

# bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

Ing. Jozef Danis, LL.M.

**Daňovo-transparentné  
entity s právnou subjektivitou**

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

**Reklamné služby z pohľadu dane  
z príjmov a DPH**

Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo

**Názor odborníka k určitým aspektom rozsudku  
Súdneho dvora vo veci C-334/20 Amper Metal**

Judikát

**Rozsudok Súdneho dvora z 30. septembra  
2021 vo veci C-186/20 (Hydina SK, s. r. o.)**

Judikát

**Konanie o žalobe proti inému zásahu  
orgánu verejnej správy (KVN, s. r. o.)**

Judikát

**Daň z pridanej hodnoty - dôkazná povinnosť  
daňového subjektu (THERMASTAV s.r.o.)**

**Redakčná rada:****Ing. Jozef Danis LL.M.**

– zodpovedný za oblasť dane z príjmov

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

– zodpovedná za oblasť správy daní

**Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo**

– zodpovedný za oblasť DPH

**JUDr. Pavol 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: 52

**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

Uzavierka odbornej časti:

31. 5. 2022

Dátum vydania: 15. 6. 2022

## Príhovor

**Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo**

hlavný štátny radca, edúci oddelenia DPH, MF SR

**M**ilí priatelia,  
dostáva sa vám do rúk letné vydanie Bulletinu Slovenskej komory daňových poradcov. Časopisu, ktorý, ako sme si už počas jeho dvojročnej existencie zvykli, obsahuje nielen kvalitné príspevky renomovaných autorov venujúce sa vývoju,

úrovni a aplikačnej praxi daňového práva v Slovenskej republike, ale aj analýzu slovenskej a európskej judikatúry v tejto oblasti. Aktuálne číslo nie je samozrejme výnimkou.

Prvý príspevok, z pera daňového poradcu a prezidenta SKDP Jozefa Danisa, sa venuje problematike zdaňovania daňovo transparentných subjektov a obsahuje aj o niekoľko prípadových štúdií. Autor sám konštatuje, že svojím článkom ďalej rozvíja a nadväzuje na problematiku, ktorá sa objavila v predchádzajúcom čísle Bulletinu SKDP, čím dochádza k naplňaniu kontúr tohto projektu, ktorým je vyvolanie širokej a pokračujúcej odbornej diskusie ku konkrétnym problémom daňového práva s cieľom dosiahnuť ich efektívnu elimináciu.

Ďalej sa môžete tešiť na analýzu daňových aspektov reklamných služieb z pohľadu dane z príjmov a DPH. Príspevok pre Vás pripravili daňoví poradcovia Branislav Kováč a Peter Schmidt. Okrem samotného rozboru daňového práva a relevantných právnych predpisov upravujúcich oblasť reklamy autori pracovali s početnou judikatúrou slovenských súdov, ako aj Súdneho dvora.

V nadväznosti na tento príspevok som do aktuálneho čísla pripravil aj analýzu určitých aspektov rozsudku Súdneho dvora vo veci C-334/20 Amper Metal týkajúcej sa uplatnenia práva na odpočítanie DPH, v kontexte jeho úpravy v smernici o DPH. Som presvedčený, že táto téma, ako aj rozsudok budú predmetom nejedného príspevku v ďalších číslach nášho časopisu.

Pokiaľ ide o výber a analýzu judikatúry, ktorá predstavuje neodmysliteľnú a mimoriadne prínosnú súčasť každého čísla Bulletinu SKDP, môžem konštatovať, že predseda Najvyššieho správneho súdu SR Pavol Nad' pre vás pripravil opäť viac než zaujímavý mix rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR, ako aj rozsudku Súdneho dvora vo veci C - 186/20 Hydina SK.

Na konci aktuálneho čísla nájdete tradičné rubriky venované aktuálnym informáciám o činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP, ako aj životu SKDP.

Ako iste uznáte, čaká vás pútavé a inšpiratívne čítanie, ktoré s určitou obohatí vaše bohaté znalosti daňového práva. Záverom mi však dovoľte nadviazať na príhovor Jozefa Danisa z predchádzajúceho čísla, v ktorom vyjadril nádej, že ak sa dišputy ohľadne kvality daňového práva a jeho aplikácie stanú tradičným stredobodom pozornosti daňových odborníkov, bude to znak toho, že opäť žijeme v mieri a bez pocitu strachu o život a zdravie. Aj keď by aktuálne číslo mohlo tomu naznačovať, musím žiaľ konštatovať, že k tomuto vytúženému momentu nedošlo a bezbranní a nevinní ľudia sú na dennej báze naďalej vystavovaní utrpeniu a hrôzám vojny. Napriek tejto poľutovaniahodnej konštatácii vám prajem príjemné čítanie a pevne verím, že v budúcom čísle Bulletinu SKDP už bude náš príhovor ladený v oveľa optimistickjšom duchu. ■

## Hlavné témy

- |    |   |  |
|----|---|--|
| 4  | <b>Daňovo-transparentné entity s právnou subjektivitou</b>                                    | Ing. Jozef Danis, LL.M.  |
| 11 | <b>Reklamné služby z pohľadu dane z príjmov a DPH</b>   | JUDr. Ing. Peter Schmidt<br>Mag. rer. soc. oec.et Mgr. Branislav Kováč |
| 24 | <b>Názor odborníka k určitým aspektom rozsudku Súdneho dvora vo veci C-334/20 Amper Metal</b> | Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo   |
| 28 | <b>Rozsudok Súdneho dvora z 30. septembra 2021 vo veci C-186/20 (Hydina SK, s. r. o.)</b>     | Judikát  |
| 32 | <b>Konanie o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy (KVN, s. r. o.)</b>             | Judikát  |
| 39 | <b>Daň z pridanej hodnoty - dôkazná povinnosť daňového subjektu (THERMASTAV s.r.o.)</b>       | Judikát  |

## Rubriky

<b>Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP</b> .....	<b>46</b>
<b>Zo života SKDP</b> .....	<b>47</b>

## Pokyny pre autorov:

1. Radi uvítame články aj od Vás. Svoje príspevky zašlite v elektronickej podobe na adresu [tajomnik@skdp.sk](mailto: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.

# Daňovo-transparentné entity s právnou subjektivitou



Ing.  
Jozef Danis, LL.M.  
daňový poradca

Autor je daňovým poradcom a prezidentom Slovenskej komory daňových poradcov. Vo svojej praxi sa venuje najmä otázkam zdaňovania príjmov dosiahnutých pri vnútroštátnych, ako aj cezhraničných transakciách.

Príspevok nadväzuje a ďalej rozvíja tému zdaňovania daňovo-transparentných entít zverejnenú predchádzajúcim číslom Bulletinu SKDP. Osobitne sa pritom zameriava na zdaňovanie tých daňovo-transparentných subjektov, ktoré majú právnú subjektivitu podľa právnej úpravy štátu svojho založenia.

## Úvod

Vo svojom príspevku „Transparentný je priehľadný, nie však vždy aj prehľadný“, ktorý vyšiel v predchádzajúcom čísle nášho bulletinu, kolegyně Rastislava Krajčovičová a Petra Beláňová poukázali na niektoré z problémov pri zdaňovaní tzv. daňovo-transparentných entít.

Naším príspevkom by sme radi ďalej túto tému rozvinuli s tým, že sa osobitne zameriame na zdaňovanie daňovo-transparentných subjektov, ktoré majú právnú subjektivitu podľa právnej úpravy štátu svojho založenia. Pod pojem daňovo-transparentný subjekt zahŕňame aj verejnú obchodnú spoločnosť (ďalej len „vos“) a komanditnú spoločnosť (ďalej len „ks“) založené podľa slovenského Obchodného zákonníka.<sup>1</sup> Uvedomujeme si pritom, že toto označenie nie je úplne presné, keďže vos, ako aj ks sú pre účely zákona o dani z príjmov považované za daňovníkov, ktorých príjmy, minimálne v istom rozsahu, sú predmetom dane.<sup>2</sup> Vos a ks sú v daňovej hantírke označované za daňovo-transparentné subjekty a zákon o dani z príjmov ich takto charakterizuje v súvislosti s pravidlami pre reverzné hybridné subjekty,<sup>3</sup> preto kvôli zjednodušeniu sa tohto označenia budeme držať aj v našom príspevku.

Ďalší text nášho príspevku sme rozdelili do troch častí.

V druhej časti približujeme právnú úpravu zdaňovania príjmov daňovo-transparentných entít v zákone o dani z príjmov. Tretia časť je venovaná vybraným prípadovým štúdiám, na ktoré aplikujeme právnú úpravu opísanú v časti dva. V poslednej, štvrtej časti formulujeme závery.

## 1. Právna úprava

Podľa daňovej teórie by každá daňová právna norma mala jasne vymedzovať tzv. základné daňové náležitosti (alebo základné prvky), ktorými sú subjekt, objekt, základ a sadzba dane.<sup>4</sup> Krucialny význam určenia základných prvkov daňovej normy vo svojom náleze potvrdzuje aj Ústavný súd SR.<sup>5</sup> Preskúmajme preto, ako sú tieto náležitosti upravené vo vzťahu k zdaňovaniu príjmov daňovo-transparentných subjektov.

### 1.1 Subjekt dane

Definícia subjektu dane v zákone o dani z príjmov je stručná a jasná a znie nasledovne: „na účely zákona sa rozumie daňovníkom fyzická osoba alebo právnická osoba.“<sup>6</sup>

Zákon o dani z príjmov v spojitosti s daňovníkom vymedzuje aj ďalšie pojmy, a to: daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou (ďalej len „daňový rezident“),<sup>7</sup> daňovník

1 Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov, Diel II (vos), resp. Diel III (ks)

2 Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), § 2 písm. b) vo väzbe na § 12 (ks), resp. § 12 ods. 4 (vos)

3 Ibid, § 17i

4 Pauličková A. a Grúň L., Finančné právo na Slovensku, 2007, str. 62

5 Nález Ústavného súdu SR III. ÚS 243/2010-28 z 26. 01. 2011, str. 22: „Ukladanie dane treba rozumieť nielen v predpísanej forme vykonané rozhodnutie o tom, že sa určitá daň bude vyberať, ale aj určenie jej základných konštrukčných prvkov (subjekt, predmet, základ a sadzba) a ďalších prvkov majúcich vplyv na spôsob postihnutia konkrétneho hmotného dobra zdanením. I tieto prvky musia byť do právneho poriadku zakotvené na báze princípu zákonnosti ukladania daní a pri dodržaní požiadavky obmedzenia základných práv a slobôd zákona alebo na základe zákona so súčasným rešpektovaním podstaty a zmyslu základných práv a slobôd (čl. 13 ods. 4 ústavy). Inými slovami, aj systém uplatňovania dane (nielen samotné normatívne rozhodnutie o jej vyberaní) musí disponovať oporou v ústave.“

6 zákon o dani z príjmov, § 2 písm. a)

7 Ibid, § 2 písm. d)

s obmedzenou daňovou povinnosťou (ďalej len „**daňový nerezident**“),<sup>8</sup> daňovník členského štátu Európskej únie,<sup>9</sup> daňovník nespolupracujúceho štátu.<sup>10</sup> Definície všetkých uvedených pojmov zákonodarca vzťahuje výlučne k fyzickým osobám alebo právnickým osobám. V kontexte všeobecnej definície citovanej v úvode tejto časti je to úplne logické. Každý z uvedených pojmov totiž len definuje istú podmnožinu z celkovej množiny daňovníkov, teda fyzických a právnických osôb.

Na základe uvedeného môžeme tento bod uzatvoriť s tým, že zákon o dani z príjmov pri vymedzení pojmu subjekt dane pristupuje ku všetkým právnickým osobám rovnako a ani náznakom ich nedelí na daňovo-transparentné a daňovo-netransparentné.

## 1.2 Objekt dane

Objekt dane je upravený tak, že zákon o dani z príjmov najskôr poskytuje všeobecnú definíciu predmetu dane, na ktorú nadväzujú špecifické definície predmetu dane, a to osobitne pre daňových rezidentov a osobitne pre daňových nerezidentov.

Pokiaľ ide o daňových rezidentov, podľa všeobecnej definície ich predmetom dane je „*príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12.*“<sup>11</sup> Na podčiarknutú časť textu nadväzuje osobitná definícia, ktorá vo vzťahu k vos všeobecnú definíciu zužuje, a to nasledovne: „*predmetom dane daňovníka, ktorý je verejnou obchodnou spoločnosťou a Národnou bankou Slovenska, sú iba príjmy, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43.*“<sup>12</sup> Vo svojich nasledujúcich ustanoveniach zákon o dani z príjmov upravuje predmet dane spoločníka vos<sup>13</sup> a komplementára ks.<sup>14</sup> Predmet dane iných daňovo-transparentných subjektov, resp. ich spoločníkov vymedzený nie je.

Podľa všeobecnej definície predmetom dane daňových nerezidentov je „*príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky (§ 16).*“<sup>15</sup> V špecifických definíciách zákonodarca osobitne vymedzuje predmet dane spoločníka vos,<sup>16</sup> komplementára ks<sup>17</sup> a člena európskeho zoskupenia hospodárskych záujmov (ďalej aj „**EZH**“).<sup>18</sup>

Záverom tejto časti teda môžeme konštatovať, že zákon o dani z príjmov osobitne vymedzuje, resp. presnejšie povedané zužuje predmet dane len pre vos. Špecifické definície pri vymedzení

predmetu dane ostatných právnických osôb nerobia rozdiely a teda nie je na ich základe možné povedať, že niektoré z týchto právnických osôb sú daňovo-transparentné.

## 1.3 Základ dane

Podľa zákona o dani z príjmov „*základ dane daňovníka, ktorý je verejnou obchodnou spoločnosťou, sa zisťuje za spoločnosť ako celok podľa § 17 až 29. Tento základ dane sa medzi jednotlivých spoločníkov delí v takom pomere, v akom sa medzi nich rozdeľuje zisk podľa spoločenskej zmluvy.*“<sup>19</sup>

Ďalej zákon o dani z príjmov upravuje základ dane ks, a to nasledovne: „*základ dane daňovníka, ktorý je komanditnou spoločnosťou, sa zisťuje za spoločnosť ako celok podľa § 17 až 29. Od takto zisteného základu dane sa odpočíta podiel pripadajúci na komplementárov, ktorý sa určí v rovnakom pomere, v akom sa delí zisk pred zdanením medzi komanditistov a komplementárov.*“<sup>20</sup>

Vo svojich nasledujúcich ustanoveniach zákon o dani z príjmov potom upravuje už len základ dane spoločníka vos,<sup>21</sup> resp. komplementára ks.<sup>22</sup> Zákonodarca bližšie neupravuje základ dane iných daňovo-transparentných entít, resp. ich spoločníkov. Zaujímavé pritom je, že zákon o dani z príjmov sa v tomto ohľade nevenuje ani EZHZ, keď vymedzenie jeho základu dane ponecháva výlučne na Nariadení Rady EHS, podľa ktorého „*hospodársky výsledok činnosti zoskupenia je zdaniteľný len prostredníctvom jeho členov.*“<sup>23</sup>

Túto časť môžeme uzatvoriť zhrnutím, že zákon o dani z príjmov vymedzuje základ dane len pre vos a ks. EZHZ nezisťuje základ dane podľa § 17 až 29 zákona o dani z príjmov. Jeho členovia zahrnú do svojho základu dane podiel na účtovnom hospodárskom výsledku EZHZ.

## 1.4 Sadzba dane

Zákon o dani z príjmov stanovuje sadzbu dane pre fyzické osoby,<sup>24</sup> právnické osoby<sup>25</sup> a potom daň vyberanú zrážkou.<sup>26</sup> Vo všeobecnosti môžeme povedať, že sadzba dane sa odvíja od (i) druhu príjmu (napr. dividenda, príjem zo závislej činnosti, príjem z kapitálového majetku), (ii) výšky príjmu pri fyzických osobách 15% (príjmy z podnikania), resp. 19% do určitej výšky príjmu, následne 25% alebo pri právnických osobách 15%, resp.

8 Ibid, § 2 písm. e)

9 Ibid, § 2 písm. t)

10 Ibid, § 2 písm. x)

11 Ibid, § 2 písm. b)

12 Ibid, § 12 ods. 4

13 Ibid, § 12 ods. 5: „*Predmetom dane daňovníka, ktorý je spoločníkom verejnej obchodnej spoločnosti, je aj príjem podľa § 14 ods. 4 a 6, ak § 17j ods. 1 neustanovuje inak.*“

14 Ibid, § 12 ods. 6: „*Predmetom dane daňovníka, ktorý je komplementárom komanditnej spoločnosti, je aj príjem podľa § 14 ods. 5 a 7, ak § 17j ods. 1 neustanovuje inak.*“

15 Ibid, § 2 písm. g)

16 Ibid, § 16 ods. 3

17 Ibid, § 16 ods. 3

18 Ibid, § 16 ods. 4

19 Ibid, § 14 ods. 4

20 Ibid, § 14 ods. 5

21 Ibid, § 14 ods. 6

22 Ibid, § 14 ods. 7

23 Nariadenie Rady (EHS) č. 2137/85 o Európskom zoskupení hospodárskych záujmov (EZHZ), čl. 40

24 Zákon o dani z príjmov, § 15 písm. a)

25 Ibid, § 15 písm. b)

26 Ibid, § 43 ods. 1

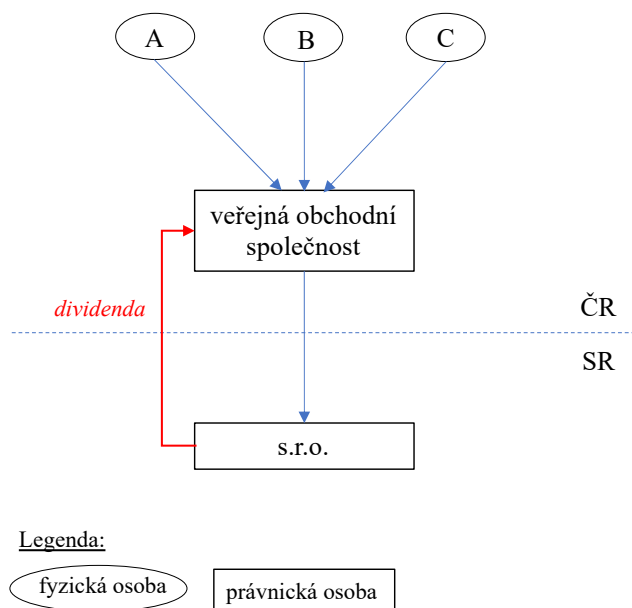
21% alebo (iii) osoby daňovníka. V prípade posledného kritéria daňovníka však zákonodarca pri stanovení sadzby dane nijako nerozlišuje daňovo-transparentné subjekty.

## 2. Prípadové štúdie

V tejto časti by sme na jednoduchých prípadových štúdiách radi demonštrovali niektoré problémy, ku ktorým súčasná právna úprava vedie. Zároveň v niektorých prípadoch dávame do pozornosti riešenia, ktoré na rôznych podujatiach prezentovali zástupcovia Finančnej správy Slovenskej republiky (ďalej len „FS SR“).

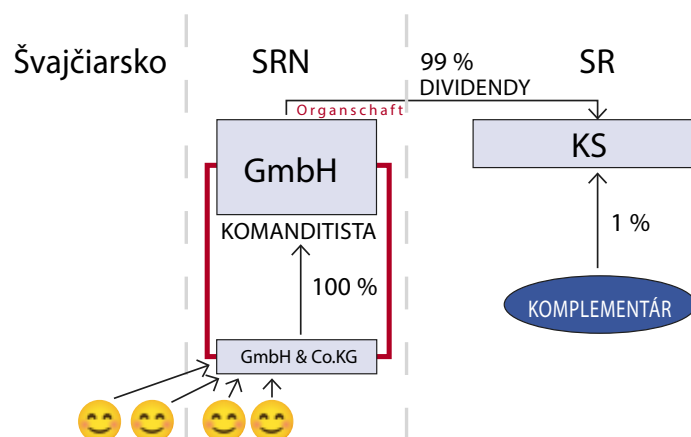
### 2.2 Výplata dividendy slovenskou sro českej vos

Východisková situácia tohto prípadu je vcelku jednoduchá. Spoločnosť s ručením obmedzeným (ďalej len „sro“) s daňovou rezidenciou na Slovensku má jediného spoločníka, ktorým je *veřejná obchodní společnost* založená podľa českého práva (ďalej len „CZ-vos“). Spoločníkmi CZ-vos sú tri fyzické osoby, ktoré sú daňovými rezidentmi v Českej republike. Otázkou je, aký daňový režim má podiel na zisku (ďalej aj ako „dividenda“), ktorý sro vypláca svojmu jedinému spoločníkovi, CZ-vos. Schematické znázornenie opísanej situácie poskytuje nasledovný obrázok:



Obdobný príklad prezentovala v jednej zo svojich prezentácií aj FS SR.<sup>27</sup> V posudzovanej situácii išlo o výplatu dividendy slovenskou ks jej komanditistovi, ktorým bola spoločnosť s ručením obmedzeným založená podľa nemeckého práva (ďalej len „GmbH“). Táto GmbH bola súčasťou daňovej jednotky, tzv. Orangschaft, ktorý vytvorila so svojím jediným spoločníkom. Týmto spoločníkom bola spoločnosť s právnou formou GmbH & Co.KG, ktorá je podľa nemeckých daňových predpisov považovaná za daňovo transparentnú. Podľa nemeckých predpisov dividenda vyplatená slovenskou ks pretečie cez Orangschaft, teda cez

GmbH a GmbH & Co.KG, a zdaní sa až na úrovni fyzických osôb, teda spoločníkov spoločnosti GmbH & Co.KG.



Východiskovú situáciu v našom príklade sme zámerné zjednodušili. Nemecký Orangschaft nemusí byť každému známy. Z tohto dôvodu sme namiesto Orangschaftu do schémy vložili CZ-vos, ktorej právna forma a daňový režim sú nám vďaka jazykovej príbuznosti češtiny a slovenčiny a tiež kvôli spoločným historickým koreňom českej a slovenskej úpravy bližšie. Zjednodušenie východiskovej situácie je atraktívne aj v tom, že spomenutá jazyková a historická príbuznosť nás môže zvädzať k tomu, že na zdaňovanie príjmov CZ-vos budeme hľadieť prizmou slovenskej úpravy. Tomuto pokušeniu musíme odolať, je totiž iba impulzívne, bez opory v právnej úprave, ako zdôvodníme nižšie.

Aplikujúc prezentovaný názor FS SR na náš príklad, dividenda vyplácaná slovenskou sro je považovaná za príjem zo zdroja na území SR v súlade s ustanovením § 16 ods. 9 písm. e) zákona o dani z príjmov. Ďalej, podľa ustanovenia § 12 ods. 7 písm. c) zákona o dani z príjmov je potrebné rozlišovať medzi bezprostredným príjmom podielov na zisku (dividend) a ich skutočným (ekonomickým) príjmom. Na základe uvedených dôvodov je možné konštatovať, že v skutočnosti získavajú ekonomický úžitok z podielu na zisku (dividendy) spoločníci CZ-vos. FS SR by teda pri určovaní daňového režimu prehládala CZ-vos a vyplatenú dividendu by pripísala jej spoločníkom, fyzickým osobám A až C. Dôvod pre tento postup má byť ten, že CZ-vos je podľa českých daňových predpisov v oblasti dane z príjmov daňovo-transparentným subjektom. Inými slovami, CZ-vos podlieha v ČR obdobnému daňovému režimu, ako slovenská vos v SR. Keďže zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia<sup>28</sup> priznáva SR v uvedenej situácii právo na zdanenie až do výšky 15%, dividenda vyplatená slovenskou sro by tak mala podliehať 7% zrážkovej dani v SR.

V ďalšej časti preskúmame, či vyššie opísaný názor FS SR má oporu v právnej úprave, pričom budeme prechádzať jednotlivými základnými daňovými náležitosťami, ako sme ich opísali v časti 2 nášho príspevku. Začnime teda subjektom dane. CZ-vos je

27 Prezentácia FS SR s názvom Subjekt s právnou a daňovou subjektivitou, Vplyv na zdaňovanie vstupom do Orangschaftu na podujatí Komunikačná platforma MF SR, FR SR, SKDP a ÚVHS, 9. - 10. septembra 2021

28 Zmluva medzi Slovenskou republikou a Českou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku, 238/2003 Z.z., článok 10 ods. 2 písm. b)

právnickou osobou a teda je považovaná za daňovníka pre účely zákona o dani z príjmov.<sup>29</sup> Z ustanovenia § 12 ods. 7 písm. c), na ktoré sa odvoláva FS SR a ani iných ustanovení zákona o dani z príjmov nie je možné vyvodiť, že by sa CZ-vos mala v posudzovanej situácii „prehliadať“, pretože, slovami FS SR, je potrebné rozlišovať medzi bezprostredným príjmom podielov na zisku (dividend) a ich skutočným príjmom.

Pokiaľ ide o objekt, resp. predmet dane, CZ-vos je daňovým nerezidentom v SR, a tak je povinná zdaňovať v SR príjmy plynúce zo zdroja na území SR.<sup>30</sup> Dividendy vyplácané slovenskými spoločnosťami ich zahraničným spoločníkom pritom majú zdroj v SR a sú vymedzené nasledovne: „*podiel na zisku (dividenda), vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva vrátane reverzného hybridného subjektu určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní...*“<sup>31</sup>

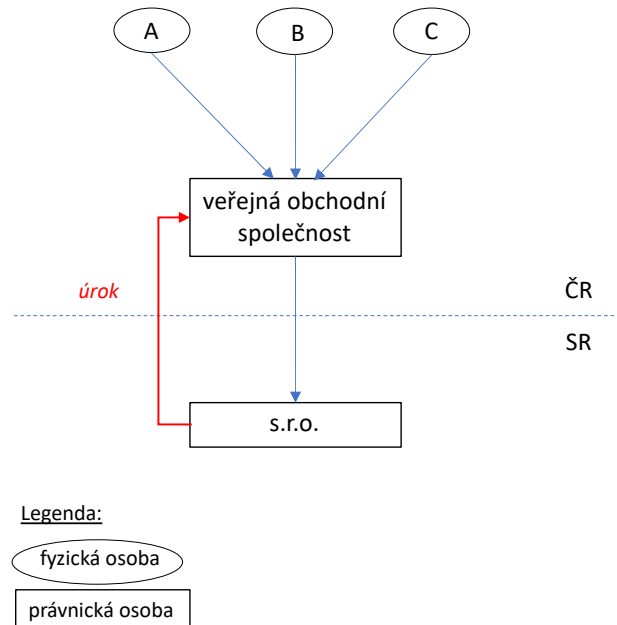
Základ dane a sadzba dane pre dividendy sú upravené v § 43 zákona o dani z príjmov, avšak len pre fyzické osoby<sup>32</sup> a právnické osoby, ktoré sú daňovníkmi nespolicujúcich štátov.<sup>33</sup> Inými slovami, keďže zákon o dani z príjmov upravuje len dve zo štyroch základných daňových náležitostí (daňovníka a predmet dane) potrebné pre vybratie dane, dividendy vyplácané zo zdrojov na území SR právnickým osobám, ktoré nie sú považované za daňovníkov nespolicujúcich štátov nepodliehajú dani v SR.<sup>34</sup>

Na záver dávame do pozornosti, že z právnej úpravy nie je možné odvodiť, že by sa mal skúmať daňový režim CZ-vos podľa českej právnej úpravy. Tým nechceme povedať, že takýto prístup nemá svoje ekonomické opodstatnenie. Chceme tým povedať len to, že dane sa môžu ukladať len zákonom alebo na základe zákona.<sup>35</sup> Dokumenty z dielne OECD<sup>36</sup> považujeme za inšpiratívny zdroj pre novelu pravidiel zdaňovania daňovo-transparentných subjektov v zákone o dani z príjmov. Pre ich priamu aplikáciu, ktorú *de facto* uplatňuje FS SR, nevidíme žiadnu právnu oporu.

Na základe uvedeného môžeme k prezentovanej prípadovej štúdií formulovať záver, že dividenda vyplácaná slovenskou sro českej CZ-vos nepodlieha dani v SR. CZ-vos totiž je daňovníkom pre účely zákona o dani z príjmov, keďže je právnickou osobou. Zároveň, ide o dividendu vyplácanú zo zisku obchodnej spoločnosti (sro) určeného na rozdelenie osobe (CZ-vos), ktorá sa podieľa na základnom imaní sro. CZ-vos nie je ani daňovníkom nespolicujúceho štátu.

## 2.3 Výplata úroku slovenskou sro českej vos

Základná schéma tejto prípadovej štúdie je identická ako v predchádzajúcom príklade. Jediný rozdiel je v druhu príjmu. Kým v predchádzajúcom príklade išlo o výplatu dividendy, v tejto časti preskúmame daňový režim úrokového príjmu. Zjednodušené schematické znázornenie je nasledovné:



Keďže ide o obdobnú východiskovú situáciu a daňové posúdenie z pohľadu zákona o dani z príjmov je obdobné ako v predchádzajúcom príklade, opisujeme ho len veľmi stručne, a to nasledovne:

- CZ-vos je daňovníkom,<sup>37</sup>
- úrokový príjem je predmetom dane,<sup>38</sup>
- základom dane je brutto suma úrokového príjmu,<sup>39</sup>
- úrokový príjem bude podliehať 19% sadzbe dane.<sup>40</sup>

Keďže na rozdiel od dividendy, ktorá v predchádzajúcom príklade nie je predmetom dane v SR, úrokový príjem plynúci CZ-vos podľa zákona o dani z príjmov podlieha dani v SR, musíme ďalej preskúmať aj jeho daňový režim podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.<sup>41</sup>

Blížším skúmaním zistíme, že CZ-vos nie je osobou, na ktorú sa spomenutá zmluva vzťahuje.<sup>42</sup> CZ-vos totiž nepodlieha dani v ČR,<sup>43</sup>

29 Zákon o dani z príjmov, § 2 písm. a)

30 Ibid, § 2 písm. g)

31 Ibid, § 16 ods. 9 písm. e)

32 Ibid, § 43 ods. 1 písm. a) vo väzbe na § 43 ods. 3 písm. s)

33 Ibid, § 43 ods. 1 písm. c) vo väzbe na § 43 ods. 2

34 Poznámka na okraj: Zvolená legislatívna technika nie je úplne prehľadná. Zákonodarca totiž najskôr vymedzuje predmet dane široko, keď do neho zahŕňa aj dividendy vyplácané daňovníkom tzv. spolupracujúcich štátov. Zdanenie dividend plynúcich týmto daňovníkom následne eliminuje tak, že neupravuje zvyšné dve základné daňové náležitosti, a to základ dane a sadzbu dane. Neprehľadnosť právnej úpravy dokumentuje aj to, že vyňatie dividend z predmetu dane daňového nerezidenta upravuje aj § 12 ods. 7 písm. c) hoc toto ustanovenie by malo upravovať len predmet dane daňového rezidenta.

35 Ústava SR, článok 59 ods. 2 a tiež poznámka pod čiarou č. 5

36 napr. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 1999

37 zákon o dani z príjmov, § 2 písm. a)

38 Ibid, § 2 písm. b) v spojitosti s § 16 ods. 1 písm. e) bod 3

39 Ibid, § 43 ods. 4

40 Ibid, § 43 ods. 1 písm. b) a § 43 ods. 2

41 Zmluva medzi Slovenskou republikou a Českou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku, 238/2003 Z.z.,

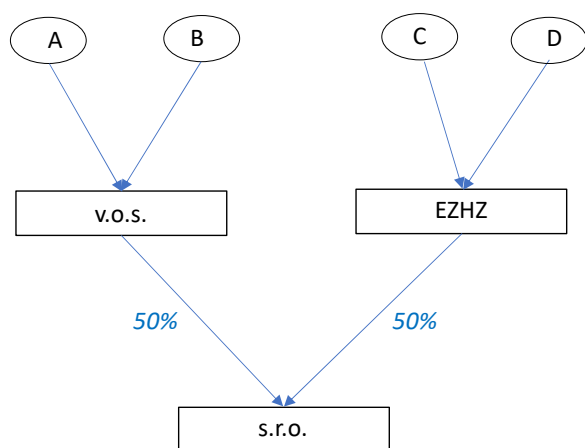
42 Ibid, čl. 1

43 Ibid, čl. 4 ods. 1

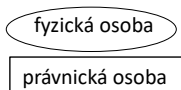
obdobne ako pri slovenskej vos, jej predmetom dane sú len príjmy vybrané zrážkou, ostatné príjmy sú z predmetu dane vylúčené.<sup>44</sup> V zmysle dostupných výkladových prostriedkov k zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia<sup>45</sup> môžeme v tomto prípade CZ-vos prehliadnuť a úrokový príjem v posudzovanej situácii alokovať priamo spoločníkom CZ-vos. Ak títo spoločníci sú daňovými rezidentmi v Českej republike podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia,<sup>46</sup> úrokový príjem nebude v súlade s článkom 11 tejto zmluvy podliehať dani v SR.<sup>47</sup>

## 2.4 Príjem z predaja obchodného podielu plynu v.o.s. a EZHZ

V tomto treťom príklade sa budeme venovať čisto tuzemskej štruktúre, v ktorej štyri fyzické osoby držia obchodné podiely v sro, a to nepriamo, prostredníctvom vos a EZHZ. Pre lepšie pochopenie, opísanú štruktúru zobrazujeme v nasledovnej schéme:



### Legenda:



Predmetom posúdenia je príjem z predaja obchodného podielu v sro. Budeme skúmať, či sa tento príjem zdaní na úrovni vos, resp. EZHZ, alebo až na úrovni ich spoločníkov, fyzických osôb a aká bude výsledná efektívna daň. Rovnako ako v pred-

chádzajúci príkladoch, aj túto situáciu preskúmame vo svetle základných daňových prvkov.

Nielen vos, ale aj EZHZ je právnickou osobou.<sup>48</sup> Vos, ako aj EZHZ sú preto pre účely dane z príjmov považované za daňovníkov.<sup>49</sup>

Zvyšné základné daňové náležitosti najskôr opíšeme z pohľadu vos, a to len stručne v odrážkach, keďže ich podrobný opis je uvedený v časti 2 nášho príspevku:

- v zmysle všeobecnej definície je príjem z predaja obchodného podielu predmetom dane vos,<sup>50</sup>
- pri zistení základu dane vos sa uplatní postup podľa ustanovení § 17 až 29 zákona o dani z príjmov,<sup>51</sup>
- spoločníci vos, fyzické osoby A a B, podiel na takto zistenom základu dane zahrnú do svojho základu dane,<sup>52</sup>
- príjem z predaja obchodného podielu môže byť oslobodený od dane, ak vos drží obchodný podiel v sro po dobu viac ako 24 po sebe idúcich kalendárnych mesiacov a sú splnené aj ďalšie stanovené podmienky,<sup>53</sup> spoločníci vos A a B teda v takomto prípade príjem efektívne nezdaňujú.<sup>54</sup>

Pokiaľ ide o EZHZ zákon o dani z príjmov a ani zákon o EZHZ bližšie neupravujú objekt dane a ani zvyšné základné daňové prvky. Predmet dane je upravený len všeobecne v nariadení rady EHS, a to tak, že „*hospodársky výsledok činnosti zoskupenia je zdaniteľný len prostredníctvom jeho členov.*“<sup>55</sup>

Pre porovnanie, český zákon o dani z príjmov pri zisťovaní základu dane EZHZ ustanovuje rovnaký postup ako uplatňujú CZ-vos<sup>56</sup> a český člen EZHZ uplatňuje rovnaký daňový režim, ako spoločník CZ-vos.<sup>57</sup> Zákonom o EZHZ sa menil a dopĺňal aj zákon o dani z príjmov.<sup>58</sup> Zákonodarcia však adresoval daňový režim EZHZ veľmi stroho, v podstate len vo väzbe na cezhraničné transakcie. Môžeme sa len domnievať prečo bližšie neupravil zdaňovanie slovenského EZHZ a jeho slovenských členov.



Môžeme sa len domnievať prečo bližšie neupravil zdaňovanie slovenského EZHZ a jeho slovenských členov.

44 Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, § 18b ods. 1

45 Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Commentary on the Article 1 of the Model Tax Convention, Application of the Convention to partnerships

46 Zmluva medzi Slovenskou republikou a Českou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku, 238/2003 Z.z., článok 4

47 Ibid, článok 11

48 Zákon č. 177/2004 Z.z. o európskom zoskupení hospodárskych záujmov, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o EZHZ“), § 2 ods. 1

49 Zákon o dani z príjmov, § 2 písm. a)

50 Ibid, § 2 písm. b)

51 Ibid, § 12 ods. 4

52 Ibid, § 6 ods. 1 písm. d) a § 6 ods. 7

53 Ibid, § 13c

54 Ibid, § 6 ods. 1 písm. d) a § 6 ods. 7

55 Nariadenie Rady (EHS) č. 2137/85 z 25. júla 1985 o Európskom zoskupení hospodárskych záujmov (EZHZ), čl. 40

56 Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, § 37a ods. 1: „Není-li v tomto zákoně stanoveno jinak, použijí se pro stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti evropského hospodářského sdružení ustanovení pro stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti veřejné obchodní společnosti.“

57 Ibid, § 37a ods. 2: „Není-li v tomto zákoně stanoveno jinak, použijí se pro stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti člena evropského hospodářského sdružení ustanovení pro stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti společníka veřejné obchodní společnosti.“

58 Zákon o EZHZ, článok II.



Na základe uvedeného, samotné EZHZ príjem z predaja obchodného podielu v sro nezdaňuje, keďže právna úprava neupravuje základné daňové prvky (objekt, základ a ani sadzbu dane).

Ďalšou otázkou, ktorú si musíme zodpovedať je, ako sa tento príjem zdaní v rukách členov EZHZ. Fyzické osoby C a D sú daňovníkmi dane z príjmov.<sup>59</sup> Prijatý podiel na zisku zoskupenia spĺňa všeobecnú definíciu predmetu dane,<sup>60</sup> keďže dosiahnutý podiel na zisku súvisí s nakladaním s ich majetkom, konkrétne ich majetkovou účasťou v EZHZ. Pokiaľ ide o špecifickú definíciu predmetu dane, najskôr sme skúmali, či prijatý podiel na zisku EZHZ môžu fyzické osoby C a D posúdiť ako dividendu. Výsledok tohto skúmania je negatívny. Definícia dividendy totiž vyžaduje, aby bola vyplácaná „zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva vrátane reverzného hybridného subjektu.“<sup>61</sup> EZHZ nemožno považovať za obchodnú spoločnosť,<sup>62</sup> družstvo a v posudzovanej situácii ani za reverzný hybridný subjekt.<sup>63</sup>

Prijatý podiel na zisku EZHZ vecne patrí medzi príjmy z podnikania, podobne ako príjmy spoločníkov vos a komplementárov ks.<sup>64</sup> Zákon o dani z príjmov ich sem však nezaraďuje, neostáva nám preto nič iné len príjmy členov C a D zaradiť medzi ostatné príjmy.<sup>65</sup> Takto prijatý podiel na zisku zahrnú do svojho základu dane v plnej výške, keďže zákon o dani z príjmov umožňuje pri ostatných príjmoch uplatniť len výdavky na ich dosiahnutie.<sup>66</sup> Členovia C a D tak budú niesť daňové zaťaženie vo výške 19%, resp. 25%.<sup>67</sup> Okrem toho bude tento príjem podliehať aj zdravotným odvodom vo výške 14%.<sup>68</sup> Celkové výsledné efektívne zaťaženie tak môže dosiahnuť až 35,5%.

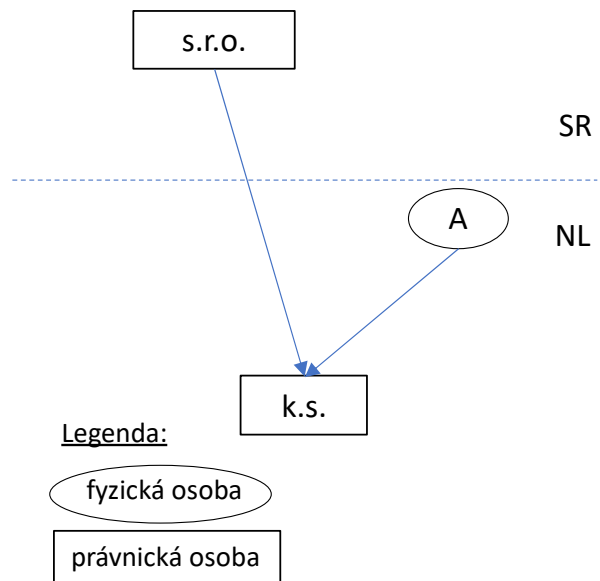
Vyššie opísané skúmanie nás priviedlo k zaujímavému zisteniu, že fyzické osoby A a B, ktoré podiel v sro držia prostredníctvom vos budú niesť nulové daňové zaťaženie, ak sa predaj obchodného podielu v sro uskutoční po uplynutí 24 kalendárnych mesiacov od jeho nadobudnutia. Fyzické osoby C a D, ktoré sú v identickej ekonomickej situácii ako A a B, len s tým rozdielom, že podiel v sro držia prostredníctvom EZHZ, môžu niesť až 35,5% daňové a odvodové zaťaženie.

## 2.5 Podiel na zisku holandskej komanditnej spoločnosti

V záverečnej prípadovej štúdii budeme skúmať daňový režim podielu na zisku, ktorý vypláti holandská komanditná spoločnosť<sup>69</sup> (ďalej len „**NL-ks**“) svojmu komanditistovi, ktorý je daňovým rezidentom v SR. Podľa holandskej právnej úpravy môže byť NL-ks štruktúrovaná ako uzatvorená alebo otvorená z pohľadu

vstupu nových spoločníkov. Od tohto sa potom odvíja aj jej daňový režim. Uzavretá NL-ks je daňovo transparentná, kým otvorená NL-ks je sama daňovníkom dane z príjmov.

V našej prípadovej štúdii je NL-ks uzavretá a teda pre účely dane z príjmov v Holandsku je vnímaná ako daňovo-transparentná. Situáciu približuje nasledovné schematické znázornenie:



Rovnako, ako pri predchádzajúcich príkladoch aj podiel na zisku vyplatený spoločnosťou NL-ks jej slovenskému komanditistovi (sro) preskúmame vo svetle základných daňových náležitostí. Slovenský komanditista (sro) bezpochyby je daňovníkom podľa zákona o dani z príjmov.<sup>70</sup> Všeobecná definícia predmetu dane je rovnako naplnená, keďže sro dosahuje príjem v súvislosti s nakladaním so svojím majetkom, ktorým je podiel v NL-ks.

Po preskúmaní špecifickej definície predmetu dane môžeme povedať, že podiel na zisku prijatý slovenským komanditistom od NL-ks je vyňatý z predmetu dane podľa zákona o dani z príjmov.<sup>71</sup> Ide totiž o podiel na zisku vyplatený obchodnou spoločnosťou a podiel na zisku nie je zahrnutý do výdavkov vyplácajúcej spoločnosti. Za obchodnú spoločnosť sa pritom pre účely zákona o dani z príjmov považuje aj slovenská ks. Potvrdením toho je skutočnosť, že príjmy komanditistov plynúce z titulu ich účasti v ks nie sú predmetom dane.<sup>72</sup> Ak je slovenská ks obchodnou spoločnosťou, potom aj NL-ks je obchodnou spoločnosťou, keďže „obchodnou spoločnosťou je aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem.“<sup>73</sup>

59 Zákon o dani z príjmov, § 2 písm. a)

60 Ibid, § 2 písm. b)

61 Ibid, § 3 ods. písm. e)

62 Nariadenie Rady (EHS) č. 2137/85 o Európskom zoskupení hospodárskych záujmov (EZHZ), preambula

63 Zákon o dani z príjmu, § 17j ods. 3

64 Ibid, § 6 ods. 1 písm. d)

65 Ibid, § 8 ods. 1

66 Ibid, § 8 ods. 2

67 Ibid, § 15 písm. a)

68 Zákon č. 580/2004 Z.z. o zdravotnom poistení, § 10b ods. 1 písm. d)

69 Commanditaire Vennootschap

70 Zákon o dani z príjmov, § 2 písm. a)

71 Ibid, § 12 od. 7 písm. c) bod 1: „podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva vrátane reverzného hybridného subjektu [§ 3 ods. 1 písm. e)] v rozsahu, v akom nie je daňovým výdavkom u daňovníka vyplácajúceho tento podiel na zisku.“

72 Ibid, § 12 od. 7 písm. c) vo väzbe na § 3 ods. 1 písm. e) a f)

73 Ibid, § 3 ods. 1 písm. e), posledná veta



## Ústavný súd SR vo svojich nálezhoch kladie na daňové právne normy požiadavku, „aby bola daňová či poplatková povinnosť vymedzená jasne a určito.

Nasledujúce ustanovenia zákona o dani z príjmov vyššie opísané vyňatie z predmetu dane zužujú o podiely na zisku vyplatené spoločníkom vos a komplementárom ks.<sup>74</sup> Aj v tejto súvislosti zákon o dani z príjmov upravuje, že za vos alebo ks sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem.<sup>75</sup> Zákon o dani z príjmov teda zahraničnú ks považuje za obdobu slovenskej ks len vo väzbe k podielom na zisku plynúcich komplementárom. Komanditisti uplatňujú na podiely na zisku dosiahnuté z účasti v zahraničnej ks rovnaký daňový režim, ako keby išlo o zisky zo slovenskej ks.

Uvedenú prípadovú štúdiu tak môžeme uzatvoriť s tým, že podiel na zisku dosiahnutý slovenským komanditistom na základe jeho účasti v NL-ks nie je predmetom dane. Uvedené platí napriek tomu, že NL-ks je daňovo transparentným subjektom pre účely holandskej právnej úpravy. Zákon o dani z príjmov totiž neukladá povinnosť skúmať daňový režim vyplácajúcej spoločnosti. Povinnosť skúmať daňový režim v zahraničí nemôže byť založený len na spojení „zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem“,<sup>76</sup> a to z dvoch dôvodov. Prvým je ten, že z kontextu, v akom toto spojenie zákon o dani z príjmov používa, je zrejmé, že komanditisti sa zdaňujú rovnako, ako akcionári akciovej spoločnosti alebo spoločníci sro. Skúmanie daňovo transparentného režimu ks sa dá spozorovať len v súvislosti so zdaňovaním príjmov komplementárov. Druhý dôvod je ústavno-právny. Ústavný súd SR vo svojich nálezhoch kladie na daňové právne normy požiadavku, „aby bola daňová či poplatková povinnosť vymedzená jasne a určito.“<sup>77</sup> V jeho ďalšom náleze je zasa formulovaná „požiadavka určitosti, prístupnosti, presnosti a predvídateľnosti tých právnych noriem, prostredníctvom ktorých sa má zasiahnuť do základných práv.“<sup>78</sup>

## Záver

Pravidlá zdaňovania príjmov daňovo transparentných subjektov, slovenskej vos a ks, majú svoj pôvod v právnej úprave z roku 1992.<sup>79</sup> Odvtedy sa slovenská ekonomika významne otvorila, stali sme sa súčasťou jednotného trhu Európskej únie a ekonomika sa globalizovala. Prírodné tak narástla aj interakcia slovenských subjektov so zahraničnými subjektami, z ktorých mnohé požívajú daňovo transparentný status podľa svojej domácej právnej úpravy.

Zákon o dani z príjmov na tieto zmeny reagoval len v obmedzenom rozsahu, v podstate len do tej miery, v akom sme k tomu boli donútení povinnosťou transponovať európske predpisy.<sup>80</sup> V rámci týchto zmien sme v zákone o dani z príjmov upravili aj hybridné nesúlady a reverzné hybridné nesúlady.<sup>81</sup> Treba si uvedomiť, že tieto pravidlá majú riešiť, ako napovedá aj ich názov, nesúlady medzi právnymi úpravami jednotlivých štátov. Tieto pravidlá teda predstavujú pomyslenú nadstavbu nad domácimi pravidlami. Bolo by preto naivné od nich očakávať, že vyriešia elementárne nedostatky našej domácej právnej úpravy.

FS SR absenciu zákonných pravidiel zdaňovania príjmov plynúcich, resp. vyplácaných daňovo-transparentným subjektom prekleňuje výkladom, ktorý opiera o pravidlá obsiahnuté v pracovných materiáloch z dielne OECD. V právnom štáte je toto absolútne neprípustné, absentujúce pravidlá nemožno nahrádzať výkladom idúcim nad rámec zákona, ako sme uviedli aj vyššie.

Do momentu, kým sa v zákone o dani z príjmov jasne neupraví pravidlá zdaňovania daňovo-transparentných subjektov, nezostáva nám nič iné len realizované transakcie posudzovať podľa súčasnej, hoc nedokonalnej úpravy. Budú pritom vznikať rôzne nespravodlivosti, v niektorých prípadoch na strane daňovníkov, v iných zasa na úkor štátnej kasy. Pri čakani na povestného Godota v podobe revízie súčasných pravidiel by daňoví poradcovia mali transakcie plánovať tak, aby spomenuté nespravodlivosti nevznikli na strane ich klientov. FS SR by pri kontrole takto nastavených transakcií mala rešpektovať právnu úpravu a nemala by jej nedokonalosti dávať na ťarchu daňovníkom. Okrem toho si môžeme toto čakanie krátiť aj tým, že budeme na nedokonalosti právnej úpravy upozorňovať, napríklad aj formou takýchto príspevkov. ■

74 Ibid, § 12 ods. 7 písm. c) bod 2: „príjmu (výnosu) podľa § 3 ods. 1 písm. f) vyplácaného právnickej osobe“, pričom príjmom podľa § 3 ods. 1 písm. f) je podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi verejnej obchodnej spoločnosti, podiel na zisku spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti a podiel spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnací podiel pri zániku účasti spoločníka vo verejnej obchodnej spoločnosti alebo pri zániku účasti komplementára v komanditnej spoločnosti, ak nejde o podiel na zisku, podiel na likvidačnom zostatku alebo vyrovnací podiel vyplácaný spoločníkovi verejnej obchodnej spoločnosti a komplementárovi komanditnej spoločnosti, ktorá je považovaná za reverzný hybridný subjekt; za verejnú obchodnú spoločnosť alebo komanditnú spoločnosť sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem

75 Ibid, § 3 ods. 1 písm. e), posledná veta

76 Ibid, § 3 ods. 1 písm. e), posledná veta a § 3 ods. 1 písm. f), posledná veta

77 PL. ÚS 109/2001, bod 40

78 PL. ÚS 19/09, bod 79

79 Zákon č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov

80 Nariadenie Rady (EHS) č. 2137/85 o Európskom zoskupení hospodárskych záujmov (EZHZ), Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (Ú.v. EÚ L 193, 19. 7. 2016). Smernica Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami (Ú.v. EÚ L 144, 7. 6. 2017).

81 Zákon o dani z príjmov, § 17i a § 17j

# Reklamné služby z pohľadu dane z príjmov a DPH



Autor je daňovým poradcom.  
Člen Metodicko-legislatívnej komisie pre DPH, spotrebné dane a clo a Metodicko-legislatívnej komisie pre správu daní a miestne dane.

**JUDr. Ing.  
Peter Schmidt**  
daňový poradca



Partner poradenskej spoločnosti VGD SLOVAKIA s.r.o.  
Daňový poradca a audítor  
Vedúci Metodicko-legislatívnej komisie pre účtovníctvo, člen Metodicko-legislatívnej komisie pre správu daní a miestne dane, člen Metodicko-legislatívnej komisie pre daň z príjmov fyzických osôb.

**Mag. rer. soc. oec.  
et Mgr. Branislav Kováč**  
daňový poradca

Reklamné služby predstavujú veľmi často diskutovanú tému v oblasti daňového poradenstva. Daňoví poradcovia sa s touto témou u svojich klientov stretávajú rovnako z pohľadu dane z príjmov ako aj z pohľadu DPH. Dôvodom je skutočnosť, že správca dane v mnohých prípadoch nakúpené reklamné služby neuzná ako daňový výdavok, prípadne sponchybní právo na odpočítanie DPH na vstupe z nakúpených reklamných služieb.

## 1. Úvod

Reklamné služby predstavujú veľmi často diskutovanú tému v oblasti daňového poradenstva. Daňoví poradcovia sa s touto témou u svojich klientov stretávajú rovnako z pohľadu dane z príjmov ako aj z pohľadu DPH. Dôvodom je skutočnosť, že správca dane v mnohých prípadoch nakúpené reklamné služby neuzná ako daňový výdavok<sup>1</sup>, prípadne sponchybní právo na odpočítanie DPH na vstupe<sup>2</sup> z nakúpených reklamných služieb.

Žiaľ, reklamné služby, sú u časti „podnikateľskej“ verejnosti nástrojom na páchanie daňových podvodov, o čom iba nedávno informovala aj samotná Finančná správa SR<sup>3</sup>. Uvedené pochopiteľne môže viesť správcu dane k tomu, že zvýši svoju pozornosť, ak daňový subjekt nakúpi reklamné služby.

Citlivosť tejto témy a prípadné podvodné aktivity u časti „podnikateľskej“ verejnosti však nemôžu byť dôvodom na to, aby správca dane paušálne odmietal

uznať reklamné služby ako daňový výdavok, resp. paušálne odmietal uznať DPH na vstupe z nakúpených reklamných služieb. Veríme, že pre podstatne väčšiu časť podnikateľskej verejnosti sú nakúpené reklamné služby nástrojom na rozvoj ich podnikateľských aktivít.

Podľa nášho názoru primárnym problémom reklamných služieb z daňového pohľadu je už samotný pojem „reklamná služba“, resp. pojem „reklama“. Totiž pojem „reklama“ je rozdielne zadefinovaný

1 § 19 ods. 2 písm. k) v spojitosti s § 21 ods. 1 písm. e) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

2 § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

3 [https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/\\_cs-spolupraca-ts/bc](https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_cs-spolupraca-ts/bc)

(i) v odbornej literatúre z oblasti marketingovej komunikácie, (ii) v *Zákone o dani z príjmov*<sup>4</sup>, (iii) v *Zákone o reklame*<sup>5</sup>, (iv) v *Zákone o vysielaní a retransmisii*<sup>6</sup> a (v) v oblasti dane z pridanej hodnoty.

Cieľom tohto článku je okrem iného poukázať na vymedzenie pojmu „reklamná služba“, resp. „reklama“ z uvedených piatich pohľadov. Osobitne sú predmetom tohto článku úvahy ohľadne prezentácie loga daňového subjektu, označovaný aj ako sponzoring.

Tento článok sa týka v zásade iba dodania reklamných služieb pre podnikateľské subjekty ako objednávateľov reklamných služieb (B2B).<sup>7</sup>

## 2. Reklama z pohľadu odbornej literatúry z oblasti marketingovej komunikácie

**Marketing je metóda, ktorou sa riadi proces plánovitej realizácie nápadov na trhu. Konečným sudcom, ktorý rozhoduje o kvalite nápadu, je trh. Zisk z predaja je odmenou, ale hlavne meradlom úspešnosti podnikania.**<sup>8</sup>

Marketingový mix je konkrétna (kvalitatívna, kvantitatívna a časová) kombinácia marketingových nástrojov. Pod marketingovými nástrojmi sa rozumejú tzv. 4P:

- „Product“ - produktová politika (výrobová politika, produktová/výrobová stratégia, podoba výrobku a sortimentu, výrobok a výrobová politika),
- „Price“ - cenová politika (cenová stratégia, cenová politika a politika podmienok predaja, cena a cenová politika),
- „Promotion“ - podpora (propagácia, promotion, komunikačná politika, reklam-

ná politika, reklama, *marketingová komunikácia, propagácia a komunikačná politika*),

- „Place“ - *distribučná politika (odbytová a distribučná metóda, stratégia marketingového kanálu a fyzickej distribúcie, miesto a distribučná politika)*.<sup>9</sup>

Medzi základné **nástroje marketingovej komunikácie (marketingový mix) patria reklama, podpora predaja, public relations a osobný predaj**.<sup>10</sup> Možno sa stretnúť aj s podrobnejším zoznamom príkladov nástrojov marketingovej komunikácie, napríklad: reklama (inzercia), podpora predaja, priamy marketing (často v online forme), emailové kampane, newsletter, osobný predaj, public relations, sociálne médiá, katalógy, výstavy, semináre, webináre, fóra, prieskumy, mobilné aplikácie, podcasty, sponzoring, interaktívny marketing.<sup>11</sup>

Treba zdôrazniť, že všetky formy marketingovej komunikácie, vrátane reklamy ako aj sponzoringu, sa využívajú na zvýšenie predaja, resp. dosiahnutie zisku, čo je základné meradlo podnikania.

Pokiaľ ide o pojem „reklama“, **tá je v odbornej literatúre z odboru marketingovej komunikácie definovaná ako „označenie v masových médiách akéhokoľvek verejného oznámenia, ktoré má upozorniť recipienta na výrobok, podporiť jeho predaj, kúpu alebo nákup, upozorniť na možnosti využitia konkrétnej služby, slúžiť na propagáciu vecí a myšlienok**“.<sup>12</sup> Iný autor uvádza, že reklama je „spôsob presvedčovacej komunikácie, počas ktorej subjekt ponúka svoj produkt, službu alebo myšlienku verej-

nosti s cieľom primäť ju k zmene postojov či nákupného správania. Táto ponuka sa odohráva predovšetkým prostredníctvom masových médií.“<sup>13</sup>

Pokiaľ ide o pojem „sponzoring“, **ten je v odbornej literatúre z odboru marketingovej komunikácie definovaný ako „plánovanie, organizácia, realizácia a kontrola aktivít, ktoré sú spojené s poskytovaním peňažných, alebo vecných prostriedkov subjektom v športovej, kultúrnej, alebo sociálnej oblasti s cieľom dosiahnutia podnikateľských cieľov v oblasti marketingu a komunikácie vôbec. Sponzor venuje príjemcovi peniaze, tovar, alebo službu a ako protihodnotu očakáva prostredníctvom informácií, ktoré tento bude šíriť, budovanie svojho imidžu, goodwillu a pod. Týmto takisto zasahuje do oblasti propagácie, reklamy i public relations**“.<sup>14</sup>

Iný autor označuje sponzoring ako komunikačnú techniku, pri ktorej sa finančne podporí napríklad udalosť s tým, že organizácia dostane možnosť prezentovať svoju značku, názov alebo reklamné posolstvo. Sponzorstvo vidia najmä v športe, kultúre a sociálnej oblasti.<sup>15</sup>

Pokiaľ ide o postavenie sponzoringu v porovnaní s reklamou možno v odbornej literatúre nájsť aj názory, podľa ktorých „sponzoring je čoraz významnejším inštrumentom marketingovej komunikácie... najmä kvôli tomu, že reklama v tradičných médiách je čoraz nákladnejšia a kvôli prepchatiu reklamného priestoru aj čoraz menej efektívna“.<sup>16</sup>

Z nášho pohľadu hlavným problémom

4 Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

5 Zákon č. 147/2001 Z.z. o reklame v znení neskorších predpisov

6 Zákon č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov

7 Podľa § 2 ods. 1 písm. c) zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame v znení od 1. 5. 2014 nie je šírenie reklamy viazané na podnikateľskú činnosť širitela (živnostenské oprávnenie), čo znamená, že šíriť reklamu môžu aj orgány verejnej moci a subjekty nezriadené na podnikanie (neziskový sektor).

8 <https://sk.wikipedia.org/wiki/Marketing>

9 [https://sk.wikipedia.org/wiki/Marketingov%C3%BD\\_mix](https://sk.wikipedia.org/wiki/Marketingov%C3%BD_mix)

10 HANULÁKOVÁ, E. 1996. Etika v marketingu. Bratislava : Eurounion, 1996. s. 71.

KITA, J. a kol. 2000. Marketing. Bratislava : Iura Edition, 2000. s. 286

11 WHITE, D. 2020. Best Marketing Communication Tools to Boost Your Business. In: TechFunnel.com. 13. júla 2020. <https://www.techfunnel.com/martech/essential-marketing-communication-tools-good-marketing-campaign/>

12 HOČELOVÁ, V. 2001. Slovník novinárskej teórie a praxe. Nitra: KŽ FIF UKF. 2001. s. 164.

13 REIFEOVÁ, I. a kol. 2004. Slovník mediální komunikace. Praha: Portál, 2004. s. 209.

14 HORŇÁK, P. 2009. Reklama a propagácia ako súčasť marketingovej komunikácie a im príbuzné activity. In: Marketingová komunikácia a médiá 09 - Zborník vedeckých štúdií. [online]. Bratislava: Katedra marketingovej komunikácie Filozofickej fakulty UK, 2009, s. 42-43. [https://fphil.uniba.sk/uploads/media/Marketingova-komunikacia-a-media-09\\_03.pdf](https://fphil.uniba.sk/uploads/media/Marketingova-komunikacia-a-media-09_03.pdf)

15 VYSEKALOVÁ, J., MIKEŠ, J. 2010. Reklama – Jak dělat reklamu. Praha: Grada, 2010. s. 180.

16 DE PELSMACKER, P., GEUENS, M., BERGH, J. v.d. 2013. Marketing Communications – European Perspective. Harlow: Pearson, 2013, s. 347-348.

sponzoringu je posudzovanie motivácie sponzora prijať službu sponzorovania, ktorá môže podvedome skĺznuť do paušálneho záveru, že motiváciou sponzora je darovať peňažné prostriedky bez očakávania nejakej protihodnoty pre sponzora. V tejto súvislosti treba pripustiť, že pohnútky sponzora môžu byť v praxi rôzne. V každom prípade odborná literatúra v oblasti marketingovej komunikácie rozlišuje minimálne 2 formy sponzoringu, a to

- ekonomicky motivovaný sponzoring, zahrňujúci aj športový sponzoring - (i) komerčne orientovaný sponzoring, (ii) sponzoring zameraný na budovanie dôveryhodnosti (kredibility), (iii) sponzoring zameraný na budovanie povedomia o značke,<sup>17</sup> a
- sociálne motivovaný sponzoring (charitatívny sponzoring)<sup>18</sup> – v tomto prípade sponzor z filantropických dôvodov chce podporiť školu, kultúrne a spoločenské inštitúcie, prípadne aj šport, avšak iba v podobe podpory malého klubu alebo nevýznamného športu, kde marketingové účinky budú zanedbateľné.

Práve uvedené rozlišovanie sponzoringu v odbornej literatúre z oblasti marketingovej komunikácie by malo vnieť do diskusie o daňovej povahe sponzoringu významnú okolnosť a tou je to, že v mnohých prípadoch má sponzoring jasnú hospodársku spojitosť, ktorou je v konečnom dôsledku zvýšenie zisku sponzora.

### 3. Reklamné služby z pohľadu dane z príjmov

Zákon o dani z príjmov vymedzuje daňovú uznateľnosť reklamných služieb tak, že ide o daňový výdavok, ktorý možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, konkrétne výdavky (náklady) na reklamu majú byť vynaložené na účel prezentácie

- podnikateľskej činnosti daňovníka,
- tovaru,
- služieb,
- nehnuteľností,
- obchodného mena,
- ochrannej známky,

- obchodného označenia výrobkov a
- iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka. Poznnamenávame, že toto súčasné vymedzenie daňového výdavku nebolo v *Zákone o dani z príjmov od okamihu jeho schválenia (4. 12. 2003) menené.*

Z uvedenej definície je zjavné, že ide o veľmi obdobnú (t.j. širšiu) definíciu pojmu reklamná služba tak, ako pojem „reklama“ formuluje Zákon o reklame (viď ďalej 4. časť). Obdobne ako pri Zákone o reklame, aj pri Zákone o dani z príjmov možno z dikcie „na účely prezentácie... iných práv a záväzkov...“ tvrdiť, že výpočet objektov prezentácie nie je taxatívny, ale iba demonštratívny

V každom prípade odborná literatúra v oblasti marketingovej komunikácie rozlišuje minimálne 2 formy sponzoringu, ekonomicky motivovaný sponzoring a sociálne motivovaný sponzoring (charitatívny sponzoring).

(viď ďalej 4. časť).

Znamená to, že neobstoja úvahy, že nevyhnutnou podmienkou pre daňovú uznateľnosť reklamných služieb má byť posolstvo o tovare alebo službe a ich vlastnostiach. Zákon o dani z príjmov pripúšťa ako daňový náklad aj reklamné služby spočívajúce v prezentácii obchodného mena, resp. ochrannej známky. Zákon o dani z príjmov preto „a priori“ (zo samotnej definície) nevyklučuje z daňového výdavku ekonomicky motivovaný sponzoring (v zmysle definície odbornej literatúry z oblasti marketingovej komunikácie).

V praxi sa možno stretnúť s názorom, že nejde o daňový výdavok v prípade služby prezentácie loga daňového subjektu, (i) ak toto logo obsahuje obchodné meno daňového subjektu, avšak bez dovetku definujúceho právnu formu, prípadne (ii) ak toto logo nie je registrované ako ochranná známka.

Argument, že logo daňového subjektu síce obsahuje základ obchodného mena (napríklad „ABC“), avšak neobsahuje celé obchodné meno daňového subjektu vrátane jeho právnej formy (napríklad „ABC s.r.o.“) sa zdá byť v súlade s gramatickým výkladom Zákona o dani z príjmov, avšak v širších súvislostiach nemôže obstáť. Je potrebné v tejto súvislosti poukázať okrem iného aj na § 10 ods. 3 Obchodného zákonníka, podľa ktorého na odlišenie obchodného mena právnickej osoby nestačí rozdielne označenie právnej formy. Keď obchodné meno spoločnosti ABC znie „ABC s.r.o.“, znamená to, že slovenský obchodný register už nemôže zapísať do obchodného registra novú spoločnosť, ktorej obchodné meno by bolo napríklad ABC a.s., ABC v.o.s., ABC k.s. alebo ABC družstvo. Z tohto pohľadu sú obavy, že by logo spoločnosti ABC s.r.o. mohlo indikovať aj existenciu ostatných spoločností ABC a.s., ABC v.o.s., ABC k.s. alebo ABC družstvo zbytočné.

Pokiaľ ide o ochrannú známku, poukazujeme na to, že neexistuje právna povinnosť dať si svoje logo registrovať ako ochrannú známku. Ak si podnikateľ dá svoje logo zaregistrovať ako ochrannú známku, získa tým dôležité, ale nie jediné možné právo na ochranu pred neoprávneným použitím loga inou osobou (viď ďalej).

Poukazujeme tiež na to, že podľa § 2 Zákona o ochranných známkach môže ochrannú známku tvoriť akékoľvek označenie, najmä slová vrátane osobných mien, kresby, písmená, číslice, farby, tvar tovaru alebo tvar obalu tovaru alebo zvuky, ak je toto označenie spôsobilé

17 FERRAND, A., TORRIGIANI L., CAMPS i POVILL, A. 2007. Routledge Handbook of Sports Sponsorship – Successful Strategies. London/New York: Routledge, 2007, s. 38-39.

18 MAJEROVÁ, J. 2012. Sponzoring ako významný nástroj komunikačného mixu značky v SR. In: Podniková ekonomika a manažment (Elektronický vedecký časopis o ekonomike, manažmente, marketingu a logistike podniku). 2012, č. 2, s. 28-35. s. 30.

- A) rozlíšiť tovary alebo služby jednej osoby od tovarov alebo služieb inej osoby a
- B) byť vyjadrené v registri ochranných znáмок Úradu priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky spôsobom, ktorý príslušným orgánom a verejnosti umožňuje jasne a presne určiť predmet ochrany poskytnutej majiteľovi ochrannej známky.

Je dobré si všimnúť, že definícia ochrannej známky nevyžaduje uviesť v danom logu obchodné meno spolu s právnou formou, ani nevyžaduje, aby ochranná známka prezentovala druh tovaru alebo druh služby a už vonkoncom nie vlastníosti tovaru alebo služby.

Jediným rozdielom medzi bežným logom neregistrovaným ako ochranná známka a ochrannou známkou je to, že daňový subjekt v prvom prípade nevyužil svoje právo (nie povinnosť) zaregistrovať svoje logo ako ochrannú známku. Nazeranie na ochrannú známku čisto cez optiku, či podnikateľ využil svoje právo registrovať svoje logo ako ochrannú známku, je porušením zásady podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, podľa ktorého pri uplatňovaní zákona o dani z príjmov ako osobitného predpisu pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Ak bolo účelom zákona o dani z príjmov uznať za daňový výdavok taký výdavok (náklad) na reklamu, ktorý bol vynaložený na účel prezentácie ochrannej známky, je účelom zákona o dani z príjmov uznať za daňový výdavok aj taký výdavok na reklamu, ktorý bol vynaložený na účel prezentácie loga, ktoré má rovnakú výpovednú, t.j. „rozlišovacia“ kvalitu ako ochranná známka iba s tým rozdielom, že daňový subjekt nevyužil svoje právo registrovať si svoje logo ako ochrannú známku.

V prípade, že by logo nebolo registrované ako ochranná známka na Úrade priemyselného vlastníctva SR, stále môže daňový subjekt oprieť svoju argumentáciu smerujúcu k daňovej uznateľnosti reklamnej služby spočívajúcej v prezentácii loga o to, že ide o iné právo súvisiace

s jeho činnosťou. Toto svoje právo môže odvodiť z *Autorského zákona v tom zmysle, že daňový subjekt má so súhlasom autora diela právo používať logo ako grafické autorské dielo. Týmto spôsobom môže daňový subjekt vylúčiť iné subjekty z užívania loga ako autorského diela.*

*Pri posudzovaní, čo všetko môže spadnúť do „iných práv“, prichádza do úvahy aj aplikácia Obchodného zákonníka, podľa ktorého je zakázaná nekalá súťaž<sup>19</sup>. Práve z ustanovenia, že nekalá súťaž sa zakazuje, vyplýva ďalšie právo daňového subjektu*



**Definícia ochrannej známky nevyžaduje uviesť v danom logu obchodné meno spolu s právnou formou, ani nevyžaduje, aby ochranná známka prezentovala druh tovaru alebo druh služby a už vonkoncom nie vlastníosti tovaru alebo služby.**

domáhať sa ochrany na súde pred nekalou súťažou. Ako príklady nekalej súťaže súvisiace s používaním loga zo strany tretej osoby prichádza do úvahy klamlivá reklama, klamlivé označovanie tovaru a služieb a vyvolávanie nebezpečenstva zámeny.

Oba citované právne predpisy (*Autorský zákon a § 44 Obchodného zákonníka*) predstavujú v porovnaní so *Zákonom o ochranných známkach* tiež nástroj na vylúčenia tretích osôb z používania loga, hoc možno menej priamočiarly alebo menej silný. Dovolíme si zamyslieť sa ešte nad definíciou daňového výdavku na reklamu podľa § 19 ods. 2 písm. k) *Zákona o dani z príjmov*, ktorá dedukujúc z úvodnej vety odseku 2 má za úlohu vymedziť rozsah a podmienky daňového výdavku. Rozumieme, že podmienkou daňovej uznateľnosti výdavkov na reklamu podľa § 19 ods. 2 písm. k) *Zákona o dani z príjmov* je splnenie tam uvedeného

účelu týchto výdavkov a splnenie tam uvedeného zámeru týchto výdavkov. Ak by však došlo k situácii, že správca dane skonštatuje, že predmetné výdavky nie sú výdavkami na reklamu ako takú a teda tieto výdavky neuzná za daňové podľa § 19 ods. 2 písm. k) *Zákona o dani z príjmov*, znamená to len toľko, že daný typ výdavku nie je potrebný a ani možné testovať na podmienky podľa § 19 ods. 2 písm. k) *Zákona o dani z príjmov*, pričom však pre posúdenie daňovej uznateľnosti daného výdavku je možné ešte zväziť všeobecný test daňovej uznateľnosti podľa § 2 písm. i) *Zákona o dani z príjmov*.

Nakoniec uvádzame, že predmetom tohto príspevku nie je porovnávanie daňových výdavkov na reklamné služby v porovnaní s výdavkami na sponzorské u sponzora na základe zmluvy o sponzorstve v športe.

### **Judikatúra k zákonu o dani z príjmov**

**Prvou skutočnosťou, na ktorú chceme upozorniť, je to, že je v praxi možné stretnúť sa aj s názormi správcu dane, kde pre vymedzenie obsahu reklamnej služby pre účely dane z príjmov je použitá judikatúra v oblasti DPH. Tento prístup nepovažujeme za správny, pretože pojem „reklamné služby“ je pre účely dane z príjmov vymedzený inak (konkrétne širšie), ako pre účely DPH (v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ).**

**Treba ďalej poukázať na to, že judikatúra slovenských súdov vo vzťahu k reklamným službám, osobitne k prezentácii loga daňového subjektu chýba (čo môže byť nakoniec aj príčinou toho, že správca dane siahne po definícii reklamnej služby z judikatúry v oblasti DPH).**

**Existujú však nasledovné 2 rozsudky Najvyššieho súdu SR, ktoré k daňovej uznateľnosti reklamných služieb, špeciálne k prezentácii loga, môžu čo to napovedať.**

**Prvý z nich je rozsudok NS SR<sup>20</sup>, ktorým žalobca v spore s Finančnou správou neuspel, konkrétne, náklady na**

19 § 44 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov  
20 35ŠF/ 7/2014 z 29. 6. 2016

grafický návrh a výrobu loga spoločnosti neboli daňovo uznané. Čo však stojí za povšimnutie, je to, že dôvodmi na neuznanie nákladov za daňové výdavky boli „iba“ skutočnosti, že

- (I) žalobca v priebehu daňovej kontroly nepreukázal súvislosť medzi používaním grafického návrhu a loga spoločnosti s príjmami žalobcu,
- (II) žalobca nezískal v ďalšom období nových odberateľov, že v nasledujúcom zdaňovacom období roku 2011 nedošlo k prírastku tržieb, dokonca nedošlo ani k zachovaniu tržieb na rovnakej úrovni, ale došlo k výraznému poklesu celkových tržieb, ktoré boli nižšie takmer o 99% v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím a k útlmu podnikateľskej činnosti a
- (III) náklady na výrobu grafického návrhu a loga spoločnosti sú takmer stonásobne vyššie v porovnaní so zistenou trhovou cenou rovnakého predmetu plnenia.

V rozhodnutí Najvyšší súd SR nijako neriešil skutočnosť, či dané logo bolo alebo nebolo chránené ako ochranná známka, či dané logo obsahovalo celé obchodné meno spoločnosti, ani to, či dané logo vypovedalo o druhu dodávaných tovarov alebo služieb a o ich vlastnostiach.

Druhý z nich je rozsudok NS SR<sup>21</sup>, ktorým žalobca (občianske združenie Mestský basketbalový klub Komárno) v spore s Finančnou správou tiež neuspel, konkrétne, odmeny profesionálnych hráčov za športové výkony (konkrétne za umiestnenie v súťaži podľa vnútorného poriadku klubu) nie je možné považovať za daňové náklady občianskeho združenia, vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov z reklamnej činnos-

ti. Čo však stojí za povšimnutie, je to, že žiadna sporová strana nespochybnila, že by basketbalový klub neposkytoval reklamu. Sám kasačný súd uvádza, že šíritelom reklamy v zmysle § 2 ods. 1 písm. c) *Zákona o reklame je športový klub ako právnická osoba tým, že na dresy hráčov umiestnil ako reklamu logá sponzorov (bod 58).*

*Ďalej poukazujeme na ďalšie 2 judikáty smerované k reklamným službám ako takým:*

*Najvyšší súd SR rozhodol, že absencia obchodného mena žalobcu na reklamnom paneli, resp. reklamnom pútači nemôže mať za následok automaticky neuznanie nákladu za daňový výdavok, najmä ak žalobca v daňovom konaní preukáže, že je importérom, distribútorom a predajcom značiek propagovaných na reklamnom pútači.<sup>22</sup>*

Iný rozsudok NS SR<sup>23</sup> akcentuje skutočnosť, že vynaloženie daňového výdavku na reklamné služby vyžaduje preukázanie súvislosti s ekonomickou činnosťou daňového subjektu (v danom prejednanom prípade takáto súvislosť úplne absentuje); nehovoriac o tom, že aj Zákon o dani z príjmov špeciálne pri reklamných službách v § 19 ods. 2 písm. k) zdôrazňuje potrebu existencie zámeru dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka (obdoba všeobecného testu daňového výdavku podľa § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov).

#### 4. Reklama z pohľadu Zákona o reklame

Nasledujú úvahy k reklame podľa *Zákona o reklame, pretože definícia daňových výdavkov na reklamu podľa Zákona o dani z príjmov a definícia reklamy podľa Zákona o reklame je veľmi blízka (viď koniec tejto 4. časti).*

*Právny rámec reklamy je v Slovenskej republike upravený predovšetkým Zákonom o reklame, avšak existuje veľké množstvo zákonov<sup>24</sup>, ktoré reguláciu v oblasti reklamy dopĺňajú.*

Význam, úlohu, alebo účel *Zákona o reklame* je však nutné zasadiť do širších súvislostí. Reklama spadá do rámca článku 10 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, čo vo viacerých prípadoch konštatoval Európsky súd pre ľudské práva<sup>25</sup>. Podľa čl. 10 ods. 1 uvedeného Dohovoru každý má právo na **slobodu prejavu. Toto právo zahŕňa slobodu zastávať názory a prijímať a rozširovať informácie alebo myšlienky bez zasahovania štátnych orgánov a bez ohľadu na hranice. Každý teda má právo na slobodu prejavu vrátane šírenia reklamy, pričom výkon týchto slobôd môže podliehať formalitám, podmienkam obmedzeniam alebo sankciám, ktoré ustanovuje zákon a ktoré sú nevyhnutné v demokratickej spoločnosti v záujme (i) národnej bezpečnosti, (ii) územnej celistvosti, (iii) predchádzania nepokojom a zločinom, (iv) ochrany zdravia alebo (v) morálky, (vi) ochrany povesti alebo práv iných, (vii) zabráneniu úniku dôverných informácií alebo (viii) zachovania autority a nestrannosti súdnej moci.**<sup>26</sup> Obdobne je sloboda prejavu upravená v čl. 26 Ústavy SR, pričom slobodu prejavu a právo vyhľadávať a šíriť informácie možno obmedziť zákonom, ak ide o opatrenia v demokratickej spoločnosti nevyhnutné (i) na ochranu práv a slobôd iných, (ii) bezpečnosť štátu, (iii) verejného poriadku, (iv) ochranu verejného zdravia a (v) mravnosti.

V tomto kontexte je potrebné aj chápať

21 4Sžfk/52/2019 z 13. 4. 2021

22 4Sžf/70/2014 z 2. 6. 2015

23 3Sžf/7/2012 z 4. 12. 2012

24 Napríklad Zákon č. 250/2007 Z.z. o ochrane spotrebiteľa v znení neskorších predpisov

Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov, § 45

Zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov, § 496 ods. 1, § 620 ods. 5

Zákon č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov

Zákon č. 167/2008 Z.z. o periodickej tlači a agentúrnom spravodajstve (tlačový zákon) v znení neskorších predpisov

a iné, bližšie tiež VOZÁR, J., HUMENÍK, I., ZLOCHA, L.: Zákon o reklame. Komentár. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 24 - 27, ISBN 978-80-7676-240-4.

25 Napríklad Markt intern Verlag GmbH & Co. KG a Klaus Beermann proti Nemecku, News Verlags GmbH & Co. KG proti Rakúsku

bližšie tiež VOZÁR, J., HUMENÍK, I., ZLOCHA, L.: Zákon o reklame. Komentár. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 34, ISBN 978-80-7676-240-4.

26 Čl. 10 ods. 2 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd

vymedzenie predmetu *Zákona o reklame*: „Tento zákon ustanovuje všeobecné požiadavky na reklamu, požiadavky na reklamu niektorých produktov, ochranu spotrebiteľov a podnikateľov pred účinkami klamlivej reklamy a nepripustnej porovnávacej reklamy a reklamy, ktorá je nekalou obchodnou praktikou, a pôsobnosť orgánov štátnej správy pri výkone dozoru nad dodržiavaním tohto zákona.“ *Zákon o reklame* preto primárne chráni spotrebiteľov a podnikateľov pred neželanými formami reklamy. Je to nutné, pretože inak by si mohol každý v rámci slobody prejavu obhájiť akúkoľvek formu reklamy.

Obdobne, účelom *Smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/114/ES o klamlivej a porovnávacej reklame*, ktorá bola transponovaná do *Zákona o reklame*, je chrániť obchodníkov proti klamlivej reklame a jej nekalým následkom a ustanoviť podmienky, za ktorých je porovnávacia reklama povolená.

Rozumieme preto, že účel a predmet *Zákona o reklame* je podstatne niekde inde, ako sú základné daňové axiomy zníženia základu dane z príjmov o daňový výdavok<sup>27</sup> alebo zníženia vlastnej daňovej povinnosti o odpočítanie DPH na vstupe<sup>28</sup>.

Aktuálne platný a účinný *Zákon o reklame* bol prijatý v roku 2001. Tento zákon definoval pôvodne pojem „reklama“ ako prezentáciu produktov v každej podobe s cieľom uplatniť ich na trhu<sup>29</sup>. Pod pojmom produkt sa pritom rozumie tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochranná známka, označenie pôvodu výrobkov a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním. Z dôvodovej správy nemožno úplne jasne vyvodiť, ako široko má byť/mal byť pojem reklama vnímaný; uvádza sa v nej, že „reklama umožňuje podnikateľom propagovať výrobky, služby alebo iné produkty, ktoré sú predmetom podnikateľskej činnosti,

pre spotrebiteľov a pre podnikateľov, je dôležitým zdrojom informácií“. Uvádza sa však v nej aj to, že pojem reklamy sa zužuje len na prezentáciu produktov podnikania. Za produkt sa považujú nie len všetky výsledky podnikateľskej činnosti, ale aj práva a záväzky nehmotnej povahy súvisiace s podnikateľskou činnosťou.

S účinnosťou od 1. 5. 2014 však *Zákon o reklame* definuje pojem „reklama“ už ako predvedenie, prezentáciu alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu<sup>30</sup>. Táto zmena definície pojmu „reklama“ má však už

**Zákon o reklame preto primárne chráni spotrebiteľov a podnikateľov pred neželanými formami reklamy. Je to nutné, pretože inak by si mohol každý v rámci slobody prejavu obhájiť akúkoľvek formu reklamy.**

vcelku jasný dôvod: podľa dôvodovej správy k zákonu č. 102/2014 Z.z. „sa rozširuje definícia pojmu „reklama“ na akúkoľvek formu komunikácie, ktorej cieľom je podporiť odbyt výrobkov alebo služieb na trhu. Doterajšia definícia obmedzovala komunikáciu iba na prezentáciu produktov s cieľom uplatniť ich na trhu.“

Túto zmenu vyvolal rozsudok *Súdneho dvora EÚ*<sup>31</sup>, podľa ktorého pojem „reklama“ tak, ako je definovaný v *Smernici o klamlivej a porovnávacej reklame*<sup>32</sup>, zahŕňa aj používanie názvu domény, ako aj používanie metatagov v metaúdajoch internetovej stránky. Už len na základe tohto judikátu možno dedukovať, že

pojem reklama nie je možné vykladať úzko v zmysle „prezentácie tovarov alebo služieb a ich vlastností“.

Ďalej, dôležitou okolnosťou k pochoopeniu „šírky“ významu právneho pojmu „reklama“ v *Zákone o reklame* je vymedzenie pojmu „produkt“, ktorý je definovaný ako

- tovar,
- služby,
- nehnuteľnosti,
- obchodné meno,
- ochranná známka,
- označenie pôvodu výrobkov a
- iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním.

Keďže sa za produkt považujú aj iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním, je zrejmé, že výpočet príkladov „produktu“ je demonštratívny (exemplifikatívny)<sup>33</sup>, a nie taxatívny. Na tomto mieste preto poznamenávame, že uvedené gramatické znenie *Zákona o reklame* pripúšťa aj iné formy „produktu“, kam možno zaradiť aj prezentáciu loga objednávateľa reklamy (viac ďalej v časti *Reklamné služby z pohľadu dane z príjmov*).

Rozumieme teda, že uvedené si vyžaduje vykladať pojem „reklama“ veľmi široko, aby boli uvedené subjekty (obchodník a spotrebiteľ) chránení pri každej forme reklamy. Rozumieme preto, že sa v prípade *Zákona o reklame* pod reklamou nerozumie iba prezentovanie konkrétnych tovarov a služieb a ich vlastností.

V tomto zmysle ide *Zákon o reklame* ohľadne pojmu „reklama“ proti terminológii používanej v odbornej literatúre z oblasti marketingovej komunikácie. Hlbšia analýza tohto stavu je však nad rámec tohto článku. V každom prípade si myslíme, že legislatívny text si definuje „právne pojmy“ samostatne, resp. prameňom práva je legislatívny text, nie literatúra z odboru marketingovej komunikácie.

Záverom tejto časti chceme poukázať na veľmi blízke vymedzenie reklamy podľa § 2 ods. 1 *Zákona o reklame* a da-

27 § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

28 § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

29 § 2 ods. 1 písm. a) zákon č. 147/2001 Z.z. o reklame v znení do 30. 4. 2014

30 Definovanie pojmu „produkt“ sa v § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame v znení neskorších predpisov od 5. 4. 2001, t.j. od prijatia tohto zákona, nezmenilo.

31 C-657/11 *Belgian Electronic Sorting Technology NV proti Bertovi Peelaersovi, Visys NV*, z 11. 7. 2013, ECLI: EU:C:2013:516

32 *Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/114/ES* z 12. decembra 2006 o klamlivej a porovnávacej reklame

33 VOZÁR, J., HUMENÍK, I., ZLOCHA, L.: *Zákon o reklame. Komentár*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 36, ISBN 978-80-7676-240-4.



ňových výdavkov na reklamu podľa § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov. Na prvý pohľad je hneď zrejmé, že vymedzenie predmetu reklamy je temer totožné (podnikateľská činnosť, tovar, služba, nehnuteľnosť, obchodné meno, ochranná známka, obchodné označenie výrobkov a iné práva a záväzky), pričom v oboch definíciách dominuje dikcia „a iné práva a záväzky“, čo robí, ako bolo uvedené vyššie, výpočet foriem predmetu reklamy výpočtom demonštratívnym, nie výpočtom taxatívnym. Obe definície obsahujú aj požiadavku súvisu s obchodnou činnosťou daňovníka – objednávateľa reklamy, ako aj požiadavku existencie zámeru reklamy, konkrétne dosiahnutie, zabezpečenie, udržanie alebo zvýšenie príjmov daňovníka, resp. uplatnenie predmetu reklamy – produktu na trhu (z čoho možno vyvodit' ekonomicky motivovaný zámer). V každom prípade ustanovenie § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov neobsahuje žiaden odkaz na osobitný právny predpis (t.j. na Zákon o reklame), preto by sme boli opatrní v hodnotení, či ide v prípade daňového výdavku na reklamu podľa Zákona o dani z príjmov a reklamy podľa Zákona o reklame na 100% o totožné pojmy. Navyše, rozsah pojmu reklama podľa Zákona o reklame bol novelizáciou tohto zákona s účinnosťou od 1. 5. 2014 rozšírený, pričom ustanovenie § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov nebolo od roku 2003 nijako menené. Dovolíme si však konštatovať blízkosť týchto pojmov a to na základe vyššie uvedeného obsahového porovnania definícií oboch pojmov. V úplných detailoch by vysvetlenie rozsahu pojmu daňový výdavok na reklamu podľa Zákona o dani z príjmov mohla poskytnúť budúca judikatúra súdov Slovenskej republiky.

Nakoniec, poukazujeme na to, že Zákon o dani z príjmov predsa len obsahuje legislatívny odkaz na Zákon o reklame, avšak treba uviesť, že v inom kontexte. Podľa

§ 21 ods. 1 písm. e) Zákona o dani z príjmov nie je daňovým výdavkom okrem iného výdavok (náklad) vynaložený v rozpore s osobitnými predpismi, pričom cez poznámku pod čiarou č. 103) Zákon o dani z príjmov príkladom odkazuje na Zákon o reklame. Tu si dovoľíme spomenúť podľa nášho názoru nesprávnu aplikáciu § 21 ods. 1 písm. e) Zákona o dani z príjmov, cez ktoré správca dane odvodzuje, že výdavky na reklamu, ktoré nesplnia definíciu reklamy podľa § 2 Zákona o reklame, nie sú daňovým výdavkom. Napríklad, podľa § 2 ods. 2 Zákona o reklame nejde o reklamu v prípade označenia sídla právnickej osoby obchodným menom, alebo označenie hnutelnej veci (napríklad motorového vozidla) vo vlastníctve týchto osôb.

Podľa nášho názoru dikcia § 21 ods. 1 písm. e) Zákona o dani z príjmov („výdavok vynaložený v rozpore s osobitnými predpismi“) smeruje k tomu, že daňovým výdavkom nemá byť výdavok zakázaný. Príklad výdavku vynaloženého v rozpore so Zákonom o reklame je výdavok na reklamu tabakových výrobkov, ktorá je podľa § 6 ods. 1 Zákona o reklame explicitne zakázaná. Naopak, aj keď označenie sídla právnickej osoby obchodným menom, alebo označenie hnutelnej veci (napríklad motorového vozidla) vo vlastníctve týchto osôb nespadá pod reklamu podľa Zákona o reklame, jednoznačne nejde o zakázané konanie daňového subjektu.

## 5. Reklama z pohľadu Zákona o vysielaní a retransmisii

Pokračujeme úvahami k reklame podľa Zákona o vysielaní a retransmisii, kde však už aplikácia tohto zákona pre účely posúdenia výdavkov na reklamu ako daňového výdavku z pohľadu dane z príjmov je sporná, resp. podľa nášho názoru z viacerých dôvodov nenáležitá (viď koniec tejto 5. časti).

Vzťah Zákona o vysielaní a retransmisii a Zákona o reklame je možné označiť ako

*vzťah lex specialis k lex generalis*<sup>34</sup>. Zákon o vysielaní a retransmisii je špeciálny už len tým, že používa svoju vlastnú terminológiu. Rozoznáva najmä pojmy<sup>35</sup> (i) reklama, (ii) telenákup, (iii) sponzorovanie, (iv) umiestňovanie produktov, (v) programová služba určená výhradne na reklamu a telenákup a (vi) dlhšie reklamné oznámenie.

Z uvedeného možno vyvodit', že definícia pojmu „reklama“ pre účely Zákona o vysielaní a retransmisii je podstatne užšia, ako reklamu vymedzuje Zákon o reklame. Zákon o vysielaní a retransmisii pritom dokonca rozlišuje nie iba medzi „reklamou“<sup>36</sup> a „sponzorovaním“<sup>37</sup>, ale definuje samostatne aj pojem „telenákup“<sup>38</sup> a „umiestňovanie produktov“<sup>39</sup>, čo dáva pojmu „reklama“ ešte užší význam. Zdôrazňujeme, že podľa pravidiel tvorby právnych predpisov na označenie rovnakých právnych inštitútov sa používajú rovnaké právne pojmy v rovnakom význame<sup>40</sup>, z čoho vyplýva, že rozdielne právne pojmy predstavujú rozdielne právne inštitúty.

Dôvod, prečo Zákon o vysielaní a retransmisii rozlišuje medzi uvedenými pojmami, resp. medzi najviac diskutovanými pojmami „reklamou“ a „sponzorovaním“, však nie je až také ľahké identifikovať. Podľa nášho názoru úvahu treba začať opäť v ústavne zakotvenej slobode prejavu, ktorá je v rámci Zákona o vysielaní a retransmisii formulovaná ako právo vysielateľa vysielat' programy slobodne a nezávisle, pričom do obsahu týchto programov možno zasahovať iba na základe zákona a v jeho medziach<sup>41</sup>. Uvedené predučuje hlavné poslanie Zákona o vysielaní a retransmisii, a tým je podľa nášho porozumenia nastaviť zákonné mantinely vysielateľovi, t.j. práva a povinnosti vysielateľa, dovolené a zakázané správanie vysielateľa. Účelom rozlišovania uvedených pojmov sú rozdielne požiadavky zákonodarcu na uvedené

34 § 1 druhá veta zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame v znení neskorších predpisov

35 § 31a ods. 2 zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov

36 § 32 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov

37 § 38 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov

38 § 32 ods. 2 zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov

39 § 39a ods. 1 zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov

40 § 3 ods. 3 zákona č. 400/2015 Z.z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov

41 § 15 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov

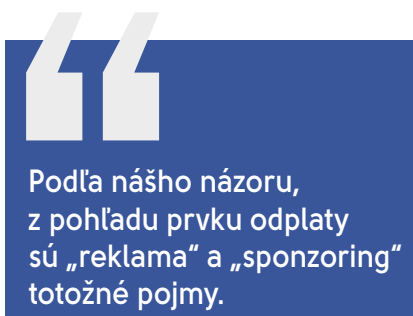
formy mediálnej komerčnej komunikácie v zmysle ochrany diváka – spotrebiteľa pred sugestívnym pôsobením na diváka a skrytou reklamou; kým pri reklame zákon vyžaduje, aby bola vysielaná v istých blokoch jasne oddelených od iného vysielania<sup>42</sup>, pri sponzorovaní tieto požiadavky sú menej prísne, pretože možnosť neprimeraného sugestívneho pôsobenia na diváka je nižšia. Z uvedeného možno podľa nášho názoru opäť len ťažko vyvodiť obsahové prvky daňového výdavku<sup>43</sup> alebo práva na odpočítanie DPH na vstupe<sup>44</sup>.

Judikatúra k odlišeniu pojmov „reklama“ a „sponzorovanie“ („sponzoring“) je už obsiahla. Treba však poukázať na to, že táto judikatúra je judikatúrou, ktorá sa vyjadruje výlučne k aplikácii Zákona o vysielaní a retransmisii.

Tak napríklad, Najvyšší súd SR uvádza, že „keď zákon zakazuje skrytú reklamu, chráni predovšetkým spotrebiteľa. Poslucháč či divák by mal mať v každom okamihu jasné, či to, čo počuje v rozhlase alebo vidí na obrazovke, má alebo nemá charakter reklamného vysielania. Zákaz skrytej reklamy má tiež prispieť k rovnosti súťažných podmienok medzi konkurujúcimi si výrobcami alebo poskytovateľmi služieb... Pri posúdení zjavnej rozdielnosti definícií oboch inštitútov reklamy a skrytej reklamy, treba uviesť, že pri reklame nie je „verejný oznámenie“ samo osebe spôsobilé priviesť recipienta do omylu o tom, či ide alebo nejde o podporu predaja, nákupu alebo nájmu tovaru alebo služieb, atď. naproti tomu pri skrytej reklame je možnosť uvedenia recipienta do omylu obsiahnutá v samotnej podstate informácie využívanjej na reklamný účel. Je to dané tým, že informácia sa vyskytne v zvukovej alebo obrazovej forme, kedy recipient nemôže vedieť, že sa v nej takéto informácie budú nachádzať.“<sup>45</sup>

Ďalej Najvyšší súd SR uvádza, že „z hľadiska rozlíšenia medzi reklamou a sponzorským odkazom je dôležité posúdiť obsah

komunikátu. Posúdiť, či obsah konkrétneho komunikátu obsahuje oznam informatívneho charakteru alebo, či už ide o údaje určené k podpore predaja, nákupu alebo prenájmu výrobku alebo služieb, je úlohou Rady pre vysielanie a retransmisii. Dôležité sú prostriedky, ktoré v ňom boli použité a rovnako aj určité kvalitatívne hodnotenie konkrétneho produktu. V reklame je možné použiť subjektívne hodnotiace komentáre, vyzdvihovanie vlastností produktu, alebo rôznymi inými formami pozitívne reklamovaný produkt propagovať. V sponzorskom odkaze takéto výrazové prostriedky nie je možné použiť, nemôže obsahovať typické reklamné prvky. **V prípade, ak by spon-**



Podľa nášho názoru,  
z pohľadu prvku odplaty  
sú „reklama“ a „sponzoring“  
totožné pojmy.

**zorský odkaz takéto prvky obsahoval, bolo by tak možné obchádzať prísnejšie pravidlá, ktoré platia pre vysielanie reklamy.“<sup>46</sup>**

Najvyšší správny súd ČR uvádza, že „obsahom sponzorování nemůže být reklamní sdělení. Jak již bylo konstatováno, oba pojmy spolu úzce souvisejí, neboť sponzorování je obsahem reklamy v širším slova smyslu.“<sup>47</sup>

Ďalej Najvyšší správny súd ČR uvádza, že „základním účelem sponzorování je vytvoření dobrého jména, pověsti právnické či fyzické osoby či jeho výrobků (tzv. goodwill). Tento účel proto musí sloužit jako odlišující kritérium pro reklamu a sponzorování, protože tam, kde by sponzorský vzkaz vybízel ke koupi určitého výrobku podnikatele, by se již nejednalo o sponzorský vzkaz, nýbrž o reklamu. Sponzorování si tak sponzor vytváří

goodwill, povědomí u diváka, prezentuje svou existenci, předmět činnosti a výsledek tohoto předmětu, aby ho následně reklamou přesvědčil o koupi tohoto konkrétního výrobku.“<sup>48</sup>

Poznamenávame, že pojem „sponzorovanie“ nebol podľa nášho názoru zavedený za účelom pomenovať situáciu, kedy niekto daruje peniaze vysielateľovi (pretože za svoju hodnotu požaduje protiplnenie v podobe konkrétnej mediálnej komerčnej komunikácie). Sponzorovanie patrí do ôsmej časti Zákona o vysielaní a retransmisii označenej ako „Mediálna komerčná komunikácia“.

Poukazujeme ďalej na to, že sponzorovanie je často prezentované ako forma financovania vysielateľa (šíriteľa danej mediálnej komunikácie), čo by malo odlišiť sponzorovanie od reklamy. Myslíme si však, že vysielateľ sponzorského odkazu použije odplatu za sponzorský odkaz na svoju činnosť rovnako ako vysielateľ reklamy použije odplatu za odvysielaťnú reklamu na svoju činnosť. Najvyšší správny súd ČR k tomu uvádza, že „zákon o provozování rozhlasového a televizního vysílání chápe jako reklamu každé sdělení, které kumulativně obsahuje následující tři prvky: musí se jednat o veřejné oznámení, dále musí být vysíláno za úplatu a konečně musí sloužit zejména k podpoře prodeje či nákupu výrobků nebo služeb. Oproti tomu sponzorování má dle cit. zákona dva definiční znaky: **existenci příspěvku na financování pořadů** a účel vynaložení takového příspěvku, t.j. propagace obchodní firmy, obrazového symbolu či ochranné známky, tedy buď identifikačních údajů podnikatele nebo fyzické osoby či jeho výrobků.“<sup>49</sup>

Podľa nášho názoru, z pohľadu prvku odplaty sú „reklama“ a „sponzoring“ totožné pojmy. Rozumieme, že zdôraznenie, že sponzor „financuje“ konkrétny program alebo podujatie, je len iná forma sebaaprezentácie podnikateľa, kde chce komuniko-

42 § 34 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov

43 § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

44 § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

45 Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sž/6/2009

46 Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžo/8/2013

47 Rozsudok Nejvyššího správního soud ČR sp. zn. 6 As 44/2006

48 Rozsudok Nejvyššího správního soud ČR sp. zn. 7 As 81/2005

49 Rozsudok Nejvyššího správního soud ČR sp. zn. 7 As 81/2005

vať spojenie svojho podnikateľského subjektu s daným programom a podujatím. Dovolíme si tvrdiť, že žiaden priemerný divák si nebude myslieť, že reklama sa vysiela pre objednávateľa reklamy zadarmo, ak počas reklamného šotu nie je spomenuté, že objednávateľ reklamy zaplatil za odvysielanú reklamu, alebo ak nie je spomenuté, že objednávateľ reklamy je „partner“ alebo „sponzor“ vysielať.

Aplikácia Zákona o vysielaní a retransmisii v daňových veciach podľa nášho názoru nemá v daňovom práve miesto, pretože žiaden daňový právny predpis na Zákon o vysielaní a retransmisii neodkazuje. Nehovoriac o diametrálne odlišnej šírke pojmu „reklama“ v porovnaní so Zákonom o reklame. V praxi sa stretávame s aplikáciou Zákona o vysielaní a retransmisii v daňových veciach dokonca aj v prípadoch, kedy sa predmetné služby poskytujú v inom médiu, ako je televízne vysielenie alebo rozhlasové vysielenie.

Odkazovanie v daňových veciach na Zákon o vysielaní a retransmisii a judikatúru k tomuto zákonu je z nášho pohľadu nešťastná prax. Pre skutkovú situáciu rozsudkov Najvyššieho súdu SR<sup>50</sup> vo veci aplikácie Zákona o vysielaní a retransmisii je totiž typické, že vysielať „iba“ prekročil rozsah sponzorského odkazu a naplnil znaky reklamy<sup>51</sup>, čo malo priamy dopad na porušenie citovaného zákona, chrániaceho nie štátny rozpočet, ale diváka.

## 6. Reklamné služby z pohľadu DPH

Ako poslednú časť tohto príspevku sme zaradili tému reklamné služby z pohľadu DPH, pretože, ako je uvedené nižšie, ide o komunitárny pojem, pre ktorého výklad preto nemožno odkazovať na Zákon o dani z príjmov a judikatúru k tejto dani a už vôbec nie odkazovať na Zákon o reklame alebo Zákon o vysielaní a retransmisii. Ako sa následne pokúsime zdôvodniť, výklad komunitárneho pojmu reklamná služba pre účely DPH aj tak v skutočnosti nebude úplne rozhodujúci, či si

**Súdny dvor EÚ pojem „reklamná služba“ označil za komunitárny pojem, ktorý musí byť vykladaný jednotne.**

objednávateľ reklamy bude môcť odpočítať DPH na vstupe z nakúpenej reklamnej služby.

Zákon o DPH, a nakoniec aj DPH smernica<sup>52</sup>, používa pojem „reklamná služba“ v dvoch prípadoch, hoc tento pojem nijako nedefinujú.

V prvom prípade je to v súvislosti s určením miesta dodania reklamných služieb dodávaných vo veľmi špecifickom prípade<sup>53</sup>, a to

- reklamné služby sú dodané inej ako

zdaniteľnej osobe (B2C),

- táto iná ako zdaniteľná osoba má sídlo, bydlisko alebo sa obvykle zdržiava mimo územia Európskej únie,
- miestom dodania týchto reklamných služieb je miesto, kde má táto iná ako zdaniteľná osoba sídlo, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.

Z uvedeného vyplýva, že tieto reklamné služby nebudú predmetom DPH na území niektorého členského štátu, pretože miesto dodania je mimo územia Európskej únie.

Pred 1. 1. 2010 boli reklamné služby uvádzané v zákone o DPH rovnako v kontexte určenia miesta dodania, a to vo vzťahu k širšie vymedzenej skupine odberateľov, vrátane dodaní B2B<sup>54</sup>.

V druhom prípade je to v súvislosti s posúdením, či sa štátne orgány a ich rozpočtové organizácie, štátne fondy, orgány územnej samosprávy a ich rozpočtové organizácie a iné právnické osoby, ktoré sú orgánmi verejnej moci, považujú za zdaniteľnú osobu, ak poskytujú reklamné služby v nie zanedbateľnom rozsahu<sup>55</sup>.

Pokiaľ ide o vykonávacie nariadenie<sup>56</sup>, toto pojem „reklamná služba“, resp. „reklama“ používa tiež, hoci taktiež tento pojem nedefinuje.

Definíciu pojmu „reklamná služba“ poskytla až judikatúra Súdneho dvora EÚ<sup>57</sup>, pričom Súdny dvor EÚ pojem „reklamná služba“ označil za komunitárny pojem, ktorý musí byť vykladaný jednotne<sup>58</sup>, a to v záuj-

50 Napríklad 45Ž/10/2012, 6SŽo/38/2013, 6SŽo/8/2013

51 6SŽo/8/2013: V reklame je možné použiť subjektívne hodnotiace komentáre, vyzdvihovanie vlastností produktu, alebo rôznymi inými formami pozitívne reklamovaný produkt propagovať. V sponzorskom odkaze takéto výrazové prostriedky nie je možné použiť, nemôže obsahovať typické reklamné prvky. V prípade, ak by sponzorský odkaz takéto prvky obsahoval, bolo by tak možné obchádzať prísnejšie pravidlá, ktoré platia pre vysielenie reklamy.

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

53 § 16 ods. 16 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

čl. 59 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

54 § 15 ods. 8 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení pred 1. 1. 2010

čl. 56 ods. 1 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení pred 1. 1. 2010

čl. 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dani z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145)

55 § 3 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, vrátane Prílohy č. 8 bod 10

čl. 13 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, vrátane prílohy č. I bod 10

56 Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 077/1)

57 C-68/92 Komisia/Francúzsko, z 17. 11. 1993, ECLI: ECLI:EU:C:1993:888, bod 18

C-69/92 Komisia/Luxembursko, z 17. 11. 1993, ECLI: ECLI:EU:C:1993:889, bod 19

C-73/92 Komisia/Španielsko, z 17. 11. 1993, ECLI: ECLI:EU:C:1993:891, bod 16

C-530/09 Inter Mark Group sp. z o.o. sp. Komandytow, z 27. 10. 2011, ECLI: ECLI:EU:C:2011:697, body 18 až 20

58 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ z potreby jednotného uplatňovania práva Únie, ako aj z zásady rovnosti vyplýva, že znenie ustanovenia práva Únie, ktoré neobsahuje žiadny výslovný odkaz na právo členských štátov s cieľom určiť jeho význam a pôsobnosť, si v zásade vyžaduje autonómny (samostatný) a jednotný výklad v celej Európskej únii, ktorý musí zohľadňovať kontext ustanovenia a cieľ sledovaný príslušnou právnou úpravou.

C-327/82 z 18. 1. 1984, ECLI: ECLI:EU:C:1984:1, bod 11

C-388/18 z 29. 7. 2019, ECLI: ECLI:EU:C:2019:642, bod 30

me vyhnúť sa prípadom dvojitého zdanenia alebo prípadom dvojitého nezdanenia<sup>59</sup>.

Zdôrazňujeme však, že ide o myšlienku Súdneho dvora EÚ formulovanú v čase, kedy v zmysle *šiestej smernice, resp. DPH smernice v znení pred 1. 1. 2010* mohlo dôjsť k rozdielnemu posúdeniu miesta dodania reklamných služieb aj vo vzťahoch B2B. Po 1. 1. 2010 sa určovanie miesta dodania reklamných služieb vo vzťahoch B2B stalo súčasťou základného pravidla, čo významne (ak nie úplne) znížilo potrebu definície pojmu „reklamných služieb“ vo vzťahoch B2B.

Pokiaľ však ide o samotnú definíciu reklamnej služby, Súdny dvor EÚ judikoval<sup>60</sup>, že „... na to, aby činnosť na podporu predaja bolo možné kvalifikovať ako reklamné služby v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice, ktorého znenie je zhodné so znením článku 56 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112, postačuje, aby obsahovala odovzdanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo o kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšenia ich predaja. Je to tak v prípade akejkoľvek činnosti, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou reklamnej kampane a ktorá z toho dôvodu prispieva k odovzdaniu reklamnej správy. Taký je prípad výroby reklamných nosičov využívaných na určitú reklamu.“

Význam pojmu reklamnej služby podľa citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ možno označiť za úzky, čo znamená, že okrem (i) požiadavky, aby sa reklamná služba vykonávala s cieľom zvýšenia predaja výrobku alebo služby, (ii) sa požaduje, aby reklamná služba zahŕňala odovzdanie správy určenej na informovanie verejnosti

- o existencii výrobku alebo služby alebo
- o kvalitách výrobku alebo služby.

Práve táto druhá menovaná požiadavka v praxi neraz spôsobuje to, že správca dane posúdi najskôr dodanú službu (napríklad v forme prezentácie „iba“ loga daňového subjektu) nie ako reklamnú službu vo význame judikatúry Súdneho dvora EÚ (čo je záver správny) a následne ako službu, ktorá

nie je predmetom DPH (čo je podľa nášho názoru však už záver nesprávny), čo má teda za následok to, že odpočítanie DPH na vstupe z nakúpenej reklamnej služby nebude uznané. Vyjadrenie skutočnosti, že daná služba nie je predmetom DPH, má rôznu formu, napríklad, že ide o sponzoring, resp. dar. Posúdenie, či daná služba poskytnutá za protihodnotu je predmetom DPH, je pritom úplne elementárna otázka pri posudzovaní akýkoľvek následných DPH aspektov, vrátane vzniku daňovej povinnosti na strane dodávateľa ako aj vzniku práva na odpočítanie DPH na vstupe na strane odberateľa.

V tejto súvislosti poukazujeme na to, že podľa § 9 ods. 1 Zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru

**Zdôrazňujeme to, že judikatúra Súdneho dvora EÚ neposkytla výklad pojmu „reklamná služba“ pre určenie toho, čo je predmetom DPH, ale „iba“ pre určenie toho, kde má „reklamná služba“ miesto dodania.**

podľa § 8 Zákona o DPH. Účelom tejto „negatívnej“ definície pojmu dodania služby je postihnúť v zásade všetky plnenia za protihodnotu, ktoré nie sú dodaním tovaru.

Podľa nášho názoru pri prezentovaní loga spoločnosti nemožno hovoriť o tom, že dochádza k darovaniu peňazí za nič, ktoré ako také nie je predmetom DPH. Odmena za prezentovanie loga daňového subjektu je protihodnotou za poskytnuté plnenie, hoc nenapĺňa znaky „reklamnej služby“ v zmysle citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ.

Preto, ak by aj správca dane bol názoru, že v prípade dodaných služieb nejde o dodanie reklamných služieb podľa judikatúry Súdne-

ho dvora EÚ, ale „iba“ o prezentáciu loga, ešte stále takýto záver neimplikuje, že sa v prípade prezentácie loga nejedná o dodanie služby podľa § 2 ods. 1 písm. b) v spojení s § 9 ods. 1 zákona o DPH. **Zdôrazňujeme to, že judikatúra Súdneho dvora EÚ neposkytla výklad pojmu „reklamná služba“ pre určenie toho, čo je predmetom DPH, ale „iba“ pre určenie toho, kde má „reklamná služba“ miesto dodania.**

## 6.1 Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft.

Dôležitým impulzom na zamyslenie sa nad posudzovaním prezentácie loga ako služby, pri ktorej má alebo nemá odberateľ právo na odpočítanie DPH na vstupe, je nedávny rozsudok Súdneho dvora EÚ z 25. 11. 2021 vo veci C-334/20 Amper Metal Kft.

Východiskovou skutkovou situáciou v tomto spore bolo to, že spoločnosť Amper Metal Kft. uzavrela v roku 2014 zmluvu so spoločnosťou Sziget-Reklám Kft. na poskytnutie reklamných služieb, ktoré spočívali v umiestnení reklamných nálepiek s obchodným menom spoločnosti Amper Metal Kft. na automobily počas majstrovstiev automobilových pretekov v Maďarsku.

Poukazujeme po prvé na to, že prejudiciálne otázky a následné úvahy Súdneho dvora EÚ sa týkajú dôležitých DPH aspektov vo vzťahu k reklamným službám ako takým, resp. presnejšie vo vzťahu k prezentácii loga daňového subjektu. Súdny dvor EÚ predovšetkým uvádza<sup>61</sup>, že skutočnosť, že ekonomické plnenie sa uskutočňuje za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je režijná cena, a teda za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je bežná trhovú cenu, je pri tejto kvalifikácii ako plnenia za protihodnotu, irelevantná<sup>62</sup>.

Ďalej Súdny dvor EÚ uvádza<sup>63</sup>, že aj keď výdavky, ktoré platiteľ dane vynaložil na vstupe, musia mať povahu podnikateľských výdavkov a aj napriek tomu, že nadobudnuté tovary alebo služby sa musia používať na účely zdaniteľných transakcií

59 C-68/92 Komisia/Francúzsko, z 17. 11. 1993, ECLI: ECLI:EU:C:1993:888, bod 14

60 C-530/09 Inter Mark Group sp. z o.o. sp. Komandytow, z 27. 10. 2011, ECLI: ECLI:EU:C:2011:697, body 18 a 19

61 C-334/20 Amper Metal Kft., z 25. 11. 2021, ECLI: ECLI:EU:C:2021:961, bod 27

62 Poskytovanie služieb sa vykonáva za protihodnotu v zmysle smernice o DPH a je preto zdaniteľné len vtedy, ak existuje medzi poskytovateľom a príjemcom právny vzťah, v rámci ktorého dochádza ku vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi. Tak je to aj v prípade, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou, pričom zaplatené sumy predstavujú skutočnú protihodnotu individualizovateľnej služby poskytnutej v rámci právneho vzťahu, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení.

63 C-334/20 Amper Metal Kft., z 25. 11. 2021, ECLI: ECLI:EU:C:2021:961, body 30, 35 a 36

zdaniteľnej osoby, ani článok 168 písm. a) *Smernice DPH*, ani článok 176 prvý odsek *Smernice DPH* nepodriaďujú výkon práva na odpočítanie

- požiadavke spočívajúcej vo zvýšení obratu zdaniteľnej osoby a
- všeobecnejšie požiadavke ekonomickej výhodnosti transakcie uskutočnenej na vstupe.

Súdny dvor EÚ následne uzatvára, že k odpočítaniu DPH na vstupe je nutné vykonať tzv. test uplatnenia nakúpených plnení do nákladov<sup>64</sup> a test ekonomickej činnosti<sup>65</sup>. Osobitne zdôrazňujeme, dokazovanie existencie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe cez test uplatnenia nakúpených plnení do nákladov je konštantne judikovaný Súdny dvorom EÚ<sup>66</sup>.

Síce prejudiciálne otázky nesmerovali k úplne elementárnej otázke, či služba v danom konkrétnom prejednávacom prípade je predmetom DPH, Súdny dvor EÚ **vo svojom výroku**<sup>67</sup> predsa len rieši aj túto elementárnu otázku. Súdny dvor EÚ vo výroku ako jednu z podmienok na odpočítanie DPH na vstupe kladie splnenie podmienky „predmetu DPH“ podľa čl. 2 *DPH Smernice*. Je to podľa nášho porozumenia prvýkrát, kedy Súdny dvor EÚ posunul svoje úvahy definovania reklamnej služby výlučne pre účely miesta dodania **do roviny skúmania dodanej služby pre účely posúdenia, či daná služba je predmetom DPH.**

**Radi by sme v súvislosti s týmto výrokom ďalej poukázali na to, že Súdny dvor EÚ sa ohľadne vymedzenia pojmu „reklamných služieb“ už neodvoláva na svoju skoršiu rozhodovaciu činnosť.**

**Žiaľ, nie každé rozhodnutie Súdneho dvora EÚ poskytuje uspokojivú odpoveď, ktorá nevyvoláva ďalšie otázky. Je tomu aj v prípade citovaného rozsudku, ktorý v bode 39 ponúka veľmi stručné vyjadrenie, podľa ktorého vnútroštátnemu súdu predovšetkým prináleží posúdiť,**

**či cieľom umiestnenia nálepiek na automobily pri príležitosti majstrovstiev automobilových pretekov, o ktoré ide vo veci samej,**

- bola propagácia tovarov a služieb uvádzaných na trh spoločnosťou Amper Metal a z tohto dôvodu by ho bolo možné zaradiť medzi všeobecné náklady podniku, alebo
- či výdavky vynaložené v tomto smere jednoznačne nepatria medzi podnikateľské výdavky, resp. neboli nijako spojené s hospodárskou činnosťou uvedeného podniku.



Je to podľa nášho porozumenia prvýkrát, kedy Súdny dvor EÚ posunul svoje úvahy definovania reklamnej služby výlučne pre účely miesta dodania do roviny skúmania dodanej služby pre účely posúdenia, či daná služba je predmetom DPH.

Nie je zjavné najmä to, či chce Súdny dvor EÚ povedať, že (i) propagácia loga daňového subjektu (bez propagácie tovarov a služieb) nemá patriť do podnikateľských výdavkov, resp. či chce Súdny dvor EÚ povedať, že (ii) takáto propagácia loga daňového subjektu nie je nijako spojená s hospodárskou činnosťou daňového subjektu. O tom, či propagácia loga daňového subjektu (bez propagácie tovarov a služieb) **jednoznačne uvádzané 2 atribúty podľa (i) a (ii) nemá, si dovoľujeme polemizovať.**

**Odpoveď na uvedené otvorené otázky môže súvisieť aj s výkladom čl. 176 *DPH smernice*, ktorý však prináša so sebou**

*ďalšie a neľahké metodické otázky, ktorých analýza je už nad rámec tohto príspevku. Na tomto mieste sa preto teraz obmedzíme len na nasledovné zásadné konštatovania alebo metodické otázky:*

- jazykové verzie článku 176 *DPH smernice* nie sú obsahovo zhodné; niektoré jazykové verzie, napríklad anglická, neobsahujú pojem „výdavok na reprezentáciu“;
- pojem „výdavok na prezentáciu“ a „výdavok na reprezentáciu“ nemajú rovnaký význam,
- pojem „výdavok na prezentáciu loga“ nespadá pod pojem „výdavok na reprezentáciu“;
- slovenský Zákon o DPH v § 49 ods. 7 písm. a) používa iba výrazy „pohostenie a zábava“;
- výdavok na prezentáciu loga na pretekárskom automobile nie je výdavok na pohostenie alebo zábavu,
- aký je správny výklad čl. 176 *DPH smernice*, konkrétne slovného spojenia „výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov“? Rozumieme, že odpočítanie DPH na vstupe nebude možné v žiadnej výške, ak výdavok nijako nesúvisí s ekonomickou činnosťou. Bude odpočítanie DPH na vstupe možné v pomernej výške v prípade, ak daný výdavok súvisí čiastočne s ekonomickou činnosťou daňového subjektu?

V prípade pochybností na strane slovenského súdu, ktorý bude rozhodovať v obdobnej veci, je podľa nášho názoru potrebné zväžiť aj podanie prejudiciálnej otázky na Súdny dvor EÚ, pretože ako sme naznačili, citovaný rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. nemusí byť v celom jeho znení úplne zrozumiteľný.

### Judikatúra Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu SR

**Najvyšší súd SR v roku 2008 judikoval, že „v prípade preukazovania vecnej súvislosti nákladov vynaložených na**

64 C-334/20 Amper Metal Kft., z 25. 11. 2021, ECLI: ECLI:EU:C:2021:961, body 31 až 33

65 C-334/20 Amper Metal Kft., z 25. 11. 2021, ECLI: ECLI:EU:C:2021:961, bod 34

66 Napríklad:

C-528/19 Mitteldeutsche Hartstein - Industrie AG, z 16. 9. 2020, ECLI: ECLI:EU:C:2020:712, body 26 až 28

C-132/16 Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, z 14. 9. 2017, ECLI: ECLI:EU:C:2017:683, body 28 a 29

C-29/08 Skatteverket, z 29. 10. 2009, ECLI: ECLI:EU:C:2009:665, body 57 a 58

67 V slovenskom vyhotovení rozsudku je vo výroku chybný preklad: „a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na vstupe.“ Správne preklad znie „a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe.“

reklamu s uskutočňovanými zdaniteľnými plneniami daňového subjektu sa priame dôkazy uplatňujú v obmedzenej miere. Miera ovplyvnenia ľudského správania sa reklamou nie je exaktne merateľná. Ako pomocné kritérium je potrebné preskúmať kauzu (bezprostredný hospodársky dôvod) vynaloženia nákladov na reklamu, ktorá má svoj právny základ v zásade zisťovania skutočného obsahu skutočností rozhodujúcich pre vyrubenie dane.<sup>68</sup>

Treba poukázať na dôležitý rozsudok Najvyššieho súdu SR z roku 2015, podľa ktorého súťaženie motocyklového pretekára pod hlavičkou hlavného sponzora-žalobkyne predstavuje reklamnú službu ako protiplnenie k plneniu<sup>69</sup>, ktoré daný sponzor poskytol pretekárovi.<sup>70</sup>

V roku 2017 riešil Najvyšší súd SR ako odvolací súd prípad<sup>71</sup> generálneho reklamného partnera na kultúrno-spoločenskom podujatí, koncertu známej slovenskej kapely. Okrem toho, že odvolací súd citoval definíciu reklamy zo Zákona o reklame, ako aj definíciu reklamných služieb podľa rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-530/09, posudzuje v prejednávacom prípade efektívnosť a hospodárnosť reklamných služieb na takomto type podujatia pre žalobcu, ktorého odberateľmi nebola bežná verejnosť.

Najvyšší súd SR vydal v roku 2019 ďalší rozsudok<sup>72</sup>, kde uviedol, že „pri posudzovaní oprávnenosti daňových výdavkov na reklamu je nutné posúdiť vecnú súvislosť vynaložených nákladov na reklamu s možným zabezpečením, udrжанím, či zvýšením príjmov daňovníka, prípadne môže byť motivovaná snahou o minimalizáciu strát.“ Najvyšší súd SR uvádza, že „nemožno vylúčiť ani neúspešnú reklamnú kampaň, resp. reklamnú kampaň, v súvislosti s ktorou sa dostavil iný, ako očakávaný, výsledok. Reklamná kampaň, resp. reklama ako taká,

však musí byť minimálne spôsobilá privodiť žiadaný výsledok.“ Poukazujeme na to, že Najvyšší súd SR sa snaží v bode 36 a 37 tohto rozsudku priniesť isté kritériá na daňové posúdenie prezentácie loga, pričom ale stále úplne neopúšťa optiku potreby informovania o existencii a kvalite výrobku alebo služby. Prezentáciu loga z daňového pohľadu priznáva iba všeobecne známym (spravidla nadnárodným) obchodným spoločnostiam. Tieto kritériá však podľa nášho názoru sú veľmi prísne a kladieme si otázku, či obstoja vo svetle neskoršieho rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft.

Skúmanie účelu reklamných služieb akcentuje Najvyšší súd SR napríklad v bode 51. rozsudku z roku 2021.<sup>73</sup> Vzniká otázka, čo všetko je nevyhnutné na to, aby uvedenie loga žalobcu v reklamnej kampani športového klubu bolo dostatočné na podporu odbytu tovaru alebo poskytovania služieb. Podotýkame, že prezentácia loga zo zásady neinformuje o povahe dodávaných tovarov a služieb. V inom rozsudku<sup>74</sup> Najvyšší súd SR kategoricky vymedzuje prezentáciu loga slovami, že „na automobiloch bolo uvedené iba logo žalobkyne, a to neúplné, a to podľa názoru kasačného súdu neinformuje o produktoch, ktoré subjekt uvedený na logu poskytuje. Reklama spočívala iba v nalepení loga na súťažných automobiloch. Prezentácia výrobkov či služieb žalobkyne na pretekoch zistená nebola.“

Veľmi špecifickým je rozsudok Najvyššieho súdu SR<sup>75</sup> z roku 2018, ktorý obsahuje vymedzenie sponzoringu ako peňažnej alebo inej formy podpory, poskytnutej za dohodnutú protislužbu, no sponzoring „reklamného partnera“ nakoniec z pohľadu DPH uznaný nebol.

Pozoruhodným je aj rozsudok Najvyššieho súdu SR<sup>76</sup> z roku 2018, a to jednak prevzatím (pozn. širokej) definície

reklamy zo Zákona o reklame, ako aj úvahami odvolacieho súdu o efektívnosti reklamy, keď uvádza, že „viazanie práva na odpočítanie dane z faktúr za reklamu na vstupe len na preukázanie efektívnosti reklamy a súčasne túto efektívnosť merať výlučne novými kontraktami uzavretými v príčinnej súvislosti s uskutočnenou reklamou, je neprípustným zjednodušením variabilnosti pôsobenia reklamy na trhu a väzieb jej účinkov na podnikanie žalobcu.“ Podľa názoru odvolacieho súdu „i reklama, ktorá priamo nevedla k uzavretiu nových zmlúv (s novými klientami), môže byť považovaná za zdaniteľný obchod použitý na dodávky tovarov a služieb platiteľa, pokiaľ prijaté reklamné služby na vstupe spĺňajú definíciu reklamy a sú čo do rozsahu, vynaložených nákladov, miesta a spôsobu prezentácie, prípadne ďalších relevantných okolností, primerané podnikateľskej činnosti platiteľa.“ Podotýkame len, že v danom prípade išlo mediálnu prezentáciu loga, obchodného mena spoločnosti a predmetu podnikania žalobcu v rámci reklamných kampaní športového, kultúrneho a charitatívneho charakteru.

V ďalšom rozsudku<sup>77</sup> Najvyšší súd SR opätovne cituje definíciu reklamy zo Zákona o reklame, pričom však v prípade reklamy akcentuje preukázanie ekonomického cieľa reklamnej činnosti uplatniť produkty na trhu a preukázanie pridanej hodnoty z takto vyvíjanej činnosti na jeho dodávkach tovarov a služieb. Reklama musí vo svojej forme a obsahu predstavovať ekonomickú protihodnotu, ktorú daňový subjekt využije na svoje dodávky tovarov a služieb. Jej existencia sa preto musí prejavovať ako ekonomický prínos, na preukázanie čoho má dôkazné bremeno žalobca (sťažovateľ). Naproti tomu pri sponzoringu sa neprejavuje ekonomický prínos na strane poskytovateľa

68 3 Sžf/66/2007 z 6. 3. 2008

69 V danom prípade sponzor poskytol pretekárovi namiesto peňažného plnenia plnenie vecné (zabezpečenie motocykla v bezchybnom stave, náhradné diely, rezervné súčiastky, účastnícky poplatok, zabezpečenie prepravy súťažného motocykla, zabezpečenie osobnej prepravy pretekára a ním určeného mechanika, úhrada motocyklistického odevu a podobne).

70 5Sžf/4/2014 z 25. 6. 2015

71 6Sžf/36/2015 z 24. 5. 2017

72 8Sžf/42/2018 z 24. 10. 2019

73 6Sžf/11/2020 z 20. 1. 2021

74 10Sžf/33/2019 z 24. 11. 2020

75 3Sžf/42/2017 z 27. 6. 2018

76 1Sžf/64/2016 z 6. 3. 2018

77 3Sžf/18/2018 z 12. 6. 2019

sponzorského príspevku, pretože cieľ je odlišný, a to podpora sponzorovanej aktivity.

V argumentácii Najvyššieho súdu SR<sup>78</sup> alebo Finančného riaditeľstva SR<sup>79</sup> je vidieť aj otázku ceny reklamných služieb, čo však už vo svetle neskoršieho rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. dostáva nový význam.

Nakoniec si dovoľujeme uviesť rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR zo dňa 31. 1. 2022<sup>80</sup>, ktorým sa Najvyšší správny súd SR prvýkrát od svojho vzniku vyjadril k reklamným službám z pohľadu DPH. Poukazujeme na to, že Najvyšší správny súd SR (dúfame, že definitívne) vyslovil názor k zdaniteľnosti reklamného plnenia z pohľadu dodávateľa, keď v bode 31 ustálil, že „odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru platiteľom dane pre sťažovateľa ako reklamného partnera podujatia a prezentácie jeho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch a na samotných koncertoch je na účely zákona o DPH bezpochyby ekonomickou činnosťou (podnikaním), z ktorej bol dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzorom, alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu DPH mohlo ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby.“

Najvyšší správny súd SR však zostal v otázke posúdenia možnosti odpočítania DPH z nakúpených reklamných služieb v danom prípade relatívne zdržanlivý (bod 33). Dôvodom bolo to, že samotný Krajský súd v Banskej Bystrici podmienky odpočítania DPH na vstupe podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH vo svojom rozsudku bližšie neskúmal, a teda v tomto okamihu nemal zatiaľ Najvyšší správny súd SR na overenie prakticky žiadnu úvahu Krajského súdu vo veci aplikácie § 49 ods. 2 Zákona o DPH. Napriek tomu Najvyšší správny súd SR predsa len formuluje v bodoch 34

až 40 niektoré svoje úvahy, keď uvádza napríklad:

- prezentácia obchodného mena a hlavného predmetu činnosti sťažovateľa je reklamou<sup>81</sup>,
- z pohľadu podmienok § 49 ods. 2 Zákona o DPH Krajský súd neskúmal, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov výrobcu elektrickej energie,
- cituje závery rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft.

## 7. Záver

Reklamné služby, resp. sponzoring je citlivou a zložitou daňovou témou.

Pri príprave tohto príspevku sme sa v záse nevenovali početným rozhodnutiam Najvyššieho súdu SR, kde daňový subjekt neuspel z dôvodu neunesenia dôkazného bremena, pretože v takýchto prípadoch sa správca dane a ako aj správne súdy venujú hmotnoprávnym otázkam iba okrajovo.

Naším cieľom pri príprave tohto príspevku boli práve hmotnoprávne daňové aspekty reklamných služieb.

Z pohľadu dane z príjmov sa nám javí ako dôležité ustáliť, že výpočet predmetu reklamy (podnikateľská činnosť daňovníka, tovary, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochranná známka, obchodné označenie výrobkov a iné práva a záväzky súvisiace s činnosťou daňovníka) je výpočtom príkladným, nie taxatívnym. Ďalej to, že pri posudzovaní tohto predmetu reklamy je potrebné nezabúdať na aplikáciu zásady správy daní – prednosti obsahu pred formou.

Nakoniec, z pohľadu dane z príjmov je možné hľadať paralely medzi obsahovým vymedzením reklamy podľa Zákona o dani z príjmov a Zákona o reklame, čo však už nemožno tvrdiť vo vzťahu k Zákona o vysielaní a retransmisii. V každom prípade je nutné

mať vždy na zreteli, čo bolo účelom a zmyslom prijatia Zákona o reklame a Zákona o vysielaní a retransmisii (stanoviť mantinely v rámci slobody prejavu v záujme ochrany spotrebiteľa, diváka) a tam uvedených definícií reklamy.

Z pohľadu DPH poukazujeme na nenáležité vymedzovanie reklamnej služby ako komunitárneho pojmu aplikáciou vnútroštátnych právnych predpisov (Zákon o reklame, Zákon o vysielaní a retransmisii). Ako uvádzame v príspevku, definícia pojmu reklamná služba poskytnutá historicky zo strany Súdneho dvora EÚ neslúži na vymedzenie toho, čo môže byť predmetom DPH, ale slúži výlučne pre účely určenia miesta dodania. Z pohľadu DPH sa v súlade s judikatúrou SD EÚ javí ďalej ako právne neudržateľné, ak správca dane namieta neprimeranosť ceny za poskytnuté reklamné služby medzi nezávislými osobami, resp. ak požaduje preukázanie zvýšenia obratu zdaniteľnej osoby a z týchto dôvodov odmieta odberateľovi uznanie nárok na odpočítanie dane. Máme zato, že na vyvodenie záveru o neexistujúcej súvislosti s podnikateľskou činnosťou nemôžu zo strany správcu dane postačovať nepriame dôkazy (t.j. predovšetkým absencia nárastu tržieb).

Takisto sa zo skutočností uvedených vyššie v článku zdá ako nedôvodné, ak správca dane zavádza pre rôzne formy reklamnej činnosti, tak pre účely dane z príjmov ako aj pre účely DPH, označenie „sponzoring“, hoci ide o náklady, ktoré preukazne slúžia na dosiahnutie, zabezpečenie resp. udržanie príjmov a sú súčasťou prevádzkových nákladov odberateľa a odmieta uznanie takýchto nákladov ako daňového výdavku pre účely dane z príjmov, resp. odmieta uznanie odpočtu DPH na vstupe.

V každom prípade by sme radi týmto príspevkom podnietili hlbšiu odbornú diskusiu na túto tému, a to z pohľadu oboch daní, dane z príjmov a DPH. Ak by tento príspevok bol inšpiráciou na analýzu a zjednotenie rozhodovacej činnosti správnych súdov, budeme sa veľmi tešiť. ■

78 2Sžfk/61/2017 z 18. 6. 2020

79 10Sžfk/30/2019 z 22. 09. 2020

80 2Sžfk/31/2019, z 31. 1. 2022

81 Najvyšší správny súd SR pracuje v bodoch 34 a 35 s terminológiou „reklamy“ podľa Zákona o reklame a „sponzoring“ podľa Zákona o vysielaní a retransmisii. Uvedené autori tohto príspevku nepovažujú za správne, a to aj napriek tomu, že Najvyšší správny súd SR konštatuje dôležitú vec, že sponzoring je taktiež spojený s mediálnou prezentáciou sponzora naplňajúcou znaky reklamy. Podľa názoru autorov príspevku je v prvom kroku dôležitý obsah nakúpeného plnenia z pohľadu, či toto plnenie je predmetom DPH, a v druhom kroku či sú splnené podmienky na odpočítanie DPH na vstupe.



## Názor odborníka

**K určitým aspektom rozsudku Súdneho dvora vo veci C-334/20 Amper Metal z hľadiska uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (v nadväznosti na príspevok „Reklamné služby z pohľadu zákona o dani z príjmov a DPH“)**



Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo, MF SR

### 1. Definovanie problému

Umiestnenie nálepky s logom obsahujúcim názov obchodnej spoločnosti na športovom aute, ktoré sa zúčastňuje automobilových pretekov, uvedenie loga obchodnej spoločnosti na mantineli športového štadióna počas zápasu alebo pretekov, či prezentovanie obchodnej spoločnosti ako partnera určitej prestížnej udalosti.... Ide bezpochyby o veľmi početné prípady, ktoré sú častokrát prezentované ako poskytnutie reklamných služieb. V tomto kontexte sa potom pomerne často vynára otázka, či platiteľovi, ktorý je príjemcom takejto služby, vzniká nárok na odpočítanie DPH, ktorú zaplatil v jej cene, a to predovšetkým z pohľadu použitia plnenia takejto povahy na jeho ekonomickú činnosť. Ide rovnako aj o materiálnu podstatu sporu, v dôsledku ktorého boli Súdnemu dvoru vo veci C-334/20 Amper Metal<sup>1</sup> položené prejudiciálne otázky týkajúce sa existencie práva na odpočítanie dane touto spoločnosťou, keďže maďarské daňové orgány spochybnili využitie prijatej reklamnej služby v podobe umiestnenia nálepiek s logom tejto spoločnosti na pretekárskom automobile na jej ekonomickú činnosť. V tejto súvislosti daňové orgány poukázali aj na neprimeranosť vynaložených nákladov na predmetnú službu a na jej bezvýznamnosť z hľadiska

ekonomickej činnosti dotknutej spoločnosti. Vo svojom článku s názvom „Reklamné služby z pohľadu dane z príjmov a DPH“ sa jeho autori zaoberajú daňovými aspektmi reklamných služieb z pohľadu ich daňovej uznateľnosti, čo predstavuje pomerne častý predmet sporu v daňových a následne aj súdnych konaniach, pričom v časti venovanej problematike DPH poukazujú aj na predmetný rozsudok Súdneho dvora. Cieľom môjho príspevku je poukázať predovšetkým na jeden aspekt tohto rozsudku v kontexte pravidiel ustanovených smernicou o DPH, ktorý napriek tomu, že sám o sebe nebol predmetom otázok položených v rámci prejudiciálneho konania, Súdny dvor naň v odôvodnení rozhodnutia poukázal. Ide o posúdenie možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane vzhľadom na cieľ, ktorý platiteľ dane, prijímajúci takúto reklamnú službu, sledoval.

Pred samotným hlbším rozborom tohto prípadu je však, podľa môjho názoru, potrebné stručne rozobrať podstatu práva na odpočítanie dane, jeho vznik, rozsah a určité limity.

**1.1 Právo na odpočítanie dane, jeho vznik, rozsah a obmedzenie tohto práva**  
**Pokiaľ ide o právo na odpočítanie DPH, jeho existencia v spoločnom systéme DPH, podstata ktorého**

**tkvie v zavedení harmonizovaných pravidiel za účelom zdanenia konečnej spotreby všetkých tovarov a služieb, je založená samotnou povahou DPH, ako dane nepriamej a nekumulatívnej. Z povahy spoločného systému DPH, upravenom smernicou o DPH<sup>2</sup> pritom vyplýva, že DPH sa má uplatniť na každú transakciu uskutočnenú vo výrobnom a distribučnom procese tovarov a služieb, po odpočítaní DPH priamo uplatnenej na rôzne nákladové prvky potrebné na výrobu či distribúciu dodávaného tovaru alebo poskytnutej služby, a to až po maloobchodný stupeň vrátane. Ide teda o zdaňovanie ekonomickej produktivity zdaniteľných osôb smerujúcej k spotrebnému úžitku, pričom týmto mechanizmom dochádza k presunu daňovej záťaže na konečného spotrebiteľa<sup>3</sup>. Uvedené vetné spojenia preložené do „ľudskej reči“ v podstate znamenajú, že túto daň má znášať konečný spotrebiteľ tovaru alebo služby, pričom výrobný a distribučný stupeň nemá byť DPH zatažovaný, ak náklady, v cene ktorých bola táto daň uplatnená, striktne súvisia s uskutočňovanými zdaniteľnými plneniami. Ide o aspekt neutrality zdanenia podnikateľských transakcií, keďže v rámci nich nedochádza ku konečnej spotrebe tovarov**

1 Rozsudok Súdneho dvora z 25. novembra 2021, C-334/20 Amper Metal, EU:C:2021:961.

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

3 Pozri návrh GA z 22. júna 2006, vo veci C-240/05 Eurodental. EU:C:2006:426, b. 27.





alebo služieb a súčasne je potrebné zabezpečiť elimináciu dvojitého, respektíve viacnásobného zdanenia.

Právo na odpočítanie dane, ktorá bola v cene tovaru alebo služby uplatnená na predchádzajúcom stupni výroby alebo distribúcie, pritom vznikne v momente jej uplatnenia, čo v podstate predstavuje moment vzniku daňovej povinnosti dodávateľovi. Následne je upravený aj rozsah tohto práva, ktorý je vyjadrený podmienkou, že platiteľ si môže uplatniť vzniknuté právo, ak kúpené tovary alebo služby v cene ktorých (resp. na ktoré) bola uplatnená daň, použije ako platiteľ, s výnimkou ich použitia na oslobodené plnenia a plnenia, ktorých povaha nemá z objektívneho hľadiska striktné podnikateľský účel, hoci zo subjektívneho hľadiska môže byť týmito plneniami taktiež sledovaný. Uvedenými pravidlami, objasnenými početnou judikatúrou Súdneho dvora, je tak vytvorená požiadavka priamej a bezprostrednej súvislosti medzi tovarmi alebo službami zaťaženými daňou na vstupe a vykonávanou ekonomickou činnosťou platiteľa<sup>4</sup>, k cene ktorej platiteľ uplatňuje DPH. Samotné pravidlá DPH (článok 176 prvý pododsek smernice o DPH) pritom *expressis verbis* vylučujú uplatnenie práva na odpočet dane z tovarov a služieb kúpených na účely pohostenia a zábavy, prípadne na reprezentáciu podniku. Ide o kategóriu výdavkov, ktoré hoci môžu mať istú spojitost s činnosťou podniku platiteľa, nemajú jednoznačný charakter podnikateľských výdavkov<sup>5</sup>. Z podstaty tohto vylúčenia je zrejmé, že sa týka výdavkov vynaložených na určité účely, v ktorých hospodárska potreba, hoci aj prítomná, nezohráva alebo nemusí

zohrávať žiadnu, resp. jedinú úlohu ich vynaloženia. Predmetný pohľad na význam článku 176 smernice o DPH je možné podporiť aj názorom generálnej advokátky Súdneho dvora Eleanor Sharpston, ktorý predniesla v rámci jej návrhov z 23. októbra 2008 vo veci C-371/07 Danfoss a AstraZeneca<sup>6</sup>, kde v bodoch 38. a 39. uviedla: „38. Po prvé, čo sa týka typov dotknutých situácií, článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 sa uplatnia na použitie tovarov alebo služieb zdaniteľnej osoby touto osobou „všeobecne... na účely iné, ako sú jej podnikateľské účely“, zatiaľ čo článok 17 ods. 6<sup>7</sup> sa uplatní na „výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod“. Je pravda, že znenie nie je tak jednoznačné, aby nenechávalo žiadny priestor pre rozdielny názor, a že pôsobnosť druhého pododseku článku 17 ods. 6 nie je výslovne predmetom rovnakého obmedzenia ako pôsobnosť prvého pododseku. Nie je však nedôvodné vykladať článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 tak, že ich cieľom je zahrnúť účely, ktoré vôbec nepatria medzi účely pre potreby podniku povinného platiť daň, a článok 17 ods. 6 tak, že jeho cieľom je zahrnúť účely, ktoré aj keď slúžia záujmom podniku, nemajú prísne podnikateľský charakter. Možno tiež uviesť, že článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 sa zameriavajú na skutočné používanie tovaru alebo služieb, zatiaľ čo článok 17 ods. 6 umožňuje domnievať sa, že určité kategórie výdavkov boli uskutočnené na určité účely.

39. Tento rozdiel môže lepšie objasniť tento príklad. Pokiaľ staviteľ budov dá pokyn niektorým zo svojich zamestnancov, aby postavili prístavbu k jeho vlastnému domu a použili materiál z jeho

skladu, objektívne ide o použitie zdrojov podniku na účely, ktoré nemajú žiadnu spojitost s potrebami podniku, a vzťahuje sa na ne článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2. Pokiaľ ten istý staviteľ hostí svojho potenciálneho klienta gastronomickou pochútkou so vzácnymi vínami a exkluzívnym alkoholom v trojhviezdičkovej reštaurácii, môže to priniesť značný obrat, a teda slúžiť na účely potrieb jeho podniku, ale predpokladá sa, že je tu tiež prítomný prvok pôžitku a to patrí do rozsahu pôsobnosti článku 17 ods. 6 – bez ohľadu na to, či v skutočnosti došlo k podpisu zmluvy, alebo nie, a dokonca bez ohľadu na to, či jedna alebo druhá strana skutočne jedlo ocení, alebo nie.“

Z uvedeného znenia článku 176 prvého pododseku smernice o DPH, výkladu Súdneho dvora vo veci Amper Metal (bod 30.), ako aj vyššie uvedených argumentov generálnej advokátky Sharpston potom vyplýva, že v takýchto prípadoch uplatnenie práva na odpočítanie DPH smernica o DPH zakazuje absolútne.

## 2. K rozsudku C-334/20 Amper Metal

Podstata prejudiciálnych otázok položených Súdnemu dvoru sa týkala výkladu článku 168 písm. a) smernice o DPH v tom smere, či vzhľadom na výraz „sú použité“, ktorý je v ňom obsiahnutý, zamietnutie uplatneného práva na odpočítanie dane z prijatej reklamnej služby, ak

- podľa vnútroštátnej normy a podľa posúdenia daňových orgánov, berúce do úvahy vykonávanú podnikateľskú činnosť príjemcu služby, výšku jeho obratu, požadovanú protihodnotu, je hodnota prijatej plnenia neprimeraná a
- prijatá služba nevedla k dosiahnu-

4 V kontexte judikatúry musí ísť buď o priamu súvislosť kúpených, či obstaraných tovarov a služieb s konkrétnymi dodaniami tovarov a služieb alebo s celkovou ekonomickou činnosťou platiteľa (pozri napríklad rozsudok Súdneho dvora zo 6. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320).

5 Pozri C-334/20, b. 30.

6 Pozri návrh GA z 23. 10. 2008 vo veci C-371/07, Danfoss a AstraZeneca, EU:C:2008:590, b. 38 a 39.

7 Ide o článok 17 ods. 6 smernice 388/77/EHS známej aj ako šiesta smernica, ktorá bola nahradená smernicou o DPH. Článok 17 ods. 6 šiestej smernice svojím obsahom zodpovedá článku 176 smernice o DPH.



tiu relevantného, či dokonca žiadneho obratu,

- bráni tomuto článku smernice o DPH.

Zo zhrnutia predmetu sporu v samotnom rozsudku, ako aj v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktoré na Súdny dvor podal Všeobecný súd vo Veszpréme<sup>8</sup> je zrejmé, že maďarské daňové orgány odmietli uznať uplatnené právo na odpočítanie dane zo služby reklamy<sup>9</sup>, ktorú spoločnosť Amper Metal Kft. (ďalej len „Amper Metal“) poskytla spoločnosť Sziget-Reklám Kft., a ktorá pozostávala z umiestnenia nálepiek o rozmere 30 x 10 cm s logom spoločnosti Amper Metal na závodný automobil, ktorý sa zúčastňoval oficiálnych automobilových pretekov na rôznych miestach v Maďarsku. Celková cena služby bola požadovaná vo výške 48 mil. maďarských forintov bez DPH a bola uvedená na 12 faktúrach, každá po 4 mil. maďarských forintov + 1.08 mil. maďarských forintov, čo zodpovedá sume DPH pri uplatňovanej základnej sadzbe vo výške 27% zo základu dane. Tieto sumy boli spoločnosťou Amper Metal pravidelné uhrádzané a nič nenasvedčuje, že dotknutá transakcia bola poznačená podvodom alebo iným konaním priečiacim sa právu. Právnym základom tohto neuznania bolo, zdá sa, okrem uplatniteľných ustanovení maďarského zákona o DPH, aj vnútroštátna norma upravujúca uznateľnosť daňových nákladov/výdavkov na účely dane z príjmu právnických osôb a z di-

vidend<sup>10</sup>, podľa ktorej sa za náklady/výdavky vynaložené na podnikateľskú činnosť nepovažuje protihodnota (celková alebo čiastočná) za službu, presahujúca sumu 200 tis. Maďarských forintov bez DPH, ak z okolností (podnikateľská činnosť príjemcu služby, výška jeho obratu, povaha služby...) možno jednoznačne dospieť k záveru, že využívanie tejto služby je v rozpore s požiadavkami primeraného riadenia<sup>11</sup>. Aplikovateľnosť vnútroštátnych právnych noriem na skutkový stav veci bola odôvodnená na základe dokazovania, opierajúceho sa okrem iného o znalecké posudky súdnych znalcov v oblasti daní a poplatkov a odborníkov, z ktorých v podstate vyplynuli nasledovné závery:

- neprimeraná výška odmeny za predmetnú reklamnú službu, nakoľko na rovnakú službu bola uzatvorená aj zmluva za nižšiu cenu,
- spochybnenie skutočnej povahy služby ako (zdaniteľného) plnenia,
- neprimeraná výška hodnoty zákazky, nakoľko logo spoločnosti nepredstavuje žiaden druh reklamnej hodnoty alebo obchodný príjem a spoločnosť Amper Metal mohla získať skutočnú reklamnú hodnotu za oveľa nižšie náklady
- od vynaloženia nákladov na reklamné služby nebolo možné očakávať zvýšenie obchodného príjmu a to vzhľadom na pomerne úzky okruh potenciálnych obchodných partnerov a zákazníkov spoločnosti Amper Metal, konkrétne papierne, dielne na

valcovanie za tepla a iné priemyselné zariadenia; takisto bolo zdôraznené, že takíto potenciálni zákazníci sa nerozhodujú na základe reklamy uvedenej na automobile, ale berú do úvahy iné skutočnosti, ako napríklad cenu, kvalitu, dodacie lehoty alebo flexibilitu platobných podmienok.

V uvedenom prípade Súdny dvor jednoznačne vylúčil paušálnosť uplatňovania takéhoto postupu<sup>12</sup>. V prvom rade poukázal na skutočnosť, že rozsah uplatnenia práva na odpočítanie dane predpokladá existenciu transakcie na vstupe, ktorá ako taká podlieha DPH<sup>13</sup>, pričom pre túto skutočnosť nie je v zásade relevantná cena, za ktorú sa predmetná transakcia, z ktorej je u jej príjemcu uplatňované právo na odpočítanie DPH uskutočňuje. Ako je uvedené v bode 28 predmetného rozsudku, základ dane, ktorý predstavuje protihodnota zaplatená príjemcom transakcie, je v zásade subjektívnu hodnotou, čo je plne v súlade s povahou DPH, ako všeobecnej spotrebiteľskej dane zdaňujúcej náklady vynaložené na dosiahnutie spotrebného účinku<sup>14</sup>. A ak teda poskytovateľovi služby vznikla daňová povinnosť z poskytnutej služby, ktorá má byť vyčíslená z protihodnoty, na ktorej sa strany zdaniteľnej transakcie vzájomne dohodli, z mechanizmu spoločného systému DPH vyplýva, pri splnení podmienok použitia predmetu tejto transakcie na zdaniteľné plnenia uskutočnené jeho príjemcom, existencia uplatnenia

8 Návrh na začatie prejudiciálneho konania z 20. 7. 2020 – vec 334/20. [online]. Dostupný na: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=230966 &pageIndex=0 &doclang=sk &mode=lst &dir=&occ=first &part=1 &cid=1322603>

9 Z dostupných podkladov k predmetnému prejudiciálnemu konaniu nič nenasvedčuje, že by tak maďarské daňové orgány, ako aj vnútroštátny súd spochybňovali povahu služby poskytnutej spoločnosťou Sziget-Reklám Kft. ako reklamnej služby. Daňové orgány sa však odvolávali na stanoviská odborníkov, podľa ktorých, vzhľadom na činnosť vykonávanú spoločnosťou Amper Metal a povahu jej zákazníkov, bola reklamná hodnota tejto služby nulová.

10 Príloha č. 3 bodu 4 zákona č. LXXXI z roku 1996 o dani z príjmu právnických osôb a z dividend.

11 Pojem primerané riadenie nie je v maďarských právnych predpisoch upravujúcich zdaňovanie definovaný a preto sa pri jeho aplikácii v oblasti daňového práva vychádza z vnútroštátnej judikatúry, ktorá na primeranosť riadenia a vzťahu k zárobkovej činnosti vyžaduje preukázanie toho i) či skutočnej došlo k ekonomickej činnosti v súvislosti s uskutočnenou plátbou (zjednodušene povedané, či náklady na vstupe viedli k činnosti na výstupe) a či sa vynaložené náklady týkajú ekonomickej činnosti príjemcu plnenia a ii) preukázateľnosť a primeranosť vzniknutého nákladu.

12 Samotný výrok predmetného rozsudku znie: „Článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba si môže odpočítať daň z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je taketo poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice 2006/112, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na vstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby.“

13 Ide teda o transakciu, ktorá spĺňa všetky podmienky pre to, aby mohla byť kvalifikovaná ako predmet dane.

14 Pozri návrh GA z 16. februára 2017, C-36/16 Posnania Investments, b. 19. EU:C:2017:134.



práva na odpočítanie dane zafažujúcej náklady na vstupe. Iný záver by viedol k rozporu s podstatou neutrality DPH. Takisto negatívne sa Súdny dvor postavil aj k druhej rovine tohto sporu založenej na otázke, či je pre uplatnené odpočítanie dane relevantná skutočnosť, že prijatá služba nevedla u príjemcu k dosiahnutiu relevantného obratu. Z môjho osobného pohľadu nie je ani tento „čiastkový záver“ ničím prekvapujúci, keďže v súlade so svojou konštantnou judikatúrou poukázal Súdny dvor na skutočnosť, že raz vzniknuté právo na odpočítanie dane zostáva zachované aj v prípade, ak plánovaná ekonomická činnosť, ktorej sa náklady na vstupe týkali, nebude uskutočnená nezávisle od vôle osoby príjemcu<sup>15</sup>. Toto právo zostáva za istých okolností dokonca taktiež zachované, ak transakcie na vstupe prijaté zdanielnou osobou majú priamu a bezprostrednú súvislosť s hospodárskou činnosťou, ktorú táto osoba vykonávala, avšak v čase ich vynaloženia ju už nevykonáva. Ide totiž o konštantný výklad pojmu „ekonomická činnosť“, ktorý je potrebné vykladať v maximálnej možnej objektívnej miere a ktorý zahŕňa všetky jej štádiá<sup>16</sup>.

Čo však Súdny dvor zdôraznil v závere odôvodnenia tohto rozsudku je, že pre správne rozhodnutie sporu vo veci samej bude nevyhnutné, aby vnútroštátny súd realizoval test, aby určil, či cieľom prijatej služby spoločnosťou Amper Metal bola propagácia ňou dodávaných tovarov alebo služieb, a teda či náklady vynaložené na prijaté reklamné služby predstavujú súčasť všeobecných nákladov podniku súvi-

siach s touto činnosťou, alebo či boli vynaložené na reprezentáciu spoločnosti, kedy by DPH uplatnená v cene reklamnej služby bola v zmysle článku 176 smernice o DPH neodpočítateľná.

### 3. Čo (posledné) uvedené v podstate znamená?

**V tejto súvislosti je potrebné poukázať na rozdiel medzi zdaniť transakcie daňou z pridanej hodnoty a uplatnením práva na odpočítanie dane. Kým k zdaniť dochádza v zásade v momente naplnenia podmienok potrebných pre kvalifikáciu dodávaného tovaru alebo služby ako predmetu dane na účely DPH<sup>17</sup> (pričom tieto podmienky majú objektívny charakter, keďže v otázke zdaniť sú účel a výsledky uskutočňovanej činnosti irelevantné), pre uplatnenie práva na odpočítanie tejto dane na ďalšom podnikateľskom stupni je nevyhnutná už aj existencia účelu, pre ktorý bolo predmetné plnenie prijaté. Z logiky mechanizmu spoločného systému DPH tak vyplýva, že sa vyžaduje preukázanie nevyhnutného priameho a bezprostredného súvisu prijatej služby, ktorá predstavuje predmet dane a v cene ktorej bola uplatnená DPH, s ekonomickou činnosťou zdaniťelnej osoby, ktorá podlieha tejto dani. Keďže, ako vyplýva z článku 176 prvého pododseku smernice o DPH, pravidlá spoločného systému DPH z práva na odpočítanie dane vylučujú určitú kategóriu výdavkov, a to bez ohľadu na prípadnú (avšak nie výlučnú) prítomnosť**

podnikateľského aspektu ich vynaloženia, pričom sa nezdá, že by Súdny dvor za určitých okolností nepripúšťal zaradenie reklamných služieb, poskytnutých spôsobom ako vo veci C-334/20 Amper Metal, do tejto kategórie výdavkov, z podstaty spoločného systému DPH vyplýva, aby bolo rovnako preukázané, že výdavky (náklady) na tieto služby nepatria do niektorej z kategórií zmienovaných v článku 176 prvom pododseku smernice o DPH<sup>18</sup>. Uvedené je zrejme aj z predmetného rozsudku C-334/20 (*expressis verbis* v bodoch 38 a 39), v zmysle ktorého je pri prijatí služby v podobe zverejnenia jeho loga či obchodného mena, či už to je napríklad na závodnom automobile zúčastňujúcom sa pretekov, na akomkoľvek podujatí alebo v televíznom či rádiovom spote v súvislosti s určitou reláciou či podujatím, musí byť na účely efektívneho uplatnenia práva na odpočítanie DPH uplatnenej v jej cene, nevyhnutné jednoznačne preukázať, že cieľom prijatia tejto služby je propagácia uskutočňovanej ekonomickej činnosti, v rámci ktorej dochádza k dodaniu tovarov alebo poskytovaniu služieb podliehajúce tejto dani<sup>19</sup>. Ako je totiž uvedené v bode 1.1 tohto príspevku, DPH uplatnená k cene prijatých tovarov a služieb je odpočítateľná len v tom prípade, ak tieto tovary alebo služby predstavujú nákladovú položku vynaloženú v súvislosti s uskutočnením dodania, resp. dodaní tovaru alebo služby platiteľom dane, podliehajúcemu DPH. ■

15 V rozsudku sa Súdny dvor síce odvolal na rozsudok vo veci C-42/19 Sonaecom, avšak v skutočnosti ide o konštantný názor Súdneho dvora, ktorý bol *expressis verbis* vyslovený už v roku 1996 vo veci C-110/94, INZO / Belgische Staat, b. 20. EU:C:1996:67.

16 Pozri rozsudok Súdneho dvora z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, b. 20-22. EUC:2005:128.

17 Pozri článok 2 smernice o DPH.

18 Aj keď cieľom môjho príspevku nie je analýza vnútroštátnej legislatívy (zákon o DPH), považujem za korektné poukázať na to, ako to už koniec-koncov urobili aj autori článku „Reklamné služby z pohľadu zákona o dani z príjmov a DPH“, že v súčasnom platnom znení ustanovenia § 49 ods. 7 zákona o DPH nie je účel reprezentácie obsiahnutý, čo v podstate znamená, že odmietnutie práva na odpočítanie dane z dôvodu uvedeného v bodoch 38. a 39. rozsudku C-334/2020 Amper Metal v súčasnosti nie je možné; uvedené však neznamená, že platiteľ nie je naďalej povinný preukázať, že použije prijaté služby na účely dodania tovarov a služieb, ktoré podliehajú DPH.

19 Aj keď výsledok meritórneho rozhodnutia vnútroštátneho súdu v spore medzi spoločnosťou Amper Metal a maďarskými daňovými orgánmi nie je k dispozícii, pri posudzovaní obdobných prípadov by podľa môjho názoru mali zohrávať dôležitú úlohu aj okolnosti, za ktorých došlo k uzavretiu zmluvného vzťahu, subjekty a obsah zmluvného vzťahu, dohodnuté zmluvné podmienky poskytnutia plnenia každou zo zmluvných strán a iné skutočnosti, ktorými by sa mala preukázať výlučná hospodárska kauza vzniku takéhoto zmluvného vzťahu, sledovaná prijímateľom predmetnej služby.

# Rozsudok Súdneho dvora z 30. septembra 2021 vo veci C-186/20

(Hydina SK, s. r. o.)

## §

- Články 10, 11 a 12 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 2010, s. 1)
- § 46 ods. 10, § 61 ods. 1 písm. b), § 61 ods. 5 Daňového poriadku
- Vnútroštátne: sp. zn. 5 Sžfk 34/2018, uznesenie o prerušení z 5. marca 2020

## I.

### Vnútroštátne konanie predchádzajúce podaniu prejudiciálnej otázky

1. Spoločnosť Hydina SK, s. r. o., si uplatnila právo na odpočítanie DPH z dôvodu dodania tovaru uvedeného na faktúrach vystavených spoločnosťou so sídlom v Slovenskej republike. Správca dane začal daňovú kontrolu s cieľom zistiť oprávnenosť tohto práva a zodpovedajúcej žiadosti o vrátenie nadmerného odpočtu DPH alebo jeho časti. Správca dane v súvislosti s posudzovaním splnenia podmienok na odpočítanie DPH vykonal rozsiahle dokazovanie.
2. V tejto súvislosti správca dane dvakrát prerušil daňovú kontrolu z dôvodu žiadostí o informácie, ktoré zaslal príslušným orgánom dvoch členských štátov v súlade s postupom stanoveným v nariadení č. 904/2010, aby bolo možné určiť, či bol tovar skutočne dodaný. Prvýkrát bola daňová kontrola prerušená od 26. augusta 2014 do 11. marca 2015, pričom správca dane zrušil toto prerušenie až po doručení odpovede, k čomu došlo po uplynutí lehoty troch mesiacov stanovenej v článku 10 nariadenia č. 904/2010. Pritom nedošlo ani k uplatneniu článkov 11 a 12 tohto nariadenia. Druhýkrát bola daňová kontrola prerušená od 20. apríla do 1. júla 2015.
3. Správca dane vydal 30. mája 2016 rozhodnutie, ktorým vymeral sťažovateľke vo veci samej za uvedené zdaňovacie obdobie rozdiel na DPH. Spoločnosť Hydina SK, s. r. o. podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie. Rozhodnutím zo 17. októbra 2016 Finančné riaditeľstvo potvrdilo rozhodnutie vydané správcom dane.
4. Spoločnosť Hydina SK, s. r. o., podala na Krajský súd v Prešove žalobu. V rámci tejto žaloby sa okrem iného odvolávala na neprimeranosť celkovej dĺžky daňovej kontroly. Zdôraznila, že trvanie daňovej kontroly nemôže presiahnuť jeden rok odo dňa jej začatia. V prejednávanej veci pritom daňová kontrola začala 21. marca 2014 a skončila 7. decembra 2015.
5. Krajský súd v Prešove žalobu zamietol. Pokiaľ ide o dĺžku daňovej kontroly, uviedol, že z § 61 ods. 5 Daňového poriadku vyplýva, že ak je daňová kontrola prerušená, lehota jedného roka na vy-



Spoločnosť HYDINA SK, s.r.o. si uplatnila právo na odpočítanie DPH z dôvodu dodania tovaru uvedeného vo faktúrach vystavených spoločnosťou so sídlom v Slovenskej republike.



Krajský súd v Prešove žalobu zamietol. Pokiaľ ide o dĺžku daňovej kontroly, uviedol, že z § 61 ods. 5 Daňového poriadku vyplýva, že ak je daňová kontrola prerušená, lehota jedného roka na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 1 tohto poriadku neplynie.

konanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 1 tohto poriadku neplynie, čo znamená, že do tejto lehoty sa nepočíta obdobie, počas ktorého bola daňová kontrola prerušená. Keďže vo veci samej bola daňová kontrola prerušená z dôvodu dvoch žiadostí o informácie podaných na základe nariadenia č. 904/2010, Krajský súd v Prešove rozhodol, že námietka sťažovateľky vo veci samej týkajúca sa dĺžky tejto kontroly je nedôvodná.

6. Spoločnosť Hydina SK, s. r. o., podala kasačnú sťažnosť. Najvyšší súd Slovenskej republiky (senát zložený z predsedníčky Petry Příbelskej a sudcov Milana Moravu a Jarmily Urbancovej) sa rozhodol prerušiť konanie o podanej kasačnej sťažnosti a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu článku 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 2010, s. 1):

**„1. Ustanovenie [odôvodnenia] 25 [nariadenia č. 904/2010] ,lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytnutie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty' je potrebné vykladať tak, že ide o lehoty, ktoré nemôžu byť prekročené a v prípade, ak budú prekročené, spôsobuje to nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly?**

**2. Existuje následok (sankcia) za nedodržanie lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií stanovených [nariadením č. 904/2010] vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu?**

**3. Je možné charakterizovať medzinárodnú výmenu informácií, ktorá presahuje lehoty určené [nariadením č. 904/2010] za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?“**

## II. POSÚDENIE SÚDNYM DVOROM

1. Svojimi tromi otázkami, ktoré Súdny dvor preskúmal spoločne, sa Najvyšší súd Slovenskej republiky v podstate pýtal, či sa má článok 10 nariadenia č. 904/2010 v spojení s jeho odôvodnením 25 vykladať v tom zmysle, že stanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.
2. Pokiaľ ide o znenie článku 10 nariadenia č. 904/2010, tento článok stanovuje, že žiadaný orgán musí poskytnúť informácie, ktoré požaduje žiadajúci orgán, tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace odo dňa prijatia žiadosti, pričom táto lehota sa skráti na obdobie najviac jedného mesiaca v prípade, že žiadaný orgán už uvedenú informáciu má. Ako vyplýva z odôvodnenia 25 tohto nariadenia, tento článok 10 v dôsledku toho stanovuje maximálne lehoty, v rámci ktorých musí žiadaný orgán poskytnúť žiadajúcemu orgánu požadované informácie. Na účely určenia rozsahu pôsobnosti článku 10 nariadenia č. 904/2010 je však potrebné zohľadniť aj články 11 a 12 tohto nariadenia, ktoré spolu s týmto článkom 10 tvoria oddiel 2 kapitoly II uvedeného nariadenia s názvom „Lehota na poskytovanie informácií“. V tejto súvislosti článok 11 nariadenia č. 904/2010 stanovuje, že v niektorých osobitných kategóriách prípadov si môžu žiadaný a žiadajúci orgán navzájom dohodnúť iné lehoty, ako sú ustanovené v článku 10. Pokiaľ ide o článok 12 tohto nariadenia, toto ustanovenie uvádza, že ak žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, musí okamžite písomne informovať žiadajúci orgán o dôvodoch, ktoré mu bránia dodržať túto lehotu, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať.
3. Z týchto článkov vyplýva, že normotvorca Únie výslovne počítal s možnosťou príslušných daňových orgánov členských štátov odpovedať na žiadosť o informácie po uplynutí lehôt stanovených v článku 10 nariadenia č. 904/2010.
4. Okrem toho z článkov 11 a 12 nariadenia č. 904/2010 tiež vyplýva, že lehoty stanovené v článku 10 tohto nariadenia sa netýkajú vzťahov medzi príslušnými daňovými orgánmi, ktoré majú spolupracovať v rámci mechanizmu zavedeného uvedeným nariadením a zdaniteľnými osobami, ale len vzťahov medzi týmito orgánmi navzájom. Dotknuté daňové orgány sa totiž v súlade s týmto článkom 11 môžu jednoducho dohodnúť na dlhšej lehote bez toho, aby boli povinné poradiť sa s dotknutou zdaniteľnou osobou, a jednoducho podľa tohto článku 12 žiadaný orgán informuje o nemožnosti odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote iba žiadajúci orgán, a nie zdaniteľnú osobu.



Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

5. Navyše ani články 10 až 12 nariadenia č. 904/2010, ani žiadne iné ustanovenie tohto nariadenia nestanovujú akýkoľvek dôsledok v prípade prekročenia niektorej z lehôt vyplývajúcich z uplatnenia uvedených článkov príslušnými daňovými orgánmi, a to či už pre tieto orgány, alebo pre zdaniteľné osoby.
6. Zo znenia týchto ustanovení a následne z kontextu, do ktorého patrí tento článok 10, teda vyplýva, že prekročenie niektorej z lehôt stanovených týmto článkom nezakladá dotknutej zdaniteľnej osobe žiadne právo a nemá žiadny špecifický dôsledok, a to ani pokiaľ ide o zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného vnútroštátnym právom žiadajúceho členského štátu, dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne požadované informácie.
7. Tento výklad potvrdzuje aj cieľ, ktorý sleduje nariadenie č. 904/2010. Stanovuje podmienky, za ktorých majú príslušné orgány v členských štátoch zodpovedné za uplatňovanie zákonov o DPH spolupracovať navzájom medzi sebou a s Komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených zákonov a dosiahli správny výmer DPH, pri kontrole riadneho uplatňovania tejto dane, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, najmä pokiaľ ide o činnosti vykonávané na území niektorého z členských štátov, ale ktorých príslušná DPH je splatná v inom členskom štáte, a v rámci boja proti podvodom súvisiacim s uvedenou daňou. Ako totiž normotvorca Únie uznal v odôvodnení 8 tohto nariadenia, monitorovanie správneho uplatňovania DPH pri cezhraničných transakciách zdaniteľných v inom členskom štáte, ako je ten, v ktorom je usadený dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb, závisí vo väčšine prípadov od informácií, ktoré má členský štát usadenia k dispozícii, alebo ktoré by mohol oveľa jednoduchšie získať tento členský štát.

8. Nariadenie č. 904/2010 nemožno vykladať tak, že by priznávalo zdaniteľným osobám konkrétne práva, keďže neobsahuje žiadne výslovné ustanovenie v tomto zmysle. Okrem toho toto nariadenie neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne postup výmeny informácií stanovený týmto nariadením. Preto sa zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na uvedené nariadenie s cieľom napadnúť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa jej týka, z dôvodu neprimeranej dĺžky tohto prerušenia.
9. Z týchto dôvodov Súdny dvor, a to jeho desiatka komora v zložení predseda Marko Ilešič (Slovinsko), sudcovia Eugene Regan ako spravodajca (Írsko) a Irmantas Jarukaitis (Litva) rozhodol 30. septembra 2021 takto:

**Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.**

### III. NÁSLEDNÉ VNÚTROŠTÁTNE KONANIE

1. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).
2. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa týkajúcej sa porušenia princípu proporcionality a nezákonnosti rozhodnutia, keď mal za to, že nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku v súvislosti s podanými žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií kasačný súd poukázal na to, že uznesením sp. zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 5. marca 2020 bolo konanie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu č. k. 6S/1/2017-284 zo dňa 18. januára 2018 postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c/ v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. prerušené a Súdnemu dvoru Európskej únie boli kasačným súdom predložené prejudiciálne otázky podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v hore uvedenom znení (Vnútroštátne konanie predchádzajúce podaniu prejudiciálnej otázky- bod 6).

3. Kasačnému súdu bolo dňa 15. októbra 2021 doručené podanie sťažovateľa zo dňa 4. októbra 2021, označené ako vyjadrenie k rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/20, v ktorom vyslovil názor o nutnosti opätovného predloženia (ním nanovo formulovaných, resp. modifikovaných) prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie s odôvodnením, že v rozsudku vydanom vo veci C-186/20 uspokojivým spôsobom nebolo zodpovedané na predložené otázky.
4. Rešpektujúc právne záväzný názor Súdneho dvora Európskej únie dospel kasačný súd k záveru, že lehoty stanovené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (ktorá v ust. § 46 ods. 10 Daňového poriadku stanovuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu. Kasačný súd nezhliadol dôvod na opätovné prerušenie kasačného konania a predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie, nakoľko právny názor vyslovený v rozsudku vo veci C-186/20 považoval za dostačujúci a zrozumiteľný pre vyvodenie záveru, že nejde o lehoty, nedodržanie ktorých by malo vplyv na zákonnosť daňovej kontroly, resp. zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov ako takých. Kasačný súd preto (posúdiac uvedené podanie sťažovateľa v zmysle § 55 ods. 3 S.s.p. ako návrh na prerušenie konania) tento návrh zamietol podľa § 25 S.s.p. v spojení s § 162 ods. 3 C.s.p.
5. Kasačný súd s poukazom na vyššie uvedené (a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu) dospel k záveru, že krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia citoval relevantné právne normy, presvedčivým a zrozumiteľným spôsobom sa vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, pričom ako spornú nenechal otvorenú žiadnu právnu otázku, ktorá by mala v kasačnom konaní vyústiť do zrušenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietol.
6. Pokiaľ sa týka návrhu sťažovateľa na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti v zmysle § 447 ods. 1 S.s.p., kasačný súd poukazuje na to, že podľa § 446 ods. 2 písm. a/ S.s.p., kasačná sťažnosť má odkladný účinok, ak bola podaná proti rozhodnutiu krajského súdu vo veci samej vydanému v konaní o správnej žalobe alebo žalobe proti inému zásahu, ak žalovaným orgánom verejnej správy je správca dane alebo orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku podanom proti rozhodnutiu alebo opatreniu správcu dane. Vzhľadom na to, že sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť proti rozsudku krajského súdu vydanému v konaní o správnej žalobe, keď žalovaným bol orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o odvolaní podanom proti rozhodnutiu správcu dane, odkladný účinok kasačnej sťažnosti nastúpil ex lege, t.j. priamo zo zákona. Kasačný súd preto nerozhodoval o tomto návrhu postupom podľa § 447 ods. 1 S.s.p.
7. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nezhliadol dôvod na postup podľa § 168 S.s.p.
8. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 139 ods. 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.). ■



#### POZNÁMKA:

1. 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 bola rozhodnutá v kasačnom konaní na Najvyššom správnom súde Slovenskej republiky, ktorý v rozsudku č. k. 5 Sžfk/34/2018 z 31. 3. 2022 uviedol dôvody obsahovo plne korešpondujúce so závermi rozsudku Súdneho dvora z 30. septembra 2021. Záverom treba podotknúť, že predmetný rozsudok Súdneho dvora vo veci C-186/20 sa aj do budúcnosti dotkne právneho obsahu rozhodnutí správnych súdov, kasačných sťažností a rozsudkov NSS SR vo vzťahu

k vyhodnocovaniu žalobných a kasačných námietok poukazujúcich na neúmernú dĺžku daňovej kontroly. V danom kontexte v súvislosti s vybavovaním žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií budú môcť správne súdy, opierajúc sa o rozsudok Súdneho dvora vo veci HYDINA SK s.r.o., stroho konštatovať právnu nepriechnosť žalobných a kasačných námietok poukazujúcich na možné právne dôsledky porušenia čl. 10-12 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010.

2. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 5 Sžfk/34/2018 z 31. 3. 2022 pri vyhodnocovaní kasačných námietok navyše, nad rámec právnej problematiky, ktorá je predmetom rozsudku

Súdneho dvora vo veci C-186/20 poukázal aj na ďalšie jeho rozhodnutia. Reagoval tak na kasačné námietky vyčítajúce daňovým orgánom pripísanie na ťarchu sťažovateľa takých skutočností, akými sú nekontaktnosť, či absencia účtovných dokladov, ktoré boli zistené u dodávateľskej spoločnosti sťažovateľa. Dané okolnosti boli najvyšším správnym súdom vyhodnotené s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ napr. C-80/11 a C-142/11 v kontexte nárokov na sťažovateľa ako podnikateľského subjektu, u ktorého sa pri výbere obchodných partnerov vyžaduje a predpokladá zvýšená miera obozretnosti a s tým spojená i vedomosť o rizikách z toho plynúcich v daňovom konaní (bod 33 rozsudku NSS SR č. k. 5 Sžfk/34/2018 z 31. 3. 2022).

# Konanie o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy

(KVN, s. r. o.)

## §

- § 252 -263 SSP,
- § 252 ods.1, 2, § 135 ods. 2 písm. a) **v spojení s § 6 ods. 2 písm. f)** Správneho súdneho poriadku,
- **Zákon č. 171/2005 Z.z. o hazardných hrách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov,**
- **zmena skutkového stavu v priebehu konania pred správnym súdom a jej možné právne dôsledky,**

- I. V konaní o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy sa správny súd s odkazom na § 135 ods. 2 písm. a) SSP ocitá v pozastavení nachádzacieho súdu a musí reflektovať prípadnú zmenu skutkových okolností pojednávanej veci a to až do momentu meritórneho rozhodnutia. Zákonnosť zásahu však správny súd posudzuje podľa právneho stavu v čase, keď k zásahu došlo, resp. keď zásah trval.
- II. Ak nastane v priebehu správneho súdneho konania o negatívnej zásahovej žalobe k zmene skutkového stavu, je správny súd povinný pripustiť zmenu žalobného návrhu zo strany žalobcu, t.j. zo žaloby negatívnej na žalobu určovací (deklaratórnu). Uvedené má svoj význam aj pri negatívnej zásahovej žalobe počas konania o ktorej sa už iný zásah skončil.

(Uznesenie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžk/28/2021 z 14. decembra 2021)

**Najvyšší správny súd Slovenskej republiky** v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): **KVN s.r.o.**, so sídlom Kostolište 613, IČO: 51 050 170, zastúpený advokátkou JUDr. Ing. Lindou Kovandovou, LL.M, so sídlom advokátskej kancelárie Ul. Janka Kráľa 1, Banská Bystrica, IČO: 42 307 121, proti žalovanému: **Úrad pre reguláciu hazardných hier**, so sídlom Križkova 949/9, Bratislava, o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti uzneseniu Krajského súdu v Žiline č.k. 24Sa/30/2018-237 zo dňa 26. februára 2021 **rozhodol** uznesením č. k 4Sžk/28/2021 zo 14. decembra 2021 tak, že **uznesenie Krajského súdu v Žiline č.k. 24Sa/30/2018-237 zo dňa 26. februára 2021 sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.**



Krajský súd podľa § 261 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal, aby krajský súd zakázal právnenému predchodcovi žalovaného - Daňovému úradu Žilina pokračovať v napadnutom inom zásahu spočívajúcom v pozastavení prevádzkovania hry DIAMOND LEVEL a uložil mu povinnosť obnoviť stav pred zásahom.

1. Napadnutým uznesením č.k. 24Sa/30/2018-237 zo dňa 26. februára 2021 Krajský súd v Žiline (ďalej aj len „krajský súd“) podľa § 261 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal, aby krajský súd zakázal právnenému predchodcovi žalovaného - Daňovému úradu Žilina pokračovať v napadnutom inom zásahu spočívajúcom v pozastavení prevádzkovania hry DIAMOND LEVEL a uložil mu povinnosť obnoviť stav pred zásahom, teda aby odpečatil všetky ním zapečatené zariadenia s hrou DIAMOND LEVEL prevádzkované žalobcom a zároveň, aby mu priznal náhradu trov konania.
2. Relevantný skutkový stav zistil krajský súd zo súdneho ako aj administratívneho spisu. Dňa 28. júna 2018 bol u žalobcu ako podnikateľa podnikajúceho bez toho aby bol držiteľom licencie podľa zákona č. 171/2005 Z.z. v oblasti prevádzkovania kultúrnych, spoločenských a zábavných zariadení, vykonaný dozor formou vyhľa-





Krajský súd dospel k názoru, že vyhotovením záznamov o pozastavení prevádzkovania hazardnej hry, ktoré boli následne doručované žalobcovi, došlo k vydaniu opatrenia orgánu verejnej správy vymedzeného v § 3 ods. 1 písm. c/ SSP, ktoré sa priamo dotýka žalobcových práv a teda je ho možné preskúmať postupom podľa § 177 a nasl. SSP v režime všeobecnej správnej žaloby.

dávacej činnosti vykonanej miestnym zisťovaním vo vymedzených prevádzkach žalovaného, v ktorých boli umiestnené hracie zariadenia tzv. kvízomaty, pričom v týchto prevádzkach došlo k pozastaveniu prevádzkovania hazardnej hry a k zapečateniu hracích zariadení tzv. kvízomatov z dôvodu, že hra DIAMOND LEVEL javila znaky hazardnej hry podľa § 3 ods. 1 zákona č. 171/2005 Z.z. o hazardných hrách a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 171/2005 Z.z.“). O pozastavení prevádzkovania hazardnej hry v prevádzkach žalobcu boli v zmysle § 54 ods. 3 a 4 zákona č. 171/2005 Z.z. spísané záznamy o pozastavení prevádzkovania hazardnej hry, ktoré boli následne doručované žalobcovi do vlastných rúk uplatnením zákonnej fikcie doručenia s ohľadom na skutočnosť, že žalobca si písomnosti v odbernej lehote neprevzal.

3. Krajský súd sa v odôvodnení napadnutého uznesenia prv ako pristúpil k vecnému prejedaniu, zaoberal otázkou naplnenia zákonných podmienok iného zásahu vymedzených v § 252 ods. 1 a nasl. SSP v nadväznosti na § 3 ods. 1 písm. e/ SSP a teda, či žalobcom namietaný postup, resp. konanie žalovaného napĺňa definičné znaky iného zásahu vymedzené v citovaných ustanoveniach SSP. Krajský súd dospel k názoru, že vyhotovením záznamov o pozastavení prevádzkovania hazardnej hry, ktoré boli následne doručované žalobcovi, došlo k vydaniu opatrenia orgánu verejnej správy vymedzeného v § 3 ods. 1 písm. c/ SSP, ktoré sa priamo dotýka žalobcových práv a teda je ho možné preskúmať postupom podľa § 177 a nasl. SSP v režime všeobecnej správnej žaloby. Bez ohľadu na štruktúru vydaného opatrenia, ktorá býva v praxi rôznorodá, ako také napĺňa isté znaky preskúmateľnosti správneho aktu, akými sú označenie orgánu verejnej správy ktorý ho vydal a čoho sa týkajú. V konkrétnom prípade žalovaný v záznamoch o pozastavení prevádzkovania hazardných hier stručne uvie-

dol skutkový stav veci, vlastnú právnu úvahu s odkazom na dotknuté zákonné ustanovenia odôvodňujúce pozastavenie prevádzkovania hry. Tento záver vychádza aj z konštantnej judikatúry, v zmysle ktorej nemôže byť žaloba proti inému zásahu orgánu verejnej správy náhradou všeobecnej správnej žaloby na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy. Samotné zapečatenie zariadenia je úkonom, ktorý je priamo naviazaný na vydanie záznamu o pozastavení hry a nie je možné ho odseparovať ako faktickú činnosť na účely iného zásahu. Inými slovami, zapečatením zariadení sa iba realizuje opatrenie verejnej správy, pričom základ tohto konania je potrebné hľadať v opatrení, ktoré je samostatným spôsobilým predmetom súdneho prieskumu. Tvrdenia žalobcu o nedoručení záznamov považoval krajský súd za irelevantné. V závere poznamenal, že vzhľadom na to, že konštatoval nedôvodnosť žaloby, nebolo potrebné zaoberať sa návrhom žalobcu zo dňa 07. 08. 2020 na zmenu žaloby z negatívnej na určovaciu, ktorá by bola rovnako nedôvodná.

4. Žalobca ako sťažovateľ podal včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ SSP a navrhol, aby kasačný súd napadnuté uznesenie krajského súdu zrušil v celom rozsahu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.
5. Sťažovateľ namietal, že krajský súd nesprávne vyhodnotil a následne nesprávne právne posúdil namietaný postup žalovaného predstavujúci vydanie záznamov o pozastavení prevádzkovania hry, ako opatrenia orgánu verejnej správy v zmysle § 3 ods. 1 písm. c/ SSP. Poukázal na znenie citovaného ustanovenia, v zmysle ktorého je opatrenie správnym aktom orgánu verejnej správy vydaným v administratívnom konaní, ktorým sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté. Nie každý správny akt vydaný orgánom verejnej správy sa teda na účely SSP považuje za opatrenie, ale iba ten, ktorý bol vydaný v rámci riadneho administratívneho konania. Pokiaľ pred vydaním napadnutého opatrenia neprebehlo formalizované administratívne konanie, jedná sa o iný zásah orgánu verejnej správy. Ani v prejedávanom prípade pred zapečatením zariadení a pozastavením prevádzky hry neprebehlo žiadne formalizované administratívne konanie a preto nemožno hovoriť o opatrení orgánu verejnej správy, ale o faktickom zásahu - okamžitým uplatnením oprávnenia orgánu verejnej správy na mieste samom. Sám žalovaný pritom vo vyjadrení ku správnej žalobe na strane 14 uviedol, že sa v danom prípade nejednalo o administratívne konanie, ale išlo o okamžité uplatnenie žalovaného na mieste samom postupom normatívne upravenom v druhej hlave zákona č. 171/2005 Z.z. Ďalej poukázal na zákonné vymedzenie iného zásahu v § 3 ods. 1 písm. e/ SSP za bodkočiarkou, v zmysle ktorého sa za iný zásah orgánu verejnej správy považuje aj postup orgánu verejnej správy pri výkone kontroly alebo inšpekcie podľa osobitného zákona (teda aj výkon dozoru). Krajský súd sa preto dopustil pochybenia, keď

skonštatoval, že sťažovateľ mal ako prostriedok ochrany práv podať všeobecnú správnu žalobu, keďže postup žalovaného nie je iným zásahom orgánu verejnej správy a žalobu posúdil ako nedôvodnú.

6. Nemožnosť podať všeobecnú správnu žalobu v zmysle § 177 a nasl. SSP však sťažovateľ badal aj v postupnosti vykonaných úkonov zo strany žalovaného voči nemu. Tvrdený iný zásah bol voči žalovanému vykonaný dňa 28. júna 2018 a záznamy, ktoré krajský súd posúdil ako opatrenia, boli vydané až v dňoch 4. júla 2018 až 17. júla 2018. Niektoré záznamy boli síce datované aj dňom 28. júna 2018, no je zrejmé, že šlo o spätné antidatovanie, pretože v ich texte je odkaz na zápisnice spísané až v mesiaci júl. V záznamoch sú uvedené čísla zápisníc spísaných v mesiaci júl a teda logicky nemohli byť spísané skôr, ako orgán verejnej správy vyhotovil konkrétnu zápisnicu pod konkrétnym číslom. Sťažovateľ trval na tom, že uskutočnený iný zásah bol najprv vykonaný dňa 28. júla 2018 a až následne, o niekoľko týždňov, boli vyhotovené záznamy o pozastavení prevádzkovania hry. Nemohlo sa teda jednať o opačný prípad, ako namieta žalovaný a teda že zapečatením zariadení došlo iba k realizácii týchto záznamov. V čase vykonania iného zásahu ešte neexistovali. Záznamom vykonaným až niekoľko týždňov po zapečatení hracích zariadení a pozastavení hry DIAMOND LEVEL nemožno dodatočne konvalidovať zákonnosť takéhoto postupu. Z rovnakého dôvodu nemožno ani považovať zásah vykonaný dňa 28. júna 2018 za realizáciu opatrenia vykonaného až niekoľko týždňov neskôr. Sťažovateľ teda podal správny typ správnej žaloby, keď zvolil žalobu proti inému zásahu orgánu verejnej správy, pričom krajský súd svojím postupom porušil právo sťažovateľa na spravodlivý súdny proces.
7. Sťažovateľ ďalej argumentoval, že pozastavenie prevádzkovania hry je v zmysle § 54 zákona č. 171/2005 Z.z. druhom sankcie za zistené porušenia zákona, pričom k takémuto kroku môže orgán verejnej správy pristúpiť až za predpokladu preukázania, že sa skutočne jedná o hazardnú hru a zároveň, ak pri výkone dozoru zistí (nielen sa domnieva), že dozorovaný subjekt porušil ustanovenia zákona o hazardných hrách, prípadne iných relevantných osobitných zákonov a všeobecne záväzných právnych predpisov. Žalovaný v prejednávanej veci nedostatočne skutkovo aj právne zistil stav veci, keď bez akéhokoľvek predchádzajúceho skúmania, dokazovania či písomného dokladu prišiel do prevádzok a zapečatil zariadenia, čím pozastavil prevádzkovanie hry. V uvedenom čase pritom žalovaný nemohol jednoznačne ustáliť, či sa v prípade hry DIAMOND LEVEL jedná o hazardnú hru v zmysle § 3 ods. 1 zákona č. 151/2005 Z.z., keďže ako sám vo svojom vyjadrení zo dňa 6. novembra 2018 uviedol, čakal na vyjadrenie Štátneho technického ústavu, š.p. Piešťany ako technickej kontroly vo veci posúdenia technického popisu zariadenia. Až na základe odborného posúdenia sporného technického zariadenia by bolo možné určiť, či hra DIAMOND LEVEL javí znaky hazardnej hry, t. j. či bol resp. nebol porušený zákon. Z uvedeného je zrejmé, že žalovaný sám pri výkone vyhľadávacej činnosti nemohol zis-

tiť porušenie zákona, no napriek tomu ho sankcionoval v podobe pozastavenia prevádzkovania hry. Sťažovateľ mal za to, že žalovaný pristúpil k uloženiu sankcie len na základe jeho domnienok a pochybností a teda uložil sankciu ešte skôr, ako mal jednoznačne preukázané, že k porušeniu zákona došlo.

8. Žalovaný napriek výzve svoje právo na vyjadrenie sa ku kasačnej sťažnosti nevyužil.
9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01. 08. 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01. 08. 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. 8. 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp.zn. 4Sžk/28/2021.
10. Od 01. 08. 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 5S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.
11. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúc ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnuté uznesenie, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), pričom dospel k záveru, že uznesenie krajského súdu je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.
12. Kasačný súd z obsahu žaloby ako aj nadväzujúcich vyjadrení účastníkov konania, v spojení s predloženým administratívnym spisom ustálil skutkový stav nasledovne. Dňa 28. júna 2018 boli vo vymedzených prevádzkach žalobcu ako dozorovaného subjektu vykonané vyhľadávacie činnosti, ktorých obsahom bolo preverenie dodržiavania zákona č. 171/2005 Z.z., so zameraním na posúdenie hry DIAMOND LEVEL poskytovaných verejnosti ako zábavné alebo vedomostné hry prostredníctvom technických zariadení, resp., či sa v dozorovaných prí-



**Nemožnosť podať všeobecnú správnu žalobu v zmysle § 177 a nasl. SSP sťažovateľ badal aj v postupnosti vykonaných úkonov zo strany žalovaného voči nemu.**

padoch jedná o súťaže nesúce základné znaky hazardných hier podľa § 3 ods. 1 a 2 zákona č. 171/2005 Z.z.. V rámci výkonu vyhľadávacej činnosti, t.j. toho istého dňa došlo zo strany žalovaného postupom podľa § 54 ods. 3 a 4 zákona č. 171/2005 Z.z. k pozastaveniu prevádzkovania hry ako aj zapečateniu technických zariadení v dôsledku predbežných zistení, že hra DIAMOND LEVEL javí znaky hazardnej hry v zmysle § 3 ods. 1 zákona č. 171/2005 Z.z.. Následne boli o týchto úkonoch vyhotovené v dňoch 4. júla 2018 až 17. júla 2018 zápisnice a záznamy o pozastavení prevádzkovania hazardnej hry. Záznamy boli následne doručované žalobcovi na adresu sídla, ktorý si ich v odbernej lehote neprevzal.

13. V priebehu konania pred krajským súdom došlo k zmene skutkového stavu, keď boli zapečatené zariadenia z dotknutých prevádzok po zmene relevantnej legislatívy odstránené a žalobcovi bola v osobitnom administratívnom konaní uložená pokuta v sume 250 000,- € za prevádzkovanie zariadení, pričom mu bol zároveň uložený zákaz ich prevádzkovania rozhodnutím žalovaného č. URHH/001672/2019-120 zo dňa 28. 11. 2019. Žalobca napadol rozhodnutie odvolaním, o ktorom však do vydania napadnutého uznesenia krajského súdu nebolo zo strany nadriadeného orgánu žalovaného rozhodnuté.
14. Na výzvu kasačného súdu oznámil žalovaný podaním zo dňa 02. 11. 2021 stav konania, v ktorom bol žalobcovi uložená pokuta a sankcia skončenia činnosti. Rozhodnutie č. 000164/2019 zo dňa 28. 11. 2019 o uložení pokuty vo výške 250 000,- € a zároveň o uložení sankcie skončenia činnosti sp.zn. URHH/001672/2019-120 nadobudlo právoplatnosť dňa 13. 11. 2020, doručením rozhodnutia Rady úradu zo dňa 28. 10. 2020 sp.zn. URHH/002231/2020-110.

*Podľa § 2 ods. 1 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.*

*Podľa § 2 ods. 2 SSP každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.*

*Podľa § 3 ods. 1 písm. a/ SSP na účely tohto zákona sa rozumie administratívnym konaním postup orgánu verejnej správy v rámci výkonu jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych správnych aktov a normatívnych správnych aktov.*

*Podľa § 3 ods. 1 písm. e/ SSP na účely tohto zákona sa rozumie iným zásahom orgánu verejnej správy faktický postup vykonaný pri plnení úloh v oblasti verejnej správy, ktorým sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté; iným zásahom je aj postup orgánu verejnej správy pri výkone kontroly alebo inšpekcie podľa osobitného predpisu, ak ním sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté.*



Na výzvu kasačného súdu oznámil žalovaný podaním zo dňa 02. 11. 2021 stav konania, v ktorom bol žalobcovi uložená pokuta a sankcia skončenia činnosti. Rozhodnutie č. 000164/2019 zo dňa 28. 11. 2019 o uložení pokuty vo výške 250 000,- € a zároveň o uložení sankcie skončenia činnosti sp.zn. URHH/001672/2019-120 nadobudlo právoplatnosť dňa 13. 11. 2020.

*Podľa § 135 ods. 2 písm. a/ SSP, pre správny súd je rozhodujúci stav v čase vyhlásenia alebo vydania jeho rozhodnutia, ak ide o konanie podľa § 6 ods. 2 písm. d/ až f/ a i/ až k/.*

*Podľa § 11 ods. 3 zákona č. 171/2005 Z.z. daňový úrad*

- a) *vykonáva dozor nad*
  1. *dodržiavaním ustanovení tohto zákona, iných všeobecne záväzných právnych predpisov, podmienok prevádzkovania hazardných hier ustanovených v tomto zákone a určených v individuálnej licencií alebo všeobecnej licencií a povinností podľa schváleného herného plánu vrátane pravidiel hazardnej hry, ktoré sa vzťahujú na dozorované subjekty uvedené v § 12 písm. a/ až c/ alebo na ich činnosti, a to formou dozoru na mieste, dozoru na diaľku a vyhľadávacej činnosti,*
  2. *dodržiavaním ustanovení tohto zákona a iných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré sa vzťahujú na dozorované subjekty uvedené v § 12 písm. d/ až j/ alebo na ich činnosti, a to formou dozoru na mieste, dozoru na diaľku a vyhľadávacej činnosti okrem dozoru nad poskytovaním zakázaných ponúk,*
- b) *vydáva poverenia na výkon dozoru pre zamestnancov poverenej skúšobne (ďalej len „prizvaná osoba“), ak je súčasťou dozoru technická kontrola.*

*Podľa § 13 ods. 1 zákona č. 171/2005 Z.z. dozor sa vykonáva nad dozorovanými subjektmi. Orgán dozoru pri výkone dozoru nad dozorovanými subjektmi zisťuje a vyhodnocuje informácie a podklady o skutočnostiach, ktoré sa týkajú dozorovaného subjektu a jeho činnosti pri prevádzkovaní hazardných hier a pri propagovaní hazardných hier alebo iných osôb, ktorých postavenie, obchody alebo iná činnosť súvisí s dozorovaným subjektom, najmä o nedostatkoch v činnosti dozorovaných subjektov, príčinách zistených nedostatkov, dôsledkoch zistených nedostatkov a osobách zodpovedných za zistené nedostatky. Pri výkone dozoru sa postupuje podľa tohto zákona.*

*Podľa § 13 ods. 6 zákona č. 171/2005 Z.z. dozorum na mieste je získavanie informácií a podkladov o skutočnostiach, ktoré sa týkajú dozorovaného subjektu a jeho činnosti alebo iných osôb, ktorých postavenie, obchody*

alebo iná činnosť súvisí s dozorovaným subjektom, spravidla priamo v dozorovanom subjekte alebo od jeho zamestnancov, ako aj vyhodnocovanie takto získaných informácií a podkladov; takto získané informácie a podklady možno použiť aj na účely konaní v oblasti hazardných hier vedených orgánmi štátnej správy v oblasti hazardných hier a obcami. Dozorom na mieste nie je získavanie a vyhodnocovanie informácií a podkladov na mieste v konaní vedenom podľa § 57 ods. 1.

Podľa § 13 ods. 9 zákona č. 171/2005 Z.z. vyhľadávacou činnosťou je získavanie a vyhodnocovanie informácií a podkladov o skutočnostiach, ktoré sa týkajú dozorovaného subjektu a jeho činnosti alebo iných osôb, ktorých postavenie, obchody alebo iná činnosť súvisí s dozorovaným subjektom, inak ako dozorom na mieste a dozorom na diaľku, najmä získavaním a vyhodnocovaním informácií a podkladov miestnym zisťovaním vykonaným osobami poverenými výkonom dozoru, a to aj pod utajenou identitou; takto získané informácie a podklady možno použiť aj na účely konaní v oblasti hazardných hier vedených orgánmi štátnej správy v oblasti hazardných hier a obcami. Vyhľadávacou činnosťou nie je získavanie a vyhodnocovanie informácií a podkladov miestnym zisťovaním v konaní vedenom podľa § 57 ods. 1. O vykonanej vyhľadávacej činnosti osoba poverená výkonom dozoru spíše zápisnicu, na ktorú sa vzťahuje § 15 ods. 9 primerane.

Podľa § 15 ods. 9 zákona č. 171/2005 Z.z. správa obsahuje

- a) názov a sídlo orgánu dozoru a meno a priezvisko osôb poverených výkonom dozoru, ktoré vykonali dozor na mieste a meno a priezvisko prizvanej osoby, ak bola súčasťou dozoru technická kontrola,
- b) názov alebo obchodné meno a sídlo dozorovaného subjektu, ak ide o právnickú osobu, alebo meno, priezvisko a adresu dozorovaného subjektu, ak ide o fyzickú osobu,
- c) miesto, dátum začatia a dobu trvania výkonu dozoru na mieste,
- d) predmet vykonaného dozoru na mieste a dozorované obdobie, ak bolo určené,
- e) opis skutkového stavu a nedostatkov zistených pri vykonanom dozore vrátane uvedenia písomných podkladov a iných skutočností, ktoré tieto zistenia preukazujú, a právnych predpisov, ktorých porušenie bolo zistené, a to aj nedostatkov zistených počas výkonu dozoru na mieste nad rámec predmetu dozoru,
- f) lehotu určenú pre dozorovaný subjekt na predloženie písomných námietok voči údajom uvedeným v správe,
- g) mená, priezviská a podpisy osôb, ktoré vykonali dozor, a meno, priezvisko a podpis fyzickej osoby, ak je dozorovaným subjektom fyzická osoba; ak je dozorovaným subjektom právnická osoba, uvádza sa meno, priezvisko a podpis jej štatutárneho zástupcu alebo jeho oprávneného zástupcu,
- h) miesto a dátum vyhotovenia správy.

Podľa § 15 ods. 10 zákona č. 171/2005 Z.z. súčasťou správy je doklad o doručení správy dozorovanému subjektu, ako aj prípadné písomné námietky dozorovaného subjektu voči údajom uvedeným v správe, rovnopis písomného oznámenia dozorovanému subjektu o výsledku preverenia predložených písomných námietok dozorovaného subjektu a doklad o doručení tohto oznámenia dozorovanému subjektu.

Podľa § 15 ods. 11 zákona č. 171/2005 Z.z. dozor na mieste je skončený dorúčením písomného oznámenia dozorovanému subjektu o výsledku preverenia jeho písomných námietok voči údajom uvedeným v správe, ak dozorovaný subjekt predložil také námietky; inak je výkon dozoru na mieste skončený márnym uplynutím lehoty určenej pre dozorovaný sub-

jekt na predloženie písomných námietok voči údajom uvedeným v správe.

Podľa § 15 ods. 12 zákona č. 171/2005 Z.z. nedostatky v činnosti dozorovaného subjektu uvedené v správe sa považujú za zistené odo dňa skončenia dozoru na mieste.

Podľa § 15a ods. 1 zákona č. 171/2005 Z.z., ak sa vykonáva dozor formou vyhľadávacej činnosti pod utajenou identitou, orgán dozoru vydá písomné poverenie na výkon dozoru pod utajenou identitou, ktoré obsahuje číslo preukazu osoby poverenej výkonom dozoru pod utajenou identitou, ktorý jej vydal orgán dozoru.

Podľa § 15a ods. 2 zákona č. 171/2005 Z.z., dozor formou vyhľadávacej činnosti pod utajenou identitou začína okamihom, keď osoba poverená výkonom dozoru pod utajenou identitou urobila voči dozorovanému subjektu prvý úkon, a trvá až do momentu preukázania sa osoby poverenej výkonom dozoru pod utajenou identitou písomným poverením orgánu dozoru.

Podľa § 15a ods. 3 zákona č. 171/2005 Z.z. osoba poverená výkonom dozoru pod utajenou identitou je oprávnená vykonávať dozor nad dodržiavaním ustanovení § 35 ods. 6 až 8.

Podľa § 15a ods. 4 zákona č. 171/2005 Z.z. osoba poverená výkonom dozoru pod utajenou identitou je povinná preukázať sa poverením na výkon dozoru pod utajenou identitou až po vykonaní úkonov potrebných pri dozore formou vyhľadávacej činnosti.

Podľa § 54 ods. 1 zákona č. 171/2005 Z.z., ak orgán dozoru pri výkone dozoru zistí, že dozorovaný subjekt porušil ustanovenia tohto zákona, osobitných zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré sa vzťahujú na prevádzkovanie hazardných hier, propagovanie hazardných hier, podmienky prevádzkovania hazardných hier ustanovené v tomto zákone alebo určené v individuálnej licencií alebo všeobecnej licencií, povinnosti podľa schváleného herného plánu vrátane pravidiel hazardných hier alebo nesplní povinnosti jemu uložené právoplatným rozhodnutím orgánu dozoru, uloží mu jednu alebo viacero z týchto sankcií:

- a) opatrenie na odstránenie a nápravu zistených nedostatkov vrátane lehoty na jeho splnenie a povinnosti v určenej lehote informovať orgán dozoru o jeho splnení,
- b) predkladanie osobitných výkazov, hlásení a správ,
- c) skončenie nepovolenej činnosti alebo zakázanej činnosti,
- d) pozastavenie prevádzkovania hazardnej hry,
- e) pokutu za priestupok podľa § 55,
- f) pokutu za správny delikt podľa § 56.

Podľa § 54 ods. 3 zákona č. 171/2005 Z.z. orgán dozoru môže pozastaviť prevádzkovanie technického zariadenia, určeného na prevádzkovanie hazardných hier, prevádzky, herne alebo hazardnej hry, ak pri výkone dozoru zistil

- a) nedostatky, ktoré môžu ovplyvniť riadne prevádzkovanie hazardnej hry, a to až do ich odstránenia,
- b) nesplnenie niektorej z podmienok prevádzkovania hazardnej hry ustanovených v tomto zákone alebo určených v licencií,
- c) porušovanie podmienok prevádzkovania hazardnej hry ustanovených v tomto zákone alebo určených v licencií,
- d) nedodržanie povinnosti podľa schváleného herného plánu vrátane pravidiel hazardných hier alebo
- e) nedodržanie ustanovení tohto zákona, osobitných zákonov alebo iných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré sa

vzťahujú na prevádzkovanie hazardných hier alebo propagovanie hazardných hier.

Podľa § 54 ods. 4 zákona č. 171/2005 Z.z. o pozastavení prevádzkovania hazardnej hry vyhotoví orgán dozoru písomný záznam. Pri pozastavení prevádzkovania hazardnej hry je orgán dozoru oprávnený zapečatiť výherné prístroje, prípadne iné zariadenia alebo systémy využívané pri prevádzkovaní hazardnej hry. Škody spôsobené pozastavením prevádzkovania hazardnej hry znáša dozorovaný subjekt.

Podľa § 57 ods. 2 zákona č. 171/2005 Z.z. všeobecný predpis o správnom konaní sa nevzťahuje na

- a) vydávanie všeobecných licencií podľa § 18,
- b) oznamovaciu povinnosť podľa § 19,
- c) odborné posudzovanie podľa § 30,
- d) pozastavenie prevádzkovania hazardnej hry podľa § 54 ods. 3,
- e) vymáhanie nedoplatkov podľa § 37 ods. 13 a § 54 ods. 8,
- f) výkon dozoru podľa tohto zákona a
- g) zápis fyzických osôb do registra vylúčených osôb a výmaz fyzických osôb z registra vylúčených osôb.

15. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bolo uznesenie krajského súdu č.k. 24Sa/30/2018-237 zo dňa 26. februára 2021 ktorým zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal, aby krajský súd zakázal právnomu predchodcovi žalovaného - Daňovému úradu Žilina pokračovať v napadnutom inom zásahu spočívajúcom v pozastavení prevádzkovania hry DIAMOND LEVEL a uložil mu povinnosť obnoviť stav pred zásahom, teda aby odpečatil všetky ním zapečatené zariadenia s hrou DIAMOND LEVEL prevádzkované žalobcom.

16. Je možné súhlasiť so záverom krajského súdu o primárnej potrebe ustálenia, či sa v namietanom prípade vôbec jedná o iný zásah orgánu verejnej správy, ktorého sa mal žalovaný dopustiť zapečatením zariadení s hrou DIAMOND LEVEL prevádzkovaných žalobcom vo vymedzených prevádzkach. Zodpovedanie otázky, či namietaná činnosť orgánu verejnej správy pri výkone verejnej správy je iným zásahom, alebo naopak rozhodnutím, opatrením alebo nečinnosťou, je smerodajná pre posúdenie dôvodnosti samotnej žaloby, keďže v prípade ak správny súd dospeje k záveru že sa nejedná o iný zásah, žalobu zamietne. Nesúhlasí však s jeho záverom, v zmysle ktorého má byť v prejednávanej veci zapečatenie iba priamym následkom vydaného opatrenia - záznamu o pozastavení prevádzkovania hry, ktoré je podkladom pre také konanie žalovaného a nemožno ich oddeliť tak, aby tvoril samostatný predmet prieskumu. Takýto postup by bolo možné aplikovať iba v prípade striktného dodržania chronológie úkonov vykonaných orgánom verejnej správy voči kontrolovanému subjektu podľa zákona č. 171/2005 Z.z.. V prejednávanej veci však bolo preukázané (a nebolo rozporované), že žalovaný konal predčasne, keď už v priebehu vykonávania dozoru formou vyhľadávacej činnosti postupom podľa § 15a a nasl. zákona č. 171/2005 Z.z. (príčom spôsob a rozsah dozoru zodpovedá skôr postupu podľa § 15 a nasl. zákona č. 171/2005 Z.z., teda dozoru na mieste) pristúpil k uplatneniu inštitútov správneho trestania podľa § 54 ods. 3 písm. e) a ods. 4 zákona č. 171/2005 Z.z., v podobe uloženia sankcie - pozastavenia prevádzkova-

nia hazardnej hry spolu so zapečatením herných zariadení. Prijatím načrtnutého postupu totiž dochádza ku situácii, kedy orgán verejnej správy bez predchádzajúceho upovedomenia dozorovaného subjektu o vykonávaní dozoru bezprostredne uplatní svoje oprávnenie podľa § 54 zákona č. 171/2005 Z.z. iba v domnienke porušenia zákona, pričom dozorovaný subjekt nemá akúkoľvek možnosť sa voči takému zásahu brániť a je nútený vyčekať (nevedno akú dobu) na doručenie záznamov z vykonaného úkonu. V tomto medziobdobí je však skutočne a priamo zasahované do práv a právom chránených záujmov dozorovaného subjektu.

17. Oprávnenie uložiť sankciu za porušenie zákona v podobe pozastavenia prevádzkovania hry spolu so zapečatením herných zariadení neznamená bezprostrednú možnosť orgánu verejnej správy tak postupovať pri výkone dozoru, bez predchádzajúceho zistenia skutkového stavu a náležitého právneho posúdenia, z ktorého bude jednoznačne vyplývať, že boli naplnené všetky znaky skutkovej podstaty správneho deliktu, ktorý sa dozorovanému subjektu pričíta.

18. Kasačný súd poukazuje na potrebu striktného rozlišovania inštitútov správneho trestania podľa § 54 ods. 3 písm. c/ a ods. 4 zákona č. 171/2005 Z.z. a postupu podľa § 15 ods. 4 písm. c/ zákona č. 171/2005 Z.z., v zmysle ktorého je osoba poverená výkonom dozoru pri výkone dozoru na mieste oprávnená zaistiť v odôvodnených prípadoch doklady, prípadne výherný prístroj, technické zariadenie, ďalšie zariadenia alebo systémy podľa § 30 ods. 2 a odobrať ich na zabezpečenie dôkazov a ďalšie úkony súvisiace s dozorom. V citovanom ustanovení zákonodarca upravil oprávnenie orgánu verejnej správy na účely zabezpečenia dôkazov a ďalšie úkony súvisiace s dozorom, zaistiť (avšak nie zapečatiť) výherné prístroje. Tu sa však predpokladá určitá prechodnosť zásahu a zaistenie zariadenia iba na vymedzený účel a na nevyhnutný čas. Je zrejmé, že na účely, ktoré žalovaný sledoval, zvolil nesprávny procesný postup, na ktorý neboli splnené zákonné podmienky.

19. Nemožno sa stotožniť ani s posúdením záznamov ako opatrení, keďže tieto nie sú výsledkom administratívneho konania vo vzťahu k pozastaveniu prevádzkovania hazardnej hry a zapečateniu výherných zariadení, ale s ohľadom na špecifiká prejednávanej veci iba spätne deklarujú vykonanie úkonov voči dozorovanému subjektu bez možnosti uplatniť opravné prostriedky a teda sú akýmsi potvrdením. Vyhotovením záznamov a zápisníc sa v uvedenom prípade nemôže iný zásah preklenúť do roviny opatrenia. Nelogické je potom odôvodnenie krajského súdu o naviazanosti zapečatenia herných zariadení na vydané záznamy o pozastavení hry, keď žalovaný v skutočnosti zvolil opačný postup, kedy naviazal vydanie záznamov na predošlé zapečatenie herných zariadení. Kasačný súd teda vidí nezákonnosť namietaného postupu žalovaného aj v nevyhotovení zápisníc (ktoré navyše žalobcovi ani nedoručoval) a záznamov priamo pri vykonávanom dozore, ak pristúpil ku tak invazívnym zásahom, akými pozastavenie prevádzkovania hazardnej hry a zapečatenie výherných zariadení nepochybne je.

20. Po ustálení, že sa v namietanom prípade jedná o iný zásah orgánu verejnej správy, sa do popredia dostáva aj otázka súvisiaca so zmenou skutkového stavu v priebehu kona-

nia, s ktorou sa krajský súd z dôvodov uvedených v bode 21 uznesenia nezaoberal.

21. Zo všeobecného ustanovenia § 135 ods. 1 SSP, v zmysle ktorého na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy, je v § 135 ods. 2 SSP stanovená výnimka vzťahujúca sa aj na prejednávajúcu vec. V prípade osobitných konaní o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy nejde o typické preskúmacie konanie, keďže cieľom konania proti inému zásahu je posilnenie ochrany fyzických a právnických osôb pred takými zásahmi, ktoré nie sú založené na konkrétnom rozhodnutí orgánu verejnej správy, ale spočívajú vo faktickej činnosti proti týmto osobám. Aj keď konanie pred správnym súdom nemá mať povahu nachádzacieho konania, tento predpoklad nie úplne platí v prípade žalôb proti inému zásahu orgánu verejnej správy (obdobne aj v prípade žalôb proti nečinnosti). V konaní o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy sa správny súd chtiac nechtiac ocitá v postavení nachádzacieho súdu (práve s odkazom na § 135 ods. 2 SSP) a musí reflektovať prípadnú zmenu skutkových okolností prejednávanej veci a to až do momentu meritórneho rozhodnutia. Zákonnosť zásahu však správny súd posudzuje podľa právneho stavu v čase, keď k zásahu došlo, resp. keď zásah trval.
22. S konkretizáciou na prejednávajúcu vec, podaním doručeným krajskému súdu dňa 07. 08. 2020 oznámil žalobca zmenu skutkového stavu, v nadväznosti na čo podal zároveň návrh na zmenu žaloby, resp. žalobného návrhu, t.j. zo žaloby negatívnej na žalobu deklaratórnu.
23. V tejto súvislosti možno poukázať na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR, a to rozsudok č.k. 1Aps 3/2006-69 zo 17. januára 2008 (publikovaný pod. č. 1590/2008 Sb. NSS), ktorý sa týka zmeny skutkového stavu, ktorá môže nastať v priebehu súdneho konania o zásahovej žalobe. V takomto prípade musí správny súd umožniť žalobcovi, aby v priebehu konania mohol zmeniť žalobný petit a spôsob požadovanej súdnej ochrany prispôbiť konkrétne skutkovému stavu. Uvedené má svoj význam aj pri negatívnej zásahovej žalobe, počas konania o ktorej sa iný zásah skončil, ale žalobca argumentujúc jemu vzniknutou škodou alebo potrebou chrániť svoje práva zmení žalobný návrh na určujúci. Správny súd v takomto prípade bude musieť vždy zisťovať, či je daná potreba ochrany žalobcových subjektívnych práv spojených s určovacou zásahovou žalobou. Nepripustenie zmeny žalobného návrhu zo strany správneho súdu bez riadneho vysporiadania sa s uvedenou otázkou by totiž javilo znaky denegatio iustitiae.



V prípade osobitných konaní o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy nejde o typické preskúmacie konanie, keďže cieľom konania proti inému zásahu je posilnenie ochrany fyzických a právnických osôb pred takými zásahmi, ktoré nie sú založené na konkrétnom rozhodnutí orgánu verejnej správy, ale spočívajú vo faktickej činnosti proti týmto osobám.

24. S ohľadom na vyššie uvedené kasačný súd považuje kasačnú sťažnosť za dôvodnú a v zmysle § 462 ods. 1 SSP zrušuje napadnuté uznesenie krajského súdu a vec mu vracia na ďalšie konanie, v ktorom krajský súd opätovne rozhodne v zmysle vyššie uvedených záverov. Predovšetkým sa bude musieť v ďalšom konaní vysporiadať s návrhom na zmenu žaloby (podľa § 252 ods. 2 SSP), ktorú učinil žalobca dňa 07. 08. 2020 z dôvodu zmeny skutkového stavu v priebehu konania a to aj s ohľadom na skutočnosť, že vo veci už bolo právoplatne rozhodnuté žalovaným v sankčnom konaní (ako zistil dopytom na žalovaného kasačný súd, vid' bod 13 tohto uznesenia).
25. Podľa § 469 SSP, ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.
26. O trovách kasačného konania rozhodne krajský súd podľa § 467 ods. 3 SSP v spojení s § 167 SSP.
27. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 veta prvá SSP). ■



**POZNÁMKA:** Z obsahu odôvodnenia uznesenia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky možno zreteľne vydedukovať východiskové právne postoje kasačného súdu k danej právnej problematike týkajúcej sa konania o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy podľa § 252-§ 263 SSP. Zákonodarca v usta-

noveniach § 252 ods. 1, 2 SSP definoval dva odlišné stavy týkajúce sa zásahov orgánov verejnej správy voči subjektom, ktorých subjektívne práva môžu byť takýmito zásahmi dotknuté. Procesnoprávny režim § 252 ods. 2 SSP pritom reaguje na možné tvrdenia žalobcu a dôkazy navodzujúce potrebu určenia nezákonnosti už skončeného

rozhodnutia orgánu verejnej správy. Uznesenie Najvyššieho správneho súdu SR č. k. 4Sžk/28/21 z 14. decembra 2021 vytvára procesnoprávny priestor pre možnosť zmeny právnej žaloby proti inému zásahu orgánu verejnej správy, pri plnom rešpektovaní procesných podmienok princípu zákazu denegatio iustitiae.

# Daň z pridanej hodnoty - dôkazná povinnosť daňového subjektu

Právna kontinuita judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pri posudzovaní otázok súvisiacich s dôkazným bremenom daňového subjektu



- § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH
- § 3 ods. 3, § 45 ods. 1, § 68 ods. 1, 3 Daňového poriadku
- Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 2Sžfk/65/2019 z 31. januára 2022

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom č. k. 2Sžfk/65/2019 z 31. januára 2022 v právnej veci sťažovateľa THERMASTAV, s.r.o. proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodol tak, že zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa a účastníkom nepriznal nárok na náhradu trov konania.

## I.

### Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Dňa 21. 12. 2015 začal Daňový úrad Žilina (ďalej len „**správca dane**“) u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „**daň**“ alebo „**DPH**“) za zdaňovacie obdobie január - december 2013. Daňová kontrola bola správcom dane prerušená na obdobie od 12. 10. 2016 do 14. 11. 2016 za účelom vybavenia žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol zo dňa 02. 01. 2017, ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie doručený 05. 01. 2017, kedy došlo k ukončeniu daňovej kontroly.
2. Správca dane rozhodnutím č. 102277963/2017 zo dňa 31. 10. 2017 (ďalej aj „**rozhodnutie správcu dane**“) podľa § 68 odsek 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „**Daňový poriadok**“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 10.132,- Eur. Správca dane neuznal sťažovateľovi uplatnené odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za dodanie služieb (stavebné práce na Bytovom dome Istebné 8, 149, 155, 160 a stavebné práce na administratívnej budove ul. Palugyaya Liptovský Mikuláš) od dodávateľa BOLF STOCK s.r.o. z dôvodu, že na základe zistených skutočností nebola preukázaná reálnosť uskutočnenia obchodov dodávateľom, uvedeným na faktúrach, t. j. spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o., a teda neboli sťažovateľom splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z.



Správca dane vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 10.132,- Eur. Správca dane neuznal sťažovateľovi uplatnené odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za dodanie služieb (stavebné práce).

3. Na odvolanie sťažovateľa žalovaný rozhodnutím č. 100668018/2018 zo dňa 05. 04. 2018 (ďalej aj „**rozhodnutie žalovaného**“ alebo „**preskúmané rozhodnutie**“), postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku, rozhodnutie správcu dane potvrdil.

## II. KONANIE NA KRAJSKOM SÚDE

4. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Žiline (ďalej len „**krajský súd**“) sa sťažovateľ domáhal zrušenia preskúmaného aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci, nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľ-

nosť a nedostatok dôvodov a z dôvodu, že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ týchto rozhodnutí je v rozpore s administratívnym spisom a nemá v ňom oporu, pričom samotné zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci.

5. Krajský súd viazaný rozsahom a dôvodmi všeobecnej správnej žaloby a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „**S.s.p.**“) zamietol.
6. V odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol najmä, že
  - v prípade predmetných dodávateľských faktúr sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na týchto faktúrach bolo obchodnou spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. reálne dodané;
  - faktúry síce vyhotovené boli, ale nie je preukázané, že práce na nich uvedené vykonal vystaviteľ faktúry;
  - faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie;
  - správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach netvrdili, že došlo k podvodnému konaniu, pretože práce neboli spochybnené;
  - konateľ daňového subjektu M. M. sa zúčastňoval ústnych pojednávaní, v rámci ktorých kládol svedkom otázky, zároveň navrhoval vypočúť ďalších svedkov a vyjadroval sa k zisteniam správcu dane;
  - konateľ daňového subjektu nemôže byť vypočutý ako svedok;
  - svedkovia Ľ. B., F. B., P. K., Bc. M. O. a L. H., ktorí tvrdili, že práce vykonali pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., nemali v účtovníctve žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., neboli uzavreté žiadne zmluvy ani žiadne iné písomnosti v súvislosti s výkonom prác, v ich účtovníctve sa nenachádzali žiadne výdavky v súvislosti s uskutočnenými stavebnými prácami;
  - Ľ. B. uviedol do zápisnice, že na stavbe pracoval 2 - 4 mesiace bezplatne, a taktiež L. H. uviedol, že na stavbe pracoval 3 mesiace bezplatne z dôvodu, že J. T. nesplnil, čo sľúbil a za práce nezaplatil;
  - čestné prehlásenia T. L., vedúceho predajne GARBIAR Stavebniny, s.r.o. a P. S., ktorí prehlásili, že J. T. bol splnomocnený preberať materiál pre firmu THERMASTAV, s.r.o., nepreukazujú, že osoba, ktorá materiál nakúpila, aj stavebné práce vykonala;
  - výpovede svedkov P. K. a J. B. nemožno považovať za svedecké výpovede z dôvodu, že išlo o sprostredkovanú informáciu;
  - svedecké výpovede E. K., M.K. a J. S. majú charakter sprostredkovej informácie;
  - J. S. uviedla do zápisnice, že čestné prehlásenie podpísala, ale nevyhotovila ho, niekto z firmy THERMASTAV ju oslovil, nepamätala si kto, ona to podpísala, pričom to, že na obnove bytového domu pracoval J. T. z firmy BOLF STOCK, s.r.o. jej povedal pán M.;



Správnou žalobou podanou na Krajský súd v Žiline sa sťažovateľ domáhal zrušenia preskúmaného aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci, nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a z dôvodu, že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ týchto rozhodnutí je v rozpore s administratívnym spisom a nemá v ňom oporu, pričom samotné zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Krajský súd dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov zamietol.

- E.K. uviedla, že J. T. videla robiť chodníky okolo bytových domov, ale nevedela, či pracuje za spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., ani koľko ľudí mohlo pracovať na iných bytových domoch v Istebnom za spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o.;
- zo stavebných denníkov nie je možné zistiť, kto stavebné práce vykonal;
- z uzavretých zmlúv o dielo vyplývala povinnosť vyhotoviť zápis o odovzdaní diela zhotoviteľom, ktorým podľa zmluvy mala byť spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., t. j. pri odovzdaní diela zhotoviteľ neodovzdal objednávateľovi odovzdačný protokol a ani žiadne podklady;
- daňová kontrola bola začatá dňa 21. 12. 2015, pričom z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií bola prerušená odo dňa 12. 10. 2016 do dňa 14. 11. 2016, a skončená v lehote 12 mesiacov, predĺženej zákonným spôsobom.



### III. OBSAH KASAČNEJ SŤAŽNOSTI/STANOVISKÁ

7. Rozsudok krajského súdu napadol sťažovateľ včas kasačnou sťažnosťou, v ktorej uplatnil ako dôvod kasačnej sťažnosti, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S.s.p.).
8. Sťažovateľ považoval rozhodnutie krajského súdu za neodôvodnené ústavne konformným spôsobom, pretože krajský súd sa nevysporiadal so všetkými námietkami, ktoré boli uplatnené voči napádanému správne rozhodnutiu. Mal za to, že rozsudok krajského súdu neposkytuje odpoveď na zásadné časti žaloby - obzvlášť rozsiahlu skupinu dôkazov jednoznačne preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného plnenia spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o., nevysporiadáva sa ani s námietkou poukazujúcou na absenciu čo i len jedného dôkazu, ktorý by potvrdzoval záver daňovej správy a ani s námietkou poukazujúcou na nelogické hodnotenie dôkazov správnymi orgánmi a uvedeným postupom preto došlo k zásahu do jeho práva na spravodlivé konanie.
9. Sťažovateľ uviedol, že krajský súd síce čiastočne avšak nekomplexne reagoval na výpovede svedkov B., K., O. a H., resp. prehlásenia L. a S., či K. a B., avšak opomenul reagovať na výpovede štatutárneho zástupcu žalobcu, splnomocnenca spoločnosti BOLF STOCK, s. r. o. ako aj na celý rad listinných dôkazov, pričom neuviedol, na základe čoho sa stotožnil s názorom, že práce nevykonala BOLF STOCK, s. r. o., ktorej splnomocnenec bol na jednej stavbe aj odfotený aj táto fotografia je súčasťou administratívneho spisu. Krajský súd nereagoval na námietky sťažovateľa poukazujúce na zmätočnosť správnych rozhodnutí, na ich rozpornosť keď prvostupňový daňový úrad prijal záver, že zdaniteľné plnenia neboli realizované oproti názoru odvolacieho správneho orgánu ktorý priznal, že vykonanie prác bolo v niektorých prípadoch preukázané výpoveďami svedkov.
10. Sťažovateľ ďalej namietal, že krajský súd v rozsudku neuzal žiadne stanovisko k procesnému návrhu na doplnenie dokazovania vyžiadaním vyšetrovacieho spisu Krajského riaditeľstva PZ v Žiline. Vyšetrovateľ v danej veci vykonal dokazovanie za účelom vyšetrovania, či sporné stavebné práce boli realizované, pričom po vypočutí všetkých relevantných svedkov zistil, že všetky stavebné práce boli spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o., realizované a vykonané a uznesením sp. zn. KRP-120/2-VYS-ZA-2018 z 27. 2. 2019 trestné stíhanie v danej veci zastavil.
11. Podľa názoru sťažovateľa ak krajský súd prijal názor zhodný s finančnými orgánmi, že nárok na odpočet DPH nevznikol, a že uvedené rozhodnutia sú správne, dôvodiac dôvodným spochybnením dôkazov o dodaní služby, potom tak učinil len preto, že danú vec nesprávne právne posúdil a nekriticky prihliadol k záverom finančných orgánov, rozhodnutia ktorých sú zjavne nepreskúmateľné a nespravodlivé.
12. Sťažovateľ poukázal na to, že ak orgán prvého stupňa nepripustil záver, že by čo i len časť dôkazov potvrdzovala



Rozsudok krajského súdu napadol sťažovateľ včas kasačnou sťažnosťou, v ktorej uplatnil ako dôvod kasačnej sťažnosti, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S.s.p.).

vykonanie prác spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o., odvolací orgán v namietanom rozhodnutí už tento fakt priznáva, pričom túto okolnosť nijako nezohľadnil pri rozhodovaní. Krajský súd na uvedené priznanie žalovaného v rozhodnutí o odvolaní nereagoval, nevzhliadol v tomto tvrdení žiadny rozpor a osvojil si zjavne pozmenené tvrdenie žalovaného z pojednávania, že nebolo preukázané žiadne dodanie stavebných prác zo strany BOLF STOCK, s. r. o., aj keď v rozhodnutí o odvolaní sa tvrdí, že predsa len takéto dodanie stavebných prác preukázané bolo v niektorých prípadoch.

13. K nevykonaniu výsluchu M. M. v daňovom konaní sťažovateľ uviedol, že aj výsluch štatutárneho zástupcu spoločnosti je dôkazom v daňovom konaní a aj v správnom súdnom konaní. Mal za to, že odobrenie postupu finančných orgánov, ktoré toto právo účastníkovi konania upreli je zo strany krajského súdu nesprávne.
14. Ďalej sťažovateľ uviedol, že skutočnosť, že spoločnosť bola dňa 01. 10. 2014 zverejnená v zozname platiteľov DPH, u ktorých nastali dôvody zrušenia registrácie, nemá právny význam vo vzťahu k obdobiu roka 2013. Rovnako považoval za irelevantnú skutočnosť, že plnomocnenstvo na zastupovanie spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. predložil kontrolovaný subjekt, ako aj skutočnosť, že spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. bola dňa 06. 09. 2016 vymazaná z obchodného registra v dôsledku zlučenia.
15. K záveru žalovaného o nepredložení protokolov o odovzdaní prác sťažovateľ uviedol, že protokoly o odovzdaní stavieb ich generálnym dodávateľom boli riadne odovzdané, pričom z ich obsahu vyplýva, že dielo ako celok bolo zhotovené vrátane jeho časti, ktorou bol ako subdodávateľ poverený BOLF STOCK, s.r.o., pričom samotné vykonanie práce bolo zdokladované aj zápismi v stavebných denníkoch, k obsahu ktorých sa žalovaný nevyjadril.

16. Sťažovateľ namietal, že správca dane k veci vypočul všetkých svedkov, ale význam a obsah svedeckých výpovedí nehodnotil. Ani žalovaný nevzal do úvahy jednoznačné výpovede svedkov, pričom nijako neodôvodnil a nevyvetlil, prečo ich výpovede z obsahovej stránky nie sú relevantné, hoci vypovedajú zhodne a zhodne potvrdzujú, že stavebné práce vykonal BOLF STOCK, s. r. o. pre ktorú pracovali. Sťažovateľ namietal nelogické a zmätočné závery žalovaného, ktoré nie sú spôsobilé poprieť nesporné tvrdenie zástupcov BOLF STOCK, s. r. o. a aj THERMASTAV, s. r. o. o tom, že došlo k vykonaniu všetkých zdaniteľných plnení medzi týmito spoločnosťami tak, ako je to uvedené v jednotlivých daňových dokladoch, a ani len spochybníť výpovede vypočutých svedkov a predložených listinných dôkazov. Žalovaný neurobil nič preto, aby svoje závery podoprel aj nejakým vecným dôkazom.
17. Sťažovateľ mal za to, že v danom prípade boli naplnené materiálne i formálne podmienky na odpočítanie dane. K zdaniteľnému plneniu reálne došlo, plnenie bolo realizované medzi dvoma subjektami registrovanými na DPH, pričom poskytnutie tohto plnenia malo na oboch stranách obchodný význam a ekonomickú podstatu. V danej veci žalobca nepredložil ako dôkaz o realizovaní zdaniteľných plnení len faktúru, ale aj súbor na seba jednotlivito nadväzujúcich dôkazov, ktoré preukazujú dodanie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK s. r. o., čím si žalobca splnil svoje povinnosti preukázať reálne uskutočnenie obchodov a uniesť dôkazné bremeno týchto svojich tvrdení. Uskutočnenie všetkých zdaniteľných plnení potvrdil J. T., samotná spoločnosť BOLF STOCK s. r. o. podaním daňového priznania, účtovníčka BOLF STOCK, s.r.o. E. J. i štatutári spoločnosti THERMASTAV s. r. o.. Uskutočnenie zdaniteľných plnení bolo navyše preukázané vystavenými daňovými dokladmi a dodanými stavebnými denníkmi. Sťažovateľ sa v kasačnej sťažnosti podrobne vyjadril i k jednotlivým zdaniteľným plneniam. Uviedol, že plnenie zmluvy o dielo v rámci subdodávky spoločnosťou BOLF STOCK s. r. o., preukazujú aj čestné prehlásenia a následne vykonané výpovede konkrétne menovaných svedkov.
18. Sťažovateľ mal za to, že všetky dôkazy vyhodnotené v ich vzájomných súvislostiach umožňujú prijať jedine možný záver, že plnenia, ktoré boli poskytnuté spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. pre THERMASTAV, s. r. o. mali ekonomický základ, a boli realizované ako časť stavebných prác realizovaných v rámci subdodávateľských vzťahov, ktoré následne THERMASTAV, s. r. o. fakturovala jednotlivým obdávateľom obnovy bytových domov. So spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. boli uzatvorené zmluvy o dielo v rámci subdodávky, táto spoločnosť konala prostredníctvom zástupcu J.T., stavebné práce zrealizovala a na jednotlivých stavbách bola videná. Ak by žalovaný hodnotil tieto zhrmaždené dôkazy spôsobom vymedzeným v § 3 ods. 1, 2, 3 daňového poriadku musel by dospieť k rovnakému záveru, čo žalovaný neurobil nielen preto, že sa týmito ustanovenia neriadil, ale aj preto, že neoprávnene nadradil záujem štátu na výbere daní na úkor práva na spravodlivom výbere daní. Žalobca s poukazom na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 35Žf/1/2011 a sp. zn. 55Žf/137/2013 uviedol, že v danom prípade neexistuje žiadna okolnosť, ktorá by dovoľovala správcovi dane prijať



Sťažovateľ mal za to, že v danom prípade boli naplnené materiálne i formálne podmienky na odpočítanie dane. K zdaniteľnému plneniu reálne došlo, plnenie bolo realizované medzi dvoma subjektami registrovanými na DPH, pričom poskytnutie tohto plnenia malo na oboch stranách obchodný význam a ekonomickú podstatu.

záver o prítomnosti podvodnej alebo zneužívajúcej okolnosti na strane žalobcu.

19. V závere kasačnej sťažnosti sťažovateľ poukázal na to, že daňová kontrola vykonávaná v danej veci začala 21. 12. 2015 pričom posledný z úkonov zrealizovaných v danej veci bol vykonaný dňa 26. 10. 2017. Protokol z daňovej kontroly bol doručený až 04. 01. 2017, preto daňová kontrola bola vedená nezákonne a jej výsledky prejavujúce sa v obsahu protokolu z daňovej kontroly sú nezákonné a nemôžu byť podkladom pre rozhodnutie. Sťažovateľ zároveň uviedol, že daňová kontrola v danej veci trvala aj po vyhotovení protokolu, pretože daňový úrad vykonával dôkazy aj po spísaní protokolu. Namietal, že dĺžka daňovej kontroly presiahla jeden kalendárny rok a aj jej prerušenie bolo účelové. Navyše dôvody prerušenia konania sa netýkali predmetu napádaného rozhodnutia. Sťažovateľ poukázal v tomto smere na Nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29. 06. 2010.
20. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

#### IV. PRÁVNE NÁZORY KASAČNÉHO SÚDU

21. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 31. januára 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).
22. Kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 S.s.p. odôvodňuje svoje rozhodnutie v súdnej veci poukazom na svoj rozsudok sp. zn. 45Žfk/32/2020 z 01. 06. 2021 v prakticky totožnej veci rovna-

kých účastníkov (zdaňovacie obdobie august 2013), ktorého prevzatú časť ďalej uvádza (tam ako body 54-62, tu 23-31):

23. „54. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry ako aj preukázanie zaplatenia týchto súm pokladničnými alebo inými dokladmi a existencia iných listinných dôkazov nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane.
24. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcu dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie



Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane.

je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaním dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnotnosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

25. 56. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.
26. 57. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie, v rámci ktorého vypočul všetkých žalobcom navrhovaných svedkov. Pokiaľ žalobca namietal, že daňový úrad k veci vypočul všetkých svedkov, ale význam a obsah svedeckých výpovedí nehodnotil podľa jeho predstáv a ani žalovaný nevzal do úvahy jednoznačné výpovede svedkov, ktorí zhodne potvrdzujú, že stavebné práce vykonala spoločnosť BOLF STOCK, s. r. o. pre ktorú pracovali, kasačný súd uvádza, že vo vzťahu k preskúmanému rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane za kontrolované zdaňovacie obdobie august 2013 z výpovedí svedkov, ktorí mali stavebné práce, deklarované na sporných faktúrach vykonať ako živnostníci (subdodávatelia) nemožno zistiť, že boli realizované v uvedenom konkrétnom mesiaci a na konkrétnom bytovom dome. Je zrejme, že správca dane ani žalovaný nespochybnili materiálny základ žalobcom deklarovaných zdaniteľných plnení v zmysle predložených faktúr, ale vzhľadom na výsledky dokazovania vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. daňové orgány spochybnili reálne dodanie deklarovaných plnení osobou uvedenou na faktúrach. Kasačný súd sa preto nestotožnil s námietkou žalobcu poukazujúcou na zmätočnosť a rozpornosť finančných rozhodnutí, keď prvostupňový daňový úrad prijal záver, že zdaniteľné plnenia neboli realizované oproti názoru odvolacieho orgánu ktorý priznal, že vykonanie prác bolo v niektorých prípadoch potvrdené výpovedami svedkov, pretože tieto tvrdenia neboli preukázané žiadnymi inými dôkazmi. V účtovníctve živnostníkov, ktorí potvrdili vykonanie prác pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. sa nenachádzali žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., nemali žiadne zmluvy ani iné písomnosti preukazujúce výkon stavebných prác v mesiaci august 2013.
27. 58. K námietke žalobcu, že krajský súd v rozsudku nezaulaj žiadne stanovisko k procesnému návrhu na doplnenie dokazo-

vania vyžiadanim vyšetrovacieho spisu Krajského riaditeľstva PZ v Žiline kasačný súd uvádza, že zásadne nie je úlohou správneho (krajského) súdu, aby zisťoval skutkový stav či nanovo vyhodnocoval dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou naopak je posúdiť okrem iného to, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Kasačný súd zároveň dodáva, že daňové konanie a trestné konanie sú samostatnými konaniami, ktoré sa navzájom síce dopĺňajú, avšak sú na sebe nezávislé.

28. 59. Námietku žalobcu týkajúcu sa nevykonania výsluchu konateľa žalobcu M. M. v daňovom konaní vyhodnotil kasačný súd za nedôvodnú, poukazujúc na ust. § 45 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého má kontrolovaný daňový subjekt vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia (písm. c/), klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní (písm. e/), vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim (písm. f/). Taktiež podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku má kontrolovaný daňový subjekt možnosť vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly a podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku, ak predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve možnosť ich prerokovania so správcom dane. Najvyšší súd v súvislosti s uvedenou námietkou žalobcu poukazuje i na rozsudok sp. zn. 5Sžf 56/2016 zo dňa 1. februára 2018, v ktorom tam konajúci senát prijal právny názor, že: „Svedok môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu. Správca dane nemôže vypočúvať ako svedka osobu, ktorá je štatutárnym orgánom kontrolovaného daňového subjektu a v prípade, že správca dane predvolal konateľa spoločnosti ako svedka, došlo z jeho strany k administratívne mu pochybeniu, ktoré však nezakladá právo žalobcu uplatňovať si vo veci svedočné.“
29. 60. Kasačný súd považoval za nedôvodnú i námietku žalobcu týkajúcu sa nezákonnosti vedenia daňovej kontroly a nezákonnosti výsledkov uvedených v obsahu protokolu z daňovej kontroly. V posúdení dodržania zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly sa stotožnil so záverom krajského súdu vyjadreným v bode 15. odôvodnenia rozsudku. K tvrdeniu žalobcu, že daňová kontrola v danej veci trvala aj po vyhotovení protokolu, pretože správca dane vykonával dôkazy aj po spísaní protokolu kasačný súd uvádza, že daňová kontrola je ukončená doručením protokolu. Podľa § 68 ods. 1 daňového poriadku nasledujúci deň po dni doručenia protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole začína vyrubovacie konanie. Podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku, ak daňový subjekt podá písomné pripomienky k výsledkom zisteným daňovou kontrolou a predloží dôkazy správca dane vykoná dokazovanie vo vyrubovacom konaní. S poukazom na uvedené, kasačný súd vyhodnotil argumentáciu žalobcu za irelevantnú.
30. 61. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že skutočnosť, ktorými žalobca v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietskami, ktoré namietať už v administratívnom konaní i v žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Pokiaľ žalobca namietať nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietskami žalobcu, kasačný súd poukazuje na konštantnú judikaturu Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06), v zmysle ktorej všeobecný súd (ani kasačný) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.
31. 62. Kasačný súd sa preto stotožnil so záverom krajského súdu a daňových orgánov v tejto veci, že neunesením dôkazného bremena zo strany žalobcu, sa pochybnosti o reálnosti dodania služieb spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. žalobcovi, stali relevantným dôvodom pre neuznanie nároku žalobcu na vrátenie fakturovanej DPH. A to z dôvodu nespĺnenia zákonných podmienok na odpočet podľa § 19, § 49 a § 51 zákona o DPH, ktoré viažu priznanie nároku na odpočítanie DPH na vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o., čo však v danej veci v zdaniteľnom období august 2013 ani po vykonanom rozsiahlom dokazovaní finančnými orgánmi, nebolo jednoznačne preukázané.“
32. Kasačný súd k vyššie citovaným záverom dodáva, že nespochybňuje možnosť uskutočniť práce subdodávateľsky ako ani to, že zmluva o dielo medzi tvrdeným dodávateľom a ďalšími osobami vykonávajúcimi stavebné práce nemusí byť písomná a vykonanie prác na základe ústnej dohody nie je právnym poriadkom zakázané, avšak to nezabavuje sťažovateľa povinnosti preukázať uskutočnenie prác (zdaniiteľného obchodu) práve na faktúrach deklarovaným dodávateľom, teda spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o.. Sťažovateľ preto musí znášať následky dôkaznej núdze pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane, do ktorej sa týmto dostal. Sťažovateľ síce tvrdil, že vykonanie prác spoločnosťou skontroloval a tieto napokon aj prevzal, keďže dielo musel odovzdať objednávateľovi prác, toto tvrdenie však nepodložil žiadanými dôkazmi (nepredložil dôkaz preukazujúci kto, kedy a v akom rozsahu práce vykonal a kto ich prevzal, pričom stavebný denník tieto skutočnosti nepreukazoval) a odvoláva sa najmä na to, že stavebné práce vykonané boli, čo však spochybnené nebolo.
33. Sťažovateľ poukazoval na výpovede svedkov Ľ. B., F. B., P. K., Bc. M. O. a L. H., ktorí zhodne potvrdili, že práce vykonal pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o.. Avšak vyššie uvedené podnikatelia nemali v účtovníctve žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., nedisponovali žiadanými zmluvami ani inými písomnosťami súvisiacimi s výkonom prác. Svedok F. B. navyše uviedol, že spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. nepozná, pozná iba pána T. Vyššie uvedení svedkovia (okrem Ľ. B.) potvrdili, že za vykonané práce nedostali zaplatené, resp. niektorým boli vyplatené iba zálohové platby. Bez významu nie je ani skutočnosť, že pán T. dňa 06. 06. 2016 pred správcom dane nevedel uviesť (a to ani dodatočne) mená osôb, ktoré mali pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. stavebné práce vykonať. Spoločnosť BOLF STOCK pritom ne-

mala ani vlastné materiálne - technické zabezpečenie. Napokon aj príjmy z deklarovaného dodania stavebných prác boli vyššie uvedenou spoločnosťou spoločnosťou priznané až dodatočne, po začatí daňovej kontroly u sťažovateľa.

34. Svedkovia P. K. a J. B. /dodávatelia sťažovateľa/ tvrdili, že informáciu o tom, že na dodaní prác sa podieľala spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. sa dozvedeli iba z počutia; J.S. uviedla, že na obnove bytového domu pracoval J. T. z firmy BOLF STOCK, s.r.o. jej povedal pán M.; E.K. nevedela, či pán T. pracuje za spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., ani koľko ľudí mohlo pre túto spoločnosť pracovať na iných bytových domoch. Vzhľadom na skutočnosti vyplývajúce z obsahu týchto výpovedí možno prisvedčiť záveru správneho súdu, že v danom prípade sa jedná iba o sprostredkované informácie.
35. Vo vzťahu k čestným prehláseniam T. L., vedúceho predajne GARBIAR Stavebniny, s.r.o. a P. S., ktorí prehlásili, že J. T. bol splnomocnený preberať materiál pre firmu THERMASTAV, s.r.o. považoval kasačný súd za potrebné uviesť, že z obsahu týchto nevyplýva, kto je dodávateľom stavebných prác, iba skutočnosť, kto pre sťažovateľa vyzdvihol stavebný materiál.
36. Pozornosti kasačného súdu neunikla ani skutočnosť, že čestné vyhlásenia predložené žalobcom vykazujú veľkú mieru tožnosti nielen v ich obsahu, ale aj vo vzťahu k ich formálnej stránke, a to napriek skutočnosti, že každá z dotknutých osôb tvrdila, že čestné vyhlásenie vyhotovila a podpísala samostatne. V spojení s vyššie spomínanými závermi (u svedkov K., B., S. a K. sa jednalo o sprostredkovanú informáciu, pričom svedok F. B. spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. nepoznal) sa kredibilita predložených čestných vyhlásení kasačnému súdu javí prinajmenšom sporná.
37. Kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj argumentáciu sťažovateľa, týkajúcu sa neprimeraného rozloženia dôkazného bremena. K uvedenému kasačný súd konštatuje, že judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intencióch, **teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o realite takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov.** Kasačný súd príkladom poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Aplikácia sťažovateľom citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej. Nemožno preto ako opodstatnené vyhodnotiť námietky sťažovateľa týkajúce sa neúmerneho prenosu dôkazného bremena.
38. Kasačný súd má za to, že sťažovateľom predložené dôkazy ani vykonané dokazovanie nepreukazujú, že k zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie september 2013 skutočne došlo tak, ako to sťažovateľ deklaroval. Kasačný súd dospel rovnako ako krajský súd k záveru, že sťažovateľ nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov (vykonanie stavebných prác) tak, ako boli fakturované deklarovaným dodávateľom, pričom nebolo preukázané ani ich vykonanie iným platiteľom dane. Kasačný súd dodáva, že tak ako žalovaný, ani krajský súd nespochybnil reálne vykonanie prác, spochybnené bolo ich vykonanie spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o. a s tým spojené právo sťažovateľa na odpočítanie dane.
39. K námietke porušenia práva na spravodlivý proces v kontexte s § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. kasačný súd uvádza, že aj táto námietka nie je dôvodná. Rozsudok správneho súdu je presvedčivo odôvodnený, reaguje na všetky podstatné žalobné námietky sťažovateľa. Do práva na spravodlivý súdny proces však nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov. Právo na spravodlivý súdny proces neznamená ani právo na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami a právnymi názormi. Do obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd nepatrí ani právo účastníka konania vyjadrovať sa k spôsobu hodnotenia ním navrhnutých dôkazov súdom, prípadne sa dožadovať ním navrhnutého spôsobu hodnotenia vykonaných dôkazov, resp. toho, aby súdy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných predpisov, ktorý predkladá účastník konania. ■



**POZNÁMKA:** V právnych veciach horeuvedených účastníkov konania týkajúcich sa rozhodnutí správcu dane o vyrúbení rozdielu na dani z pridanej hodnoty išlo o súdne konania, ktoré v konaní pred kasačným súdom neboli všetky ukončené pred 1. augustom 2021, kedy zahájil svoju rozhodovaciu činnosť Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Už predtým najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudkoch č. k. 4Sžfk/32/2020 z 1. júna 2021 a 4Sžfk/64/2019 z 10. septembra 2020 rozhodol tak, že zamietol kasačné sťažnosti sťažovateľa (žalobcu) THERMASTAV, s.r.o. Z pohľadu právnej stability aj vo sfére daňového práva bolo dôležitým sledovať, aké právne závery prijímá senát Najvyššieho správneho

súdu Slovenskej republiky pri posudzovaní skutkovo a právne identických otázok. V tomto smere je dôležitým nielen publikovaný rozsudok NSS SR z 31. januára 2022, ale aj ďalší rozsudok NSS SR č.k. 1Sžfk/51/2022 z 2. februára 2022 v obsahovo zhodnej právnej veci dotýkajúcej sa však iného zdaňovacieho obdobia sťažovateľa THERMASTAV, s.r.o.. Najvyšší správny súd uvedeným rozsudkom z 2. februára 2022 zrušil rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/73/2018-61 z 19. 11. 2018 a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Krajský súd v Žiline uvedeným rozsudkom procesným postupom podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP zrušil preskúmané rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky a vec vrátil žalovanému na

ďalšie konanie a to s pokynmi na vykonanie ďalšieho dokazovania. NSS SR tak v obsahovej zhode s právnou argumentáciou v obsiahnutom rozsudku č. k 2Sžfk/65/2019 z 31. januára 2022 položil dôraz na dôkaznú povinnosť daňového subjektu pri preukazovaní jeho nárokov na odpočítanie DPH a potvrdil tak kontinuitu s právnymi závermi Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na danú právnu problematiku. Uznesenie Najvyššieho správneho súdu SR č. k. 4Sžk/28/21 z 14. decembra 2021 vytvára procesnoprávny priestor pre možnosť zmeny právnej žaloby proti inému zásahu orgánu verejnej správy, pri plnom rešpektovaní procesných podmienok princípu zákazu denegatio iustitiae.

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

## METODICKO-LEGISLATÍVNA KOMISIA PRE DPFO

Na posledných zasadnutia MLK pre DPFO sa členovia komisie zaoberali najmä podnetmi z praxe. Diskutovali o možnosti poskytovania finančných príspevkov na stravovanie (rovnako aj gastrolístkov) pozadu, pričom zosumarizovali aj niekoľko argumentov obhajujúcich túto možnosť. Diskusia sa rozšírila aj o problematiku finančného príspevku na stravovanie poskytovaného konateľovi. Členovia MLK pre DPFO sa zhodli na tom, že tieto témy sú vhodné na diskusiu na

Metodických dňoch k dani z príjmov a účtovníctvu. Ďalšie podnety z praxe sa týkali pitného režimu zamestnancov a to aj v súvislosti so zálohovaním jednorazových obalov na nápoje. Členovia komisie diskutovali o návrhu na legislatívnu úpravu týkajúcu sa mikrodaňovníka, ktorú v prípade, že bude možnosť zapojiť sa do legislatívneho procesu k novele zákona o dani z príjmov, plánujú členovia komisie predložiť v rámci MPK. **Vedúca: PhDr. Ľubica Dumitrescu**

## METODICKO-LEGISLATÍVNA KOMISIA PRE DPPO

Členovia MLK pre DPPO, ktorí pripravovali pripomienky k predbežnej informácii sa zúčastnili aj konzultácií k predbežnej informácii k novele zákona o dani z príjmov, ktorej zámerom je transpozícia smernice ATAD 1, pričom sa do zákona o dani z príjmov navrhuje zaviesť pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov. Zároveň členovia komisie vyvíjajú aktivitu smerujúcu k vyvolaniu neformálnej online diskusie s autoritami na tému § 13c – Oslobodenie príjmov z predaja obchodných podielov a akcií. Čle-

novia komisie MLK pre DPPO sa aktívne zapojili do pripomienkovania Návrhu usmernenia k § 5 ods. 7 písm. o) zákona o dani z príjmov. V máji 2022 zosumarizovali členovia MLK pre DPPO priebežne zozbierané pripomienky k novele zákona o dani z príjmov, ktoré adresovali na MF SR. Zároveň členovia komisie MLK pre DPPO poslali na MF SR aj návrhy na úpravu daňových zákonov v súvislosti s poskytovaním pomoci odídencom z Ukrajiny. **Vedúca: Ing. Mária Janušková**

## METODICKO-LEGISLATÍVNA KOMISIA PRE ÚČTOVNÍCTVO

Na aprílovom zasadnutí MLK pre účtovníctvo boli členovia komisie oboznámení s odpoveďou p. Horváthovej z MF SR na otázku týkajúcu sa interpretácie § 19 ods. 4 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v súvislosti s povinnosťou overenia účtovnej závierky auditorom neziskovej účtovnej jednotky, ktorá je prijímateľom podielu zaplatenej dane. Členovia MLK pre účtovníctvo sa zaoberali podnetom v súvislosti s núdzovým stavom a obmedzením platieb v hotovosti. Komisia sa zapojila aj do konzultácií k pred-

bežnej informácii k novele zákona o účtovníctve, ktorej zámerom je implementácia smernice EÚ v súvislosti s tzv. public country-by-country reporting. Aktuálne členovia komisie pripravujú pripomienky v MPK k paragrafovému zneniu návrhu zákona o účtovníctve, pričom plánujú predložiť aj návrhy nad rámec zámeru novely zákona. Členovia komisie pravidelne diskutujú o e-faktúre. V tejto súvislosti sa zameriavajú najmä na zmeny, ktoré by mohli mať vplyv na vedenie účtovníctva. **Vedúci: Mag. Branislav Kováč**

## MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Na aprílovom zasadnutí Metodicko-legislatívnej komisie pre DPH, spotrebné dane a clo členovia viedli diskusiu k metodickým podnetom a otázkam z aplikačnej praxe v oblasti DPH. Venovali sa najmä iniciatívnym návrhom zo strany odbornej verejnosti a členov na legislatívno-právnu úpravu týkajúcu sa humanitárnej pomoci poskytovanej daňovými subjektami v súvislosti s vojnovým konfliktom na Ukrajine, problematike uplatnenia DPH na vzdelávaciu činnosť u neziskových organizácií, výkladu vybraných judikátov Súdneho dvora EÚ v oblasti DPH (dôkazného bremena odberateľa) a ich uplatnenia v aplikačnej praxi. Komisia sa zaoberala výberom a schvaľovaním tém k pripravovanej diskusii so zástupcami MF SR a Finančnej správy na platforme metodicko-legislatívnej komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť

DPH pri MF SR, a tém k diskusnému podujatiu Metodické dni k správe daní a DPH, ktoré sa uskutočnili v dňoch 13. a 14. júna 2022. Členovia diskutovali témy z oblasti DPH k diskusnému podujatiu organizovanému KDP ČR a SKDP, ktoré sa uskutočnilo v dňoch 19. a 20. mája 2022 v Českej republike za účasti zástupcov MF SR, Finančnej správy a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky: "Prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník" a „Praktické problémy spojené s DPH podvodní typu mis-sing trader“. Na zasadnutí komisie, ktoré sa konalo v máji, sa diskutovali metodické podnety a otázky týkajúce sa problematiky odpočítania dane a preukazovania pri obstaraní IT služieb a reklamných služieb, odpočítania dane pri službách obstaraných pred vznikom obchodnej spoločnosti, a ďalšie. **Vedúci: Ing. Milan Vargan**

## MLK PRE SPRÁVU DANÍ A MIESTNE DANE

Členovia Metodicko-legislatívnej komisie pre správu daní a miestne dane sa stretli na zasadnutí komisie v apríli. Komisia sa venovala metodickým podnetom týkajúcim sa rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu pri odpočítaní dane v kontexte novších judikátov európskeho súdneho dvora a príprave odborného programu na diskusné podujatie daňových poradcov, Metodické dni SKDP, ktoré boli v tomto roku zamerané na oblasť správy daní a DPH. Za oblasť správy

daní sa v rámci tejto prípravy diskutovali témy týkajúce sa náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, 10-ročnej lehoty na zánik práva vyrubiť daň a 3- mesačnej lehoty na vydanie rozhodnutia podľa Daňového poriadku. V súvislosti so zavedením e-doručovania dokumentov zo strany Finančnej správy od 1. januára 2022 boli členovia vyzvaní na zaslanie podnetov a skúseností zo svojej aplikačnej praxe. **Vedúca: PhDr. Ľubica Dumitrescu**

# Konferencia k daňovým kontrolám

**9. mája boli mnohí z vás účastní už druhej konferencie k daňovým kontrolám, na ktorej boli okrem indexu daňovej spoľahlivosti diskutované mnohé praktické problémy s ktorými sa stretávame pri daňových kontrolách:**

- Dĺžka daňovej kontroly
- Daňová kontrola vs. miestne zisťovanie
- Sťažnosť ako účinný prostriedok ochrany v daňovom procese
- Dôkazné bremeno daňového subjektu a správcu dane
- Výsluch svedka
- Vysporiadanie sa s námietkami daňového subjektu
- Nevyváženosť lehôt a dôsledky ich nedodržania

Veľmi pekne ďakujeme za vyjadrenia k témam panelistom: JUDr. Ing. Miriam Galandovej (daňová poradkyňa), doc. JUDr. Ing. Matejovi Kačaljakovi, PhD. (Právnická fakulta UK), JUDr. Petre Príbelskej, PhD. (sudkyňa NSS SR) a zástupcom FR SR: Ing. Ľubici Murínovej, Ing. Stanislave Klimentovej, Mgr. Rastislavovi Trzaskowskemu, Ing. Vladimíre Prítelovej, Ing. Beate Jarošovej a JUDr. Jane Ježkovej.

Radi sme privítali aj prezidenta FR SR - Ing. Jiřího Žežulku, ktorému prítomní adresovali podnety a požiadavky.

Z veľkej časti sa diskusie zúčastnili aj samotní účastníci, ktorí toto fórum využili na prezentáciu svojich skúseností z praxe.



**Radi by sme konferenciu organizovali aj v budúcnosti a pomohli tak priblížiť skúsenosti všetkých zúčastnených. Tešíme sa na Vaše podnety.**

# CFE zasadanie

Po dvoch rokoch sa stretli zástupcovia SKDP s kolegami z celej Európy na spoločných stretnutiach v rámci CFE.





# Česko-slovenské fórum

V dňoch 19. a 20. mája sa konal diskusný seminár daňových poradcov, sudcov NSS a zástupcov MF a finančných správ z Českej republiky a Slovenska. V úvode vystúpili zástupcovia minister-

stiev financií a finančných správ z ČR a SR k aktuálnemu stavu a vývoju daňovej legislatívy.

Česko-slovenské fórum je každoročne príležitosťou nielen na skvelú odbornú diskusiu, ale

tiež k nadviazaniu procesných aj osobných kontaktov.

Za SKDP sme tento rok privítali vzácných hostí: Ing. Jiřího Žežulku – prezidenta FR SR a zástupcov MF SR: Ing. Františka

Cséfalvaya, Ing. Janu Herkovú, Ing. Evu Mihálovú a JUDr. Filipa Richtera. Názory Najvyššieho správneho súdu SR reprezentoval JUDr. Juraj Vališ. Všetkým pekne ďakujeme za účasť a diskusiu.



# Konferencia k transferovému oceňovaniu

Na konferencii sme s lektormi diskutovali o správnej aplikácii transferového oceňovania. Diskutujúcimi

lektormi boli: Ing. Tomáš Janoušek (daňový poradca), JUDr. Dušan Misároš (advokát), Ing. František

Cséfalvy (MF SR), Ing. Silvia Karelová (FR SR), JUDr. Juraj Vališ (sudca NSS SR).



## Výzva MH SR na poskytovanie poradenských služieb



Dovoľujeme si dať Vám do pozornosti výzvu MH SR na predkladanie **žiadostí o zaradenie do databázy poradcov**, ktorí budú poskytovať poradenské služby pre malé a stredné podniky v zmysle **zákona o riešení hroziaceho úpadku**.  
[Podrobnosti nájdete TU.](#)

## Projekt SPOLUPRÁCA

Dovoľujeme si dať Vám do pozornosti **projekt SPOLUPRÁCA**, ktorý si kladie za cieľ zintenzívniť spoluprácu medzi skúsenými daňovými poradcami a novými kolegami. Budeme radi, ak sa do projektu zapojíte a bude pre Vás prínosom.



SKDP | SLOVENSKÁ KOMORA DAŇOVÝCH PORADCOV

PROJEKT SPOLUPRÁCA  
SKÚSEŇÍ VS. ZAČIATOČNÍCI

## Priestory SKDP



Opätovne upozorňujeme na možnosť využitia priestorov SKDP na stretnutia s klientmi. V prípade záujmu stačí informovať **kanceláriu SKDP** a dohodnúť si termín.

## Tax advisers award

Aj v roku 2022 sme pre študentov vysokých škôl pripravili už 5. ročník súťaže **TAX ADVISERS AWARD**, ktorá je prehliadkou vysokoškolských študentských záverečných prác s cieľom predstaviť ich odbornej verejnosti. Prehliadka je organizovaná v spolupráci s katedrami slovenských vysokých škôl, na pôde ktorých ocenené práce vznikli. Tešíme sa na zaujímavé témy a ich spracovania.



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