osobitných úprav za účelom zjednodušenia výberu dane, jej spravodlivejšieho rozdelenia medzi členskými štátmi, ale aj v odstránení narušania hospodárskej súťaže medzi dodávateľmi, ktorí sú usadení v EÚ a tými, ktorí sú usadení v tretích štátoch prostredníctvom odstránenia oslobodenia od dane pri dovoze. Aby sa mohli nové pravidlá uplatňovať efektívne a aby nespôsobovali zvyšovanie administratívnej záťaže tak na strane dodávateľov, ako aj daňových orgánov, zlepšili sa existujúce schémy zjednodušenia pre výber dane a zaviedli sa ďalšie, ktoré sú známe pod pojmom „osobitné úpravy“⁵, alebo aj

1 The E-commerce Statistics. Data extracted in February 2021[online]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=E-commerce_statistics

2 2021 European E-Commerce Report. Lone, S., Harboul, N. & Weltevreden, J.W.J. Publikované 2021. Amsterdam/Brussels: Amsterdam University of Applied Sciences & Ecommerce Europe. Dostupné online na: <https://ecommerce-europe.eu/wp-content/uploads/2021/09/2021-European-E-commerce-Report-LIGHT-VERSION.pdf>

3 Zákon č. 344/2020 z 5. novembra 2020, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

4 Elektronický obchod je vo všeobecnosti chápaný ako predaj tovaru alebo služieb realizovaný medzi podnikmi, domácnosťami, jednotlivcami či súkromnými organizáciami prostredníctvom elektronických transakcií, ktoré sú uskutočnené prostredníctvom Internetu alebo iných komunikačných počítačových sietí.

5 Uplatňovanie osobitných úprav OSS je stanovené § 68a, § 68b a v § 68c zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

familiárne nazývané „jednotné kontaktné miesto“ (z angl. „One Stop Shop Scheme“ ďalej len „OSS“)⁶.

Úpravy v oblasti elektronického obchodu priniesli podstatné zjednodušenia pre podniky na to, aby si tieto mohli plniť svoje daňové povinnosti v iných členských štátoch dobrovoľne, či už ide o elektronický obchod v rámci EÚ alebo pri dovážanom tovare. Je však potrebné upozorniť na to, že aj napriek zavedeným opatreniam, ktoré zohľadňujú vo vysokej miere elektronizáciu procesov na podporu dobrovoľného plnenia, stále ešte existujú tzv. „štrbiny“ v systéme výberu DPH, ktoré môžu predstavovať určité riziká vzniku podvodu. Tieto môžu byť zaznamenané pri predaji tovaru na diaľku, ktorý je dovážaný z tretích krajín napr. tým, že je dovážaný tovar podhodnotený, že sa zneužije identifikačné číslo pre registráciu do osobitnej úpravy pre dovážaný tovar (IOSS)⁷, vybraná daň pri objednaní cez osobitnú úpravu IOSS sa následne neprizná, prípadne dochádza k nesplneniu povinnosti registrácie pri následnom predaji tovaru na diaľku v rámci EÚ⁸. Podobne aj pri elektronickom obchode v rámci EÚ môže dochádzať k nepriznaniu dane, prípadne k skráteniu priznanej dane a jej zaplateniu v nižšej sume členskému štátu spotreby.

Elektronický obchod uľahčuje cezhraničné nakupovanie tovaru a poskytovanie služieb konečným spotrebiteľom. Pri tomto type predaja tovaru na diaľku a poskytovania služieb pre konečných zákazníkov hovoríme o transakciách typu B2C⁹. Vzhľadom na cezhraničný charakter transakcie, a aj to, že pri B2C transakciách koneční zákazníci resp. spotrebiteľia nemajú žiadne povinnosti (ani účtovné, ani oznamovacie) voči daňovým orgánom vo svojom členskom štáte, je nevyhnutné hľadať iné spôsoby na kontrolu dodávateľov tovaru a poskytovateľov služieb fungujúcich v cezhraničnom prostredí. Charakter transakcie a nedostatok nástrojov na overovanie správnej výšky priznanej a zaplatenej dane môže navodiť stimuly pre podvodné podniky, ktoré nie sú usadené v členskom štáte spotreby, ale sú usadené v inom členskom štáte resp. v treťom štáte, na zneužívanie možností elektronického obchodu jednak s cieľom neodvedenia dane vôbec, alebo jej odvedenia v skrátenej výške.

K nesprávnej výške priznanej dane však môže dochádzať aj v prípade poctivých obchodníkov. Aj napriek zavedeným zjednodušeniam, ktoré nové pravidlá ustanovili, už samotný objem elek-

tronického obchodu a jeho neustály rast kladú na podniky operujúce v tejto oblasti enormný tlak na plnenie si svojich povinností, čo je ešte výraznejšie pri obchodovaní cez elektronické rozhrania/platformy, a čoho výsledkom v konečnom dôsledku tiež môže byť neochota plniť povinnosti v súvislosti s výberom dane.

Všetky tieto zmienené okolnosti poukázali na to, že je potrebné poskytnúť adekvátne nástroje členským štátom, aby tieto vedeli jednak skontrolovať správnosť výšky odvedenej dane a aj rýchlo reagovať na podniky, ktoré si svoje povinnosti neplnia, aj napriek dostupným zjednodušujúcim opatreniam.

RIEŠENIE? - VYUŽÍVANIE DOSTUPNÝCH INFORMÁCIÍ OD TRETÍCH STRÁN

V prípade prevažnej väčšiny online nákupov uskutočňovaných spotrebiteľmi v EÚ sa platby vykonávajú prostredníctvom poskytovateľov platobných služieb, napr. bankami. Banky dis-

ponujú na účely realizácie platobných služieb určitým rozsahom údajov, ktoré umožňujú identifikovať príjemcu platby vrátane iných podrobných údajov, ako napr. dátum platby, suma platby, členský štát pôvodu platby a pod. Tieto informácie sú osobitne dôležité pri cezhraničných platbách a pre transakcie typu B2C, kedy sa príjemca platby nachádza v inom členskom štáte ako zákazník, zvlášť keď je tento nezdaniteľnou osobou so žiadanými povinnosťami voči daňovému úradu preukazovať svoje nákupy. Ukázalo sa, že tieto údaje sú významným zdrojom pri kontrolnej činnosti, a preto sa pristúpilo k skúmaniu v akom rozsahu môžu byť tieto údaje použité daňovými orgánmi,

samozrejme za predpokladu, že budú dodržané zásady ochrany údajov resp. ochrany identity konečných zákazníkov.

O správnosti tohto smerovania svedčí aj skutočnosť, že väčšina platieb pri elektronickom obchode je zo strany spotrebiteľov realizovaná bezhotovostne.

Na základe výskumu o preferenciách zákazníkov v oblasti platieb z roku 2019¹⁰, ktorá bola zverejnená Európskou centrálnou bankou v decembri 2020 vyplýva, že tento údaj sa zvýšil oproti roku 2016 z 94 % na 96 %. V rámci tohto podielu (96%) zo všetkých on-line transakcií bolo bezhotovostných, s využitím platobných kariet 49 %, elektronických platobných nástrojov 27 %



Pri predaji tovaru na diaľku a poskytovaní služieb pre konečných zákazníkov je nevyhnutné hľadať iné spôsoby na kontrolu dodávateľov tovaru a poskytovateľov služieb fungujúcich v cezhraničnom prostredí.

6 V minulosti sme sa mohli stretnúť s označením tohto zjednodušenia aj mini One-Stop-Shop (MOSS), pretože tieto osobitné úpravy sa zaviedli v súvislosti s obmedzeným rozsahom plnení, len digitálne služby (od roku 2015). Pri nových pravidlách elektronického obchodu od roku 2021 je však už potrebné používať len pojem One-Stop-Shop (OSS), pretože tieto pokrývajú značne rozšírený rozsah plnení, a okrem služieb sa týkajú aj predaja tovaru na diaľku.

V rámci zjednodušenia OSS sa poskytovateľ služieb registruje vo svojom členskom štáte usadenia do schémy zjednodušenia, podá špeciálne priznanie v schéme zjednodušenia, v ktorom uvedie presné rozlíšenie dane podľa jednotlivých členských štátov zákazníkov, t.j. ktorým členským štátom zdanenia (spotreby) daň prináleží podľa usadenia zákazníka. Poskytovateľ služby zároveň zaplatí celú sumu dane svojmu členskému štátu (identifikácie) a ten odošle príslušné čiastky dane uvedeným členským štátom zdanenia (spotreby).

7 Uplatňovanie osobitnej úpravy podľa § 68c zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

8 Ide o dodanie tovaru od dodávateľa, ktorý je neusadený v EÚ a doviezol si svoj tovar do EÚ. Tento tovar bol následne predaný už v EÚ a jeho predaj bol realizovaný cez platformu. V tomto prípade je platforma posudzovaná za tzv. „domného dodávateľa“ v zmysle § 8 ods. 7 prvá veta zákona o DPH.

9 Z angl. slovného spojenia „business to consumer“ - podnikateľ pre konečného zákazníka.

10 Study on the payment attitudes of consumers in the euro area (SPACE). Publikované ECB v decembri 2020. Dostupné online: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/ecb.spacereport202012-bb2038bbb6.en.pdf>

a bankových prevodov 10 %, zatiaľ čo hotovostné platby boli realizované len v objeme 4 %.

Preto Rada Európskej únie Ecofin schválila na svojom zasadnutí 18. februára 2020 nový súbor opatrení, ktoré umožnia členským štátom harmonizovaným spôsobom získavať údaje o platbách od poskytovateľov platobných služieb (napr. bánk) a na základe krížovej kontroly týchto údajov odhaľovať podvodných obchodníkov, ktorí si neplnia svoje povinnosti platiť správnu výšku DPH z elektronického obchodu. V podstate ide o prístup kontroly cez sledovanie platieb tzv. „follow the money“ prístup.

Tento **nový súbor opatrení pozostáva z legislatívnych aktov**¹¹, ktoré dopĺňajú už existujúci právny rámec pre elektronický obchod, konkrétne smernice o DPH prijaté v rokoch 2017 až 2019¹² a ktoré sú už v súčasnosti transponované do zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a uplatňované v praxi. Nové pravidlá sú obsiahnuté najmä:

- V doplnení smernice o DPH¹³ o povinnosti uložené poskytovateľom platobných služieb uchovávať záznamy o cezhraničných platbách, ktoré sa týkajú elektronického obchodu (ďalej len „smernica o PPS“). Tieto záznamy v presne stanovenej štruktúre a forme budú následne predkladané finančnej správe.
- V doplnení nariadenia pre administratívnu spoluprácu v oblasti DPH¹⁴. Tieto zmeny sa týkajú najmä stanovenia detailov potrebných na správne prijímanie údajov od poskytovateľov platobných služieb a následnej výmeny týchto údajov v rámci EÚ za účelom vykonávania krížových kontrol.

1. ZMENY SMERNICE O DPH

Cezhraničné uskutočňovanie transakcií a postavenie príjemcu

značne sťažujú prácu daňových orgánov pri odhaľovaní podvodov a kontrole správneho výberu dane. A keďže poskytovatelia platobných služieb už v súčasnosti disponujú určitými informáciami, a to najmä identifikátorom platobného účtu tak platiteľa ako aj príjemcu platby, prípadne iného identifikátora, tieto informácie umožňujú určiť miesto platiteľa a príjemcu platby.

Aby bolo možné vyžadovať od poskytovateľov finančných služieb predkladanie definovaných údajov v stanovenom rozsahu, zaviedla sa do smernice PPS samostatná časť Oddielom 2a (články 243a – 243d), ktorá definuje a upravuje rozsah stanovených údajov a periodicitu ich predkladania daňovým orgánom.

Vo všeobecnosti môžeme konštatovať, že nové oznamovacie povinnosti sa budú dotýkať „**poskytovateľov platobných**

služieb“, ktorí sú definovaní v smernici Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/2366 z 25. novembra 2015 o platobných službách na vnútornom trhu¹⁵ (ďalej len „smernica o platobných službách“), za predpokladu splnenia stanovených podmienok smernicou o PPS.

Avšak na účely nového článku 243a smernice o PPS, ktorý vymedzuje poskytovateľov platobných služieb, na ktorých sa budú nové povinnosti vzťahovať, sú vybrané len určité kategórie poskytovateľov platobných služieb. Ide konkrétne o úverové inštitúcie¹⁶ vrátane ich pobočiek a inštitúcie elektronických peňazí¹⁷ a ich pobočiek v prípade ak sa takéto pobočky nachádzajú v EÚ, bez ohľadu na to, či sa ústredie týchto pobočiek nachádza v EÚ alebo mimo EÚ. Za poskytovateľa platobných služieb na účely

oznamovacích povinností budú považované aj platobné inštitúcie, ktoré sú usadené v členskom štáte a ktorým bolo udelené povolenie¹⁸, taktiež aj poštové podniky, ktoré sú oprávnené po-



Nové oznamovacie povinnosti sa budú dotýkať „poskytovateľov platobných služieb“, ktorí sú definovaní v smernici Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/2366 z 25. novembra 2015 o platobných službách na vnútornom trhu za predpokladu splnenia stanovených podmienok smernicou o PPS.

11 Smernica Rady (EÚ) 2020/284 z 18. februára 2020, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o zavedenie určitých požiadaviek na poskytovateľov platobných služieb, Ú. v. EÚ z 2. 3. 2020, L 62/7;

Nariadenie Rady (EÚ) 2020/283 z 18. februára 2020, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o opatrenia na posilnenie administratívnej spolupráce v záujme boja proti podvodom v oblasti DPH, Ú. v. EÚ z 2. 3. 2020, L 62/1.

12 Smernica Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku, Ú. v. EÚ z 29. 12. 2017, L348/7;

Smernica Rady (EÚ) 2019/1995 z 21. novembra 2019, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o ustanovenia týkajúce sa predaja tovaru na diaľku a určitých domácich dodaní tovaru, Ú. v. EÚ z 12. 12. 2019, L 310;

13 Smernica Rady 2006/112/EÚ z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, Ú. v. EÚ z 11. 12. 2006, L 347/1.

14 Nariadenie (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o opatrenia na posilnenie administratívnej spolupráce v záujme boja proti podvodom v oblasti DPH, Ú. v. EÚ z 12. 10. 2010, L268/1.

15 Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/2366 z 25. novembra 2015 o platobných službách na vnútornom trhu, ktorou sa menia smernice 2002/65/ES, 2009/110/ES a 2013/36/EÚ a nariadenie (EÚ) č. 1093/2010 a ktorou sa zrušuje smernica 2007/64/ES, Ú. v. EÚ zo dňa 23. 12. 2015, L337/35.

16 Vymedzené v článku 4 ods. 1 bode 1 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 575/2013 z 26. júna 2013 o prudenciálnych požiadavkách na úverové inštitúcie a investičné spoločnosti a o zmene nariadenia (EÚ) č. 648/2012, Ú. v. EÚ zo dňa 27. 6. 2013, L 176/1.

17 V zmysle článku 2 bodu 1 smernice 2009/110/ES vrátane, v súlade s článkom 8 uvedenej smernice a s vnútroštátnym právom. Pokiaľ ide o **elektronické peniaze**, tieto sú *peňažnou hodnotou* uchovávanou *elektronicky*, vrátane magnetického záznamu, ktoré predstavujú peňažný záväzok vydavateľa elektronických peňazí vzniknutý pri prijatí finančných prostriedkov na účely vykonávania platobných operácií a ktoré sú na základe zmluvy prijímané aj u inej osoby ako u vydavateľa elektronických peňazí. Inštitúcia elektronických peňazí je právnickou osobou, ktorá má povolenie na vydávanie elektronických peňazí, správu elektronických peňazí a vykonávanie platobných operácií súvisiacich s vydávaním elektronických peňazí. Okrem vydávania a správy elektronických peňazí môže vykonávať aj ďalšie obchodné činnosti, ale na rozdiel od úverových inštitúcií, nemôže prijímať vklady. Inštitúcia elektronických peňazí môže navyše poskytovať všetky typy platobných služieb, ktoré má uvedené v povolení na poskytovanie platobných služieb, zatiaľ čo platobná inštitúcia (úverová) môže poskytovať iba platobné služby a nemôže vydávať elektronické peniaze. Inštitúcia elektronických peňazí nemôže vydávať elektronické peniaze prostredníctvom iných osôb.

18 V súlade s článkom 11 smernice o platobných službách.

skytovať platobné služby podľa vnútroštátneho práva¹⁹.

Vychádzajúc zo zmienovaných ustanovení je možné konštatovať, že novým oznamovacím povinnosťami môže podliehať akýkoľvek poskytovateľ platobných služieb, ktorý poskytuje cezhraničné platobné služby. Avšak, z uvedeného rozsahu článku 243a bod 1 smernice PPS sú vylúčené dve kategórie poskytovateľov platobných služieb, a to konkrétne Európska centrálna banka a národné centrálny banky, ako aj členské štáty alebo ich regionálne či miestne orgány.²⁰

Pri skúmaní, aké subjekty z vymedzených budú podliehať novým oznamovacím povinnosťami, je potrebné vychádzať zo smernicou stanovených kritérií a aj zo sledovaného cieľa. Realizácia platobných transakcií v oblasti elektronického obchodu v online prostredí je uskutočňovaná na báze rôznych schém a modelov, avšak nie všetky modely resp. schémy budú pokryté novými oznamovacími povinnosťami.

Napr. pokiaľ ide o kartové schémy – overovacie transakcie realizované cez „platby kartou“ (Credit card networks²¹), tieto nespádajú do rozsahu novej smernice o poskytovaní údajov, pretože subjekty, ktoré zabezpečujú overovanie platnosti kariet a to, či je možné realizovať platbu cez danú kartu, tieto subjekty, ktoré zabezpečujú overovanie, nie sú primárne poskytovatelia platobných služieb. Vystavovatelia platobných kariet nemusia byť automaticky poskytovatelia platobných služieb, ak však budú okrem overovacích operácií aj spracovávať platby, tak sa stanú poskytovateľmi platobných služieb, a potom sa na nemôže vzťahovať rozsah smernice.

Za **platobnú službu**²² sa na účely smernice PPS považuje vykonávanie platobných transakcií vrátane prevodu finančných prostriedkov na platobný účet vedený u poskytovateľa platobných služieb používateľa alebo u iného poskytovateľa platobných služieb a taktiež aj v prípade, kedy sú finančné prostriedky kryté úverovým rámcom poskytnutým používateľovi platobných služieb. Ide o vykonávanie inkasa vrátane jednorazového inkasa, vykonávanie platobných transakcií prostredníctvom platobnej karty, alebo podobného platobného nástroja, alebo prostredníctvom platobného zariadenia a vykonávanie úhrad vrátane trvalých platobných príkazov.

Okrem toho sa za platobnú službu považuje aj vydávanie platobných nástrojov a/alebo prijímanie platobných transakcií, ako aj poukazovanie peňazí.

V pojmach je vymedzená aj **platba**, ktorá je v zmysle smer-

nice o platobných službách **platobná transakcia**²³ alebo **poukázanie peňazí**²⁴. Následne je za platbu považovaný úkon, ktorým je vklad, prevod alebo výber finančných prostriedkov, a to na podnet platiteľa alebo v jeho mene alebo na podnet príjemcu platby. Rovnako sa za platbu považuje aj „poukazanie peňazí“, pri ktorom sa finančné prostriedky od platiteľa prijímajú bez toho, aby sa vytvorili akékoľvek platobné účty v mene platiteľa alebo príjemcu platby a kedy sa takéto finančné prostriedky prijímajú v mene príjemcu platby a tieto sú mu sprístupnené.

Pokiaľ ide o pojem **platiteľ**, tento je do smernice PPS taktiež prevzatý zo smernice o platobných službách²⁵. Ide o fyzickú alebo právnickú osobu, ktorá je majiteľom platobného účtu

a ktorá povolí platobný príkaz z tohto platobného účtu, alebo v prípade, že platobný účet neexistuje, fyzická alebo právnická osoba, ktorá dáva platobný príkaz. V prípade cezhraničných transakcií typu B2C je platiteľom zákazník, spravidla nezdaniteľná osoba, ktorý si kupuje tovar prípadne službu.

Príjemca platby²⁶ je fyzická alebo právnická osoba, ktorá je zamýšľaným príjemcom finančných prostriedkov, ktoré sú predmetom platobnej transakcie. V prípade cezhraničných transakcií v oblasti elektronického obchodu je príjemca platby dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb, zdaniteľná osoba.

Z hľadiska cieľa smernice o PPS sú najmä údaje o príjemcoch platieb relevantné pre daňové orgány, pretože tieto sú predmetom skúmania v spojení s údajmi o daňových priznaniach a platbe dane a následného odhaľovania neodvedenej dane.

Na účely smernice PPS a vymedzenia cezhraničných platobných transakcií, pri ktorých bude dochádzať k oznamovaniu údajov, je veľmi dôležité definovanie domovského a hostiteľského členského štátu, pretože poskytovatelia platobných služieb majú povinnosť viesť dostatočne podrobné záznamy a nahlasovať údaje pre určité cezhraničné platby, ktoré sú určené ako také podľa miesta, kde sa platiteľ a príjemca platby nachádzajú. Je preto nevyhnutné vymedziť pojmy miesta platiteľa a miesta príjemcu platby, ako aj spôsoby identifikácie týchto miest.

Domovský členský štát²⁷ je ktorýkoľvek členský štát, v ktorom sa nachádza *sídlo poskytovateľa platobných služieb* alebo v prípade absencie sídla podľa vnútroštátneho práva, členský štát,

“
Jje veľmi dôležité definovanie domovského a hostiteľského členského štátu, pretože poskytovatelia platobných služieb majú povinnosť viesť dostatočne podrobné záznamy a nahlasovať údaje pre určité cezhraničné platby.

19 Zákon č. 324/2011 324 zo 14. septembra 2011 o poštových službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 2 ods. 8, poštový platobný styk

20 Článok 1 bod 1 písm. e) a f) smernice o platobných službách.

21 Napr. (Visa, Master etc) keď ide o kontrolu, či môžu byť kreditné karty akceptované obchodníkom a procesy uľahčenia overovania kreditných kariet u vystavovateľov nie sú pokryté novými povinnosťami o preukazovaní údajov.

22 Platobná služba je akákoľvek podnikateľská činnosť uvedená v bodoch 3 až 6 prílohy 1 k smernici o platobných službách

23 Článok 4 bod 5 smernice o platobných službách.

24 Článok 4 bod 22 smernice o platobných službách.

25 Článok 4 bod 8 smernice o platobných službách.

26 Článok 4 bod 9 smernice o platobných službách.

27 Článok 4 bod 1 smernice o platobných službách.

v ktorom sa nachádza ústredie poskytovateľa platobných služieb.

Hostiteľský členský štát²⁸ je vymedzený negatívne voči domovskému členskému štátu, t.j. je to iný členský štát než domovský členský štát, v ktorom má poskytovateľ platobných služieb agenta alebo pobočku alebo poskytuje platobné služby. Vymedzenie miesta platiteľa a príjemcu platby na základe stanovených pojmov slúži výlučne pre uplatnenie povinnosti viesť záznamy a ohlasovacej povinnosti len v prípade poskytovateľov platobných služieb usadených v EÚ. Toto vymedzenie a uvedené povinnosti nemajú žiaden vplyv na pravidlá stanovené v legislatíve o DPH (smernica DPH a vykonávacie nariadenie²⁹), pokiaľ ide o určenie miesta dodania zdaniteľnej transakcie.

K základným indikátorom na určenie miesta platiteľa a príjemcu patria tak indikátory platobného účtu, indikátory poskytovateľa platobných služieb, prípadne iné, ak nie je možné využiť zmienené základné identifikátory.

Pod **platobným účtom**³⁰ sa myslí účet, ktorý je vedený na meno jedného alebo viacerých používateľov platobných služieb a ktorý sa používa na vykonávanie platobných transakcií. Na účely identifikácie bankového účtu sa vymedzuje pojem „**IBAN**“³¹, ktorý je medzinárodný *identifikátor čísla platobného účtu*, s ktorým sa jednoznačne spája konkrétny platobný účet v členskom štáte a ktorého zloženie je stanovené Medzinárodnou organizáciou pre normalizáciu (ISO). Na účely identifikácie poskytovateľa platobných služieb sa ustanovuje kód „**BIC**“³², ktorým je obchodný identifikačný kód, ktorým sa *jednoznačne identifikuje poskytovateľ platobných služieb* a ktorého zloženie je stanovené Medzinárodnou organizáciou pre normalizáciu (ISO).

Už z definície uvedených pojmov je zrejmé, že cieľom oznamovacích povinností je zamerať sa na cezhraničné platobné transakcie, ktoré v prípade, že počtom presiahnu stanovený prah môžu indikovať, že u príjemcu dochádza k cezhraničnej hospodárskej činnosti. Aby sa normotvorca EÚ vyhol neúmernej administratívnej záťaži, ako aj duplicitu pri predkladaní údajov (aby nemuseli poskytovatelia platobných služieb predkladať rovnaké údaje u príjemcu a aj u platiteľa z jednej a tej istej platobnej transakcie) stanovil, že povinnosti predkladať údaje, v prípade, že **pôjde** o cezhraničnú platobnú transakciu v rámci Európskej únie, budú podliehať poskytovateľom platobných služieb príjemcu. Len ak pôjde **o cezhraničnú platbu, kedy je príjemca platby v treťom štáte**

te údaje, ktoré sa týkajú príjemcu platby v treťom štáte, predkladá poskytovateľ platobných služieb platiteľa. V prípade, že ide **o cezhraničnú platbu dane z tretieho štátu do Európskej únie**, tak údaje predkladá poskytovateľ platobných služieb príjemcu.

Vzhľadom na cieľ smernice o PPS, ktorým je zamerať sa na cezhraničné platby, ktoré indikujú hospodársku činnosť príjemcov platieb, stanovujú sa v smernici o PPS podmienky, na základe ktorých je poskytovateľ platobných služieb povinný oznamovať požadované údaje.

Tieto podmienky sú nasledovné:

- Ide o **cezhraničnú platbu**³³.
- Nastane moment presiahnutia stanoveného stropu u jedného príjemcu.

Poskytovateľ platobných služieb sleduje **v priebehu kalendárneho štvrťroka** poskytovanie **platobných služieb tomu istému príjemcovi**, aby vedel určiť moment dosiahnutia stanoveného prahu, t.j. **viac ako 25 cezhraničných platieb**.

V prípade, že za kalendárny štvrťrok zistí poskytovateľ platobných služieb presiahnutie prahovej hodnoty, je povinný za uvedené obdobie oznámiť daňovému orgánu stanovený rozsah údajov.

Prah 25 cezhraničných platieb je stanovený na poskytovateľa platobných služieb, t.j. na subjekt uvedený v článku 1 ods. 1 smernice PPS. V tomto kontexte je potrebné si uvedomiť, že poskytovateľ platobných služieb bude poskytovať údaje svojmu daňovému orgánu v kontexte legislatívy o platobných službách resp. kde dochádza k poskytovaniu platobných služieb.

Počet cezhraničných platieb sa vypočíta na základe platobných služieb, ktoré poskytol poskytovateľ platobných služieb podľa členského štátu a podľa identifikátorov **platobného účtu** príjemcu platby, ktorými sú:

- a) IBAN platobného účtu príjemcu platby alebo akémukoľvek inému identifikátoru, ktorý jednoznačne identifikuje príjemcu platby a uvedie jeho miesto, alebo ak nie sú takéto identifikátory,
- b) kód BIC alebo akémukoľvek inému obchodnému identifikačnému kódu, ktorý jednoznačne identifikuje a uvedie miesto poskytovateľa platobných služieb konajúceho v mene príjemcu platby.



Vzhľadom na cieľ smernice o PPS, ktorým je zamerať sa na cezhraničné platby, ktoré indikujú hospodársku činnosť príjemcov platieb, stanovujú sa v smernici o PPS podmienky, na základe ktorých je poskytovateľ platobných služieb povinný oznamovať požadované údaje.

28 Článok 4 bod 1 smernice o platobných službách.

29 Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, Ú. v. EÚ, L 77, 23. 3. 2011, s. 1.

30 Článok 4 bod 12 smernice o platobných službách

31 Článok 2 bod 15 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 260/2012

32 Článok 2 bod 16 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 260/2012

33 Podľa článku 243b smernice PPS sa platba sa považuje za cezhraničnú, keď sa platiteľ nachádza v členskom štáte a príjemca platby sa nachádza v inom členskom štáte, na treťom území alebo v tretej krajine.

Ak má poskytovateľ platobných služieb informáciu, že **príjemca platby má niekoľko identifikátorov**, prípadne má viac platobných účtov, výpočet sa vykoná podľa všetkých platobných služieb, ktoré poskytol poskytovateľ platobných služieb príjemcovi.

V prípade cezhraničnej platby realizovanej v EÚ, ak má na príklad právnická osoba XY u jedného poskytovateľa platobných služieb 3 platobné účty, tak poskytovateľ platobných služieb pri posudzovaní prekročenia prahu sleduje cezhraničné platby na všetkých účtoch spolu. To znamená, že ak za kalendárny štvrtrok prijala spoločnosť na platobnom účte 1 cezhraničné platby v počte 10, na platobnom účte 2 v počte 3 a na platobnom účte 3 v počte 20, poskytovateľ platobných služieb tohto príjemcu (XY) zistí, že počet platieb za dané obdobie (kalendárny štvrtrok) na daných účtoch presiahol prah 25 a požadované údaje predloží elektronicky daňovému orgánu.

Poskytovateľ platobných služieb na základe stanovených kritérií sleduje presiahnutie prahu 25 cezhraničných transakcií u príjemcu platieb, pokiaľ ide cezhraničné platobné transakcie v rámci EÚ, t. j. miesto príjemcu aj miesto platiteľa (na základe identifikácie IBAN-u alebo BIC alebo iného identifikátora) sa nachádza v rôznych členských štátoch EÚ. V prípade cezhraničných platieb pre príjemcu, ktorého poskytovateľ platobných služieb sa nachádza v treťom štáte, sa bude vyhodnocovať prah u poskytovateľa platobných služieb platiteľa. V tomto poslednom prípade získava poskytovateľ platobných služieb informácie od platiteľov, ktorí sa nachádzajú v členskom štáte EÚ. Poskytovateľ platobných služieb platiteľa nemusí predkladať údaje, pokiaľ ide o cezhraničné platobné transakcie, ak aspoň jeden z poskytovateľov platobných služieb príjemcu platby sa nachádza v členskom štáte, ako je to zrejmé z kódu BIC alebo iného identifikátora. Aj keď v takomto prípade, t. j. ak poskytovateľ platobných služieb platiteľa poskytuje platobné služby pre cezhraničné platby pre toho istého príjemcu, ktorý má bankový účet v inom členskom štáte a zároveň v treťom štáte, poskytovateľ predkladá len údaje o platbách pre príjemcu v treťom štáte, avšak sleduje aj údaje o cezhraničných platbách príjemcovi do iného členského štátu, pretože tieto eviduje na výpočet prahu cezhraničných platieb.

Pri stanovení regulačného rámca 25 transakcií sa vychádzalo z princípu proporcionality, ktorý sám o sebe predpokladá stanovenie prahovej hodnoty. Prístupenie k stanoveniu

numerického prahu (t. j. počet transakcií) sa zvolilo s cieľom zachytiť len platby, ktoré môžu byť potenciálne indikátorom ekonomickej činnosti u príjemcu platieb. Tento prah sa stanovil pri zohľadnení priemernej hodnoty nákupov online v hodnote 95 EUR.³⁴ Ročná hodnota platobných transakcií v tejto hodnote vyústi do takmer celkovej sumy 10 000 EUR, ktorá so sebou môže niesť následok povinnosti platiť DPH v členských štátoch a dá sa priradiť k obratu 10 000 EUR pre predaj tovaru na diaľku v rámci EÚ, ktorý sa zaviedol legislatívou DPH v oblasti elektronického obchodu.

Ak by nedošlo k stanoveniu takéhoto prahu, prípadne ak by bol prah stanovený v číselnej hodnote (prah dosiahnutého obratu) a nie v množstevnej (počet transakcií), prípadne by tento prah nebol stanovený vôbec, tak v takomto prípade by dochádzalo nielen k narušeniu ustanovení všeobecného nariadenia na ochranu osobných údajov (ďalej len „GDPR“)³⁵, ale dochádzalo by aj k neúmernému zaťažovaniu administratívnym bremenom dotknutých subjektov.

Významným dôvodom zavedenia numerického prahu bolo spôsobené aj dôvodom, že GDPR sa vzťahuje na rôzne fázy reťazca od inicializácie realizácie platby až do momentu, kedy banka transferuje samotnú platbu. Povinnosti rešpektovania GDPR nie je možné odložiť až na poslednú fázu procesu. Ak by bol stanovený prah v hodnotovom vyjadrení (dosiahnutou sumou), mohla by nastať skutočnosť, že príjemca platby by presiahol stanovený prah už jednou transakciou, čo by nenaplnilo stanovený cieľ tejto právnej úpravy. Cieľom je jednoznačne identifikovať tých príjemcov, čo majú viac transakcií malej hodnoty. Preto sa pri

výbere prahovej hodnoty stanovil numerický prah vo výške 25 transakcií namiesto hodnotového.

Ak sa na poskytovateľa platobných služieb vzťahuje povinnosť predkladať údaje daňovým orgánom, poskytovateľ platobných služieb **uchováva tieto záznamy** v požadovanom formáte po dobu **troch kalendárnych rokov od konca kalendárneho roka** dátumu platby a **sprístupňuje** tieto záznamy **domovskému členskému štátu poskytovateľa platobných služieb** alebo **hostiteľskému členskému štátu**, ak poskytovateľ platobných služieb poskytuje platobné služby v iných členských štátoch, než je domovský členský štát.³⁶

V prípade, že poskytovateľ platobných služieb zistí, že prah 25 cezhraničných transakcií bol za kalendárny štvrtrok presiahnutý, má povinnosť predložiť daňovým orgánom údaje stanovené článkom 243d smernice PPS za každú jednotlivú transakciu.

“
Poskytovateľ platobných služieb na základe stanovených kritérií sleduje presiahnutie prahu 25 cezhraničných transakcií u príjemcu platieb, pokiaľ ide cezhraničné platobné transakcie v rámci EÚ.

34 Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards introducing certain requirements for payment service providers and Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in order to combat VAT Fraud, SWD/2018/488 final. Publikované 12. 12. 2018 v Bruseli. Dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=SWD:2018:488:FIN>

35 Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2016/679 z 27. apríla 2016 o ochrane fyzických osôb pri spracúvaní osobných údajov a o voľnom pohybe takýchto údajov, ktorým sa zrušuje smernica 95/46/ES (všeobecné nariadenie o ochrane údajov) (ďalej ako „Nariadenie“ alebo „GDPR“), je predpis prijatý v rámci Európskej únie, regulujúci ochranu osobných údajov vo všetkých členských štátoch Európskej únie.

36 Článok 243b bod 4 smernice PPS

Ide o údaje, ako sú napríklad identifikátor (BIC alebo akýkoľvek iný), ktorý identifikuje poskytovateľa platobných služieb, ďalej identifikátor, ktorý identifikuje príjemcu platby a jeho účet (IČO alebo IČ DPH, IBAN, BIC...) a detailné údaje o prijatej cezhraničnej platbe, prípadne o refundácii platby.

V súvislosti s rozsahom predkladaných informácií daňovým orgánom je potrebné uviesť, že poskytovateľ platobných služieb predkladá daňovým orgánom len tie informácie, ktoré má k dispozícii, t.j. ktoré má vo svojej evidencii. Ide najmä o informácie o identifikačnom čísle pre DPH alebo o vnútroštátnom daňovom čísle príjemcu platby, ako aj údaj o adrese príjemcu platby.

2. ZMENY V NARIADENÍ RADY V OBLASTI ADMINISTRATÍVNEJ SPOLUPRÁCE V ZÁJME BOJA PROTI PODVODOM

Zatiaľ čo nová smernica PPS ukladá povinnosti poskytovateľom platobných služieb, prijaté nariadenie o administratívnej spolupráci v záujme boja proti podvodom v oblasti DPH (ďalej len „nariadenie o administratívnej spolupráci“)³⁷ upravuje spracovávanie prijatých informácií o platbách od poskytovateľov členskými štátmi.

Boj proti podvodom DPH v oblasti elektronického obchodu vyžaduje, aby členské štáty získali informácie o platbách spojených s elektronickým obchodom od tretích strán a aby tieto údaje efektívne využívali prostredníctvom analýzy rizík.

Aby mohli byť predkladané údaje agregované, analyzované a aby poskytli dostatočný základ na odhaľovanie nepriznanej DPH, uvedeným nariadením o administratívnej spolupráci sa zriaďuje centrálny elektronický systém informácií o platbách CESOP³⁸.

V praxi bude nastavený systém fungovať tak, že poskytovatelia platobných služieb budú **uchovávať relevantné údaje** a po **prekonaní prahovej hodnoty** (25 cezhraničných platieb a viac u jedného príjemcu za kalendárny štvrtrok), predložia požadované údaje v stanovenom jednotnom EU elektronickom formáte³⁹ daňovým orgánom vo svojom členskom štáte (domácom alebo hosťovskom) v **lehote najneskôr do konca mesiaca nasledujúceho po kalendárnom štvrtroku**, ku ktorému sa informácie vzťahujú⁴⁰. Obdobie na uchovávanie údajov o platbách je stanovené smernicou PPS na 3 kalendárne roky od konca kalendárneho roka dátumu platby.

Elektronický systém CESOP bude prevádzkovať Európska komisia, ktorá prijme prostredníctvom vykonávacích aktov technické opatrenia na jeho samotné zriadenie a udržiavanie. Európska komisia rovnako legislatívne upraví svoje úlohy, ktoré bude pri CESOP-e zastávať.

Je potrebné uviesť, že úloha Komisie bude v technickom spracovaní systému, Komisia ako taká nebude mať prístup k dátam o platbách, ktoré do CESOP-u odošli členské štáty.

Okrem stanovených technických parametrov Komisia prijme aj návrh vzorových elektronických formulárov na predkladanie údajov, návrh technických podrobností infraštruktúry a nástrojov nutných na zabezpečenie spojenia a celkovej operability medzi členskými štátmi a systémom CESOP.

Prístup k údajom CESOP-u budú mať členské štáty prostredníctvom vybraných zamestnancov Eurofiscu⁴¹, ktorí budú podliehať bezpečnostným povereniam za účelom dodržiavania pravidiel ochrany predkladaných údajov.

Keď bude mať **systém CESOP k dispozícii dáta** z členských štátov, bude s nimi vykonávať aj rôzne operácie, ako napríklad bude ich agregovať podľa jednotlivých príjemcov platieb; filtrovať, zabezpečovať ich tzv. „čistenie“ (t.j. odstraňovanie duplicit, zrejmych chýb a pod.), analyzovať v kontexte iných informácií, a čo je najdôležitejšie, bude sprístupňovať vybrané informácie, analýzy, vybraným zamestnancom Eurofiscu na využívanie v daňovej kontrole príslušného členského štátu.

Analýzy CESOP-u budú k dispozícii členskými štátom, aby tieto mohli byť porovnávané s údajmi z vnútorných databáz členských štátov a následne využité v ďalších národných procesoch analýzy rizika. Identifikácia príjemcu platby ako dodávateľa predajcu tovaru alebo poskytovateľa služieb v rámci elektronického obchodu a porovnanie s údajmi v jeho daňovom priznaní podanom v rámci OSS schémy sa bude automaticky vykonávať v CESOP-e a po dôkladnej analýze budú výstupy predkladané členskými štátmi

na účely ďalších akcií v rámci administratívnej spolupráce a spoločných výkonov daňových kontrol v oblasti elektronického obchodu.

Efektívnosť systému CESOP spočíva v tom, že tento bude môcť poskytnúť výsledky takmer v reálnom čase. Analýzy CESOP-u poskytnú údaje o príjemcoch za dané obdobie a tieto údaje budú podkladom pre prácu Eurofiskových úradníkov a ich výmenu medzi členskými štátmi a tieto môžu aktivovať národné rizikové analýzy v členských štátoch za účelom porovnávania získaných informácií s ďalšími informáciami v národných databázach, ako napr. DPH, OSS, colných vyhlásení a pod.

3. IMPLEMENTÁCIA NOVÝCH PRAVIDIEL ČLENSKÝMI ŠTÁTMI

Nové pravidlá, ktoré stanovujú špecifické oznamovacie povinnosti pre poskytovateľov platobných služieb **začnú platiť**



Nové pravidlá, ktoré stanovujú špecifické oznamovacie povinnosti pre poskytovateľov platobných služieb začnú platiť v členských štátoch od 1. januára 2024.

37 Nariadenie Rady (EÚ) 2020/283 z 18. februára 2020, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o opatrenia na posilnenie administratívnej spolupráce v záujme boja proti podvodom v oblasti DPH, Ú. v EÚ, 2. 3. 2020, L62/1

38 Central electronic system on payments.

39 Vzor určí Európska komisia vykonávacím nariadením.

40 Článok 24b, bod 1. písm. b), Nariadenie Rady (EÚ) 2020/283 z 18. februára 2020, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o opatrenia na posilnenie administratívnej spolupráce v záujme boja proti podvodom v oblasti DPH, Ú. v EÚ, 2. 3. 2020, L62/5

41 Eurofisc – v roku 2010 bola ustanovená platforma vybraných úradníkov členských štátov realizujúcich špecifickú výmenu informácií v oblasti boja proti DPH podvodom vo vybraných oblastiach nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010

v členských štátoch od 1. januára 2024. Keďže ide o plnenie povinností v elektronickom prostredí a automatizovaným spôsobom je potrebné, aby mali jednak poskytovatelia platobných služieb, ale aj členské štáty dostatok času na vývoj a úpravu informačných systémov, cez ktoré sa bude realizovať predkladanie, prijímanie a transmisia nových oznamovacích povinností.

Aj keď nové opatrenia nepochybniteľne výrazne zvýšia potenciál daňových orgánov na odhaľovanie daňových podvodov, je potrebné poukázať aj na to, že so sebou prinášajú výrazné zvýšenie administratívnej záťaže. Poskytovatelia platobných služieb, ako sú definovaní v smernici o platobných službách (PSD) si budú musieť v dostatočnom časovom predstihu nielen upraviť svoje existujúce interné informačné systémy tak, aby boli schopní plniť nové oznamovacie povinnosti na účely DPH voči svojim daňovým orgánom, ale budú zrejme modifikovať uchovávané dáta, ktoré získavajú od svojich klientov a nastavovať rôzne výbery dát.

Jednou z najviac zaťažujúcich povinností bude pre poskytovateľov platobných služieb sledovať prah 25 cezhraničných transakcií. Aj napriek tomu, že v pôvodnom návrhu, ktorý Európska komisia predložila a v ktorom sa predpokladalo predkladanie údajov tak o poskytovaných platobných službách platiteľovi, ako aj príjemcovi pri cezhraničných platbách, ktorý sa však rokováním na Rade a pripomienkami členských štátov upravil tak, že údaje budú predkladať len poskytovatelia platobných služieb príjemcov platieb, ak ide o cezhraničnú platbu realizovanú medzi platiteľom a príjemcom, ktorí sú usadení v EÚ. Táto redukcia bola uskutočnená z dôvodu odstránenia duplicity údajov, ako aj zníženia administratívnej záťaže. Avšak aj napriek zúženiu rozsahu pôvodného návrhu, v prípade ak ide o cezhraničnú platbu príjemcovi, ktorého poskytovateľ sa nachádza na území tretieho štátu, v takom prípade bude musieť poskytovateľ platobných služieb platiteľa sledovať prah 25 cezhraničných platieb, čo znamená, že aj napriek vyššie zmienenej redukcii, poskytovatelia platobných služieb nebudú môcť úplne vylúčiť zo svojho skúmania platobné služby poskytované platiteľom.

Dá sa preto polemizovať o tom, či aj napriek určitému zúženiu rozsahu oznamovacej povinnosti skutočne dôjde k zníženiu administratívnej záťaže kladenej na poskytovateľov platobných služieb.

Poskytovatelia platobných služieb budú musieť sledovať všetky cezhraničné platby, od začiatku, aby vedeli vyhodnotiť prah presiahnutia. Rovnako budú musieť sledovať tak cezhraničné platby príjemcov, ako aj platiteľov, pretože pri cezhraničných platbách do tretích štátov sa vychádza z údajov platiteľov. Avšak pri počítaní cezhraničného prahu 25 platieb sa zohľadňujú aj platby tomu istému príjemcovi do iného členského štátu, hoci údaje z nich sa oznamujú v členskom štáte príjemcu.

Tieto všetky detaily predstavujú náročnosť, ktorej budú poskytovatelia platobných služieb čeliť pri vyhodnocovaní cezhraničných platieb tak u príjemcov, ako aj platiteľov v závislosti od toho, či je realizovaná platba v rámci Európskej únie alebo do tretieho štátu.

Povinnosti predkladať údaje sa budú dotýkať nielen cezhraničných bankových prevodov (tzn. platieb online), ale aj platobných transakcií realizovaných cez platobné karty (napr. platba kartou v priestoroch príjemcu). Pri všetkých týchto platobných transakciách, ktoré sú upravené smernicou o platobných službách, na ktorú sa aj odkazuje v smernici o PPS, bude potrebné, aby sa nastavili príslušné modely oznamovania údajov, čo predstavuje ďalšiu záťaž a aj možnosť právnej neistoty pre poskytovateľov, ktoré údaje má zbierať a ktoré nie.

Vyhodnocovanie všetkých týchto schém, či spadajú do rozsahu nových pravidiel o predkladaní údajov alebo nie, bude mať určite za následok aj duplicitu pri predkladaní údajov. Bude dochádzať k tomu, že viacerí poskytovatelia, ktorí sú zapojení do poskytovania platobných služieb predložia rovnaké údaje. Úloha CESOP-u síce bude tieto duplicity odstrániť, avšak obrovský objem údajov aj počas jeho zberu a následného „transferovania“ do centrálného registra v sebe nesie riziko „možného útoku“ na tieto dáta a tak sa otázka ochrany dát javí viac ako naliehavá v prípade tohto nového systému.

Dá sa povedať, že nastavený súbor nových opatrení využitia údajov od tretích strán do veľkej miery zmenší priestor na podvodné praktiky v oblasti elektronického obchodu. Tým že ide o oblasť, kde prevláda kvantitatívne vysoké množstvo obchodných transakcií za relatívne malé ceny v týchto transakciách, dá sa polemizovať o tom, či zakladanie platobných účtov u rôznych poskytovateľov platobných služieb, prípadne v iných členských štátoch alebo v tretích štátoch bude predstavovať motiváciu na obchádzanie nových pravidiel.

Nové pravidlá teda určite budú znamenať zvýšenú administratívnu záťaž, no táto by mohla byť kompenzovaná aspoň do určitej miery rastúcou mierou elektronizácie a automatizácie a toto by mohlo zmierniť záťaž spôsobenú novými požiadavkami na preukazovanie údajov. Už v dnešnej dobe poskytovatelia platobných služieb disponujú väčšinou požadovaných údajov, mnohé z nich predkladajú aj na iné účely, prípadne ich využívajú na svoje interné rizikové analýzy. Okrem toho, obdobný systém získavania údajov od poskytovateľov platobných služieb už využívali niektoré členské štáty aj v minulosti, najmä na kontrolu cezhranične dodávaných digitálnych služieb pre nezdaniiteľných zákazníkov.

Prijatie smernice PPS sleduje prioritne ambíciu efektívne bojovať proti daňovým podvodom v oblasti elektronického obchodu, ale dá sa povedať, že na druhej strane môže prispieť k partnerskej spolupráci medzi daňovými orgánmi a poskytovateľmi platobných služieb z dôvodu ich spoľahlivého plnenia si nových povinností. Rozmach obchodovania vo virtuálnom prostredí si vyžaduje nielen nové formy spolupráce v rámci vnútorného trhu Európskej únie medzi členskými štátmi, ale aj partnerské zapojenie tretích strán formou poskytovania informácií daňovým orgánom. ■

Článok poskytuje širší pohľad na ciele, dôvody a samotný obsah nových opatrení a mechanizmus zbierania dát a ich transmisiiu do centrálnej databázy EÚ (CESOP). Zároveň upozorňuje aj na špecifiká, ktoré je potrebné sledovať poskytovateľmi platobných služieb.

Spoliehanie sa daňového subjektu na správnosť odbornej rady daňového poradcu z trestnoprávneho hľadiska¹

1 táto práca bola podporená Agentúrou na podporu výskumu a vývoja č. APVV-18-0337



JUDr.
Peter Šamko
sudca KS BA

JUDr. Peter Šamko je sudca Krajského súdu v Bratislave, vykonáva funkciu predsedu trestnoprávneho kolégia, pôsobí ako externý člen pedagogického zboru Justičnej akadémie, ako člen Stálej pracovnej komisie Legislatívnej rady vlády SR a ako člen skúšobného senátu Slovenskej advokátskej komory. Dosiaľ vydal tri monografie a desiatky článkov najmä v časopisoch Justičná revue a Zo súdnej praxe. Založil a vedie odborný elektronický časopis pravnelisty.sk

Páchatelom trestného činu je ten, kto naplnil všetky znaky skutkovej podstaty konkrétneho trestného činu. Z hľadiska daňového subjektu, ktorému daňový poradca poskytol poradenstvo ide v praxi spravidla o podozrenie zo spáchania trestného činu skrátenia dane podľa § 276 Tr. zák. (predstieranie nižšej daňovej povinnosti, než akú má daňový subjekt v skutočnosti) a daňového podvodu podľa § 277a Tr. zák. (neoprávnené uplatňovanie nároku na vrátenie dane).

Povinnosťou štatutárneho orgánu daňového subjektu je postupovať pri plnení účtovných a daňových povinností s odbornou starostlivosťou. Pojem odborná starostlivosť zahŕňa povinnosť daňového subjektu konať profesionálne, čo však neznamená, že musí mať všetky znalosti o účtovných a daňových povinnostiach. Pokiaľ ich nemá, potom je povinný zabezpečiť si potrebnú odbornú pomoc špeciálne kvalifikovaného subjektu, napríklad daňového poradcu.¹

Trestne stíhaný daňový subjekt, ktorému daňový poradca poskytol poradenstvo sa v trestnom konaní nezriedka obhajuje tak, že v daňovej problematike postupoval podľa odporúčaní, či odborného stanoviska daňového poradcu, a preto nezodpovedá za to, že došlo napríklad k skráteniu dane z dôvodu neuvedenia konkrétneho príjmu do daňového priznania, ktorý podliehal zdaneniu, či k neoprávnenému uplatňovaniu výdavku (nákladu), ktorý uplatňovaný byť nemal, respektíve k neoprávnenému odpočítaniu dane. Daňový subjekt, v rámci svojej obhajoby, takto

„vťahuje“ do trestného konania daňového poradcu, na ktorého presúva prípadnú trestnú zodpovednosť za skrátenie dane, či daňový podvod.

Daňoví poradcovia sa tak často nevyhnú tomu, aby v trestnom konaní vypovedali v určitom procesnom postavení. Podľa okolností prípadu to je spravidla procesné postavenie svedka, avšak môže ísť aj o procesné postavenie obvineného. Daňoví poradcovia sa pritom zväčša primárne snažia zbaviť novej trestnej zodpovednosti tvrdením, že sa ani teoreticky nemohli dopustiť trestného činu skrátenia dane, prípadne trestného činu daňového podvodu, pretože neboli subjektom dane v daňovom konaní (tým bol daňový subjekt), a preto ani nemohli ako daňoví poradcovia poskytnúť daňové poradenstvo spôsobiť skrátenie dane daňového subjektu (napríklad zatajenie príjmov), či neoprávnené uplatňovanie nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane (ak by išlo o trestný čin daňového podvodu).

Napríklad, v konkrétnej trestnej veci vedenej pre trestný čin



Daňový subjekt takto „vťahuje“ do trestného konania daňového poradcu.

¹ K zodpovednosti členov štatutárnych orgánov za daňové a účtovné záležitosti spoločnosti pozri bližšie Galandová, M.: Zodpovednosť členov štatutárnych orgánov a daňové a účtovné záležitosti spoločnosti, In: Havel, B., Žitňanská, L. (eds.) Fiduciárni povinnosti orgánu spoločnosti na pomezí korporáčného, insolvenčného a trestného práva. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020, s. 121 a nasl.

daňového podvodu bol obvinený daňový poradca, ktorý spravoval účtovné doklady viacerým spoločnostiam pôsobiacim v reťazci obchodných spoločností, výsledkom ktorého bolo neoprávnené uplatňovanie nárokov na vrátenie DPH. Obvinený daňový poradca sa obhajoval tak, že nebol členom štatutárneho orgánu ani jednej z obchodných spoločností podnikajúcich, či predstierajúcich podnikanie v reťazci (daňových subjektov), a preto neuplatňoval ani v jednom prípade neoprávnené nárok na vrátenie DPH a ani sa následne nedelil o príjmy získané z neoprávnené vyplatených daňových nadmerných odpočtov.

Treba povedať, že takéto alebo obdobné obhajobné argumenty nemajú v trestnom konaní žiadnu váhu. V tomto smere treba uviesť, že pôsobenie v štatutárnom orgáne obchodnej spoločnosti, ktorá napríklad neoprávnené uplatňuje nárok na vrátenie DPH nie je podmienkou trestnosti za spáchanie trestného činu daňového podvodu. Pri trestnom čine daňového podvodu (a rovnaké je to aj pri trestnom čine skrátenia dane) je subjekt trestného činu všeobecný, z čoho vyplýva, že subjekt dane a subjekt daňového trestného činu nemusia byť totožné osoby a nie je preto možné zamieňať daňovú povinnosť a trestnú zodpovednosť za spáchanie daňového trestného činu. Pri spolupáchateľstve na trestnom čine daňového podvodu je preto bez významu, či subjektom dane sú všetci spolupáchatelia alebo len niektorí z nich, respektíve, či subjektom dane je osoba rozdielna od spolupáchateľov (primerane judikatúra R 25/1968 ako aj napríklad uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Tdo/63/2011 zo dňa 14. 03. 2012). Vzhľadom na uvedené je možné, aby spolupáchateľom na trestnom čine daňového podvodu bol aj napríklad účtovník, či daňový poradca, prípadne prichádza do úvahy posúdiť možné protiprávne konanie týchto osôb ako účastníctvo na daňovom trestnom čine, napríklad vo forme pomoci.

Skutočnosť, že daňový poradca poskytol daňovému subjektu poradenstvo (odbornú radu) ohľadne určitej daňovej problematiky, pričom táto jeho odborná rada sa následne ukázala ako nesprávna, však automaticky neznamená, že ide o trestnoprávnu problematiku, respektíve, že za nesprávnu odbornú radu musí vždy a za každých okolností zodpovedať práve daňový poradca.

Vzhľadom na uvedené je nutné, aspoň v základných črtách, vymedziť, kedy a za akých okolností bude možné trestnoprávne stíhať konanie daňového poradcu, kedy bude možné trestne stíhať daňový subjekt aj napriek tomu, že sa riadil odbornou radou

daňového poradcu a kedy bude vylúčené vyvodzovanie trestnej zodpovednosti daňového subjektu, či aj daňového poradcu.²

Čo je možné považovať za odbornú radu

V prvom rade je nutné vymedziť, čo sa vlastne v trestnom konaní považuje alebo môže považovať za odbornú radu poskytnutú daňovým poradcom, ktorá môže byť relevantná pri vyvodzovaní alebo vylúčení trestnej zodpovednosti za spáchanie daňového trestného činu.

Vo všeobecnosti možno uviesť, že za odbornú radu poskytnutú daňovým poradcom možno považovať všetko, čo možno podradiť pod daňové poradenstvo v zmysle § 3 zákona č. 78/1992 Zb. o daňových poradcach (ďalej len „zákon o daňových poradcach“).

Z uvedeného vyplýva, že odborná rada daňového poradcu by sa obsahovo mala týkať výhradne otázok spadajúcich pod daňové poradenstvo v zmysle zákona o daňových poradcach a z hľadiska formálneho je nutné, aby táto odborná rada bola poskytnutá klientovi na podklade riadne uzatvorenej zmluvy v zmysle § 17 ods. 1 zákona o daňových poradcach.

Dbanie na riadne zákonné obsahové ako aj formálne vymedzenie odbornej rady je podstatným najmä z toho dôvodu, že odbornou radou môže byť len výhradne rada individuálna, zameraná na konkrétny (jedinečný) prípad, t. j. rada, ktorú poskytne daňový poradca po dôslednom poznaní všetkých konkrétnych okolností prípadu, ktoré sa týkajú jeho klienta a v ktorých sa daňové poradenstvo vyžaduje.

Za odbornú radu teda nie je možné považovať len všeobecný (nekonkrétny) odkaz, či poukaz na odbornú literatúru (komentáre),³ či judikatúru súdov, ale je potrebné, aby išlo vždy o radu individuálnu, ktorá síce môže byť podporená odbornou literatúrou, či rozhodovacou činnosťou súdov, avšak s poukazom na konkrétny rozoberaný jedinečný prípad klienta.⁴

Z hľadiska možného preskúmania postupu daňového poradcu pri poskytovaní odbornej rady je vhodným, aby odborná rada poskytnutá daňovým poradcom bola zachytená v písomnej forme, v ktorej by mala byť uvedená nielen samotná odborná rada, ale aj údaje o tom, aké informácie (podklady) mal daňový poradca k dispozícii, t. j. čo všetko mu klient (daňový subjekt) poskytol. Aj úplnosť, či neúplnosť poskytnutých podkladov od klienta, z ktorých sa vychádzalo pri koncipovaní odbornej rady, môže byť relevantným pre posudzovanie prípadnej trestnej zodpovednosti daňového subjektu, či aj samotného daňového poradcu.



Radou môže byť len výhradne rada individuálna, zameraná na konkrétny (jedinečný) prípad.

2 Nižšie uvedené závery možno primerane použiť aj na konanie advokáta poskytujúceho odborné poradenstvo svojmu klientovi

3 Richter, M., Púry, F.: Spolehnúť sa na správnosť odbornej rady a jej nesprávne poskytnutí z hľadiska trestnej zodpovednosti. In Zborník Karlovarskej právnické dny. 2018, s. 600 - 616

4 Nestačí ak napríklad daňový poradca odkáže klienta len na všeobecnú právnu vetu judikatúry (tak ako sa to stalo v konkrétnom prípade), ktorá však vychádzala z úplne iného skutkového základu, než bol skutkový základ veci klienta. Skutočnosť, že sa následne klient spravoval podľa tejto právnej vety judikatúry, t. j. podľa nedostatočnej odbornej rady daňového poradcu preto nevyučovala, sama osebe, jeho úmyselné zavinenie pri spáchaní daňového trestného činu, respektíve možné úmyselné zavinenie daňového poradcu v smere možného úmyselného nesprávneho postupu pri poskytovaní daňového poradenstva. Naformulovaná právna veta judikatúry, ako určité zovšeobecnenie, nie je podstatná, ale podstatným je to, či sú zhodné alebo vyslovene obdobné skutkové okolnosti judikovaného rozhodnutia s konkrétnym prípadom klienta daňového poradcu. Pokiaľ sú zhodné, potom je možné postupovať v zhodne s takýmto rozhodnutím, nakoľko v súlade s princípom právnej istoty by malo platiť, že v rovnakých, či obdobných veciach by sa malo rozhodovať rovnako.

Kto by mal odbornú radu poskytovať

Daňový subjekt, a to platí obzvlášť ohľadne štatutárneho orgánu daňového subjektu (najmä ak ide o podnikateľský subjekt s povinnosťou konať s odbornou starostlivosťou), by mal vedieť rozpoznať, kedy už je nutné požiadať v daňových veciach kvalifikovanú osobu o odbornú pomoc a kedy si vystačí so svojimi vlastnými znalosťami.⁵

V trestnoprávnej praxi sa pritom osoby obvinené zo spáchania daňových trestných činov pomerne často obhajujú tak, že postupovali podľa odbornej rady konkrétnej osoby, a preto je u nich vylúčené úmyselné zavinenie a tým aj vylúčená trestná zodpovednosť zo spáchania daňového trestného činu. Takáto obhajoba však môže byť relevantná len vtedy, pokiaľ daňový subjekt požiadal o odbornú radu kvalifikovanú osobu. Samotné úmyselné zavinenie daňového subjektu môže totiž spočívať už vo voľbe nevhodnej osoby, na ktorú sa daňový subjekt obrátil so žiadosťou o poskytnutie odbornej rady.⁶

Napríklad v konkrétnej trestnej veci sa konateľ obchodnej spoločnosti obrátil na svojho známeho, ktorý bol taktiež podnikateľom, o radu ohľadne zdaňovania konkrétnych príjmov a následne postupoval podľa nej. V inej veci mal daňový subjekt za suseda daňového poradcu a keď sa náhodne stretli pred domom, v stručnosti sa ho spýtal, ako by mal postupovať ohľadne zdaňovania svojich príjmov. Následne sa tieto rady ukázali ako nesprávne a ich výsledkom bolo trestné stíhanie daňového subjektu. V trestnom konaní bolo uzatvorené, že za odbornú radu kvalifikovanej osoby, ktorá by mohla vylučovať úmyselné zavinenie a tým aj trestnú zodpovednosť daňového subjektu nie je možné považovať len neformálne rady nekvalifikovaných osôb (známy daňového subjektu), či neformálne ústne rady kvalifikovanej osoby bez podrobnejších znalostí konkrétneho prípadu (daňový poradca a jeho stručná ústna rada na ulici).

Úlohou daňového subjektu pri riešení svojich daňových povinností a konaní s odbornou starostlivosťou teda nie je to, aby zháňal informácie ako by mal postupovať od kohokoľvek, respektíve, aby obchádzal poskytovanie riadneho daňového poradenstva „pouličným ústnym poradenstvom“ a potom sa ešte na to odvolával v trestnom konaní. Práve naopak, pokiaľ daňový subjekt zistí, že jeho vedomosti, či schopnosti v daňovej problematike nepostačujú na to, aby vedel ako má správne postupovať, potom je jeho úlohou, aby si vyžiadal odbornú radu od kvalifikovanej osoby, a to zákonom predpokladaným spôsobom (t. j. napríklad na podklade riadne poskytnutého

a písomne zachyteného daňového poradenstva). Ak sa tak stane a daňový subjekt poskytne kvalifikovanej osobe všetky potrebné podklady a následne sa aj spravuje podľa poskytnutej odbornej rady a nemá žiadne signály o tom, že by mohla byť nesprávna, v trestnom konaní sa môže relevantne obhajovať, že je vylúčené jeho úmyselné zavinenie.

Z hľadiska daňových trestných činov a celkovo daňovej problematiky sa v trestnom konaní za kvalifikovanú osobu považuje nielen daňový poradca, ale napríklad aj advokát poskytujúci často celkové právne poradenstvo (napríklad advokát poskytujúci daňovému subjektu poradenstvo nielen z hľadiska daňového, ale aj trestného, či obchodného práva). Pokiaľ ide o účtovníka, ten nie je oprávnený poskytovať daňové poradenstvo, a preto by daňový subjekt vo vyslovene problematických daňových veciach mal žiadať o odbornú radu daňového poradcu a nie účtovníka. V konkrétnostiach jednotlivého prípadu totiž môže byť nesprávnou voľbou daňového subjektu aj to, že si na poskytnutie odbornej rady zvolil účtovníka a nie daňového poradcu. Kompetenciu účtovníka by totiž malo byť len poskytovanie služieb ohľadne spracovávania účtovných dokladov v zmysle zákona o účtovníctve, prípadne vyplňanie daňového priznania (v týchto oblastiach je nutné považovať účtovníka za kvalifikovanú osobu), avšak ostatné daňové veci (napríklad zisťovanie základu dane) by už malo byť predmetom daňového poradenstva.



Východiskom pre vylúčenie úmyselného zavinenia daňového subjektu je aj to, že nemal žiadne signály o tom, že by mohlo ísť o radu nesprávnou, spornú a mohol sa racionálne spoliehať na to, že postup podľa poskytnutej rady bude bezproblémový.

Kedy by mohlo byť vylúčené úmyselné zavinenie daňového subjektu pri daňových trestných činoch

Z vyššie uvedeného teda možno vyvodiť, že základným východiskom pre vylúčenie úmyselného zavinenia daňového subjektu pri daňových trestných činoch je, že sa daňový subjekt nielen riadil právnou alebo skutkovou odbornou radou, ktorú mu poskytla kvalifikovaná osoba, ale podstatným je aj to, že nemal žiadne signály o tom, že by mohlo ísť o radu nesprávnou, či vyslovene spornú a mohol sa racionálne spoliehať na to, že postup podľa poskytnutej rady bude bezproblémový z hľadiska zákonnosti.

Daňový subjekt môže v zásade spoliehať na to, že rada, ktorú mu poskytuje kvalifikovaná osoba za poznania všetkých relevantných informácií je správna. Za takýchto okolností bude vylúčená jeho trestná zodpovednosť aj v prípadoch, ak sa dodatočne ukáže, že poskytnutá odborná rada bola nesprávna.⁷

Napríklad, daňový subjekt, ktorý poskytol daňovému poradcovi všetky potrebné informácie, postupoval podľa jeho odbor-

5 K problematike možného omylu v tomto smere pozri bližšie Richter, M.: Právni omyl v trestním zákonníku – co lze pod něj podřadit a jak přistupovat k posuzování jeho vyvarovatelnosti? In Trestně právní revue. 2018

6 Kuchta, J. Dekriminalizace hospodářské a majetkové trestné činnosti podle aktuálního návrhu rekodifikace trestního práva hmotného. In Zborník Nové jevy v hospodářské kriminalitě. Brno: Masarykova univerzita, 2007

7 K uvedenému pozri napríklad uznesenie Najvyššieho súdu ČR sp. zn. 5Tdo/848/2010 alebo sp. zn. 6Tdo/1112/2014, respektíve odbornú literatúru, Richter, M., Pury, F.: Spolehnout se na správnosť odborné rady a její nesprávné poskytnutí z hlediska trestní odpovědnosti. In Zborník Karlovarské právnické dny. 2018, s. 600 - 616

nej rady, že si môže uplatňovať konkrétne odpočítanie dane, respektíve, že ten ktorý príjem daňového subjektu nepodlieha dani z príjmov, pričom neexistovalo nič (napríklad iné odborné stanovisko iného daňového poradcu, ktoré by mal daňový subjekt k dispozícii a ktoré by bolo opačného názoru), z čoho by sa dalo zistiť, že poskytnutá odborná rada by reálne mohla byť nesprávna. V takomto prípade, pri neexistencii žiadnych signálov svedčiacich o možnej nesprávnosti poskytnutej odbornej rady a za situácie, keď boli daňovému poradcovi poskytnuté všetky relevantné a pravdivé informácie je vylúčené, aby bola voči daňovému subjektu vyvodená trestná zodpovednosť za spáchanie napríklad trestného činu skrátenia dane (napríklad, že nezdanil konkrétny príjem) a to aj v prípade, ak by táto odborná rada bola napokon vyhodnotená ako nesprávna.

Pokiaľ by už však mal daňový subjekt relevantné signály o tom, že odborná rada, podľa ktorej postupuje je alebo môže byť nesprávna a naďalej by podľa nej postupoval, potom by už jeho úmyselné zavinenie za spáchanie daňového trestného činu vylúčené nebolo.

Napríklad, v konkrétnom prípade postupoval daňový subjekt podľa odbornej rady daňového poradcu ohľadne uplatňovania odpočítania dane, ktoré mu neskôr správca dane neuznal, pričom správca dane upozornil daňový subjekt na nesprávny výklad právnej normy v tomto smere a daň bola daňovému subjektu dorúbená. Napriek tomu postupoval daňový subjekt podľa tejto odbornej rady aj v ďalších zdaniteľných obdobiach, ignoroval výklad právnej normy poskytnutý správcom dane, a postupoval podľa pôvodnej odbornej rady, pretože tá mu z hľadiska znižovania vlastného daňového základu vyhovovala. Nevyhol sa preto následne trestnému stíhaniu pre podozrenie zo spáchania trestného činu skrátenia dane. V tejto súvislosti je nutné uviesť, že pokiaľ daňový subjekt nesúhlasí s výkladom právnej normy zo strany správcu dane, môže ho namietat' v daňovom, prípadne v súdnom konaní, avšak nemôže ho cielene (úmyselne) a sústavne ignorovať s odkazom na „papier“ od daňového poradcu, ktorý tvrdí niečo iné.

Treba zvýrazniť aj to, že na to, aby sa mohol daňový subjekt spoliehať na správnosť poskytnutej odbornej rady zo strany daňového poradcu, musí mu poskytnúť všetky relevantné informácie (podklady), ktoré musia byť úplné a pravdivé. Daňový subjekt sa nemôže reálne spoliehať na správnosť poskytnutej odbornej rady daňového poradcu, pokiaľ mu napríklad (a to sa pomerne často v praxi stáva) poskytne falošné účtovné doklady, prostredníctvom ktorých si daňový subjekt chce znížiť základ dane, respektíve pokiaľ daňovému poradcovi úmyselne nepredloží niektoré účtovné doklady, ktoré by mohli mať vplyv na určenie výšky základu dane. V takýchto prípadoch daňový subjekt vie, že odborná rada daňového poradcu musí byť nesprávna a úmyselné konanie daňového subjektu, ktoré viedlo k oklamaniu (uvedeniu do omylu) daňového poradcu sa potom

vzťahuje aj na výsledné skrátenie dane daňového subjektu.

Tento záver možno vyvodit' aj z judikatúry, ktorá uvádza, že daňový poradca nemôže niesť trestnú zodpovednosť za trestný čin skrátenia dane, pokiaľ mu príslušný daňový subjekt neposkytol všetky potrebné podklady na podanie pravdivého daňového priznania alebo mu celkom zatajil skutočnosti odôvodňujúce vznik a výšku určitej dane (uznesenie Najvyššieho súdu ČR z 21. júla 2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005). V takýchto prípadoch by bolo konanie daňového poradcu úplne nezavinené s tým, že úmyselné zavinenie daňového poradcu by neprichádzalo do úvahy ani v prípade, ak by napríklad k skráteniu dane prispel svojou neodbornosťou (napríklad prehliadnutím niektorých podstatných skutočností).

Na strane druhej je nutné uviesť aj to, že daňový subjekt často nevie, čo všetko je potrebné predložiť daňovému poradcovi, aby jeho odborná rada mohla byť správna. To by mal vedieť ten, kto odbornú radu poskytuje a mal by vykonať všetko preto, aby mal k dispozícii všetko potrebné na správne poskytnutie odbornej rady. Pokiaľ sa tak nestane, a daňový poradca

napríklad v dôsledku svojej ľahostajnosti, či nevzdelanosti, si nevyžiada všetky potrebné podklady na poskytnutie odbornej rady, potom by takéto neodborné konanie daňového poradcu nemalo byť pričítané daňovému subjektu.

Možnosť vyvodenia trestnej zodpovednosti daňového subjektu však nepochybne nastane, pokiaľ sa nebude úmyselne riadiť odbornou radou daňového poradcu, pretože mu nebude vyhovovať a následne sa ukáže, že bola správna a odchýlením sa od

nej došlo napríklad k skráteniu dane daňovým subjektom.

Ohľadne vyvodzovania možnej trestnoprávnej zodpovednosti daňového poradcu (a to sa týka napríklad aj advokáta poskytujúceho daňové poradenstvo) je nutné najskôr uviesť prípady, v ktorých bude trestná zodpovednosť daňového poradcu nepochybná. Daňový poradca bude páchatelom, spolupáchatelom, či účastníkom daňového trestného činu, ak

- úmyselne skresľuje výšku daňovej povinnosti daňového subjektu,
- úmyselne zahrnie alebo naopak nezahrnie niektoré podstatné účtovné doklady do určovania daňovej povinnosti daňového subjektu,
- falšuje účtovné doklady, ktoré následne ovplyvňujú výšku daňovej povinnosti daňového subjektu,
- úmyselne poskytne nesprávnu odbornú radu daňovému subjektu (napríklad na podklade výslovnej žiadosti daňového subjektu, ktorý v prípade následnej možnej daňovej kontroly chce „byť krytý“ odborným posúdením svojho konania), či
- úmyselne radí daňovému subjektu, ako napríklad neoprávnene znížiť vlastnú daňovú povinnosť, ako neoprávnene dosiahnuť nárok na vrátenie DPH a podobne. V takýchto prípadoch nemožno hovoriť o správnosti, či nesprávnosti odbornej rady, pretože nejde o odbornú radu, ale o poskytnutie

“ “
Daňový poradca nemôže niesť trestnú zodpovednosť pokiaľ mu príslušný daňový subjekt neposkytol všetky potrebné podklady.

nutie návodu na spáchanie trestného činu, teda protiprávne konanie, čo celkom určite nemožno podradiť pod zákonom vymedzený pojem daňového poradenstva.

Pokiaľ ide o možnú trestnú zodpovednosť daňového poradcu za poskytnutie nesprávnej odbornej rady, tak tu bude podstatné zistenie, prečo bola poskytnutá odborná rada nesprávna.

Ak je odborná rada nesprávna iba z dôvodu neodbornosti alebo neskúsenosti, či lajdáckosti daňového poradcu (napríklad, daňový poradca sa dlhodobo nezaujíma o najnovšie poznatky či zmeny, ktoré sa týkajú jeho odbornej činnosti, a ani o jej právnu reguláciu, hoci je to s ohľadom na činnosť, ktorú vykonáva, jedna zo základných podmienok pre riadny výkon jeho činnosti),⁸ potom nemožno hovoriť o odbornej rade, ktorá bola úmyselne poskytnutá nesprávne daňovým poradcom. Možno však hovoriť najviac tak o nedbanlivostnom zavinení daňového poradcu pri napríklad neoprávnenom skrátení dane daňovým subjektom, čo na vyvodenie trestnej zodpovednosti za spáchanie daňového trestného činu nestačí, pretože tam sa vyžaduje zavinenie úmyselné.

Už bolo uvedené vyššie, že trestná zodpovednosť daňového poradcu za nesprávnu odbornú radu bude vylúčená aj v prípadoch, v ktorých nebudú dané daňovému poradcovi všetky relevantné informácie, respektíve mu budú poskytnuté nepravdivé informácie (spravidla falošné účtovné doklady), o čom nebude mať daňový poradca vedomosť.

Odborná rada daňového poradcu a nejednoznačný obsah právnej normy, ktorej sa odborná rada týka

Zaujímavou problematikou je aj poskytovanie odborných rád zo strany kvalifikovaných osôb v prípadoch, v ktorých je obsah právnej normy nejednoznačný. Pôjde napríklad o situácie, keď je právo neúplné, keď obsahuje „biele miesta“, respektíve, keď je zastarané alebo príliš komplikované.⁹ Môže ísť aj o situácie, keď právny predpis nie je dostatočne jasný a môže byť vykladaný viacerými spôsobmi, pričom každá výkladová verzia je zrozumiteľná a v danom čase nie je objektívne zistiteľné, aký výklad by mohol byť správny.¹⁰

Pokiaľ ide o nesprávny výklad právnej normy, tak je potrebné spomenúť rozhodnutie Ústavného súdu ČR sp. zn. II. ÚS/913/2009 zo dňa 04. 08. 2010, ktorý posudzoval prípad daňového poradcu, v dôsledku ktorého odbornej rady utrpel jeho klient škodu.

Skutkovo išlo o prípad, v ktorom klient vyhľadal daňového poradcu, pričom chcel zistiť svoju daňovú povinnosť, ktorá mu vyplynula z toho, že v jednom roku v štyroch splátkach prijal nájomné za podnájom svojej nehnuteľnosti na 30 rokov. Daňový poradca mu poskytol radu, že je nutné tento príjem časovo rozlíšiť, teda zdaňiť pomerné čiastky prijatého nájomného v príslušných rokoch trvania nájmu. Klient podal v súlade s touto radou daňové priznanie. Následne u klienta prebehla daňová kontrola, ktorá skonštatovala, že uvedené časové rozlíšenie príjmu nebolo možné (bolo v rozpore so zákonom), pretože klient účtoval v sústave jednoduchého účtovníctva. Na základe uvedeného správca dane zvýšil priznané príjmy klienta s tým, že v dôsledku tohto ako aj v dôsledku zníženia uznaných údajov bola klientovi dodatočným platobným výmerom vymieraná daň ako aj penále. Klient domeranú daň a penále zaplatil, pričom všeobecné súdy následne zaviazali daňového poradcu, aby uhradil škodu, ktorá bola klientovi spôsobená v súvislosti s jeho odbornou radou.

Ústavný súd však rozhodol inak, keď uviedol, že postavenie daňového poradcu

pri výkone daňového poradenstva je podobné a zrovnateľné s postavením advokáta pri poskytovaní právnej pomoci. Zodpovednosť advokáta ako aj daňového poradcu je (za výkon svojej činnosti) objektívna a je založená na splnení troch predpokladov, t. j. výkon daňového poradenstva, vznik škody a príčinná súvislosť medzi výkonom daňového poradenstva a vznikom škody. Pokiaľ však bola príčinou vzniku škody iná skutočnosť, zodpovednosť za škodu nenastane. Samotné pochybenie daňového poradcu ešte automaticky neznamená vznik škody na strane klienta. Pokiaľ ide o posudzovaný prípad, tak všeobecné súdy sa vôbec nevyssporiadali s otázkou, akú konkrétnu povinnosť daňový poradca porušil s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu, na prípadne relevantný odborný názor a možnú rozhodovaciu činnosť správcu dane v rozhodnej dobe. Inými slovami, súdy sa nevyssporiadali s otázkou, či daňový poradca porušuje právne predpisy, ak v určitej dobe a za určitých okolností zastáva nejaký právny názor, ktorý sa neskôr ukáže ako nesprávny. Daňové poradenstvo má síce



Pokiaľ ide o možnú trestnú zodpovednosť daňového poradcu za poskytnutie nesprávnej odbornej rady, tak tu bude podstatné zistenie, prečo bola poskytnutá odborná rada nesprávna.

8 Odborná literatúra, napríklad STOČESOVÁ, S. Omyl v českém a zahraničním trestním právu. Plzeň : Aleš Čeněk, 2013, s. 43 uvádza príklad obdobného konania daňového poradcu s opačným výsledkom než je skrátenie dane, keď daňový poradca, ktorý spracováva daňové priznanie pre daňový subjekt, celkom opomenie štúdium aktuálnej daňovej právnej úpravy a súvisiacej problematiky, a preto opomenie do daňového priznania zapracovať niektoré odpočítateľné položky, na ktoré by mal daňový subjekt nárok a ktoré výrazne ovplyvňujú jeho daňovú povinnosť, v dôsledku čoho daňový poradca spôsobí, že daňový subjekt zaplatí na dani viac, než bola jeho povinnosť.

9 Vondráček, O.: Nepřímá držba cenných papírů – právní pojetí cenných papírů vedených v podobě záznamu na účtu, Právník č. 5/2012, s. 487 a nasl.

10 Richter, M.: Právní omyl v trestním zákoníku – co lze pod něj podřadit a jak přistupovat k posuzování jeho vyvarovatelnosti?, Trestněprávní revue č. 6/2018, s. 131 – 137. Autor tu správne pripomína, že za nejasnú normu nie je však možné považovať právnu normu, ktorá síce neumožňuje jednoznačný výklad, ale jej skutočný obsah je rozpoznateľný z nadväzujúcich noriem, ustálenej náuky alebo ustálenej judikatúry.

služiť na správne podanie daňového priznania, avšak zostalo nezodpovedané, akú úlohu má výklad príslušných právnych predpisov, t. j., ako ďaleko je príslušná právna úprava jasná a akú úlohu hrá výklad orgánov verejnej moci (ak nejaký existuje). Je preto potrebné odmietnuť názor, že nie je žiadny rozdiel medzi tým, pokiaľ daňový poradca zastáva určitý relevantne vyargumentovaný právny názor (ktorý neskôr orgány verejnej moci odmietnu) a tým, ak daňový poradca, napríklad, podá za svojho klienta daňové priznanie oneskorene, s formálnymi vadami a podobne. To platí o to viac, keď klient nevyužil opravné prostriedky na prípadné zodpovedanie sporných otázok v daňovom konaní.

Z predmetného rozhodnutia vyplýva, že ohľadne prípadnej nesprávnej odbornej rady daňového poradcu poskytnutej klientovi je nutné aj v trestnom konaní brať do úvahy argumenty, ktoré viedli daňového poradcu k tomu, že poskytol odbornú radu s určitým obsahom a to s prihliadnutím aj na to, ako dotknutý obsah právnej normy v relevantnom čase vykladali súdy, či správne orgány, hoci daňovým poradcom zvolený výklad právnej normy (obsah odbornej rady) sa následne ukázal ako nesprávny, či orgánmi verejnej moci neakceptovateľný. Skutočnosť, že určitá odborná rada daňového poradcu sa ukáže neskôr ako nespráva teda nemusí mechanicky znamenať možný trestný postih poskytovateľa odbornej rady, či osoby, ktorá sa takouto radou riadila, pokiaľ išlo o odbornú radu vyargumentovanú, pri ktorej nebolo dopredu možné predpokladať, že je zaručene nesprávna a že celkom určite bude odmietnutá orgánom verejnej moci. To platí o to viac, ak ide o výklad právnej normy, ktorej obsah je nejasný, rozporný a ide o výklad ustanovenia, pri ktorom nie je sformovaná žiadna relevantná judikatúra, respektíve judikatúra súdov existuje, avšak je taktiež rozporná.¹¹

Záver

Daňový subjekt by mal v zásade dostať svojim daňovým a účtovným povinnosťami a tým aj povinnosťami konať s odbornou starostlivosťou, ak ich zabezpečí prostredníctvom odborne

kvalifikovanej osoby, typicky prostredníctvom daňového poradcu, či advokáta. Pokiaľ daňový subjekt odovzdá takejto odborne kvalifikovanej osobe všetky potrebné podklady, ktoré sú úplné a pravdivé a následne bude postupovať podľa poskytnutej odbornej rady, či odborného stanoviska kvalifikovanej osoby a nemá žiadne relevantné signály, že by mohlo ísť o odbornú radu nesprávnu, potom by mala byť vždy vylúčená jeho trestná zodpovednosť za spáchanie niektorého z daňových trestných činov.

Z hľadiska posudzovania možnej trestnej zodpovednosti daňového poradcu (a to sa týka aj advokáta) je nutné sa v plnom rozsahu stotožniť s odbornou literatúrou, ktorá zdôrazňuje, že daňový poradca musí mať trestnoprávne riziká stále na pamäti a musí dávať pozor, aby sa nestal „komplicom“ a nenechal sa tak vtiahnuť do konania vedúceho až napríklad k skráteniu dane. Určitá závislosť daňového poradcu na klientovi ho síce núti k stále väčšej „ochote pomôcť“, avšak odmietnutie takejto „pomoci“ musí byť vykonané dôrazne a jednoznačne bez ohľadu na veľkosť zákazky. Treba si uvedomiť, že v prípade konfliktu je klient pre daňového poradcu prvým priťažujúcim svedkom, t. j. ak bude orgánmi činnými v trestnom konaní dotazovaný na určité podozrivé skutočnosti, je veľmi pravdepodobné, že bude tvrdiť, že mu danú transakciu poradil jeho daňový poradca. Klientovi



Daňový poradca musí mať trestnoprávne riziká stále na pamäti a musí dávať pozor, aby sa nestal „komplicom“, V prípade konfliktu je klient pre daňového poradcu prvým priťažujúcim svedkom.

by sa preto malo dostať dôsledného a obsiahleho poučenia a mali by mu byť vysvetlené možné trestnoprávne dôsledky jeho konania. Z hľadiska možného vyvodenia trestnoprávnej zodpovednosti za spáchanie daňového trestného činu zo strany daňového poradcu sú pritom bez právneho významu tzv. doložky o obmedzení zodpovednosti uplatňované v zmluvách o daňovom poradenstve, t. j. doložky, ktoré ustanovujú, že za trestnoprávne dôsledky určitého konania nenesie daňový poradca zodpovednosť. Takéto doložky nemôžu vylúčiť prípadnú trestnoprávnu zodpovednosť (v tomto smere nie je dôležité, čo je zmluvne, teda papierovo deklarované, ale čo je reálne zavinené konanie) a navyše, skôr upozorňujú na skutočnosť, že účastníci predmetnej zmluvy sú si vedomí existencie určitých trestnoprávnych rizík.¹² ■

Cieľom príspevku je v základných bodoch priblížiť možné vyvodzovanie trestnej zodpovednosti daňového subjektu ako aj daňového poradcu za spáchanie daňových trestných činov v prípadoch, ak daňový subjekt postupuje podľa odbornej rady daňového poradcu, ktorá sa následne ukáže ako nesprávna a vedie k skráteniu dane, či neoprávnenému uplatňovaniu nárokov na vrátenie dane.

¹¹ K spoliehaniu na správnosť odbornej rady pozri bližšie Šamko, P.: Trestné činy poškodzujúce veriteľov, Bratislava: Wolters Kluwer, 2019

¹² TRUBAČ, O. Trestnéprávná rizika účasť daňového poradcu – řízení a zvládnutí rizik. In Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z II. mezinárodní konference konané 18. 02. 2008. Praha : C. H. Beck, 2007, s. 115

Rozsudok Súdneho dvora zo 9. decembra 2021 vo veci C-154/20

(Kemwater ProChemie)

§ čl. 9 ods. 1, čl. 168, čl. 178, čl. 273, článok 287 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

§ 3 ods. 1 a 2, § 4 ods. 1 a 2, § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty

Vnútroštátne konanie predchádzajúce podaniu prejudiciálnej otázky

1. V nadväznosti na daňovú kontrolu český daňový orgán nepriznal spoločnosti Kemwater ProChemie, právo na odpočítanie DPH, ktorú táto spoločnosť zaplatila za reklamné služby poskytnuté počas golfových turnajov. Podľa daňových dokladov tieto služby poskytla Viasat Service s. r. o. v sume 120 000 CZK (približne 4 708 eur) zahŕňajúcej 20 % DPH.
2. Český daňový orgán bez toho, aby spochybnil existenciu dotknutých služieb, konštatoval, že konateľ spoločnosti Viasat Service vyhlásil, že nevedel o tom, že tieto služby boli poskytované touto spoločnosťou a že, pokiaľ ide o Kemwater ProChemie, táto spoločnosť nevedela preukázať, že uvedená spoločnosť bola skutočne poskytovateľom uvádzaných služieb. Keďže daňový orgán usúdil, že jednak totožnosť poskytovateľa alebo poskytovateľov služieb a ich postavenie ako zdaniteľnej osoby na účely DPH neboli preukázané a že jednak rozsah dotknutých služieb bol čiastočne sporný, vydal daňové výmery a spoločnosti Kemwater ProChemie uložil pokutu vo výške 4 000 CZK (približne 156 eur).
3. Keďže české finančné riaditeľstvo zamietlo sťažnosť podanú spoločnosťou Kemwater ProChemie proti týmto daňovým výmerom, Kemwater ProChemie podala správnu žalobu, ktorej súd vyhovel. Na základe judikatúry Súdneho dvora a rozsudku českého Nejvyššího správního soudu dospel k záveru, že právo na odpočítanie dane nepodlieha predloženiu dôkazu o tom, že zdaniteľná osoba nadobudla zdaniteľné plnenie od dodávateľa uvedeného na faktúre týkajúcej sa tohto plnenia, a že neuvedenie dôkazu o totožnosti skutočného dodávateľa tohto plnenia je rozhodujúce len vtedy, ak daňový úrad preukáže, že toto plnenie bolo súčasťou daňového podvodu, o ktorom zdaniteľná osoba, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie dane, vedela alebo o ňom mala vedieť.
4. Vnútroštátny súd uvádza, že si kladie otázku, či je možné nepriznať právo na odpočítanie DPH z dôvodu, že skutočný poskytovateľ služieb, pri ktorých si ich príjemca uplatňuje toto právo, nebol identifikovaný. Tento súd uvádza, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na jednej strane právo na odpočítanie DPH podlieha požiadavke, že príjemcom zdaniteľného plnenia je zdaniteľná osoba, ktorá použila dodaný tovar alebo služby poskytnuté na účely zdaniteľných plnení na výstupe a že tento tovar bol dodaný alebo tieto služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, a že toto právo v zásade nemožno odoprieť, ak sú tieto požiadavky splnené. Na druhej strane daňový úrad musí odoprieť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane, ak bez toho, aby vyžadoval od zdaniteľnej osoby preukázanie iných okolností, čo mu neprináleží, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že nadobudnutím dotknutých tovarov alebo služieb sa podieľala na podvode.

5. Vnútroštátny súd uvádza, že podľa českého práva dôkazné bremeno dodržiavania hmotnoprávnych požiadaviek práva na odpočítanie DPH nesie zdaniteľná osoba. Domnieva sa, že tá istá požiadavka vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, pričom uvádza, že pochybnosť, pokiaľ ide o totožnosť dodávateľa, by sama osebe nemala dovoliť daňovému úradu nepriznať právo na odpočítanie dane, pretože smernica 2006/112 poskytuje širokú definíciu pojmu „zdaniteľná osoba“.
6. Poznomenáva však, že vzhľadom na to, že Česká republika uplatňuje výnimku stanovenú v článku 287 tejto smernice, nemožno jasne preukázať, že hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie dane týkajúca sa postavenia dodávateľa ako zdaniteľnej osoby je splnená, ak skutočný dodávateľ nie je identifikovaný.
7. Vnútroštátny súd sa navyše nazdáva, že existuje rozpor medzi judikatúrou Súdneho dvora na jednej strane, podľa ktorej osobe, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie dane, prináleží preukázať splnenie hmotnoprávnych požiadaviek tohto práva vrátane skutočnosti, že tovar bol skutočne dodaný alebo služby boli skutočne poskytnuté zdaniteľnou osobou, a na druhej strane rozsudkom z 13. februára 2014, Maks Pen (C18/13), ako aj uznesením z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C446/15), v ktorých Súdny dvor rozhodol, že toto právo sa má priznať, ak nebolo preukázané podieľanie sa na podvoch, aj keď vo veciach, ktoré viedli k týmto rozhodnutiam, nebolo postavenie dodávateľa alebo poskytovateľa ako zdaniteľnej osoby preukázané.
8. Vnútroštátny súd sa napokon domnieva, že je potrebné uložiť zdaniteľnej osobe povinnosť preukázať, že hmotnoprávne požiadavky práva na odpočítanie sú splnené nielen vtedy, ak nie je preukázané, že dodávateľ alebo poskytovateľ je zdaniteľnou osobou, ale aj vtedy, keď je isté, že táto osoba má toto postavenie, ale nie je možné ju identifikovať. Zastáva názor, že ak by to bolo inak, hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie dane týkajúca sa postavenia dodávateľa alebo poskytovateľa ako zdaniteľnej osoby by nemohla byť s istotou preukázaná, ak členský štát uplatnil výnimku stanovenú v článku 287 smernice 2006/112. Opačný výklad by nebol v súlade so zásadou daňovej neutrality a s judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa preukázania splnenia hmotnoprávnych požiadaviek práva na odpočítanie dane, ktoré prináleží zdaniteľnej osobe, a viedol by k rozsiahlym daňovým podvodom, zatiaľ



Sťažovateľ tvrdil, že preukázal, že nadobudnutie tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Argumentoval tým, že dodanie tovaru bolo spojené s jeho inštaláciou alebo montážou, a teda ide o dodávku s miestom dodania v mieste, kde je tovar zmontovaný alebo inštalovaný, t.j. v Maďarsku. Osobou povinnou platiť daň podľa Smernice 2006/112/ES a maďarského právneho predpisu boli podľa sťažovateľa maďarskí odberatelia.

čo boj proti daňovým podvodom je cieľom uznaným touto smernicou.

9. Za týchto okolností český Nejvyšší správní soud prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

1. Je v súlade so smernicou 2006/112..., ak je uplatnenie práva na odpočítanie [DPH] na vstupe podmienené splnením povinnosti zdaniteľnej osoby preukázať, že zdaniteľné plnenie, ktoré nadobudla, pre ňu uskutočnila iná konkrétna zdaniteľná osoba?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, a ak si zdaniteľná osoba uvedenú dôkaznú povinnosť nespĺní, možno nepriznať právo na odpočítanie dane na vstupe bez toho, aby sa preukázalo, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že nadobudnutím tovaru alebo služieb sa podieľa na daňovom podvoch?

POSÚDENIE SÚDNYM DVOROM

1. Svojimi dvoma otázkami, ktoré Súdny dvor preskúmal spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad



Odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe sa prizná, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci zdaniteľné osoby opomenuli splniť určité formálne požiadavky.

musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby.

2. Súdny dvor začal svoju analýzu konštatovaním, že uvedenie dodávateľa na faktúre týkajúcej sa tovarov alebo služieb, v súvislosti s ktorými sa uplatňuje právo na odpočítanie DPH, predstavuje formálnu podmienku uplatnenia tohto práva. Naproti tomu postavenie dodávateľa tovaru alebo poskytovateľa služieb ako zdaniteľnej osoby patrí, medzi hmotnoprávne požiadavky uplatnenia tohto práva.
3. V súlade s článkom 273 prvým odsekom smernice 2006/112 členské štáty môžu uložiť iné povinnosti ako tie, ktoré stanovuje táto smernica, ak považujú tieto povinnosti za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, opatrenia prijaté členskými štátmi nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie takýchto cieľov. Nemôžu sa preto používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH.
4. Súdny dvor tak rozhodol, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznalo, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci zdaniteľné osoby opomenuli splniť určité formálne požiadavky. Preto ak má daňový úrad k dispozícii údaje potrebné na to, aby konštatoval, že hmotnoprávne požiadavky sú splnené, nemôže, pokiaľ ide o právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie tejto dane, ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať taký účinok, že by toto právo nebolo možné uplatniť.
5. Inak to však môže byť vtedy, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek znemožňuje predloženie jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené. Ak totožnosť skutočného dodávateľa nie je uvedená na faktúre týkajúcej sa tovarov alebo služieb, na základe ktorých sa uplatňuje právo na

odpočítanie dane, môže to brániť identifikovať tohto dodávateľa, a teda brániť preukázať, že mal postavenie zdaniteľnej osoby.

6. Za týchto okolností treba zdôrazniť, že na jednej strane sa daňový úrad nemôže obmedziť len na preskúmanie samotnej faktúry. Musí tiež zohľadniť dodatočné informácie, ktoré poskytla zdaniteľná osoba. Na druhej strane je úlohou zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha odpočítania DPH, preukázať, že spĺňa požiadavky stanovené na jeho priznanie. Daňové orgány môžu teda od samotnej zdaniteľnej osoby vyžadovať dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie toho, či možno, alebo nemožno priznať požadované odpočítanie dane. Z toho vyplýva, že zdaniteľnej osobe, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie DPH, v zásade prináleží, aby preukázala, že dodávateľ tovaru alebo služieb, na základe ktorých sa toto právo uplatňuje, mal postavenie zdaniteľnej osoby. Zdaniteľná osoba je teda povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH, a v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávateľia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH.
7. Pokiaľ však ide o boj proti podvodom na DPH, daňový úrad spravidla nemôže vyžadovať od zdaniteľnej osoby, ktorá si chce uplatniť právo na odpočítanie DPH, aby okrem iného overila, či má dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb, na základe ktorých sa uvedené právo uplatňuje, postavenie zdaniteľnej osoby. Pokiaľ ide o dôkazné bremeno v súvislosti s otázkou, či má dodávateľ alebo poskytovateľ postavenie zdaniteľnej osoby, treba rozlišovať medzi preukázaním hmotnoprávnej požiadavky práva na odpočítanie DPH na jednej strane a určením existencie podvodu na DPH na druhej strane. Hoci v rámci boja proti podvodom v prípade DPH spravidla nemožno vyžadovať od zdaniteľnej osoby, ktorá si chce uplatniť svoje právo na odpočítanie DPH, aby overila, či má dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb postavenie zdaniteľnej osoby, neplatí to v prípade, ak je preukázanie tohto postavenia nevyhnutné na overenie, či je splnená táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie dane.
8. V tomto poslednom uvedenom prípade zdaniteľnej osobe prináleží, aby na základe objektívnych dôkazov preukázala, že dodávateľ alebo poskytovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, okrem prípadu, že daňový úrad má k dispozícii údaje potrebné na overenie, či je táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie DPH splnená. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zo znenia článku 9 ods. 1 smernice 2006/112



Odoprieť zdaniteľnej osobe uplatnenie práva na odpočítanie DPH z dôvodu, že skutočný dodávateľ nebol identifikovaný, hoci zo skutkových okolností (napr. z objemu a ceny nadobudnutých tovarov) jasne vyplýva, že uvedený dodávateľ mal nevyhnutne postavenie zdaniteľnej osoby, by bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

vyplýva, že pojem „zdaniteľná osoba“ je vymedzený široko a vychádza zo skutkových okolností, takže postavenie dodávateľa alebo poskytovateľa ako zdaniteľnej osoby môže vyplývať z okolností prejednávanej veci. Platí to najmä vtedy, keď členský štát využil možnosť stanovenú v článku 287 smernice 2006/112 priznať oslobodenie od dane zdaniteľným osobám, ktorých ročný obrat neprekračuje určitú sumu, pokiaľ možno zo skutkových okolností, akými sú objem a cena nadobudnutých tovarov alebo služieb, s istotou vyvodíť, že ročný obrat dodávateľa alebo poskytovateľa túto sumu prekračuje, takže tomuto dodávateľovi alebo poskytovateľovi nemožno priznať právo na oslobodenie od dane stanovenej v tomto článku, a že uvedený dodávateľ alebo poskytovateľ má nevyhnutne postavenie zdaniteľnej osoby.

- 9. Odoprieť zdaniteľnej osobe uplatnenie práva na odpočítanie DPH z dôvodu, že skutočný dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb nebol identifikovaný a táto zdaniteľná osoba nepreukázala, že tento dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, hoci zo skutkových okolností jasne vyplýva, že uvedený dodávateľ mal nevyhnutne toto postavenie, by totiž bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality.**



V uvedenej veci bolo rozhodované bez návrhov generálneho advokáta Súdneho dvora. Možno prijať záver, že riešenie zvolené v tejto veci nevyvolávalo žiadne pochybnosti a bolo relatívne priamočiare.

Vec po vrátení zo Súdneho dvora ešte nie je vnútroštátne ukončená.

Slovenská republika si uplatňuje výnimku podľa čl. 287 smernice o DPH v § 4 ods. 2 zákona o DPH.

V uvedenej veci sa Súdny dvor prihlásil k svojej konštantnej judikatúre k náležitos-

tiam dôkazného bremena a jeho rozloženia v súvislosti s právom na odpočítanie DPH.

Uvedenú judikatúru Súdny dvor aplikoval na právny stav, aký je platný aj na Slovensku, teda na situáciu, keď DPH podliehajú transakcie až od určitej výšky obratu, a teda nie je možné automaticky prijímať záver, že bez ohľadu na poznanie skutočnej identity dodávateľa tovaru alebo služby pri existencii dodania tovaru alebo služby, je potrebné uzavrieť, že toto dodanie v princípe musí podliehať DPH.

Súdny dvor spresnil, že zdaniteľná osoba v takom prípade musí preukázať to, že jej

V dôsledku toho na rozdiel od toho, čo uvádza vnútroštátny súd, nemožno od zdaniteľnej osoby v každom prípade vyžadovať, aby v prípade, že skutočný dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb nebol identifikovaný, preukázala, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, aby si mohla uplatniť toto právo.

10. Z toho vyplýva, že ak nebol skutočný dodávateľ dotknutého tovaru alebo služieb identifikovaný, zdaniteľnej osobe musí byť odmietnuté uplatnenie práva na odpočítanie DPH, ak vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby.
11. Z týchto dôvodov Súdny dvor [jeho desiatka komora v zložení: predseda Constantinos Lycourgos (Cyprus), sudca spravodajca Irmantas Jarukaitis (Litva) a sudca Marko Ilešič (Slovinsko)] rozhodol 9. decembra 2021 takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie. ■

dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby. A to buď jeho identifikovaním, alebo na základe iných okolností (napr. objem a cena nadobudnutých tovarov alebo služieb), z ktorých vyplýva, že uvedený dodávateľ mal nevyhnutne toto postavenie, teda že ročný obrat dodávateľa alebo poskytovateľa relevantnú hraničnú sumu obratu nevyhnutne prekračuje. Súdny dvor uviedol, že postavenie dodávateľa alebo poskytovateľa ako zdaniteľnej osoby môže teda vyplývať z okolností prejednávanej veci.

Trojstranný obchod

- nesplnenie hmotnoprávnych podmienok
a následná aplikácia pravidiel zdanenia
nadobudnutia tovaru z iného členského štátu



Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo 14. decembra 2021 sp. zn. 1 Sžfk 81/2019



§ 17, § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty

1. Daňové orgány v nadväznosti na vykonanú daňovú kontrolu určili žalobcovi rozdiel v sume 31 711,31 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016, nepriznali mu nadmerný odpočet v sume 11 165,42 EUR a vyrubili mu daň v sume 20 545,89 EUR.
2. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vo vzťahu k trojstrannému obchodu bolo uvedené, že daňový subjekt zo Slovenska uviedol nadobudnutie špecifikovaného tovaru prvým odberateľom. **Z predložených dokladov bolo zrejmé, že tovar bol odoslaný alebo prepravený od nemeckých/britských dodávateľov priamo ku konečným odberateľom v Maďarsku, t. j. odberateľom kontrolovaného daňového subjektu.**
3. Bolo poukázané na to, že platiteľ nedeklaroval dodanie toho istého tovaru maďarským odberateľom. Kontrolovaný daňový subjekt vo vyjadrení k vyššie uvedeným nadobudnutiam tovaru a dodaniu tovaru, ktoré deklaroval ako trojstranný obchod, uviedol, že tovar, ktorý dôjde v určitom zdaňovacom období, nie je vyfakturovaný v tom istom zdaňovacom období z dôvodu, že je potrebné ho ešte skompletizovať, inštalovať, odovzdať a až potom je vyfakturovaný odberateľovi, pričom táto doba môže trvať 2, 3 mesiace až pol roka.
4. Po uvedených zisteniach bolo konštatované, že podmienky oslobodenia od dane pri trojstrannom obchode upravuje § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z.z.“) s tým, že prvý odberateľ v trojstrannom obchode môže uplatniť tento zjednodušený režim, ktorý spočíva v tom, že 1. odberateľ sa za stanovených podmienok nemusí registrovať v členskom štáte, v ktorom skončí preprava tovaru, pričom pre uplatnenie tohto režimu musí ísť o dodanie toho istého tovaru, ktorý je prepravený priamo od 1. dodávateľa k 2. odberateľovi.
5. V danom prípade sa preprava uskutočnila z Nemecka priamo do Maďarska, pričom osobou disponovať s tovarom ako vlastník je kontrolovaný daňový subjekt, a to až do momentu, keď tovar po jeho montáži, resp. inštalácii, odovzdal maďarskému zákazníkovi. Preto nie sú splnené podmienky pre uplatnenie zjednodušeného režimu trojstranného obchodu. S poukazom na uvedené **správca dane uzavrel, že kontrolovaný daňový subjekt (slovenský podnikateľ) je nadobúdateľom tovaru z iného členského štátu v Maďarsku a keďže si tovar u nemeckého obchodného partnera objednal pod identifikačným číslom prideľným v členskom štáte usadenia a Slovenská republika je iný členský štát, ako je členský štát, v ktorom sa skončila preprava tovaru, uplatňuje sa v danom prípade postup podľa § 17 ods. 2 zákona o DPH, prípadne s dôsledkom podľa odseku 3 tohto ustanovenia.** Následné dodanie tovaru zákazníkovi spolu s jeho inštaláciou alebo montážou realizovanou dodávateľom je svojím



Správca dane určil žalobcovi rozdiel v sume 31 711,31 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016, nepriznal mu nadmerný odpočet v sume 11 165,42 € a vyrubil mu daň v sume 20 545,89 €.

charakterom dodávkou tovaru, pri ktorej sa miesto dodania určí podľa § 13 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH, teda ide o dodávku s miestom dodania v mieste, kde je tovar zmontovaný alebo inštalovaný, t. j. v danom prípade je dodanie tovaru slovenským platiteľom dane maďarskému zákazníkovi dodávkou s miestom dodania v Maďarsku, pri ktorej definuje osobu povinnú platiť daň maďarský právny predpis s tým, že dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou, ktoré je predmetom dane v inom členskom štáte, platiteľ neuvádza v SR v daňovom priznaní ani v súhrnnom výkaze.

6. Nadobúdateľ tovaru, ktorý si objednal tovar pod identifikačným číslom DPH prideleným v tuzemsku, je povinný v tuzemsku zaplatiť daň z týchto obchodov, a to aj keď preprava skončila v inom členskom štáte s tým, že nárok na odpočítanie dane kontrolovaný daňový subjekt nemá, keďže podmienkou je preukázanie skončenia prepravy tovaru v tuzemsku. S poukazom na uvedené správca dane určil rozdiel dane za zdaňovacie obdobie október 2016 celkom v sume 31 711,31 EUR.
7. Odvolací orgán ešte uviedol, že **details týkajúce sa rozsahu montáže alebo inštalácie, nie sú v danom prípade podstatné, rovnako ani to, či inštaláciu vykonal samotný daňový subjekt alebo iná osoba v jeho mene, keďže sám konateľ odvolávajúceho sa k tejto veci uviedol, že dodanie tohto stroja nebolo v zdaňovacom období október 2016 vyfakturované.** V tejto súvislosti poukázal na to, že z predloženého spisového materiálu vyplýva, že odvolávajúci sa pri daňovej kontrole, vo vyrubovacom konaní a napokon ani v odvolacom konaní nepreukázal, že nadobudnutie tovaru bolo predmetom dane v Maďarsku.
8. **Krajský súd v Košiciach žalobu zamietol. Uviedol, že podstatou trojstranného obchodu je skutočnosť, že tovar sa fyzicky prepravuje alebo odosiela priamo od prvého dodávateľa**



Daňový subjekt (sťažovateľ) mal za to, že daňová povinnosť, a teda aj povinnosť fakturovať vznikla až po úspešnej skúšobnej prevádzke dodaných strojov.



Krajský súd uviedol, že podstatou trojstranného obchodu je skutočnosť, že tovar sa fyzicky prepravuje alebo odosiela priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu a ide o dodanie tohto istého tovaru.

k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu a ide o dodanie tohto istého tovaru.

9. Ďalej krajský súd poukázal na to, že v danom konkrétnom prípade žalobca deklaroval trojstranné obchody medzi nemeckým/britským dodávateľom ako prvým dodávateľom a ním, ako prvým odberateľom a maďarským odberateľom ako druhým odberateľom, čo uviedol aj v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie október 2016, nakoľko v riadku 35 uviedol nadobudnutie tovaru prvým odberateľom a v riadku 36 uviedol dodanie tovaru prvým odberateľom (ním) druhému odberateľovi. Na základe uvedeného mal za to, že žalobca v riadku 36 daňového priznania nedeclaroval dodanie toho istého tovaru maďarským odberateľom, ale uviedol v ňom dodanie tovaru nadobudnutého a prepraveného k maďarskému odberateľovi dňa 23. 05. 2016, pričom z dôvodu montáže a inštalácie u zákazníka (maďarského odberateľa) bola vykonaná fakturácia až dňa 11. 10. 2016, čo ale žalobca nesprávne uviedol v riadku 36 daňového priznania v zdaňovacom období október 2016.
10. Krajský súd konštatoval, že žalobca v riadku 35 daňového priznania uviedol sumu nadobudnutého tovaru z iných členských štátov, ale dodanie týchto tovarov nefakturoval maďarským odberateľom a teda ich neuviedol v riadku 36 daňového priznania doplniac, že sám konateľ žalobcu pri výsluchu uviedol, že obchody, ktoré sú uvedené v riadku 35 daňového priznania budú vyfakturované až v nasledujúcom zdaňovacom období, a preto nie je možné súhlasiť s tvrdením žalobcu, že hmotnoprávne podmienky v zmysle

citovaného ustanovenia § 45 ods. 1 zákona o DPH boli splnené.

11. **V tejto súvislosti poukázal krajský súd aj na to, že žalobca si tovar objednal pod IČ DPH prideleným v tuzemsku, t. j. v Slovenskej republike, a preto je povinný aj v tuzemsku zaplatiť daň z týchto obchodov, a to aj keď preprava tovaru skončila v inom členskom štáte, v danom prípade v Maďarsku** (§ 17 ods. 2 zákona o DPH) dodajúc, že žalobca právo na odpočítanie dane nemá, lebo podmienkou na to, je preukázanie skončenia prepravy tovaru v tuzemsku a táto zo strany žalobcu preukázaná nebola, pričom bolo preukázané, že preprava tovaru skončila v Maďarsku. Následné dodanie tovaru zákazníkovi v Maďarsku spolu s jeho inštaláciou a montážou realizovanou dodávateľom je svojím spôsobom dodávkou tovaru, pri ktorej sa miesto dodania určí podľa § 13 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH, lebo ide o dodávku s miestom dodania v mieste, kde je tovar zmontovaný alebo inštalovaný, teda miestom dodania tovaru bolo Maďarsko, pričom osobu povinnú platiť daň definuje maďarský právny predpis.
12. Ku konštatovaniu žalobcu, že dodanie tovaru bolo spojené s jeho inštaláciou alebo montážou a preto podľa § 13 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, ide o dodávku s miestom dodania v mieste, kde je tovar zmontovaný alebo inštalovaný, t. j. v Maďarsku a osobou povinnou platiť daň podľa Smernice Rady 2006/112/ES a maďarského právneho predpisu boli maďarskí odberatelia, krajský súd uviedol, že uvedené nie je zároveň aj preukázaním toho, že nadobudnutie tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Ak žalobca ako nadobúdateľ tovaru objednal tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideliť členský štát iný, ako je členský štát, v ktorom sa končí odoslanie alebo preprava tovaru, za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň (v danom prípade identifikačné číslo pre daň bolo žalobcovi pridelené Slovenskou republikou), ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru, t. j. v Maďarsku. Žalobca vo vyrubovacom konaní, ani v odvolacom konaní nepreukázal, že nadobudnutie tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru, t.j. v Maďarsku.
13. Správny súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že nesprávne uvedenie sumy v riadku 36, v ktorom



Krajský súd poukázal aj na to, že žalobca si tovar objednal pod IČ DPH prideleným v tuzemsku, t. j. v Slovenskej republike, a preto je povinný aj v tuzemsku zaplatiť daň z týchto obchodov, a to aj keď preprava tovaru skončila v inom členskom štáte, v danom prípade v Maďarsku.

žalobca nedeclaroval dodanie toho istého tovaru maďarským odberateľom, ktoré uviedol v riadku 35 daňového priznania je formálnou vadou, nakoľko ak žalobca deklaroval trojstranné obchody medzi nemeckým/britským dodávateľom ako prvým a ním ako prvým odberateľom a maďarským odberateľom ako druhým odberateľom, deklaroval trojstranný obchod, pričom zo strany žalobcu neboli splnené všetky podmienky pre trojstranný obchod stanovené v § 45 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko nešlo o dodanie toho istého tovaru.

14. **Proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť.** S poukazom na poučenie na vyplnenie daňového priznania k dani z pridanej hodnoty uviedol, že riadky 35 a 36 mal vyplniť až za zdaňovacie obdobie, v ktorom bol tovar dodaný druhému odberateľovi. V tejto súvislosti **poukázal na to, že z obsahu spisu vyplýva, že tovar prepravený do Maďarska v máji 2016 bol odovzdaný druhému odberateľovi v Maďarsku až po úspešnej skúšobnej prevádzke v októbri 2016, teda právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na maďarského nadobúdateľa až po odovzdaní, čo znamená, že tovar bol dodaný druhému maďarskému odberateľovi až v októbri 2016, pričom z uvedeného však nie je možné prijať záver, že predmetom obchodu nebolo dodanie toho istého tovaru, ktorý bol prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu a teda, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky pre trojstranný obchod.**
15. Rovnako poukázal na to, že skutočnosť, že v riadku 35 uviedol nadobudnutie tovaru prvým odberateľom na základe prijatých faktúr celkom v sume 158556,55 EUR, no v riadku 36 uviedol dodanie

tovaru druhému odberateľovi v sume 119 500,- EUR ešte nič nevytvára o tom, či predmetom obchodu bolo alebo nebolo dodanie toho istého tovaru a či sú splnené hmotnoprávne podmienky pre trojstranný obchod.

16. Ďalej argumentoval, že aj keď daňové priznania v riadkoch 35 a 36 za zdaňovacie obdobia máj 2016 a október 2016 boli nesprávne vyplnené, je nepochybné, že tovar bol prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi a išlo o ten istý tovar. Tvrdil, že išlo len o nesplnenie niektorých formálnych požiadaviek a prax, ktorá trestá nedodržanie účtovných povinností a povinností daňového priznania zdaniteľnou osobou, ide jasne nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa Smernice Rady 2006/112/ES. V tejto súvislosti dodal, že nepochybil tak, ako tvrdí žalovaný, že sumu 115 900,- EUR nesprávne uviedol v riadku 36 daňového priznania za október 2016, ale pochybil tak, že v riadku 35 daňového priznania za október 2016 nesprávne uviedol sumu 158 556,55 EUR, teda išlo len o nesplnenie niektorých formálnych požiadaviek, čo nemôže narúšať základnú zásadu neutrality DPH.
17. **Poukázal tiež na to, že správny súd v podstate len reprodukoval závery správnych orgánov, avšak sa nevyjadril k zásadnej námietke a to, že správne orgány skutkový stav subsumovali pod ustanovenie § 17 ods. 2 zákona o DPH,** pričom toto ustanovenie predpokladá dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo s prepravou, čo vylučuje jeho aplikáciu na prípady, ak pre miesto dodania tovaru a teda aj miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu preprava nemá žiadny vplyv. K tvrdeniu správneho súdu, že mal dostatok času na to, aby ešte pred podaním žaloby v roku 2018 predložil hodnoverný dôkaz o tom, že maďarský odberateľ skutočne zaplatil daň vo výške 34 000 000 forintov uviedol, že to nepovažoval za potrebné, pretože tvrdil, že išlo o trojstranný obchod a podľa ustanovenia § 17 ods. 4 v nadväznosti na odsek 1 zákona o DPH miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi dodajúc, že konečným dôsledkom postupu správnych orgánov a správneho súdu je to, že k zdaneniu došlo jednak v štáte určenia, ako aj v tuzemsku, čo je v zásadnom rozpore s fungovaním mechanizmu dane z pridanej hodnoty.
18. **Kasačný súd uviedol, že podstata trojstranného obchodu v zmysle ustanovenia § 45 zákona o DPH spočíva v uplatnení zjednodušeného postupu zdaňovania pri uskutočnení obchodu medzi tromi osobami, ktoré sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru.** Jedna

z týchto dodávok je dodávka tovaru s jeho prepravou (tzv. pohyblivá dodávka) a druhá dodávka, je dodávka bez prepravy (tzv. nepohyblivá dodávka). Predpokladom splnenia podmienok trojstranného obchodu na účely uplatnenia zjednodušeného postupu zdaňovania pre prvého odberateľa (sťažovateľa) je, že dodanie tovaru spolu s jeho prepravou alebo odoslaním musí byť uskutočnené v rámci prvého zmluvného vzťahu medzi prvým dodávateľom a prvým odberateľom, pričom nadobúdateľom tovaru v členskom štáte skončenia prepravy alebo odoslania tovaru, ktorý nadobudol tovar za účelom jeho dodania v tomto členskom štáte, môže byť iba prvý odberateľ (sťažovateľ). Prvý odberateľ (sťažovateľ) sa nemusí v členskom štáte skončenia prepravy alebo odoslania tovaru registrovať pre DPH, jeho nadobudnutie tovaru sa považuje za zdanené s podmienkou následného dodania tohto tovaru druhému odberateľovi. Tovar sa teda prepravuje priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z členského štátu dodania do členského štátu skončenia prepravy alebo odoslania tovaru.

19. **Z podmienok stanovených pre zjednodušený postup zdaňovania pri trojstrannom obchode (§ 45 zákona o DPH) vyplýva, že tento zjednodušený postup sa uplatňuje len pri dodaní toho istého tovaru, ktorý je prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi, pričom ako uviedol sám sťažovateľ v kasačnej sťažnosti, trojstranný obchod mal deklarovať a teda vyplniť riadky 35 a 36 až za zdaňovacie obdobie, v ktorom bol tovar dodaný druhému odberateľovi, pričom k uvedenému preukázateľne nedošlo.** Kasačný súd nespochybňuje, že tovar týkajúci sa riadku 36 bol dodaný priamo od dodávateľa k odberateľovi sťažovateľa, avšak tejto obchodnej transakcii nezodpovedá nadobudnutie tovaru sťažovateľom, ktoré deklaroval v pozícii prvého odberateľa v riadku 35 dodatočného daňového priznania. Teda inak povedané, nadobudnutie tovaru prvým odberateľom - sťažovateľom (riadok 35) nezodpovedá tovaru, ktorý sťažovateľ dodal svojmu odberateľovi. Práve táto skutočnosť predstavovala zásadnú prekážku pre aplikáciu ustanovenia § 45 ods. 1 zákona o DPH, ktoré explicitne počíta s tým, že v rámci deklarovaného trojstranného obchodu sa jedná o totožný tovar prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi. Teda sťažovateľ v rámci daňovej kontroly, vyrubovacieho konania ako aj odvolacieho konania nepreukázal, že by v danom prípade boli splnené zákonné podmienky vyplývajúce z ustanovenia § 45 zákona o DPH.
20. **Zákonné podmienky trojstranného obchodu ustanovené v § 45 zákona o DPH musia**



Zákonné podmienky trojstranného obchodu ustanovené v § 45 zákona o DPH musia byť splnené kumulatívne, čo znamená, že nesplnenie čo i len jednej z nich má za následok neuznanie deklarovaných obchodov v tomto zjednodušenom daňovom režime.

byť splnené kumulatívne, čo znamená, že nesplnenie čo i len jednej z nich má za následok neuznanie deklarovaných obchodov v tomto zjednodušenom daňovom režime. Z vykonaného dokazovania, ako aj tvrdení samotného sťažovateľa je preukázané, že v jeho prípade nebola splnená primárna podmienka trojstranného obchodu podľa § 45 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keďže v zdaňovacom období október 2016 nešlo o dodanie toho istého tovaru, ktorý bol prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu (bod 32 rozsudku). Práve na základe tejto skutočnosti správca dane správne uzavrel, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky na uplatnenie zjednodušeného režimu zdaňovania v zmysle ustanovenia § 45 zákona o DPH.

21. Z vykonaného dokazovania je preto namieste uzavrieť, že na základe predložených dodávateľských faktúr sťažovateľ nenadobudol tovar v pozícii prvého odberateľa v rámci trojstranného obchodu, ale nadobudol tovar s miestom dodania v inom členskom štáte (Maďarsku). Tento záver spolu so skutočnosťou, že sťažovateľ si objednal tovar pod identifikačným číslom DPH prideleným v tuzemsku má, s poukazom na ustanovenie § 17 ods. 2 zákona o DPH, za následok povinnosť zaplatiť v tuzemsku daň z týchto obchodov, a to aj keď preprava skončila v inom členskom štáte. Preto bolo dôvodné vyčíslenie rozdielu dane z predmetných faktúr, ktoré spolu predstavovali sumu 158 556,55 EUR, z toho 20% DPH predstavuje 31 711,31 EUR.

22. Sťažovateľ ďalej argumentoval, že aj keď boli daňové priznania v riadkoch 35 a 36 za zdaňovacie obdobia máj 2016 a október 2016 nesprávne vyplnené je nepochybné, že tovar bol prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému

odberateľovi a išlo o ten istý tovar tvrdiac, že išlo len o nesplnenie niektorých formálnych požiadaviek, čo nemôže narušovať základnú zásadu neutrality DPH. V tejto súvislosti **kasáčny súd upriamuje pozornosť sťažovateľa, že pokiaľ si chce uplatniť zjednodušený režim zdanenia prostredníctvom trojstranného obchodu, musí naplniť hmotnoprávne podmienky, ktoré zákon na takýto postup bezpodmienečne stanovuje.** Teda sťažovateľ mal, tak ako sám uvádza v kasáčnej sťažnosti, deklarovať trojstranný obchod pri jednotlivých dodaniach v zdaňovacom období, v ktorom bol tovar dodaný druhému odberateľovi, avšak pochopiteľne iba v prípade, pokiaľ boli splnené podmienky podľa § 45 zákona o DPH. Pokiaľ takto nepostupoval, nejedná sa o formálne pochybenie, ale nesplnenie zákonných podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane pri trojstrannom obchode podľa § 45 zákona o DPH v zdaňovacom období október 2016, s konkrétnym následkom v podobe vyrubenia rozdielu dane z nadobudnutého tovaru.

23. Vo vzťahu k aplikácii ustanovenia § 17 ods. 2 zákona o DPH na daný prípad je potrebné v prvom rade uviesť, že **z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na postup podľa § 45 zákona o DPH, správcovi dane nezostávala iná možnosť, ako posudzovať samostatne obchodnú transakciu medzi dodávateľmi sťažovateľa a sťažovateľom, pričom bolo preukázané, že deklarované príslušenstvo k strojom a stroj boli prepravené do Maďarska s tým, že osobou disponovať s tovarom ako vlastník bol sťažovateľ a to až do momentu, keď po montáži, inštalácii alebo po uplynutí skúšobnej prevádzky odovzdal tovar maďarským odberateľom.** Rovnako bolo preukázané, že sťažovateľ si objednal tovar u svojich dodávateľov pod identifikačným číslom DPH prideleným v tuzemsku. S poukazom na uvedené bol sťažovateľ povinný zaplatiť daň z týchto obchodov, a to napriek tomu, že sa preprava tovaru skončila v inom členskom štáte, pričom súčasne nárok na odpočítanie tejto dane sťažovateľovi neprináležal, keďže podmienkou tohto nároku, ako skonštatoval správca dane, je preukázanie skončenia prepravy v tuzemsku.
24. Pokiaľ sťažovateľ tvrdil a to už vo vyjadrení k protokolu a rovnako aj v odvolaní, že preukázal, že nadobudnutie tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru, keď argumentoval tým, že správca dane uzavrel, že dodanie tovaru bolo spojené s jeho inštaláciou alebo montážou a teda ide o dodávku s miestom dodania v mieste, kde je tovar zmontovaný alebo inštalovaný, t. j. v Maďarsku, pričom osobou povinnou platiť daň podľa Smernice 2006/112/ES a maďarského právneho predpisu boli

maďarskí odberatelia, tak s uvedeným záverom kasačný súd nesúhlasil. Ustanovenie § 17 ods. 2 zákona o DPH dáva nadobúdateľovi tovaru možnosť preukázať, že nadobudnutie tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom skončilo odoslanie alebo preprava tovaru, pričom sťažovateľ na tento účel tvrdil, že následné dodanie tovaru s montážou bolo predmetom dane podľa maďarských právnych predpisov a teda osobami povinnými platiť daň boli maďarskí odberatelia. Netvrdil teda a teda nepreukázal, že nadobudnutie tovaru bolo predmetom dane v Maďarsku, čo je na účely aplikácie ustanovenia § 17 ods. 2 zákona o DPH kľúčové. Je potrebné opätovne na tomto mieste zopakovať, že neboli splnené zákonné podmienky na trojstranný obchod a preto je potrebné samostatne posudzovať nadobudnutie tovaru od deklarovaných dodávateľov sťažovateľovi a samostatne dodanie tovaru s montážou sťažovateľom maďarským odberateľom. V tejto súvislosti nemôže obstať ani tvrdenie sťažovateľa, že nepovažoval za potrebné predložiť hodnoverný dôkaz o tom, že maďarský odberateľ skutočne zaplatil daň vo výške 34 000 000 forintov, keďže tvrdil, že ide o trojstranný obchod, nakoľko o aplikácii ustanovenia § 17 ods. 2 zákona o DPH z dôvodu nepriznania nároku na oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode vedel od ústneho pojednávania, ktoré sa uskutočnilo dňa 7. júla 2017, pričom skutočnosť, že nadobudnutie tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru sťažovateľ nepreukázal.



Na základe predložených dodávateľských faktúr kasačný súd dospel k záveru, že sťažovateľ nenadobudol tovar v pozícii prvého odberateľa v rámci trojstranného obchodu, ale nadobudol tovar s miestom dodania v inom členskom štáte (Maďarsko). Tento záver spolu so skutočnosťou, že sťažovateľ si objednal tovar pod identifikačným číslom DPH prideleným v tuzemsku má za následok povinnosť sťažovateľa zaplatiť v tuzemsku daň z týchto obchodov, a to aj keď preprava skončila v inom členskom štáte.



Právnym rámcom, v ktorom malo dôjsť v preskúmvanej právnej veci k posúdeniu dôvodnosti žalobných a kasačných námietok, bola aplikácia § 17 ods. 2, 4 a § 45 ods. 1 až 4 zákona o DPH a čl. 40, čl. 141 Smernice Rady 2006/112/ES správnymi orgánmi oboch stupňov pri posudzovaní problematiky trojstranných obchodov.

Trojstranný obchod má v podstate povahu reťazového obchodu, avšak osobitné pravidlá zdanenia sa v prípade jeho realizácie môžu uplatniť „*len ak sú na tomto reťazovom obchode zúčastnené najviac tri nezávislé zdaniteľné osoby, ktoré sú registrované pre DPH v troch rôznych členských štátoch. Ten istý tovar je súčasne predmetom dvoch po sebe nasledujúcich dodaní. Pre tento obchod je charakteristické, že len jedna z dvoch dodávok je tzv.*

pohyblivá dodávka (preprava tovaru a faktúra) a druhá je tzv. nepohyblivá dodávka (len faktúra).“ (Uznesenie ÚS SR č. k. III. ÚS 18/2018-18 z 23. 1. 2018; DPH v praxi 2015, č. 10, str. 9).

V súlade so slovenskými vnútroštátnymi právnymi podmienkami oslobodenia od DPH týkajúcimi sa právneho režimu tzv. trojstranných obchodov (§ 17 ods. 4, § 45 zákona o DPH) treba v prvom rade poznamenať, že cieľom danej právnej úpravy opierajúcej sa o Smernicu Rady 2006/112/ES je doceliť administratívne menej náročný právny režim úhrady dane, a to v členskom štáte, ktorý je konečným miestom nadobudnutia tovaru. Trojstranný obchod znamená, že ten istý tovar tvorí predmet dvoch kúpnych zmlúv, teda ide o dve po sebe nasledujúce dodania toho istého tovaru.

Daný právny model vyplývajúci z čl. 141 smernice má teda predstavovať zjednodušenie podnikateľských podmienok pre podnikateľský subjekt registrovaný pre daň v členskom štáte EÚ, ktorý si objedná tovar v inom členskom štáte EÚ s miestom jeho dodania v ďalšom – treťom členskom štáte.

Kumulatívne splnenie všetkých právnych podmienok pre oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode podľa § 45 ods. 1 až 4 zákona o DPH je však nevyhnutnou podmienkou pre zabezpečenie statusu tzv. „prvého odberateľa“ oslobodeného od povinnosti úhrady DPH.

V danej právnej veci sťažovateľ zákonom požadované podmienky nespĺnil.

JUDr. Pavol Nad'

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

MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

V novembri minulého roka sa zástupcovia komisie zúčastnili na pracovnom stretnutí k pripravovanému zákonu o faktúre a zasielaní údajov do systému e-faktúra s plánovanou účinnosťou od 1. januára 2024, na ktorom prezentovali podnety a pripomienky k predbežnému návrhu zákona. Zástupcovia komisie sa tiež zúčastnili konzultačnej rady prezidenta Finančnej správy k verejnému indexu daňovej spoľahlivosti. Na decembrovom zasadnutí komisie sa členovia venovali vyhodnoteniu Metodického dňa a záverom prezentovaných tém za oblasť DPH a podnetom z aktuálnej apli-

kačnej praxe týkajúcich sa novozavedenej povinnosti oznamovania bankových účtov napríklad pri platbách za nákup v e-shope, problematiky reklamných služieb formou propagácie obchodného mena a loga a súvisiacou judikatúrou. Na zasadnutí komisie vo februári 2022 členovia na podklade aktuálnej judikatúry Najvyššieho súdu a Súdneho dvora EÚ otvorili diskusiu k téme zamietnutia práva na odpočítanie DPH na vstupe a ďalších otázok, ktoré plánujú v tomto roku analyzovať a diskutovať.

Vedúci: Ing. Milan Varga

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

Na posledných zasadnutiach MLK pre DPPO členovia komisie diskutovali problematiku týkajúcu sa nepeňažného vkladu do základného imania vo forme virtuálnej meny, patent boxu a vylúčenia nákladov na externistov pri vývoji softvéru ako aj obmedzeniam vyplývajúcim z § 21 ods. 1 písm. e) ZDP. V tejto súvislosti členovia komisie uvažovali nad tým, čo možno rozumieť pod pojmom výdavky vynaložené v rozpore s osobitnými predpismi. Komisia sa venovala príprave zasadnutia Spoločného fóra k medzi-

národnému zdaňovaniu a transferovému oceňovaniu. Členovia komisie pripravovali pripomienky k predbežnej informácii k novele zákona o dani z príjmov so zameraním sa na implementáciu pravidiel o obmedzovaní zahrnutia úrokov do národnej legislatívy. Komisia sa aktívne zúčastňovala pripomienkovaní Návrhu metodického usmernenia k uplatňovaniu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré pripravilo MF SR.

Vedúca: Ing. Mária Janušková

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Členovia MLK pre DPFO pripravili dopyt v súvislosti s pohľadávkou, ktorú fyzická osoba dostane ako dividendu, dar, alebo ju zdedí. Ďalej členovia komisie diskutovali o téme Opčné a akciové plány, kde vnímajú viacero nejasností, či už v kontexte globálnych opčných a akciových plánov, ale čoraz viac aj v kontexte lokálnych opčných a akciových plánov. V diskusii členovia komisie uviedli, že problematiku sú nielen niektoré daňové otázky,

ale problematika sa týka aj odvodov do sociálnej a zdravotnej poisťovne. Predmetom diskusie boli príspevky na stravovanie zamestnancov v súvislosti s povinnosťou zamestnávateľa vyplácať ich vopred a interpretácia ustanovenia § 5 ods. 7 písm. o) ZDP, ktoré s účinnosťou od 1. januára 2022 oslobodzuje na strane zamestnanca nepeňažné plnenia do výšky 500,- EUR.

Vedúca: PhDr. Ľubica Dumitrescu

MLK PRE SPRÁVU DANÍ

Na poslednom zasadnutí komisie, v novembri 2021, sa členovia vyjadrili k problematike náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly a sankčného úroku za obdobie od skončenia daňovej kontroly do dňa vrátenia nadmerného odpočtu a dohodli sa, že tému postúpia formou podnetu na Najvyšší správny súd SR. Venovali sa aj otázkam z aplikačnej praxe členov, postupu správcu dane, ak je daňová kontrola ukončená bez ná-

lezu, otázke prítomnosti daňového poradcu pri výpovedi jeho klienta ako svedka, a spôsob ukončenia vyrubovacieho konania pri náhlom úmrtí daňového subjektu počas pandémie, fyzickej osoby, v čase pred doručením vydaného rozhodnutia z daňovej kontroly s doručením dane. V tomto roku sú plánované zasadnutia komisie v apríli, septembri a novembri.

Vedúci: JUDr. Jozef Vasílik

MLK PRE ÚČTOVNÍCTVO

Na poslednom zasadnutí MLK pre účtovníctvo členovia komisie diskutovali o povinnosti overenia účtovnej závierky audítorom v súvislosti s právnickými osobami, ktoré prijímajú podiely zaplatenej dane, pričom predmetom diskusie bola interpretácia ustanovenia § 19 ods.

4 zákona o účtovníctve. Ďalej členovia komisie diskutovali podnet týkajúci sa oceňovania majetku obstaraného vo vlastnej réžii, súčasťou ktorého sú aj odpisy/náklady, na ktoré boli poskytnuté dotácie.

Vedúci: Mag. Bratislav Kováč

30 ROKOV SKDP | SLOVENSKÁ KOMORA DAŇOVÝCH PORADCOV

Slovenská komora daňových poradcov, spolu s profesiou daňového poradenstva na Slovensku, oslavujú 10. 03. 2022 svoje tridsiate narodeniny. Od roku 1992, kedy nadobudol na Slovensku platnosť a účinnosť zákon o daňových poradcov, pomáhajú nielen pri profesionálnom spracovaní daňových priznaní.

Taktiež svojim klientom poskytujú podporu a odborné rady pri ich podnikaní, daňovom plánovaní a plnení ich daňových povinností v súlade s právnymi predpismi. Už 30 rokov daňoví poradcovia pomáhajú svojim klientom zorientovať sa v spleti daňových predpisov, ktorých počet aj komplexnosť kvôli intenzívnej globalizácii neustále narastá.

V prvom roku svojho pôsobenia poskytovalo svoje služby prostredníctvom SKDP 87 daňových poradcov, z ktorých je 38 dodnes aktívnych. Zakladajúci členovia SKDP sú stavebnými piliermi profesie daňového poradenstva na Slovensku. Spolu so svojimi kolegami majú rokmi nadobudnutú expertízu, takže sa môžu odborne vyjadrovať k legislatívnemu procesu a vzdelávať ďalšiu generáciu daňových poradcov. *„Moja práca mi aj po toľkých rokoch prináša veľké zadostúčinenia, pretože dokážem svojim klientom pomôcť v neprehľadnej daňovej problematike. Naozaj si vážim, že existuje inštitúcia ako je SKDP, vďaka ktorej sa stále orientujem v aktuálnych témach aj po vyše tridsiatich rokoch.“* hovorí Ing. Ján Artur Oberhauser, CSc.,

zakladajúci člen SKDP. Dnes má komora 1035 aktívnych členov, ktorí čerpajú z odbornosti a skúseností svojich kolegov nadobudnutých za posledných 30 rokov. SKDP sa aktívne venuje vzdelávaniu svojich členov a prostredníctvom **Akadémie daňových poradcov** aj širšej odbornej verejnosti.

„Za 30 rokov sa nám v SKDP podarilo naozaj veľa vecí, na ktoré môžeme byť hrdí a som rád, že môžeme nielen pomáhať našim klientom, ale aj využiť vysokú expertízu našich členov pri iných činnostiach komory,“ hovorí Jozef Danis, prezident Slovenskej komory daňových poradcov.

Komora sa venuje aj legislatívnemu procesu, v rámci ktorého sa snaží dbať na čistotu právnej úpravy ako aj praktickosť jej uplatnenia tak, aby realizácia daňových predpisov bola čo najjednoduchšia.

„Ministerstvo financií má záujem o konštruktívny dialóg s profesnými združeniami. Slovenskú komoru daňových poradcov vnímame ako dôležitého partnera v diskusii o tom, ako nastaviť férový a efektívny daňový systém. Verím, že našim spoločným cieľom je mať daňový systém, ktorý bude zvyšovať konkurencieschopnosť krajiny a zároveň motivovať daňovníkov platiť spravodlivé dane, ktoré sú pre zdravé fungovanie spoločnosti nevyhnutné.“ Ing. Ľuboš Jančík, štátny tajomník Ministerstva financií SR

Plány do budúcnosti

Slovenská komora daňových poradcov aj naďalej **ponúka Ministerstvu**

financií SR svoje odborné kapacity a aj v roku 2022 chce posilniť vzájomný dialóg. Podnikatelia na Slovensku čelia množstvu úskalí, vrátane dôsledkov pretrvávajúcej pandémie, nedostatku pracovných síl a rastúcej inflácie. Naša ekonomika preto nevyhnutne potrebuje stimuly, a to vo viacerých oblastiach. Jednou z nich je aj zdaňovanie príjmov. Mnohé z týchto stimulov sú pritom z kategórie „win-win“, keď na jednej strane nezaťažia štátny rozpočet, na druhej strane však odstránia existujúce prekážky a významne uľahčia podmienky pre podnikanie.

Daňoví poradcovia potreby podnikateľov dobre poznajú, keďže im s ich riešením pomáhajú na denno-dennej báze. *„SKDP záleží na budúcnosti Slovenska, a preto je jedným z našich hlavných cieľov v roku 2022 pomôcť s výberom vhodných daňových stimulov a ich efektívnym legislatívnym spracovaním, aby sa ich účinok v podnikateľskej sfére prejavil čo najskôr,“* dodáva Jozef Danis.

Nie sme pritom nároční: „Bezbolestným“ spôsobom pomoci by bolo už len **zverejnenie jednotnej metodiky** napr. k zdaňovaniu vyvolaných investícií, zdaňovaniu virtuálnych mien, či odpočítania DPH na vstupe z nákladov na reklamné služby.

Nielen podnikateľskému prostrediu by pomohla podpora inovácií a investícií, možnosť opraviť základ dane v prípade neuhradenej pohľadávky malej hodnoty aj bez potreby statusu jej nevymožiteľnosti. ■





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