

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

doc. JUDr. Ing.
Matej Kačaljak, PhD.

**Vybrané problémy v praxi transferového
oceňovania na Slovensku**

Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo

**Vybrané aspekty pripravovanej novely zákona
o DPH - ďalšia etapa boja proti daňovým podvodom**

Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo
JUDr. Toško Beran

**Oznamovanie údajov z vyhotovovaných
a prijatých faktúr finančnej správe v reálnom čase**

Judikát

**Esenciálne náklady pri dani z príjmu
právnických osôb**

Judikát

**Povinnosť správcu dane umožniť
daňovému subjektu vykonanie dokazovania**

SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV



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

– zodpovedný za oblasť dane z príjmov

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

– 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: 70 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 36

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:

15. 9. 2021

Dátum vydania: 20. 9. 2021

Príhovor

**Mgr. et Mgr. Mojmir Beňo**

MF SR

Vážené čitateľky, vážení čitatelia,

úvodom mi dovoľte vyjadriť moje osobné potešenie, že prostredníctvom Bulletinu je vám umožňované oboznamovať sa s názormi renomovaných odborníkov na rôzne oblasti daňového práva, ako aj so zaujímavými rozhodnutiami súdov. Verím, že od svojho vzniku tento časopis prispel k rozšíreniu obzorov poznania každého, kto si prečítal aspoň jedno jeho číslo, a som presvedčený, že tomu bude tak i tentoraz.

V aktuálnom čísle sa venujeme opäť viacerým oblastiam.

V prvom príspevku, venovanému téme transferového oceňovania, kolektív autorov v zložení Doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD., Mgr. Peter Rakovský, PhD† a Mgr. Andrej Choma načrtáva najpodstatnejšie koncepčné body, ktoré by podľa ich odborného názoru mali byť zohľadňované v procese preskúmania správnosti metodiky transferového oceňovania daňovníka, ako aj v procese preskúmania správnosti postupu správcu dane v súdnom konaní. Žiaľ, je mimoriadne smutné, že Peter Rakovský, skvelý odborník, ktorý sa finančnému právu venoval s veľkým nadšením, sa už jeho publikácie v Bulletine nedožil. Česť jeho pamiatke!

V ďalšom príspevku zameranom na oblasť dane z pridanej hodnoty analyzujem jednu z nosných tém aktuálnej novely zákona o DPH. Nie je prekvapením, že vláda vyhlásila vojnu daňovým únikom, v dôsledku ktorých štátna kasa každoročne prichádza o množstvo prostriedkov, ktoré by mohli byť efektívne použité na financovanie skvalitnenia poskytovania základných potrieb spoločnosti. Z uvedeného dôvodu sa v zákone o DPH navrhuje zaviesť oznamovacia povinnosť pre platiteľov dane, týkajúca sa všetkých ich bankových účtov, ktoré používajú v súvislosti s výkonom podnikania, ktoré je predmetom DPH v tuzemsku. Nadväzne, na zabezpečenie jej efektívneho plnenia, sa navrhuje precizovať inštitút ručenia za daň. V neposlednom rade sa aktuálnou novelou navrhuje ustanoviť v určitých situáciách možnosť platiteľa využiť inštitút rozdelenej platby (tzv. split payment) a vyhnúť sa tak uplatneniu ručenia za daň.

V poslednom odbornom príspevku sa spolu s JUDr. Toškom Beranom, riaditeľom odboru legislatívy finančnej správy a správy daní na Ministerstve financií SR, venujeme mimoriadne aktuálnej a na verejnosti diskutovanej problematike, konkrétne oznamovaniu údajov z vyhotovovaných a prijatých faktúr finančnej správe v reálnom čase, známej aj ako „e-faktúra“. Cieľom príspevku je nielen objasniť dôvody zavedenia tohto opatrenia, ktoré vyplývajú z pripravovaného návrhu zákona, ale aj podstatným spôsobom priblížiť pripravovanú právnu úpravu.

V pravidelnej časti venovanej judikátom JUDr. Pavol Nad', predseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, tentoraz pre vás pripravil rozbor rozsudku Nejvyššího správního soudu České republiky k problematike dane z príjmov právnických osôb. Nielenže ide o mimoriadne zaujímavú a prínosnú analýzu, ale je potrebné uviesť, že česká judikatúra zaiste predstavuje cenný zdroj inšpiratívnych poznatkov nielen pre rozhodovaciu prax správneho súdnictva na Slovensku, ale aj pre orgány finančnej správy.

Taktiež je v tejto rubrike podrobne analyzované aj aktuálne uznesenie veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k problematike dokazovania v daňovom konaní. Z tohto rozhodnutia vyplýva, že správca dane musí akceptovať dôkazné návrhy platiteľa dane z pridanej hodnoty, zamerané na preukázanie realizácie ním tvrdeného priebehu zdaniteľného plnenia, z ktorého si uplatňuje právo na odpočítanie dane, ako aj na jeho dobromyseľnosť pri výkone podnikania.

Prajem vám príjemné a najmä prínosné čítanie!

Hlavné témy

4 Otázky pre predsedu Najvyššieho správneho súdu – Dr. Naďa

6 Vybrané problémy v praxi transferového oceňovania na Slovensku

doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.

11 Vybrané aspekty pripravovanej novely zákona o DPH - ďalšia etapa boja proti daňovým podvodom - nový nástroj v boji proti daňovým únikom

Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo

17 Oznamovanie údajov z vyhotovovaných a prijatých faktúr finančnej správe v reálnom čase

Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo
JUDr. Toško Beran

23 Najvyšší správny súd Českej republiky – esenciálne náklady pri dani z príjmu právnických osôb

Judikát

26 Povinnosť správcu dane umožniť daňovému subjektu vykonanie dokazovania

Judikát

Rubriky

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP	34
Zo života SKDP	35

Pokyny pre autorov:

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

Otázky pre predsedu Najvyššieho správneho súdu – Dr. Nad'a

S účinnosťou od 1. januára 2021 bol ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „NSS“), ktorý je vrcholným súdnym orgánom vo veciach správneho súdnictva a má zabezpečovať jednotu a zákonnosť rozhodovania. Svoju činnosť začal vykonávať od 1. augusta 2021. Na čele Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky je predseda JUDr. Pavol Nad'a. Ako jeho prvý predseda od svojho vymenovania 18. mája 2021 intenzívne pracoval na jeho administratívnom zabezpečení.

Sme veľmi poctení, že aj napriek svojej pracovnej vyťažnosti aj naďalej s nami spolupracuje ako člen redakčnej rady bulletinu SKDP. Dovolili sme si preto požiadať ho o odpovede na otázky pre našich čitateľov:

? Ako vnímate svoju pozíciu predsedu NSS a hlavné úlohy, ktoré vám z nej vyplývajú?

Vaša otázka veľmi úzko súvisí s tým, čo som prežíval po 8. marci 2021, keď mi bolo predsedom Súdnej rady SR oznámené, že v prípade môjho súhlasu ma spolu s ďalším členom súdnej rady mienia navrhnúť ako kandidáta na historicky prvého predsedu NSS. Musel som rýchlo potlačiť stav prekvapenia z takejto situácie a uvažovať, či to mám byť naozaj ja, kto dokáže ponúknuť správne-mu súdnictvu na Slovensku riešenia smerujúce k naplneniu predstavy ústavodarcu a zákonodarcu o zriadení NSS. Premietol som si v spomienkach moje roky na prokuratúre, advokácii a v justícii, kde som od roku 2006. Najmä v súvislosti s touto mojou širšou právnickou skúsenosťou som dospel k presvedčeniu, že by som mohol byť predsedom súdu, ktorý bude rozumieť hlasom sudcov, ktorí môžu na NSS prichádzať z rôz-



nych právnických prostredí. Už moje prvotné skúsenosti z prvých dní fungovania súdu po 1. auguste tohto roku mi dali za pravdu, že to nebolo bezvýznamné kritérium pre vlastné vyhodnotenie mojej novej kandidatúry. Svoju pozíciu predsedu NSS teda vnímam ako pozíciu manažéra, ktorý má spájať, v odbornej rovine prispievať k zjednocovaniu judikatúry správnych súdov a snažiť sa zároveň o to, aby kvalitné rozhodnutia NSS boli užitočné aj v zbierke jeho rozhodnutí. V tejto línii uvažovania o riadení súdu sa budem snažiť využiť potenciál všetkých sudcov v záujme občanov našej krajiny.

? Spolupodielali ste sa aj na príprave legislatívnej úpravy NSS? Ste s ňou spokojný?

Môžem povedať, že s obsahom zmeny Ústavy SR vo vzťahu k správne-mu súdnictvu treba vysloviť spokojnosť. Ide predovšetkým o to, že do Ústavy SR bolo zakotvené postavenie NSS SR s ústavne garantovanými právomocami obsiahnutými v čl. 46 ods. 2 a čl. 142.

Tieto právomoci, ktoré sú v prospech občanov Slovenska a ďalších subjektov práva, by teda mohli byť tomuto súdu odňaté iba prípadnou ďalšou zmenou ústavy, na čo v demokraticky usporiadanej spoločnosti nemôže byť reálny dôvod. Je to stav právnej stability pre subjekty práva, čo bolo následne rozpracované vo vykonávacom zákone k zmene ústavy. Zároveň však treba poznamenať, že predovšetkým Správny súdny poriadok si už vyžaduje isté zmeny týkajúce sa tak konania pred krajskými správnymi súdmi, ako aj kasačného konania. Pri formulovaní návrhov na obsah predmetných zmien uvedeného zákona chce byť plénum NSS aktívne prítomné.

? Čo Vás najviac prekvapilo v uplynulých mesiacoch kedy ste pracovali na zriadení NSS SR?

Predovšetkým ma milo prekvapilo množstvo pozitívnych reakcií zo strany právnickej obce, médií aj občanov na vznik a úlohy NSS. Menej ma však potešilo obrovské množstvo problémov právnej, administratívnej a technickej povahy, ktoré sme spolu s vedúcou kanceláriou NSS museli prekonávať v období mesiacov jún a júl, aby súd mohol začať fungovať. Od môjho menovania sme mali iba 74 kalendárnych dní na spustenie činnosti súdu, a to zo stavu nula, keď súd nemal okrem osoby predsedu a zákonnej úpravy absolútne nič. Začal som si zapisovať kľúčové spomienky na konkrétne udalosti z tohto obdobia, ktoré možno raz zverejním.

? Z médií vieme, že boli aj chvíle kedy ste sa obávali, že sa to nepodarí. Sú od 1. augusta 2021 však už vykonáva svoju agendu. Podarilo sa všetko úspešne eliminovať, alebo sa ešte stále vysporiadavate s problémami?

Boli naozaj situácie, keď sme spolu s najbližším okruhom mojich spolupracovníkov v Kancelárii NSS cítili, že ak sa v priebehu niekoľkých dní nepodarí vyriešiť istý konkrétny dielčí krok v našich povinnostiach, celý projekt sa môže z časového hľadiska zmaríť. Išlo najmä o administratívne vydokladovanie všetkých požiadaviek Ministerstva financií SR pre vydanie rozpočtového opatrenia, ktorým boli NSS uvoľnené finančné prostriedky zo štátneho rozpočtu. Dodržanie termínu danej kľúčovej úlohy úzko súviselo s následnou právnou možnosťou verejného obstarávania na nákup počítačovej techniky, zariadenia kancelárie súdu, prijímania zamestnancov a ďalších procesov nevyhnutných pre vytvorenie pracoviska súdu.

Teraz sme už za bodom zlomu, teda akékoľvek pochybnosti o vzniku inštitúcie sú už zažehnané. Boli prijaté všetky základné právne dokumenty NSS – rozvrh práce, rokovací poriadok pléna, organizačný poriadok kancelárie súdu atď. Zároveň sme prevzali všetky nerozhodnuté veci z NS SR v počte takmer 2000 spisov, na pracovisko nastúpilo 16 sudcov a ďalších 5 očakávame v priebehu augusta 2021. Súd má k 1. augustu 2021 62 zamestnancov, ku ktorým pribudne v auguste spomínaných 5 sudcov a do konca septembra ďalších 13 asistentov. Ďalšie dopĺňanie personálu správy súdu má vyústiť do počtu 100 zamestnancov. Predpokladám, že sa tak stane najneskôr do konca roka 2021. Všetky kľúčové pozície v správe súdu sú už však obsadené.

? **Ste prirovnávaný k českému Dr. Baxovi, ktorý zakladal český Nejvyšší správní soud a bol mimoriadne úspešný. Stretli ste sa s ním, príp. Vám dal nejaké rady?**

Veľmi si vážim prácu pána Dr. Baxu pre české správne súdnictvo, ale aj pre naše, pretože ním prezentované právne názory sú vzhľadom na príbuznosť procesnej úpravy správneho súdnictva v ČR a SR bez výhrad použiteľné aj u nás. Rovnako treba spomenúť osobu súčasného predsedu NSS ČR Dr. Mazanca. Ide o autority správneho súdnictva, ktoré vybudovali za riekou Morava špičkový NSS. Moje snaženie bude smerovať k jasnému cieľu, aby sme sa spolu s kolegami v pléne NSS SR čo najskôr priblížili k úrovni rozhodovania a fungovania tohto nášho „bratského“ súdu. S oboma páňmi som sa už v minulosti

stretol, avšak naše prvé stretnutie po mojom menovaní sa len pripravuje.

? **V čom očakávate najväčší prínos NSS a v čom budú jeho najväčšie výzvy?**

Istota občanov, že existuje tzv. dom ochrany ich subjektívnych práv pred verejnou mocou je v súčasnosti najviac skloňovaná téma, pretože bolo dôležité zriadenie NSS. Je to však len všeobecné konštatovanie, ktoré treba premeniť na drobné. Spoločnosť najmä právnická obec od nás podľa mňa právom očakáva, že zabezpečíme rýchlejšie a kvalitnejšie rozhodovanie v kasačných veciach, že nastavíme predvídateľnú judikatúru a že **Zbierka rozhodnutí NSS SR bude obsahovať stabilne a zároveň progresívne pôsobiace právne vety judikátov vo sfére hmotného aj procesného správneho práva.** V disciplinárnej súdnej agende od nás nesporne budú sudcovia, prokurátori, notári a exekútori očakávať spravodlivé rozhodnutia o ich disciplinárnych previneniach vydané v primeranej lehote. Rovnaké požiadavky nesporne budú mať aj navrhovateľa v disciplinárnych veciach. Agenda kontroly ústavnosti a zákonnosti volieb do orgánov územnej samosprávy a rozhodovanie v právnych veciach presakujúcich do politiky, ako je napr. konanie vo veciach rozpustenia politickej strany sú tiež dôležitými výzvami, ktoré bude potrebné naplniť maximálne zodpovedným, nestranným a kvalitným rozhodovaním NSS.

? **Vieme, že NSS bude mať špecializované senáty. Okrem toho, že je to takto deklarované, ako bude zabezpečená ich odbornosť v danej špecializácii?**

NSS začal od 1. augusta 2021 so špecializáciou senátov v sociálnych veciach a v agende azylu, zaistenia a administratívneho vyhostenia. Predpokladáme však po doplnení počtu sudcov na zákonom predpokladaný stav 30 vytvorenie kolégii, ktoré by obsahom svojej rozhodovacej činnosti zabezpečovali vyššiu mieru špecializácie. O všetkých takýchto organizačných otázkach však musí rozhodnúť plénum NSS.

? **Aké zmeny môžeme očakávať v rámci správnych žalôb predmetom ktorých sú daňové spory?**

V zásade nie sú v rámci nového právneho stavu po vzniku NSS vymedzené žiadne zmeny týkajúce sa finančnej agendy a s ňou

spojených správnych žalôb. Je však potrebné v tejto súvislosti poznamenať, že agenda daní je dominantnou agendou v konaniach pred krajskými správnymi súdmi aj pred kasačným súdom na Slovensku. Ročne sú to obrovské množstvá vecí na krajskej úrovni, z ktorých veľká väčšina končí v kasačnom konaní a následne mnohé z nich aj následne v konaní pred Ústavným súdom SR. Pri skúmaní obsahu kasačných sťažností častokrát NS SR dospel k záveru, že podaná kasačná sťažnosť je iba akýmsi ďalším odvolaním a jej reálnym obsahom nie sú kvalifikované kasačné dôvody. NSS bude od samého počiatku svojej rozhodovacej činnosti aj v starých prevzatých veciach prísne posudzovať splnenie procesnoprávných kritérií pre možnosť vyvolania kasačného konania. Jedna z mnou navrhovaných procesných zmien v obsahu SSP v časti kasačné konanie sa týka jednoznačného zakotvenia procesného oprávnenia kasačného súdu odmietnuť kasačnú sťažnosť, ktorá neobsahuje zákonom požadované náležitosti.

? **Členovia Slovenskej komory daňových poradcov sa snažia v rámci svojich možností prispievať k legislatívnej precízности, napr. v rámci legislatívnych procesov upozorňovať na právnu nejednoznačnosť navrhovaných úprav, na úpravy spôsobujúce problémy podnikateľom. Vedeli by sme pomôcť svojimi odbornými vedomosťami aj NSS?**

Prostredie SKDP si vážim práve pre vysokú mieru odbornosti, s akou pristupuje ku kvalite daňového poradenstva. Akékoľvek výstupy z činnosti Vašej komory, pokiaľ budú verejne publikované, neujdu ani pozornosti NSS. Právna cesta, ktorá je vlastná nášmu súdu zo zákona však preferuje formulovanie právnych názorov kasačného súdu jednak v obsahu odôvodnení konkrétnych rozhodnutí, a tiež zaradovaním dôležitých, najmä tzv. prelomových rozhodnutí do Zbierky rozhodnutí NSS SR.

NSS SR je zároveň subjektom oprávneným vstupovať do legislatívneho procesu vznášaním pripomienok k navrhovaným zneniam zákonov, k čomu smerovala Vaša otázka. Budeme aktívnymi aj v tomto smere.

Pán predseda, veľmi pekne ďakujeme za rozhovor a dovoľujeme si zaželať Najvyššiemu správne súdu SR úspešný štart, kvalitné personálne obsadenie a vysoko odborné rozhodovanie. ■

Vybrané problémy v praxi transferového oceňovania na Slovensku



doc. JUDr. Ing.
Matej Kačaljak, PhD.

Matej Kačaljak pôsobí na Univerzite Komenského v Bratislave, Právnickej fakulte ako docent v odbore Obchodné a finančné právo a vedúci katedry finančného práva. Venuje sa primárne otázkam daní a korporátneho práva. Popri akademickej činnosti pôsobí v praxi ako advokát.

Mgr. Peter Rakovský, PhD.,

Peter Rakovský † pôsobil ako odborný asistent katedry finančného práva na Univerzite Komenského v Bratislave, Právnickej fakulte s profesijným zameraním na daňové právo. Popri akademickej sfére pôsobil v advokátskej kancelárii so zameraním najmä na zastupovanie klientov pri daňovej kontrole a obhajobe pri trestných činoch daňových.

Mgr. Andrej Choma

Andrej Choma pôsobí ako doktorand na katedre finančného práva na Univerzite Komenského v Bratislave. Profesionálne sa venuje prioritne medzinárodnému zdaňovaniu a transferovému oceňovaniu v medzinárodnej poradenskej spoločnosti.

Daňové kontroly a spory v oblasti transferového oceňovania pribúdajú aj na Slovensku, pričom z dostupných rozhodnutí je zjavné, že sudy sa touto komplexnou problematikou ešte len začínajú oboznamovať. Predmetom článku je načrtnutie najpodstatnejších koncepcných bodov, ktoré by mali byť zohľadňované v procese preskúmania správnosti metodiky transferového oceňovania daňovníka ako aj v procese preskúmania správnosti postupu správcu dane v súdnom konaní.

1. ÚVOD

Transferové oceňovanie sa v ostatnej dobe stáva významnejším predmetom daňových kontrol¹ a tiež súdnych sporov.² Z charakteru rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky („NS SR“) tiež vyplýva, že Krajské sudy sa s touto agendou ešte len začínajú oboznamovať a majú tak skôr tendenciu bez výhrad sa prikloniť k jednej strane v spore (spravidla k pozícii Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky („FR SR“)).³ Súčasne je problematika transferového oceňovania v domácej literatúre riešená skôr vo všeobecnej rovine.⁴ Predmetom

tohto článku je rozobrať vybrané problémy v tejto oblasti viditeľné z odôvodnení dostupných rozhodnutí súdov a tiež z nám známej praxe správcov dane. Článok je členený tak, aby najprv pokryl základné otázky právnej úpravy transferového oceňovania na Slovensku a následne sú riešené parciálne problémy.

2. PRÁVNA ÚPRAVA TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA NA SLOVENSKU

Primárnymi (a jedinými) zdrojmi práva, t.j. jedinými normatívnymi vetami so všeobec-

nou záväznosťou pre daňovníkov aj správcu dane na Slovensku sú vo vzťahu k domácim aj cezhraničným kontrolovaným transakciám pravidlá transferového oceňovania obsiahnuté v § 17 ods. 5 a § 18 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov („ZDP“). Ustanovenie § 17 ods. 5 prvá veta ZDP zakotvuje princíp nezávislého vzťahu ako nosný princíp, ktorým sa má riadiť prípadná úprava základu dane a v druhej vete odkazuje na § 18 ZDP, ktorý rámcovo vymedzuje metodologické a procesné aspekty uplatňovania princípu nezávislého vzťahu.⁵

Pravidlá transferového oceňovania sú síce súčasne upravené v medzinárodných

1 Prax ukazuje, že v priebehu posledných rokov suma nálezov z ukončených daňových kontrol zameraných na transferové oceňovanie exponenciálne narastala. Najvyššie nálezy z daňových kontrol zameraných na transferové oceňovanie predstavovali za rok 2019 sumu 112 741 188 eur (predmetom bola nesprávna aplikácia použitej metódy transferového oceňovania, ocenenie vzájomných transakcií, nákladové úroky z úverov, nepreukázanie oprávnenosti uplatnených nákladov) a za I. polrok 2020 sumu 4 473 557 eur (predmetom bola nesprávna aplikácia použitej metódy transferového oceňovania, ocenenie vzájomných transakcií, predaj majetku pri presune výroby mimo SR). Na základe údajov od Finančného riaditeľstva je možné konštatovať, že síce počet ukončených daňových kontrol zameraných na transferové oceňovanie v porovnaní s predošlými rokmi klesol, suma nálezov má rastúci trend. Tento trend môže svedčiť aj o skutočnosti, že finančná správa systematicky odborne vzdeláva svojich daňových kontrolórov a zlepšuje praktické vedomosti svojich zamestnancov, pričom využíva čoraz sofistikovanejšie metódy a procesy pre vhodný výber daňových subjektov, u ktorých je najvyššia pravdepodobnosť nálezu. Viď bližšie Mydlár, G.: Súčasné trendy v transferovom oceňovaní a jeho právna úprava. [Rigorózna práca]. Univerzita Komenského v Bratislave. Právnická fakulta. Katedra finančného práva. Bratislava: UK, 2021, s. 82 a nasl.

2 Pre stručný prehľad sporov, kde bolo vydané rozhodnutie aspoň v prvom stupni viď bližšie: Kačaljak, M., Rakovský, P.: Právny charakter OECD Smernice o transferovom oceňovaní na Slovensku. Justičná revue. - Roč. 71, č. 11 (2019), s. 1144-1157.

3 Viď rozhodnutia NS SR so sp. zn. 8Sžf/67/2014 z 19. novembra 2015, 8Sžf/15/2015 z 23. februára 2017, 10Sžfk/11/2019 z 25. augusta 2020 a 10Sžfk/12/2019 z 24. novembra 2020. Bližšie pozri tiež Kováč, B.: Rozhodovanie súdov v oblasti transferového oceňovania. Bratislavské právnické fórum. Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2019, s. 28.

4 Viď napr. Kočíš, M.: Úvod do práva transferového oceňovania. Wolters Kluwer, 2015, 246 s. a Nerudová, D. – Solilová, V.: Transferové ceny. Praha: Wolters Kluwer, 2019, 316 s.

5 Pre úplnosť, § 17 ods. 5 tretia veta ZDP, ako je zrejme z jej dikcie, nie je pravidlom rozvíjajúcim princíp nezávislého vzťahu, ale upravuje samostatné pravidlo týkajúce sa „rozúčtovania“ nákladov medzi jednotlivými závislými osobami bez toho, aby toto rozúčtovanie muselo byť kvalifikované ako samostatné dodanie služby medzi týmito osobami.

zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorých je Slovenská republika zmluvnou stranou⁶, v súlade s princípom subsidiarity zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sa tieto uplatnia až vtedy, keď vyplynie potreba ich aplikácie z vnútroštátneho práva (t.j. vznikne zdanenie podľa vnútroštátneho práva, ktoré medzinárodná zmluva vylučuje alebo obmedzuje).⁷

V súlade s podstatou medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia teda pravidlá v nich obsiahnuté nenahrádzajú pravidlá zakotvené a uplatňované podľa vnútroštátneho práva.⁸ Z toho potom tiež vyplýva, že zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia (ani keď má prednosť pred pravidlami vnútroštátneho práva)⁹ a jej prípadné doplnkové prostriedky výkladu by v zásade nemali slúžiť na vyplňanie medzier vo vnútroštátnej právnej úprave transferového oceňovania.

Osobitnú pozíciu v uvedenom kontexte má OECD Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy („OECD Smernica“). Jej rolu ako všeobecne záväzného prameňa práva na Slovensku NS SR pomerne jednoznačne odmietol a túto jeho pozíciu si osvojujú aj Krajské sudy.¹⁰ Ak v dôsledku zmeny platnej právnej úpravy nedôjde k jej výslovnému zakotveniu ako prameňa práva (čo s ohľadom na charakter jej obsahu nepovažujeme za ideálne riešenie a ani toto nie je typické v iných členských štátoch OECD, či v iných krajinách)¹¹, stále by jej mala byť priznaná relevancia „na úrovni odbornej literatúry, pričom však jej odporúčania bude vždy nutné posudzovať v každom individuálnom

prípade vo svetle platných právnych noriem a jej použitie bude správca dane nútený riadne odôvodniť“.¹²

Ako totiž budeme rozvíjať nižšie, spor v otázke transferového oceňovania je primárne spor o správnosť metodiky.

Z vyššie uvedeného tak môžeme vyvodiť, že vo vzťahu k prameňom transferového oceňovania by sa malo postupovať nasledovne:

- 1) v prvom kroku aplikovať vnútroštátne (slovenské) zákonné pravidlá transferového oceňovania zakotvené v § 17 ods. 5 a § 18 ZDP; a až následne ak z vnútroštátnych pravidiel vyplynie potreba úpravy ziskov,
- 2) v druhom kroku (subsidiárne) aplikovať príslušnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia. Táto (spolu s jej zodpovedajúcimi výkladovými prostriedkami, vrátane OECD Smernice¹³) bude tak slúžiť ako určitý filter, ktorý umožní iba takú úpravu základu dane, ktorá bude v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

Ako okolnosť hodnú osobitného zreteľa tu vnímame bilaterálny charakter zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, z ktorého vyplýva, že nutnou podmienkou akejkolvek úpravy podľa pravidiel transferového oceňovania je

- 1) identifikácia dvoch závislých podnikov v oboch zmluvných štátoch;
- 2) identifikácia transakcie, resp. viacerých transakcií medzi týmito dvomi závislými podnikmi; a
- 3) identifikácia podmienok, ktoré sa v daných transakciách líšia od podmienok v súlade s princípom nezávislého vzťahu.¹⁴

V kontexte vyššie uvedeného je nutné zdô-

razniť, že pravidlo v § 17 ods. 5 ZDP je vo svojej podstate nadstavbovým pravidlom na tzv. všeobecný test daňovej uznateľnosti v § 2 písm. i) ZDP, ktorý sám neobsahuje kritérium ekonomickej primeranosti určitého výdavku ako podmienku jeho daňovej uznateľnosti. Z toho vyplýva, že tieto pravidlá musia byť aplikované nezávisle a nie sú vzájomne ovplyvnené. To sa však prejavuje aj v daňovo-právnych dôsledkoch, kde konštatovanie nesúladu s princípom nezávislého vzťahu by nemalo viesť ku konštatovaniu nespĺnenia všeobecného testu daňovej uznateľnosti, ale výlučne k aplikácii § 17 ods. 5 ZDP.¹⁵ V rámci nej síce môže nastať aj situácia, keď by určitá suma transakcie bola ohodnotená ako neodôvodnená v celej svojej výške (čím by právne dôsledky boli fakticky identické s konštatovaním nespĺnenia všeobecného testu daňovej uznateľnosti), ale domnievame sa, že takáto úprava musí byť odôvodnená tým, že nezávislý subjekt by za určité plnenie nebol ochotný platiť žiadnu protihodnotu keďže dané plnenie pre neho nemá žiadny hospodársky význam a odôvodnenie by malo byť metodologicky podložené v súlade s § 18 ZDP.¹⁶ V ďalšom texte už sa budeme venovať samostatne princípu nezávislého vzťahu a procesu aplikácie pravidiel transferového oceňovania a ich prieskumu zo strany správca dane.

3. PRINCÍP NEZÁVISLÉHO VZŤAHU

Inherentným problémom princípu nezávislého vzťahu a transferového oceňovania vo všeobecnosti je, že tento neumožňuje jednoznačne dospieť ku jednej konkrétnej

6 Spravidla v článku 9 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

7 Viď bližšie Martin, P.: Subsidiarity of tax treaties in relation to domestic law. RBDI Atual, 2016, 1.

8 Lang, M.: Introduction to the law of double taxation conventions. Viedeň: Linde Verlag GmbH, 2014, s. 146.

9 K otázke prednosti medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia pred zákonmi Slovenskej republiky viď bližšie Koronciová, A. - Kačaljak, M.: Gaar As Tax Treaty Override – Slovak Perspective. DANUBE: Law and Economics Review, 2017.

10 Viď bližšie Kačaljak, M. – Rakovský, P.: Právny charakter OECD Smernice o transferovom oceňovaní na Slovensku. Justičná revue 71, 2019, str. 1144 – 1157.

11 Viď bližšie Calderón Carrero, J. M.: The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law? 2007, Intertax, č. 1.

12 Supra 2.

13 Z prístupu slovenských súdov k uplatneniu OECD komentára a v kontexte rozsudkov NS SR supra 2 vyššie bude tiež nutné riešiť, do akej miery je možné použiť novšie znenia OECD Smernice ako je príslušná zmluva, pričom počítačným bodom by malo byť, že to je možné iba za podmienok jasne formulovaných NS SR. Viď bližšie supra 9.

14 Nemôže tak podľa nášho názoru postačovať, ak napríklad správca dane identifikuje dva závislé podniky a len vo všeobecnosti skonštatuje, že ziskovosť slovenského podniku je nižšia (resp. neprimerane nízka). V takom prípade by absentovala identifikácia konkrétnej transakcie a vymedzenie podmienok, ktoré sa líšia od podmienok súladných s princípom nezávislého vzťahu.

15 Z toho dôvodu sa tak nemôžeme stotožniť so záverom NS SR v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/50/2019, kde tento zdá sa oprel svoju argumentáciu o princípy všeobecného testu daňovej uznateľnosti a referencie na § 17 ods. 5 ZDP uviedol skôr len pro forma. Z odôvodnenia je totiž zjavné, že po skonštatovaní nesúladu s princípom nezávislého vzťahu (z dôvodu odchyľne vyhodnotenej výšky primeranej výšky licenčného poplatku) súd preskočil k záveru, že tento „nie je v plnej výške daňovým výdavkom podľa § 2 písm. i) [ZDP]“. Vo všeobecnosti napriek pomerne kategorickým záverom odôvodnenie daného rozsudku pôsobí, že súd bol vedený skôr intuíciou, čo potvrdzuje náš predpoklad, že stabilná súdna prax v oblasti transferového oceňovania sa ešte len formuje.

16 Tu považujeme záver NS SR v rozsudku citovanom v predchádzajúcom bode, že „prirážka sa nemôže uplatňovať na služby zakúpené od tretích strán“ za veľmi skratkovitý a nepresvedčivý. Opomína totiž, že pôsobenie obchodných zástupcov, resp. sprostredkovateľov (a ich odmeňovanie formou provízie) je úplne štandardné v obchodnoprávných vzťahoch medzi nezávislými subjektmi a teda opäť bolo nutné skôr skúmať výšku odplaty (prirážky), ak sprostredkovateľské funkcie v určitej miere vyvíjala závislá osoba. Súd namiesto toho len skonštatoval, že „nešlo [...] o výdavky v zmysle ust. § 17 ods. 5 [ZDP]“, čo indikuje, že vôbec nerozlišoval medzi mechanizmom aplikácie § 2 písm. i) ZDP a § 17 ods. 5 ZDP.

hodnote (kontrolovanej transakcie), ktorá by mohla byť považovaná za tú jedinou správnu. Ako uvádza aj OECD Smernica (a zhodne s ňou pomerne rutinne aj slovenský správca dane), „transferové oceňovanie nie je exaktnou vedou“.¹⁷ Je teda možné, dokonca pravdepodobné, že konkrétna hodnota transakcie zodpovedajúca princípu nezávislého vzťahu sa bude líšiť od uplatnenej metódy a získaných vstupných údajov.

Vyššie uvedené však naráža na princíp autoaplikácie daňového práva¹⁸, kde daňovník je sám povinný správne vyčísliť svoju daňovú povinnosť pod hrozbou sankcie, ak sa následne pri daňovej kontrole zistia nezrovnalosti. Právne relevantnou otázkou ústavnoprávnej dimenzie tak je, ako nastaviť mechanizmus stanovenia tej správnej hodnoty, aby tento bol pre daňovníka predvídateľný a prípadná následná úprava (a sankcia) aby nevykazovala znaky svojvôle.

Vnímame, že vo vzťahu k vyššie uvedenému je relevantný aj princíp formulovaný Ústavným súdom Slovenskej republiky („ÚS SR“), že „výklad zákonov ukladajúcich fyzickým a právnickým osobám daňové a poplatkové povinnosti musí byť z povahy veci vždy reštriktívny a v pochybnostiach (pri možnosti viacerých výkladov) má prednosť taká interpretácia, ktorá je z pohľadu daňou, či poplatkom zaťaženej osoby výhodnejšia.“¹⁹

Z toho vyplýva, že súlad s princípom nezávislého vzťahu by sa mal vo všeobecnosti predpokladať a primárne bremeno dôkazu opaku by malo byť na pleciach správcu dane. Bol by to správca dane, ktorý by mal byť povinný metodologicky korektným spôsobom v rámci daňovej kontroly ustáliť, ako sa ceny alebo podmienky v rámci konkrétnej kontrolovanej transakcie odchyľili od princípu nezávislého vzťahu a na tom založiť rozhodnutie o dorubení dane. Úloha daňovníka by pochopiteľne spočívala v poukazovaní na metodologické nedostatky správcu dane (tak

pri spochybňovaní postupu daňovníka ako aj pri aplikácii vlastnej metódy), pričom tieto by v zásade mali byť predmetom preskúmania zo strany súdu, keďže nejde o otázku unesenia dôkazného bremena daňovníka v rámci daňovej kontroly (resp. následného vyrubovacieho konania), ale o otázku korektnej aplikácie práva zo strany správcu dane. V súdnom konaní by tak mali byť prípustné dôkazné prostriedky v podobe znaleckých



Prípadný spor pred súdom by sa potom viedol súčasne o dvoch otázkach, t.j. (i) či existovali relevantné dôvody pre odmietnutie metódy transferového oceňovania uplatnenej daňovníkom, a (ii) či metóda uplatnená správcom dane bola lege artis.

Spor o uplatňovanie pravidiel transferového oceňovania je tak zo svojej podstaty sporom o správnosť použitej metódy a nie sporom o konkrétnu hodnotu.

posudkov preskúmajúcich korektnosť metodiky správcu dane.²⁰

A fortiori, ak právo ukladá daňovníkovi povinnosť uplatniť určitú metódu pre posúdenie, či uplatňované ceny v kontrolovaných transakciách sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu a viesť o nej dokumentáciu, mal by správca dane primárne preskúmať

metodologickú korektnosť tejto metódy a až následne (ak existujú relevantné dôvody pre jej odmietnutie)²¹ by mal pristúpiť k uplatneniu vlastnej metódy. Prípadný spor pred súdom by sa potom viedol súčasne o dvoch otázkach, t.j. (i) či existovali relevantné dôvody pre odmietnutie metódy transferového oceňovania uplatnenej daňovníkom, a (ii) či metóda uplatnená správcom dane bola lege artis.

Spor o uplatňovanie pravidiel transferového oceňovania je tak zo svojej podstaty sporom o správnosť použitej metódy a nie sporom o konkrétnu hodnotu.

V uvedenom kontexte tak vnímame aj zákonnú úpravu zakotvenú v § 18 ods. 11 ZDP prvá veta, ktorej budeme venovať detailnú pozornosť v ďalšom texte.

4. PRIEBEH SPORU O METÓDU A DÔSLEDKY

V zmysle § 18 ods. 11 ZDP „správnosť použitia metódy a vyčíslenia rozdielu podľa § 17 ods. 5 preveruje správca dane alebo finančné riaditeľstvo pri daňovej kontrole,²² pričom vychádzajú z princípu nezávislého vzťahu, z použitej metódy a z analýzy porovnateľnosti ocenenia.“

Uvedené ustanovenie v zásade rámcuje postup preskúmania uplatnenia pravidiel transferového oceňovania tam, kde daňovník uplatnil ním zvolenú metódu a prípadne aj vyčíslil rozdiel základu dane. Podotýkame, že v zmysle usmernenia Ministerstva financií Slovenskej republiky²² sa rozsah povinnosti dokumentovať uplatnenú metódu líši a nie všetci daňovníci majú povinnosť mať ako súčasť dokumentácie aj analýzu porovnateľnosti ocenenia, resp. niektorí daňovníci nemajú ani povinnosť mať formálne zdokumentovanú použitú metódu. To by ich však stále nemalo zbavovať povinnosti podľa § 17 ods. 5 ZDP, odlišný bude len prístup preskúmania.

V prvom rade vnímame, že dikcia vyš-

17 OECD Smernica, bod 1.13. Rovnako tiež Oznámenie Komisie Európskemu Parlamentu, Rade a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru o práci Spoločného fóra EÚ pre transferové oceňovanie v období od júla 2010 do júna 2012 a súvisiacich návrhoch 1. Správa o malých a stredných podnikoch a transferovom oceňovaní a 2. Správa o mechanizmoch príspevkov na náklady na služby, ktoré nevytvárajú nehmotný majetok (NM) /* COM/2012/0516 final – 2012 a pozri aj: Rakovský, P.: Právne riziká zneužitia finančných operácií. [Dizertačná práca]. Univerzita Komenského v Bratislave. Právnická fakulta. Katedra finančného práva. Bratislava: UK, 2019, s. 97.

18 Viď bližšie Sábó, J. – Štrkolec, M.: Autoaplikácia v daňovom práve (aj) ako hra o úhradu dane. In Právo, obchod, ekonomika VI.: zborník príspevkov z vedeckej konferencie: 26. - 28. októbra 2016, Vysoké Tatry. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 541 – 550.

19 Nález ÚS SR so sp. zn. II. ÚS 362/2019 z 2. apríla 2020. Uvedený nález nadväzuje na už dávnejšie sformulovaný princíp in dubio mitius, viď bližšie Kačaljak, M.: In dubio mitius a limity jeho aplikácie v daňovom práve na Slovensku. Bulletin SKDP 3/2020, s. 6 – 10.

20 V tejto otázke sa tak zásadne rozchádzame so záverom Krajského súdu v Bratislave v rozsudku sp. zn. 15/231/2016 medzičasom zrušeným NS SR sp. zn. 10Sžfk/11/2019 z 25. augusta 2020 pre nepreskúmateľnosť a nedostatočné odôvodnenie.

21 V tejto otázke sa pre zmenu rozchádzame so záverom Krajského súdu v Trenčíne so sp. zn. 11S/152/2017 z 6.11.2018, v zmysle ktorého „zvolená metóda sa posudzuje bez ohľadu na jej primeranosť alebo vhodnosť, ak ju Smernica OECD povoľuje ako jednu z dovolených metód.“ Na okraj podotýkame, že aj odkaz na OECD Smernicu ako zdroj „zákonosti“ použitej metódy považujeme za nesprávny vo svetle záverov uvádzaných aj v tomto článku.

22 Usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/019153/2018-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

šie uvedeného ustanovenia smeruje k preskúmaniu správnosti „použitej metódy“, „správcom dane [...] pri daňovej kontrole“ pričom máme za to, že táto dikcia tak implikuje metódu použitú daňovníkom. Správca dane teda v prvom kroku len preskúmava použitú metódu.

Z ďalšieho textu ustanovenia následne vyplýva, že správca dane, resp. FR SR „vychádzajú“ z (i) princípu nezávislého vzťahu, z (ii) použitej metódy a z (iii) analýzy porovnateľnosti (tzv. benchmarkovej analýzy).

Z hľadiska metodologického tiež vnímate, že medzi uvedenými tromi bodmi existuje určitá hierarchia, kedy (a) použitá metóda musí vždy byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu a (b) analýza porovnateľnosti vždy musí byť vyhotovená pre určitú metódu a v súlade s ňou a teda súčasne aj v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Z toho ale súčasne je možné vyvodit', že chybná analýza porovnateľnosti per se nemôže založiť nevhodnosť uplatnenej metódy, resp. priamo rozpor s princípom nezávislého vzťahu.

Z predmetného ustanovenia je tak možné vyvodit', že v podstate môže správca dane, resp. FR SR identifikovať pochybenie na štyroch úrovniach (vždy ku každej individuálnej posudzovanej transakcii):

- 1) na úrovni vyčíslenia rozdielu základu dane, kde správca dane neidentifikuje problém s princípom nezávislého vzťahu, zvolenou metódou ani s analýzou porovnateľnosti a len zistí, že rozdiel nebol riadne vyčíslený, resp. zahrnutý do základu dane – logickým dôsledkom v takom prípade je len jednoduchá úprava základu dane bez toho, aby boli spochybňované ostatné prvky metodiky transferového oceňovania;
- 2) na úrovni analýzy porovnateľnosti, kde správca dane neidentifikuje problém s princípom nezávislého vzťahu ani so

zvolenou metódou, ale zistí, že analýza porovnateľnosti nebola zostavená správne – to by malo otvoriť priestor pre správcu dane na zostavenie vlastnej analýzy porovnateľnosti v rámci metódy zvolenej daňovníkom (a nespochybnenej správcom dane); tu považujeme za nutné podotknúť, že za vadu analýzy porovnateľnosti nie je možné považovať to, že správca dane má „lepšiu“, resp. že správca dane pracuje s „lepšou databázou“, keďže tu by sa opäť úplne vytratila akákoľvek právna istota na strane daňovníka; za významné vady by sme tak považovali to, že zostavená vzorka dát nie je reprezentatívna, resp. vykazuje známky manipulácie²³; a

- 3) na úrovni zvolenej metódy, kde správca dane preukáže, že zvolená metóda je v rozpore s princípom nezávislého vzťahu – aj tu máme za to, že dôvodom na odmietnutie použitej metódy by nemalo byť, že správca dane sa domnieva, že iná metóda by bola vhodnejšia²⁴ alebo výhodnejšia pre štát z pohľadu zdania, ale až zistenie, že zvolená metóda za daných skutkových okolností zakladá rozpor s princípom nezávislého vzťahu; až tu sa otvára priestor pre správcu dane pre uplatnenie vlastnej metódy a zodpovedajúcej analýzy porovnateľnosti, stále však musí vychádzať z princípu nezávislého vzťahu.

Pre porovnanie, obdobne v Dánsku stanovil tamojší Najvyšší súd, že predpokladom pre daňový úrad na vykonanie úpravy základu dane závislej osoby v oblasti transferového oceňovania musí byť taká významná vada v dokumentácii transferového oceňovania, ktorá v skutočnosti nedala daňovému úradu dostatočný základ na posúdenie toho, či bol princíp nezávislého vzťahu dodržaný alebo nie.²⁶

Podstatnou otázkou v prípade, keď správca dane spochybni metodiku transferového oceňovania daňovníka je napokon voľba konkrétnej individuálnej hodnoty, ktorá bude považovaná za východiskovú pre účely výpočtu úpravy základu dane. Typickým výsledkom väčšiny analýz porovnateľnosti totiž býva súbor porovnateľných údajov (ideálne normálne (Gaussovo) rozdelených).²⁷

V praxi na Slovensku je pomerne rozšírené zužovanie tohto súboru prostredníctvom štandardných štatistických postupov (najčastejšie interkvartilového rozpätia). V podstate by tento postup nemal vyvolávať kontroverzie, keďže je možné rozumne predpokladať, že bod, okolo ktorého je kumulovaných viac hodnôt (v rámci interkvartilového rozpätia) predstavuje pravdepodobnejšiu cenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu ako bod na okraji celého súboru. Ktorýkoľvek bod v rámci takéhoto rozpätia zvolený daňovníkom by potom mal byť akceptovaný ako cena v súlade s princípom nezávislého vzťahu.²⁸ Takýto postup je vo všeobecnosti akceptovaný aj vo svetovej doktríne.²⁹

Vážnejšou otázkou však je, ktorý bod môže / resp. má zvoliť správca dane, keď uskutočňuje úpravu.³⁰ Prax štátov sa v danej otázke rôzni, pričom aj OECD Smernica za istých okolností pretrvávajúce problémy s porovnateľnosťou už zúženého súboru)³¹ pripúšťa voľbu mediánu (strednej hodnoty súboru) ako bodu pre účely úprav základu dane.

Ak by však malo ísť o rutinnú prax, táto by opäť narážala na princíp právnej istoty. Správca dane by sa musel v prvom rade vyrovnáť s tým, že v ZDP na úpravu na medián nemá jasný zákonný mandát a teda by musel jednoznačne odôvodniť, prečo by body bližšie k okraju rozpätia porovnateľných údajov nezodpovedali princípu nezávislého vzťahu. Tu podotýkame, že ak si taký bod zvolí sám daňovník, doktrínou aj praxou je tento akcep-

23 Daňovník by tak na obhájenie svojej pozície mal vedieť preukázať, ako postupoval pri výbere údajov do analýzy, s akou údajovou bázou začínal prácu a na základe akých výberových kritérií jednotlivé údaje postupne vylučoval.

24 Od 1. januára 2014 už § 18 ods. 1 ZDP nezakotvuje hierarchiu metód a teda je v zásade nutné na všetky metódy nahliadať ako na vzájomne rovnocenné (hoci s vlastnými individuálnymi prednosťami a nedostatkami).

25 Na uvedené priamo reaguje OECD Smernica, kde explicitne uvádza, že metódy založené na porovnávaní zisku by sa nemali používať tak, aby nadmerne zdaniili akýkoľvek podnik len preto, že nie je rovnako ziskový ako ostatné podniky. Podľa princípu nezávislého vzťahu neexistuje dôvod uvalenia dodatočnej dane na podniky, ktoré sú menej úspešné ako priemer. K tomu pozri bod 2.7 OECD Smernice.

26 Rozsudok Najvyššieho súdu Dánska so sp. zn. Sag 78/2018 z 31. januára 2019. [online]. Dostupné na: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/02/tnf-denmark-landmark-transfer-pricing-decision-supreme-court.html>

27 Vid' bližšie tiež body 3.55 a nasl. OECD Smernice.

28 Vid' bližšie bod 3.60 OECD Smernice.

29 Lang, M. - Cottani, G. - Petrucci, R. - Storck, A.: Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide. Wolters Kluwer. časť 2.3.3.5. a nasledujúce.

30 Vid' napr. body 3.60 až 3.62 OECD Smernice pre metodologické aspekty.

31 Vid' bližšie bod 3.62 v spojení s bodom 2.57 OECD Smernice.

tovaný ako cena v súlade s princípom nezávislého vzťahu. K obdobným záverom došiel český Najvyšší správny súd³², keď skonštatoval, že „cenu dojednanú medzi nezávislými osobami v bežných obchodných vzťahoch za rovnakých alebo podobných podmienok, nie je možné obvykle stanoviť jedným číslom, ale intervalom najčastejšie realizovaných cien a musia sa akceptovať všetky hodnoty z intervalu. Správca dane môže vyrubiť daňovú povinnosť poplatníka na základe rozdielu medzi cenou zjednanou a najbližšou hranicou intervalu (t. j. na hodnotu najvýhodnejšiu pre daňovníka)“ a tiež aj Najvyšší súd v Španielsku³³.

Zjednodušene povedané, metodológia v OECD Smernici pri vyrovnanom súbore hodnôt (aj čo do ich spoľahlivosti) pripúšťa akúkoľvek hodnotu v rámci (primerane) zúženého súboru³⁴, vnútroštátne ústavné princípy (princíp právnej istoty a in dubio mitius) však správcu dane „tlačia“ na najbližší okraj súboru z hľadiska výhodnosti pre daňovníka. Volba hodnoty vzdialenejšej od najbližšieho okraja a bližšie k stredu súboru si tak bude vy-

žadovať jasné odôvodnenie zo strany správcu dane zohľadňujúce konkrétne skutkové okolnosti a umožňujúce jeho preskúmanie v prípadnom súdnom konaní.³⁵

Je síce tiež možné uvažovať nad argumentom, že (automatická) úprava až na medián v sebe zahŕňa už aj penalizačný prvok, s ohľadom na ústavnú zásadu nulla poena sine lege však považujeme za potrebné tento argument odmietnuť. Išlo by v takom prípade o ďalšiu sankciu nad rámec pokuty podľa § 155 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov („DP“).³⁶

Napokon, v praxi vnímame, že správca dane skúma aj naplnenie niektorých skutkových okolností súvisiacich s uplatnenou metódou transferového oceňovania, napr. rozsah nákladov zahrňaných do výpočtového základu pri metóde zvýšených nákladov, obsah poskytnutých služieb a ich relevanciu pre podnikateľskú činnosť slovenského daňovníka, atď. Túto aktivitu vnímame ako plne legitímnu a je v súlade s princípom hospodárnosti, ak

sú tieto relevantné otázky skúmané súbežne.

Z hľadiska sporu o metódu transferového oceňovania sú však tieto skutkové otázky irelevantné. Neunesenie dôkazného bremena v otázke špecifikácie rozsahu nákladovej základne totiž per se nemôže viesť k spochybneniu vhodnosti metódy zvýšených nákladov. Dôsledkom je len úprava sumy výpočtového základu (nie však uplatňovanej prirážky zistenej metodologicky korektným postupom). Obdobné platí v prípade spochybnenia skutočného dodania určitých služieb, resp. ich rozsahu (samozrejme s prihliadnutím na to, že pri ustálení, že žiadne služby neboli poskytnuté už strácajú zmysel diskusie o primeranosti odplaty, keďže celá odplata by bola vylúčená zo základu dane z dôvodu nesplnenia všeobecného testu daňovej uznateľnosti³⁷).

Článok je výstupom z projektu APVW (AP-VV-15-0740). Článok je venovaný pamiatke Petra Rakovského, nášho drahého kolegu a skvelého akademika, ktorý nás nečakane opustil dňa 21. júna 2021 vo veku 28 rokov. ■

Z analýzy dostupných rozhodnutí súdov vyplýva, že tieto sa s problematikou transferového oceňovania ešte len začínajú oboznamovať, pričom sme identifikovali aj pomerne kontroverzné závery. Z rozhodnutí je tiež viditeľný skôr intuitívny prístup k riešeniu sporných otázok tak zo strany správcu dane, ako aj zo strany súdu, čo pravdepodobne vyplýva z relatívnej strohosti zákonnej úpravy. Máme však za to, že pri dodržaní štandardných metód výkladu a relevantných ústavných princíпов je možné aj súčasnú právnu úpravu vykladať tak, aby bolo zabezpečené efektívne preskúmanie vhodnosti metód transferového oceňovania zo strany daňovníkov pri zachovaní ich právnej istoty.

32 Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky so sp. zn. 8 Afs 80 / 2007 – 105 z 31. marca 2009.

33 Rozsudok Najvyššieho súdu Španielska so sp. zn. SAN 1072/2019 z 6. marca 2019, ECLI:ES:AN:2019:1072.

34 Bod 3.62 prvá veta OECD Smernice.

35 V praxi je možné predpokladať, že problémy porovnateľnosti budú pretrvávajúť pri vylúčnom použití externých databáz s ohľadom na obmedzené informácie v nich obsiahnuté. Naopak, iná situácia môže byť pri použití vzorky interných porovnateľných údajov, kde je väčší predpoklad homogenity a spoľahlivosti vzorky, ako aj lepšej dostupnosti dodatočných informácií o jednotlivých transakciách.

36 Vo vzťahu k prípadným úvahám de lege ferenda nepovažujeme zakotvenie úpravy na medián do zákona za a priori vylúčený prístup, ale považovali by sme v takom prípade za nevyhnutné zhodnotenie jeho súladu s princípom ne bis in idem, ak by po úprave mala nasledovať ďalšia (automatická) sankcia podľa DP.

37 § 2 písm. i) ZDP.

Použitá literatúra:

1. Calderón Carrero, J. M.: The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law? 2007, Intertax, č. 1.
2. Kačaljak, M., Rakovský, P.: Právny charakter OECD Smernice o transferovom oceňovaní na Slovensku. Justičná revue. - Roč. 71, č. 11 (2019).
3. Kačaljak, M.: In dubio mitius a limity jeho aplikácie v daňovom práve na Slovensku. Bulletin SKDP. 3/2020.
4. Kočíš, M.: Úvod do práva transferového oceňovania. Wolters Kluwer, 2015.
5. Koronciová, A. - Kačaljak, M.: Gaar As Tax Treaty Override – Slovak Perspective. DANUBE: Law and Economics Review, 2017.
6. Kováč, B.: Rozhodovanie súdov v oblasti transferového oceňovania. Bratislavské právnické fórum. Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2019.
7. Lang, M. - Cottani, G. - Petruzzi, R. - Storck, A.: Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide. Wolters Kluwer. 2019.
8. Lang, M.: Introduction to the law of double taxation conventions. Viedeň: Linde Verlag GmbH, 2014.
9. Martin, P.: Subsidiarity of tax treaties in relation to domestic law. RBDI Atual, 2016, 1.
10. Mydlár, G.: Súčasné trendy v transferovom oceňovaní a jeho právna úprava. [Rigorózna práca]. Univerzita Komenského v Bratislave. Právnická fakulta. Katedra finančného práva. Bratislava: UK, 2021.
11. Nerudová, D. – Solilová, V.: Transferové ceny. Praha: Wolters Kluwer, 2019.
12. OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing, Paris, 2017.
13. Oznámenie Komisie Európskemu Parlamentu, Rade a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru o práci Spoločného fóra EÚ pre transferové oceňovanie v období od júla 2010 do júna 2012 a súvisiacich návrhoch 1. Správa o malých a stredných podnikoch a transferovom oceňovaní a 2. Správa o mechanizmoch príspevkov na náklady na služby, ktoré nevytvárajú nehmotný majetok (NM) /* COM/2012/0516 final – 2012.
14. Rakovský, P.: Právne riziká zneužitia finančných operácií. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, 2019.
15. Rozsudok Najvyššieho súdu Dánska so sp. zn. Sag 78/2018 z 31. januára 2019. [online]. Dostupné na: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/02/tnf-denmark-landmark-transfer-pricing-decision-supreme-court.html>
16. Sábó, J. – Štrkolec, M.: Autoaplikácia v daňovom práve (aj) ako hra o úhradu dane. In Právo, obchod, ekonomika VI.: zborník príspevkov z vedeckej konferencie: 26. - 28. októbra 2016, Vysoké Tatry. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016.
17. Usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/019153/2018-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Vybrané aspekty pripravovanej novely zákona o DPH

- ďalšia etapa boja proti daňovým podvodom



Mojmír Beňo, Mgr. et Mgr.

Autor pôsobí ako vedúci oddelenia DPH na Ministerstve financií SR.

Boj proti daňovým podvodom predstavuje na Slovensku jednu z priorit každej z vlád už takmer desaťročie. V aktuálnom Programovom vyhlásení vlády SR na obdobie 2021 až 2024 bol stanovený cieľ v podobe zníženia medzery výberu DPH na úroveň priemeru v EÚ. K dosiahnutiu takého pozitívneho ukazovateľa je bezpochyby potrebné kvalitné legislatívne prostredie, v ktorom nájdú orgány finančnej správy oporu pri výkone operatívnej činnosti. Na tento predpoklad reaguje aktuálna novela zákona o DPH, ambíciou ktorej je vytvorenie ďalších nástrojov a opatrení pre podstatné zefektívnenie výberu DPH.

1. ÚVOD

Vláda Slovenskej republiky na svojom 21. rokovaní dňa 7. júla 2021 schválila návrh zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony. Jeho súčasťou je v článku V aj návrh zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej podľa kontextu aj „návrh zákona“ alebo „novela zákona o DPH“)¹. Predmetný balík zmien a doplnení niektorých daňových zákonov by po úspešnom absolvovaní celého legislatívneho procesu mal

zmeniť ním dotknuté daňové predpisy v troch etapách, a to 15. novembrom 2021 počínajúc a posledné navrhované zmeny a doplnenia by mali nadobudnúť účinnosť 1. júla 2022. Okrem proklamovaných cieľov tohto balíka zmien daňových predpisov, ktorými sú podpora dobrovoľnosti plnenia daňových po-

vinností a znižovanie administratívnej záťaže pri plnení daňových povinností, je jednou z jeho nosných častí aj boj proti daňovým podvodom, ktorý je v novele zákona o DPH zhmotnený do navrhovanej povinnosti platiteľov dane oznamovať bankové účty, ktoré používajú, resp. budú používať na výkon hospodárskej činnosti, ktorá je v tuzemsku predmetom dane z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“), a na túto povinnosť nadväzujúce doplnenie inštitútu ručenia za nezaplatenú daň z predchádzajúceho stupňa. Predmetný návrh tak predstavuje plnenie jedného z cieľov vytýčených v Programovom vyhlásení vlády SR, ktorým je boj proti daňovým únikom².

Cieľom príspevku je predovšetkým priblížiť dôvody, právny základ a ciele



Pri plnení oznamovacej povinnosti by platitelia DPH mali vo veľkej miere vychádzať z údajov, ktoré predvyplní finančná správa.

¹ Znenie celého legislatívneho návrhu je dostupné na: <https://rokovania.gov.sk/RVL/Material/26213/1>

² Pozri programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky na obdobie rokov 2021-2024. [online]. Dostupné na: https://www.vlada.gov.sk/share/uvsvr/pvsvr_2020-2024.pdf

týchto navrhovaných zmien v zákone o DPH, zameraných na boj proti podvodom.

2. V ČOM SPOČÍVA PODSTATA NAVRHOVANÝCH DOPLNENÍ ZÁKONA O DPH?

Podstatu navrhovaných zmien a doplnení v zákone o DPH, cieľom ktorých je boj proti podvodom, je možné rozdeliť do dvoch rovín. Navyše, s cieľom eliminovať možné negatívne vplyvy navrhovanej úpravy na vzájomné obchodné vzťahy medzi platiteľmi dane, obsahom predkladaných zmien a doplnení zákona o DPH je aj osobitný spôsob úhrady dane³.

2.1. Nová oznamovacia povinnosť platiteľov dane

Prvou rovinou opatrení v boji proti daňovým podvodom je povinnosť každého platiteľa dane (bez ohľadu na skutočnosť, či je v tuzemsku usadený) oznámiť (a v prípade zmien aj aktualizovať) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky (ďalej „FR SR“) každý vlastný účet vedený u poskytovateľa platobných služieb alebo u zahraničného poskytovateľa platobných služieb, ktorý bude používať na podnikanie predstavujúce predmet dane podľa § 2 zákona o DPH (ďalej „bankový účet“). Túto povinnosť budú mať platitelia vo vzťahu k už v súčasnosti existujúcim bankovým účtom, a to od 15. novembra do 30. novembra 2021⁴, a následne aj k novozaloženým účtom, ako aj zdaniteľné osoby bezodkladne po tom, ako sa stanú platiteľmi dane po 15. novembri 2021. Povinnosť si budú môcť splniť výlučne prostredníctvom elektronickej podateľne na tlačive, ktorého vzor určí FR SR. V tomto kontexte je potrebné podotknúť, že nakoľko posky-

tovatelia platobných služieb, ktorými sú banka a pobočka zahraničnej banky, sú už v súčasnosti podľa § 26 ods. 3 daňového poriadku v spojení s § 90 ods. 1 zákona č. 483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o bankách“) povinní oznamovať číslo každého v tuzemsku zriadeného alebo zrušeného vkladového alebo platobného účtu podnikateľa daňovému úradu, môže sa na prvý pohľad zdať, že novela zákona o DPH zavádza zbytočnú povinnosť, keďže finančná správa už má informáciu o týchto účtoch. V tejto súvislosti je však potrebné poukázať na niekoľko skutočností, a to že nie každá činnosť



vykonávaná podnikateľom môže byť podnikaním predstavujúcim predmet dane podľa § 2 zákona o DPH, ďalej že platiteľom dane nemusí byť nevyhnutne podnikateľ, či na skutočnosť, že takúto oznamovaciu povinnosť voči finančnej správe nemajú zahraniční poskytovatelia platobných služieb a preto navrhovaná oznamovacia povinnosť nevytvára duplicitu. Navyše, s cieľom minimalizácie administratívnej povinnosti platiteľov dane, je popisovaný mechanizmus oznamovania navrhnutý tak, že finančná správa zabezpečí predvyplnenie tlačiva o údaje, ktoré má k dispozícii (vrátane čísiel oznámených aktívnych bankových účtov platiteľa),

a faktické vypĺňanie čísiel bankových účtov bude obmedzené len na tie čísla bankových účtov, ktoré podľa zákona o bankách banky a pobočky zahraničných bánk nestihli príslušnému daňovému úradu oznámiť a na čísla bankových účtov vedených u zahraničných poskytovateľov platobných služieb (keďže o týchto nemá finančná správa vedomosť).

Novela zákona o DPH súčasne umožňuje platiteľovi oznámiť aj účet vedený u poskytovateľa platobných služieb alebo u zahraničného poskytovateľa platobných služieb, ktorý patrí inej osobe (súčasne však musí finančnej správe identifikovať vlastníka tohto účtu), pričom ak tak urobí, bude sa tento účet považovať za vlastný bankový účet platiteľa. Uvedená možnosť sa do návrhu novely dostala v rámci medzirezortného pripomienkového konania, kde viaceré pripomienkujúce subjekty (vrátane SKDP) poukazovali na prax vo využívaní cashpoolových účtov⁵. Na zamedzenie obchádzania povinnosti v podobe platenia dane sa navrhuje, aby v prípade, že protihodnota za dodanie tovaru alebo služby (alebo jej časť) bude inkasovaná na tento účet a dodávateľ nezaplatí daň v lehote splatnosti, bola osoba, ktorej tento účet patrí, spoločne a nerozdielne zodpovedná za daň z dodania tovaru alebo služby uvedenú na faktúre. V tomto prípade zavedenú spoločnú a nerozdielnú zodpovednosť majiteľa účtu je možné vnímať skôr ako praktické uplatnenie zásady podstaty obsahu pred formou, keďže v tomto prípade protihodnota za dodanie jednoducho patrí dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služby⁶.

Z uvedených údajov bude v zmysle novely zákona o DPH FR SR zverejňovať na svojom webovom sídle zoznam bankových účtov, ktoré platiteľ oznámil.

3 Pozri dôvodovú správu- osobitnú časť k návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony. [online] Dostupné na: <https://rokovania.gov.sk/RVL/Material/26213/1>.

3 Pozri dôvodovú správu- osobitnú časť k návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o č. 563/2009 Z. z. [online] Dostupné na: <https://rokovania.gov.sk/RVL/Material/26213/1>.

4 Pozri návrh prechodného ustanovenia k úprave účinnej k 15. novembri 2021- § 85kk.

5 Je potrebné podotknúť, že v týchto prípadoch vyplynulo, že pripomienkujúce subjekty nemali na mysli reálny alebo fiktívny cashpooling, ale využívanie jediného účtu na podnikateľské aktivity všetkých, resp. viacerých skupiny. V prípade reálneho cashpoolingu (fiktívny cashpooling v tomto kontexte nie je potrebné bližšie analyzovať), kedy sa v prospech hlavného účtu na konci dňa zúčtovávajú kreditné zostatky iných účtov v pool, totiž navrhovaná úprava nespôsobuje žiadne praktické rozdiely oproti bežným situáciám, keďže protihodnota za tovary a služby je v prvom kroku prijímaná na bežné účty členov poolu.

6 Pozri dôvodovú správu- osobitnú časť k návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o č. 563/2009 Z. z. [online] Dostupné na: <https://rokovania.gov.sk/RVL/Material/26213/1>.

Náležitosti zoznamu sú uvedené v navrhovanej zmene § 52 daňového poriadku, pričom úloha tohto zoznamu bude zohrávať mimoriadne dôležitú úlohu, ktorá má úzku väzbu na druhú rovinu opatrení.

Vo vzťahu k navrhovanej oznamovacej povinnosti je ešte potrebné poukázať na navrhovanú limitáciu, pokiaľ ide o vrátenie negatívnej dane (pozri návrh na doplnenie § 78 ods. 9 zákona o DPH), či nadmerného odpočtu (pozri návrh na doplnenie § 79 o odseky 9 až 11 zákona o DPH), keďže sa navrhuje, aby tieto prostriedky daňový úrad vyplatil len na oznámený bankový účet, pričom skutočnosť, že si platiteľ takúto povinnosť nesplnil, nebude spôsobovať stav omeškania správcu dane s plnením svojich zákonných povinností.

Nakoľko akékoľvek zmeny a doplnenia zákona o DPH, iné ako priamo a výslovne uvedené v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej „smernica o DPH“), musia byť taktiež v súlade s touto európskou legislatívou, konkrétnejšie povedané s jej cieľmi, pre ktoré bola zavedená, je potrebné v prvom rade poukázať na právny základ navrhovaných zmien. V súvislosti s navrhovanou oznamovacou povinnosťou platiteľov dane predstavuje právny základ článok 273 smernice o DPH, podľa ktorého môžu členské štáty uložiť aj iné, ako v smernici o DPH zavedené povinnosti, ak ich považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie boja proti daňovým podvodom, pod tromi podmienkami, konkrétne, že tieto opatrenia:

1. zachovávajú rovnaké zaobchádzanie s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami,

2. nezavedú formality spojené s prechodom hraníc medzi členskými štátmi a
3. nezavedú dodatočné povinnosti fakturácie.

Keďže citované ustanovenie smernice o DPH nespresňuje požiadavky a ani podmienky, ktoré môžu členské štáty stanoviť, priznáva im teda voľnú úvahu v súvislosti s prostriedkami na dosiahnutie toho, že splatná DPH bude na ich území vyberaná v plnej výške, ako aj na účely boja proti podvodom⁷. V kontexte rozhodovacej praxe Súdneho dvora, ktorý podľa článku 19 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii predstavuje orgán oprávnený podať právne záväzný výklad práva Únie, je účinné zavedenie

Zistilo sa, že takmer 10 000 platiteľov DPH nemá u správcu dane evidovaný žiadny bankový účet.

akýchkoľvek opatrení na základe článku 273 smernice o DPH však podmienené dodržaním zásady proporcionality a neutrality systému DPH⁸. V kontexte tejto zásady je v súlade s rozhodovacou praxou Súdneho dvora potrebné skúmať, či opatrenie prijaté na základe analyzovaného článku smernice o DPH nezasahuje do základných zásad mechanizmu spoločného systému DPH vo väčšej než potrebnej miere⁹.

Pokiaľ ide o dôvod zavedenia, Ministerstvo financií SR ako predkladateľ identifikovalo v doložke vybraných vplyvov, ktorá predstavuje súčasť základných náležitostí návrhu zákona¹⁰, potrebu navrhovaných zmien z dôvodu zabránenia zneužívania systému DPH na získanie neoprávnených eko-

nomických výhod a zlepšenia výberu DPH do štátneho rozpočtu. Boli totiž zistené rozsiahle zneužívania mechanizmu DPH v dvoch identifikovaných smeroch. Po prvé ide o využívanie iných ako vlastných bankových účtov platiteľov, na ktoré vyžadujú úhradu protihodnoty za dodanie tovarov a služieb, pričom správca dane, napriek závažným kontrolným zisteniam, na tieto účty nemá žiadny dosah. Tým druhým dôvodom je skutočnosť, že z dôvodu absencie povinnosti oznamovania bankových účtov, ktoré platelia využívajú na ekonomickú činnosť podliehajúcu DPH, bolo k roku 2020 zistené, že približne 10 000 platiteľov (z toho viac ako 6 000 aktívnych) nemalo u správcu dane evidovaný žiadny bankový účet, pričom výška daňových nedoplatkov spôsobených týmito platiteľmi dosiahla hodnotu viac ako 32 mil. eur, z toho takmer 25 miliónov eur predstavujú nálezy z daňových kontrol na DPH¹¹.

Pokiaľ ide o test proporcionality a dodržania neutrality systému DPH, vo svetle citovanej judikatúry Súdneho dvora (pozri vyššie), nezdá sa, že by navrhovaná úprava neprimerane zasahovala do základných zásad spoločného systému DPH, keďže nijakým spôsobom nadmerne nezasahuje do práv platiteľov vyplývajúcich z mechanizmu DPH a ani na nich žiadnym spôsobom neuvaluje nadmerne zaťažujúce povinnosti, ktorých plnenie nie je odôvodnené sledovaným cieľom, a nie je selektívna.

V tomto kontexte je totiž potrebné poukázať na skutočnosť, že oznámenie čísiel platobných a vkladových účtov daňových subjektov boli do roku 2019 náležitou vyžadovanou pri ich registrácii podľa § 67 daňového poriadku, pričom od 1.1. 2019 bolo toto oznámenie nahradené mechanizmom vyplývajúcim z už uvedenej koexistencie § 26 ods. 3 daňového poriadku a § 90 ods. 1

7 Pozri napríklad rozsudok Súdneho dvora z 5. októbra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, bod 43.

8 Pozri napríklad rozsudok Súdneho dvora z 26. októbra 2017, BB Construct, C-534/2016, EU:C:2017:820, b. 24.

9 Pozri napríklad rozsudok Súdneho dvora z 10. júla 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, b. 23.

10 Pozri čl. 17 ods. 1 Legislatívnych pravidiel vlády Slovenskej republiky (úplné znenie platné od 15. júla 2020). [online]. Dostupné na: https://www.vlada.gov.sk/data/files/7912_uplne-znenie-legpravvlady-sr-v-zneni-uzn-vlsr-z-15-jula-2020-c-466.pdf

11 Pozri Prílohu č. 2 k Doložke vybraných vplyvov k návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony. Analýza vplyvov na rozpočet verejnej správy, na zamestnanosť vo verejnej správe a na financovanie návrhu. [online]. Dostupné na: <https://rokovania.gov.sk/RVL/Material/26213/1>

zákona o bankách. Aj keď sa mnohým môže zdať, že zavedenie popisovanej oznamovacej povinnosti predstavuje krok späť, vyššie uvedené dôvody sú argumentmi o opaku. Navyše, nepriama požiadavka toho, aby platiteľ dane (teda v zásade subjekt, ktorého hospodárska činnosť nie je zanedbateľná) v súlade s inými zákonnými mechanizmami¹² uskutočňoval ekonomickú činnosť prostredníctvom bankových účtov, je viac než logická a kopíruje bežnú podnikateľskú prax.

Pokiaľ ide o zákonnú požiadavku oznámenia bankového účtu v kontexte vyplatenia negatívnej dane (pozri návrh zmeny v § 78 ods. 9 v novele zákona o DPH) a nadmerného odpočtu (pozri návrh na doplnenie § 79 o odseky 9 až 11 zákona o DPH v novele zákona o DPH) len na takýto bankový účet, z doložky vybraných vplyvov k návrhu zákona vyplýva, že cieľom opatrenia je na jednej strane čo najväčšej miere eliminácia vyplácania nadmerných odpočtov na cudzie bankové účty a na druhej strane eliminácia administratívnych nákladov správcu dane. Tie tkvejú v súčasnej povinnosti správcu dane vyplatiť nadmerný odpočet aj poštovým poukazom na adresu, ak je to možné¹³, respektíve opakovanému vyzývaniu platiteľa dane, ktorému má správca dane vrátiť nadmerný odpočet, k oznámeniu platobného alebo iného účtu, ak jeho vrátenie formou poštového poukazu nie je možné. Navyše, keďže v druhej zo zmienených situácií ide o nadmerný odpočet, ktorý nebolo možné použiť podľa § 55 daňového poriadku, súčasný právny stav, v ktorom absentuje povinnosť existencie platobných alebo vkladových účtov platiteľa dane, dostáva v prípade, že správca dane nemá možnosť vyplatiť nadmerný odpočet poštovým poukazom na adresu, finančnú správu do situácie, v ktorej nie vlastnou vinou je vo faktickom omeškaní s vrátením nad-

merného odpočtu v zákonom ustanovenej lehote, za čo je povinná priznať úrok podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku¹⁴.

2.2. Rozšírenie okruhu domniek o vedomosti platiteľa ako predpokladu pre uplatnenie ručenia za daň

Druhá rovina navrhovaných opatrení, cieľom ktorých je eliminovať páchanie daňových podvodov, dopĺňa ustanovenie § 69 ods. 14 zákona o DPH o nový dôvod, naplnením ktorého bude môcť daňový úrad pristúpiť k uplatneniu inštitútu ručenia za nezaplatenú daň do-



Zavedením novej domnieky o vedomosti odberateľa, že dodávateľ daň z dodania tovaru alebo služby úplne alebo čiastočne nezaplatí, sa sleduje dosiahnutie efektívneho plnenia novej oznamovacej povinnosti platiteľmi DPH.

dávateľom (teda z predchádzajúceho stupňa), z dôvodu, že odberateľ o tejto skutočnosti v čase vzniku daňovej povinnosti mohol alebo mal vedieť. Konkrétne ide o skutočnosť, že odberateľ zaplatil dodávateľovi protihodnotu alebo jej časť za dodanie tovaru alebo služby na bankový účet, ktorý nebol v deň uskutočnenia platby zverejnený v zozname bankových účtov vedenom FRSR. Aj keď zo zákonného znenia môže na prvý pohľad vyplývať istý časový nesúlad udalostí zisťovania vedomostného testu (keďže vznik daňovej povinnosti v zásade predchádza momentu

úhrady), je potrebné uviesť, že tento dôvod predstavuje vyvrátiteľnú domnienku o tejto vedomosti odberateľa, teda mechanizmus, ktorý je pod podmienkou pripustenia dôkazu o opaku plne v súlade so smernicou o DPH¹⁵. Hlavným cieľom zavedenia tejto domnieky v § 69 ods. 14 zákona o DPH je dosiahnutie efektívneho plnenia oznamovacej povinnosti popisovanej v bode 1.1. platiteľmi dane, keďže sa predpokladá, že platitelia sa budú vyhýbať úhrade za prijaté plnenie na účet, ktorý nie je pre ich dodávateľa zverejnený v zozname vedenom finančnou správou.

Právny základ tohto doplnenia predstavuje článok 205 smernice o DPH, podľa ktorého môžu určitých situáciách členské štáty stanoviť, že osoba iná ako osoba, ktorá je podľa príslušného ustanovenia smernice o DPH povinná platiť daň, ručí spoločne a nerozdielne za platbu DPH. Je potrebné uviesť, že ani toto ustanovenie nespresňuje ani osoby, ktoré členské štáty môžu považovať za spoločne a nerozdielne zodpovedných dlžníkov, ani situácie, v ktorých možno pristúpiť k takémuto kvalifikovaniu, stanovenie podmienok a postupov na vyvodenie spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti upravenej v tomto článku, prislúcha členským štátom¹⁶. Avšak rovnako ako v prípade článku 273, aj praktické uplatnenie inštitútu spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti vnútroštátnym orgánom podľa článku 205 smernice o DPH je taktiež potrebné podrobiť testu dodržania zásady proporcionality, ako aj zásady právnej istoty, a v tomto kontexte musí byť uplatnenie tohto inštitútu odvodnené skutkovým a/alebo právnym vzťahom medzi dvomi dotknutými osobami. V súlade s rozhodovacou praxou Súdneho dvora členským štátom najmä prislúcha spresniť osobitné

12 Pozri napríklad zákon 394/2012 Z. z. o obmedzení platieb v hotovosti.

13 V súčasnosti možné len v prípade vrátenia do tuzemska a Česka, pričom maximálna hodnota zasielanej sumy jedným poštovým poukazom je limitovaná na sumu 15.000 eur.

14 Uvedené vyplýva z § 84 zákona o DPH a § 1 ods. 2 daňového poriadku.

15 Pozri rozsudok Súdneho dvora z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04; EU:C:2006:309, b. 32.

16 Pozri napríklad rozsudok Súdneho dvora z 20. mája 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, b. 31.

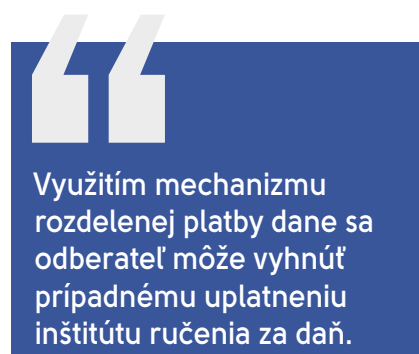
okolnosti, za ktorých osoba, akou je príjemca zdaniteľného plnenia, musí byť spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie dane dlžnej svojou druhou zmluvnou stranou, hoci ju zaplatila uhradením ceny plnenia¹⁷.

Z konštrukcie § 69 ods. 14 zákona o DPH vyplýva, že inštitút ručenia za daň je uplatniteľný len vo vzťahu k nezaplatenej dani na bezprostredne predchádzajúcom stupni, aj keď zo znenia článku 205 smernice o DPH nevyplýva takéto úzke vymedzenie tohto inštitútu¹⁸. Ďalej, navrhovanú právnu úpravu možno taktiež považovať za dostatočne zrejmu, presnú a predvídateľnú, pokiaľ ide o možnosť správcu dane pristúpiť k uplatneniu inštitútu ručenia za daň voči odberateľovi. V neposlednom rade je potrebné poukázať, že na základe ustanovenia § 69b zákona o DPH¹⁹, ktoré sa v plnej miere vzťahuje aj na novú domnienku o vedomosti odberateľa o tom, že dodávateľ z plnenia nezaplatí daň, má odberateľ možnosť účinne sa brániť a takúto domnienku správcu dane vyvrátiť relevantnými dôkazmi. Zdá sa teda, že všetky uvedené skutočnosti potvrdzujú súlad navrhovanej úpravy v § 69 ods. 14 zákona o DPH s článkom 205 smernice o DPH, tak, ako je vykladaný v judikatúre Súdneho dvora.

2.3. Split payment ako legislatívna novinka v zákone o DPH

S cieľom eliminovať potenciálne uplatnenie ručenia za daň voči platiteľovi

dane, ktorý je odberateľom a ktorý v čase vzniku daňovej povinnosti na základe niektorej zo skutočností uvedených v § 69 ods. 14 zákona o DPH vedieť mal alebo vedieť mohol, že jeho dodávateľ daň uvedenú na faktúre o dodaní tovaru alebo o prijatí platby pred dodaním tovaru nezaplatí²⁰, sa zavádza zákonné opatrenie umožňujúce odberateľovi zaplatiť sumu dane uvedenú na faktúre priamo správcovi dane. Ide o mechanizmus rozdelenej platby dane (z angl. split payment), ktorý sa do návrhu novely zákona o DPH zavádza na základe čiastočnej inšpirácie českým zákonom o DPH, ktoré takýto



dobrovoľný mechanizmus upravuje v § 109a²¹. Okrem spomínanej dobrovoľnej úpravy mechanizmu rozdelenej platby dane existujú v EÚ priestore aj členské štáty, ktoré takýto mechanizmus, na základe právom EÚ stanoveného postupu, zaviedli ako povinný, menovite Poľsko²² a Taliansko²³.

Ak sa teda odberateľ obáva, že daňový úrad by mohol od neho požado-

vať úhradu dane, ktorú jeho dodávateľ nezaplatil, na základe toho, že nastane alebo nastala niektorá zo skutočností uvedená v § 69 ods. 14 zákona o DPH, môže sa rozhodnúť nezaplatiť celú požadovanú protihodnotu dodávateľovi, ale platbu rozdeliť a sumu dane uvedenej na faktúre zaplatiť správcovi dane na osobný účet daňovníka vedený pre dodávateľa, keďže navrhovaná úprava jednoznačne ustanovuje, že v takomto prípade sa ručenie voči odberateľovi neuplatní²⁴. Platbu dane bude musieť odberateľ označiť spôsobom, ktorý ustanoví podzákonný predpis²⁵, ktorý sa bude v tomto dôsledku taktiež novelizovať. V tomto kontexte sa v článku I návrhu zákona (ide o novelu daňového poriadku) navrhuje v bode 20 ustanoviť v novom ustanovení § 52 tohto zákona zoznam, ktorý bude o.i. obsahovať aj číslo účtu správcu dane vedeného pre platiteľa dane. Na účely právnych následkov spojených so situáciou, kedy odberateľ uplatní mechanizmus rozdelenej platby, daň zaplatená odberateľom na účet vedený správcom dane pre dodávateľa bude od počiatku predstavovať majetok dodávateľa, čo vyplýva z navrhovanej úpravy v § 69c ods. 3 a nasl. novely zákona o DPH.

Z hľadiska súladu navrhovaného opatrenia s právom EÚ, právny základ predstavujú článok 193 smernice o DPH²⁶ v spojení s už uvádzaným článkom 273 predmetnej smernice.

Taktiež je vhodné uviesť, že vzhľadom ku skutočnosti, že navrhnutý

17 Ibid, b. 32 až 34.

18 Pozri C-384/04, b. 32.

19 Nakoľko ustanovenie § 69b bolo do zákona o DPH s účinnosťou od 1.10.2012 zavedené zákonom č. 246/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, a ako také bolo predmetom viacerých komentárov a metodických usmernení, nie je potrebné detailne analyzovať procesné postupy správcu dane pri uplatnení inštitútu ručenia za daň.

20 Okrem skutočnosti, že dodávateľ požaduje úhradu protihodnoty na iný, než oznámený bankový účet (pozri časť 1.2.), môže ísť aj o existenciu personálnych/majetkových prepojení medzi osobou dodávateľa a odberateľa, či neprimerane vysokej/nízkej protihodnoty za plnenie bez ekonomického opodstatnenia.

21 Pozri Úplné znenie zákona č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty.

22 V Poľsku sa povinný mechanizmus rozdelenej platby dane uplatňuje od 1. novembra 2019 pri B2B dodávkach s rizikovým tovarom a službami (napr. stavebné práce, elektronika, výrobky z ocele, náhradné diely pre motocykle a autá, kovy atď.), ktorých hodnota je najmenej 15.000 PLN. Pozri: Kowal, A. Split payment mechanism in the economy of small and medium-sized enterprises. [online]. Dostupné na: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-VAT-Monitor/collections/ivm/html/ivm_2020_01_e2_2.html

23 V Taliansku sa mechanizmus rozdelenej platby dane uplatňuje povinne na B2G dodania tovarov a služieb. Pozri vykonávacie rozhodnutie Rady (EÚ) 2020/1105 z 24. júla 2020, ktorým sa mení vykonávacie rozhodnutie (EÚ) 2017/784, ktorým sa Talianskej republike povoľuje uplatňovať osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článkov 206 a 226 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (v. EÚ L 242, 28.7.2020, s. 4 – 6).

24 Z navrhovanej úpravy (navrhovaný § 69c ods. 1 a ods. 2 v) vyplýva, že odberateľ môže uplatniť mechanizmus rozdelenej platby do momentu doručenia rozhodnutia o ručení za nezaplatenú daň.

25 Vyhláška Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 378/2011 Z. z. o spôsobe označovania platby dane v znení neskorších predpisov.

26 Podľa tohto ustanovenia, ktoré obsahom zodpovedá § 69 ods. 1 zákona o DPH, DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb, okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199c a článku 202.

mechanizmus rozdelenej platby predstavuje možnosť a nie povinnosť pre platiteľa dane, nejde o opatrenie, ktoré by si vyžadovalo derogáciu z pravidiel spoločného mechanizmu DPH upraveného smernicou o DPH, akým je napríklad opatrenie založené na mechanizme rozdelenej platby, ktoré v roku 2019 zaviedla Poľská republika na základe vykonávacieho rozhodnutia Rady (EÚ) 2019/310²⁷. Navyše, ide o opatrenie, ktoré v súvislosti s elimináciou uplatnenia možného ručenia za daň, nie je v Slovenskej republike neznáme, aj keď nebolo predmetom úpravy v zákone o DPH²⁸.

3. ČO SA OD PREDMETNÝCH OPATRENÍ OČAKÁVA NA STRANE ŠTÁTU A AKÝ JE ODHADOVANÝ VPLYV NA PODNIKATEĽSKÉ PROSTREDIE?

Z analýzy vplyvov na rozpočet verejnej správy, na zamestnanosť vo verejnej správe a financovanie návrhu, ako súčasť doložky vybraných vplyvov je zrejmé, že sa od analyzovaných opatrení očakáva predovšetkým zefektívnenie správy dane z pridanej hodnoty a zníženie administratívnych a finančných nákladov finančnej správy. Pokiaľ ide o konkrétne vyčíslenie pozitívneho vplyvu na výber DPH, tento údaj nebolo možné prognózovať, avšak predpokladá sa pozitívny vplyv v rádo vo vyššej výške, ako je objem okamžitého eliminovania vzniku nových nedoplatkov platiteľmi dane, ktorí doteraz obchádzali zaistovacie a vymáhacie mechanizmy ustanovené daňovým

poriadkom obchodovaním cez cudzie bankové účty, na ktoré správca dane v rámci výkonu daňovej exekúcie nemal dosah. Ďalej sa očakáva, že dôjde k úplnej eliminácii nákladného a administratívne náročného procesu vyplácania predovšetkým nadmerných odpočtov DPH, ku ktorému len v roku 2020 došlo v 5 700 prípadoch²⁹.

Pokiaľ ide o vplyvy navrhovaných opatrení, konkrétne oznamovacej povinnosti popisovanej v bode 1.1., na

Navrhovaná oznamovacia povinnosť platiteľov DPH nepredstavuje ani nákladný a ani časovo náročný administratívny proces.

podnikateľské prostredie, z analýzy vplyvov na podnikateľské prostredie, ako ďalšej súčasť doložky vybraných vplyvov vyplýva, že táto povinnosť bude v zásade jednorozového charakteru, vykonateľná elektronicky a vzhľadom na popisovaný spôsob jej vykonania (cez predvyplnené tlačivo) sa časová náročnosť pri jej plnení odhaduje v minútach. Na základe kalkulačky nákladov regulácie Ministerstva hospodárstva SR, predpokladanom potrebnom čase pre splnenie tejto povinnosti 20 minút a počte registrovaných platiteľov DPH (takmer 239 tisíc), bola výška dodatočných administratívnych nákladov súvisiacich s navrhovanou admi-

nistratívnou povinnosťou na jedného platiteľa dane vypočítaná na úrovni 2, 27 eura, čo predstavuje zanedbateľnú položku.

4. ZÁVER

Vláda sa v svojom programovom vyhlásení, v časti „Stabilizácia verejných financií zasiahnutých prebiehajúcou krízou a zvýšenie efektivity vynakladania verejných prostriedkov fiškálny rámec“ zaviazala k niekoľkým prioritám na príjmovej strane, jednou z ktorých je znížovanie únikov DPH, pričom ako cieľ si zvolila znížiť medzeru výberu DPH na priemer EÚ³⁰. Pozitívne konštatovanie je, že tento ukazovateľ má od roku 2012 klesajúci trend a finančná správa pre rok 2020 odhadla jeho výšku na 16,6% z celkovej teoretickej výšky príjmu z DPH, čo v peňažnom vyjadrení predstavuje sumu približne 1,3 miliardy eur³¹. K tomuto určite prospelo množstvo legislatívnych a operatívnych opatrení zavádzaných od roku 2012. Na druhej strane je potrebné povedať, že do jej zníženia na úroveň priemeru v EÚ, ktorého percentuálna hodnota z celkovej teoretickej DPH v členských štátoch bola pre rok 2018 odhadnutá na 11%³², je pred nami ešte pomerne veľký kus cesty, ako aj, že v mnohých prípadoch sa skôr prijaté opatrenia už nejavia tak efektívne, ako tomu bolo v prvých rokoch od ich zavedenia. Nakoľko subjekty, ktoré svoju činnosť upriamili na zneužívanie mechanizmu DPH, sú mimoriadne kreatívne a snažia sa byť vždy o krok pred orgánmi finančnej správy, je nevyhnutné prijímať také opatrenia, ktoré im túto ich nelegálnu činnosť dokážu efektívne sťažiť, ideálne znemožniť.

Príspevok sa zaoberá aktuálnym návrhom opatrení na zlepšenie výberu DPH a efektivity boja proti daňovým podvodom. Analyzuje ich súlad s právom EÚ a limitmi, ktoré pri výklade práva Únie vytýčila judikatúra Súdneho dvora. Taktiež rozoberá očakávané prínosy navrhovaných opatrení pre štátny rozpočet a ich dopady na podnikateľské prostredie.

27 Pozri Vykonávacie rozhodnutie Rady (EÚ) 2019/310 z 18. februára 2019, ktorým sa Poľsku povoľuje zaviesť osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 226 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. (Ú. v. EÚ L 51, 22.2.2019, s. 19 – 27).

28 Pozri v tomto kontexte Zápis z 12. zasadnutia Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty, ktoré sa uskutočnilo dňa 14.12.2012. [online]. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Zavery_zo_zasadani/Zavery_z_12_zasadnutia_Komisie.pdf

29 Pozri Prílohu č. 2 k Doložke vybraných vplyvov k návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. [online]. Dostupné na: <https://rokovania.gov.sk/RVL/Material/26213/1>

30 Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky na obdobie rokov 2021–2024. s. 56. [online]. Dostupné na: https://www.vlada.gov.sk/share/uvsv/pvv-sr_2020-2024.pdf

31 Gábik, R.: Odhad daňových medzier ako súčasť analýzy rizík. IN: Bulletin SKDP, 2021-2. s.10. ISSN 2644-688X.

32 Pozri Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States. 2020 final report. [online]. Dostupné na: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en>.

Oznamovanie údajov z vyhotovovaných a prijatých faktúr finančnej správe v reálnom čase

- nový nástroj v boji proti daňovým únikom



Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo

Autor pôsobí ako vedúci oddelenia DPH na Ministerstve financií SR



JUDr. Toško Beran

Autor pôsobí ako riaditeľ odboru legislatívy finančnej správy a správy daní na Ministerstve financií SR

Slovenská republika v dôsledku faktorov spôsobujúcich medzeru výberu daní prichádza každoročne o viac ako 2 miliardy eur. Je preto logické, že štát hľadá efektívne riešenia, ktoré by pomohli toto nie príliš lichotivé číslo v čo najväčšej miere minimalizovať. Veľká nádej sa vkladá do už dlho diskutovaného nástroja, ktorého podstata spočíva v získavaní údajov z faktúr finančnou správou v reálnom čase. Keďže Ministerstvo financií SR vrcholí s prípravami právneho základu, ktorý by tento nástroj umožnil zaviesť do praxe, cieľom tohto príspevku je objasniť dôvody zavedenia a logiku fungovania tohto opatrenia, ktoré vyplývajú z pripravovaného návrhu zákona o faktúre a zasielaní údajov do systému e-faktúra.

1. ÚVOD

Dňa 13. januára 2021 zverejnilo Ministerstvo financií SR (ďalej len „ministerstvo“) predbežnú informáciu k návrhu zákona o zasielaní údajov finančnej správe z faktúr daňových subjektov (ďalej len „RTI“¹). Ide o nástroj, cieľom ktorého je podpora vládou proklamovaného boja proti daňovým únikom a úsilia smerujúceho k zníženiu daňových medzier a zefektívnenia výkonu správy daní². V kontexte § 9 zákona č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych

predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov sa týmto krokom začal legislatívny proces, výsledkom ktorého má byť schválenie zákona, ako právneho základu pre uloženie povinnosti podnikateľským subjektom zasielať údaje z faktúr finančnej správe. Príspevok bližšie objasňuje dôvody, osobnú a vecnú pôsobnosť návrhu tohto nástroja a poukazuje na základné rysy návrhu zákona, ktorý by sa v blízkej dobe mal stať predmetom

medzirezortného pripomienkového konania, teda štádia legislatívneho procesu, kedy sa k návrhom ministerstva môže okrem iných rezortov verejnej správy SR vyjadrovať odborná, či laická verejnosť.

2. PREČO SA PRISTUPUJE K ZAVÁDZANIU RTI?

Dôvody, ktoré vedú k zavedeniu RTI vychádzajú primárne z dvoch príčin.

Tou prvou je zaiste nižšia efektívnosť výberu daní v Slovenskej republike v porovnaní

¹ Z ang. real time invoicing

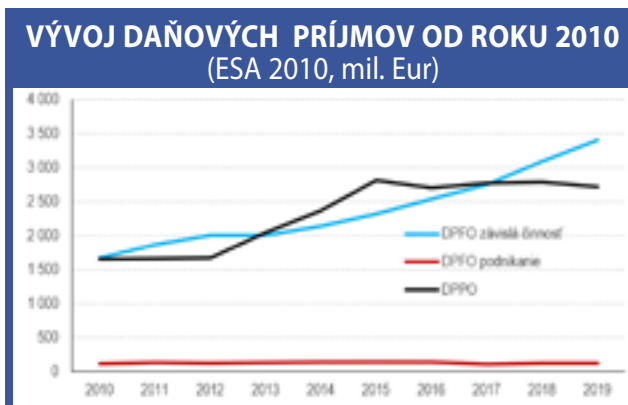
² Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky na obdobie rokov 2021 – 2024. s. 55 a nasl. [online]. Dostupné na: https://www.vlada.gov.sk/share/uvsvr/pvv-sr_2020-2024.pdf

s ostatnými členskými štátmi EÚ, keď úroveň medzery výberu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) pre rok 2020 dosiahla výšku 1, 3 mld. Eur a v percentuálnom vyjadrení oproti celkovému teoretickému výnosu z DPH je to strata 16,6%³. Pokiaľ ide o medzeru výberu na dani z príjmov právnických osôb, nie je možné konštatovať pozitívnejšie údaje, keď pre rok 2015 bola, pre tento účel vôbec po prvýkrát na Slovensku využitou štatistickou metódou zdola-nahor (resp. angl. bottom-up), odhadnutá na úrovni 842 mil. eur, z toho v SME⁴ segmente na úrovni 389 mil. eur⁵. Spôsob kvantifikácie medzery výberu na konkrétnej dani metódou bottom-up možno pritom považovať v porovnaní s metódou zhora nadol (angl. top-down)⁶ za komplexnejšiu a lepšie využiteľnú pre účely zvyšovania efektivity výberu daní, nakoľko poskytuje podrobnejšie informácie o rizikovitosti konkrétnych segmentov ekonomiky a charakteristike subjektov, ktoré sa na medzere výberu konkrétnej dane podieľajú⁷. Na dani z príjmov fyzických osôb, pokiaľ ide o príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu, sa síce odhad daňovej medzery nikdy nerobil, avšak konštantne rovnaká, respektíve veľmi mierne vzostupná hodnota výšky vybranej dane, ktorá sa od roku 2010 pohybuje na úrovni okolo 100 mil. eur/rok (v roku 2019 výber dane predstavoval 125 mil. eur), v porovnaní s hodnotou vybranej dane z príjmov zo závislej činnosti, ktorá v roku 2019 v porovnaní s referenčným rokom

2010 narástla o 104% a suma vybranej dane dosiahla v roku 2019 okolo 3,41 mld. eur, ukazuje, že ani tu nie je zďaleka všetko v poriadku. Podtrhnuté, Slovenskej republike tak každoročne len na DPH a DPPO uteká viac ako 2 mld. eur z daňových príjmov, a to napriek pomerne striktno nastavenej legislatíve a iným pravidlám. Skutočne, pokiaľ ide o oblasť DPH, Slovenská republika v oblasti boja proti podvodom na DPH ako jeden z prvých ČŠ EÚ zaviedla reportingové povinnosti vo vzťahu k vnútroštátnym transakciám platiteľov DPH (kontrolný výkaz) a zaviedla či precizovala aj iné opatrenia (napríklad ručenie za daň, zábezpeka DPH pri dovoze tovaru do tuzemska a pod). Pokiaľ ide o oblasť priamych daní, je možné konštatovať, že Slovenská republika je zapojená do všetkých aktuálnych kľúčových medzinárodných iniciatív v oblasti medzinárodného zdaňovania, administratívnej spolupráce a daňovej transparentnosti a podniká kroky na implementáciu dohodnutých medzinárodných štandardov na národnej úrovni⁸. Zároveň dochádza k implementácii ďalších účinných opatrení v rámci vnútroštátnej legislatívy⁹.

Druhou príčinou je skutočnosť, že napriek pomerne vysokej efektívnosti identifikácie rizikových prípadov zo strany finančnej správy, keď v roku 2020 efektívnosť skončených daňových kontrol na celkovom počte začatých kontrol predstavovala 79,2%¹⁰, čo predstavuje takmer 15% nárast tejto hodnoty v porovnaní s rokom 2018¹¹, je reálny výber dodatočne vyrubenej dane po daňovej kontrole extrémne nízky, keď štandardne dosahuje len zlomkové hodnoty zo sumy dodatočne vyrubenej dane¹². Pod dôvody tohto negatívneho trendu sa pritom významnou mierou podpisuje aj skutočnosť, že aj napriek dobrej identifikácii rizikovej transakcie, sa daňová kontrola alebo akýkoľvek iný úkon správy daní začne častokrát neskoro, keďže finančná správa sa k informáciám o transakciách (predovšetkým pre účely úkonov týkajúcich sa DPH) dozvedá z kontrolných výkazov so značným časovým oneskorením, ktoré v najkrajnejšom vyjadrení dosahuje hodnotu 55 dní, pokiaľ ide o platiteľov DPH uplatňujúcich mesačné zdaňovacie obdobie, a až 117 dní, pokiaľ ide o tzv. štvrtročných platiteľov DPH. Z uvedeného dôvodu

je preto nevyhnutné vykonávať kroky vedúce k posunu časovej hranice získavania informácií o zdaniteľných transakciách daňových subjektov na moment čo najbližšie k reálnemu času vyhotovenia faktúry, ako sa tomu deje v okolitých, či vzdialenejších členských štátoch pre rôzne účely¹³, avšak s mimoriadne pozitívnym vplyvom na výšku daňových medzier¹⁴.



Zdroj: IFP

3 Gábik, R.: Odhad daňových medzier ako súčasť analýzy rizík. IN: Bulletin SKDP, 2021-2. s.10. ISSN 2644-688X.

4 Ide o malé a stredné podniky (z angl. Small and Medium Enterprises)

5 Chudý et al: Searching for gaps: Bottom-up approach for Slovakia. s. 3. [online]. Dostupné na: https://www.mfsr.sk/files/archiv/80/Analiza_CIT_gap_bottom-up.pdf. Podľa tejto štúdie dosahuje medzera výberu DPH v segmente veľkých a nadnárodných korporácií hodnotu 453 mil. eur

6 Tento spôsob odhadu medzery výberu dane sa v súčasnosti uplatňuje na odhad medzery výberu DPH a aj DPPO.

7 Supra 3, s. 12.

8 Napríklad G 20/OECD BEPS, Globálne fórum OECD, EÚ iniciatívy a pod.

9 Napríklad CFC legislatíva, národná úprava nespolupracujúcich jurisdikcií a i.

10 Pod pojmom efektívna daňová kontrola sa rozumie podiel daňových kontrol ukončených s nálezom v príslušnom kaledárnom roku voči celkovému počtu začatých daňových kontrol v príslušnom kaledárnom roku.

11 Pozri Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2020, s. 40. [online] Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Vyrocné_spravy/FS/2021.06.04_VS_2020.pdf

12 Na účely tohto príspevku nedisponujeme podielom celkovo zaplatenej dane z celkovej dodatočne vyrubenej dane po daňovej kontrole, avšak tento trend do istej miery potvrdzujú aj hodnoty uvádzané vo Výročnej správe o činnosti finančnej správy za rok 2020, keď výška dodatočne vyrubenej dane v tomto roku dosiahla hodnotu viac ako 708 mil. eur a výška vymožených daňových nedoplatkov (je potrebné zdôrazniť, že ide o akékoľvek daňové nedoplatky, nielen z nezaplatených dodatočne vyrubenej dane) nedosiahla ani 101 mil. eur. Supra 11, tabuľka č. 34, s. 40 a graf č. 14, s. 91.

13 Zatiaľ čo Maďarsko využíva tento systém prioritne vo vzťahu k platiteľom dane z pridanej hodnoty (<https://www.fonoa.com/blog/hungary-introduced-real-time-invoice-reporting-for-all-transactions>), niektoré iné štáty, ako napríklad Španielsko, volia komplexnejšiu cestu: (<https://becompliant.tax/spanish-sii-real-time-ledger-reporting/>)

14 Pozri údaj percentuálneho vyjadrenia DPH medzery na celkovej daňovej povinnosti. Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States. 2020 final report.

3. NAD AKÝM DIZAJNOM OPATRENIA SA PREMÝŠĽA?

Na úvod je potrebné zdôrazniť, že nejde o povinnú elektronickú fakturáciu, ako by sa to na prvý pohľad mohlo zdať; nie je cieľom ministerstva vstupovať do existujúcich spôsobov doručovania obchodnej dokumentácie v súkromnoprávných vzťahoch. Súčasne, predstavitelia ministerstva, ako aj finančnej správy, niekoľkokrát verejne deklarovali úmysel zaviesť taký nástroj, ktorým nedôjde k neúmernému nárastu záťaže podnikateľského prostredia. Iste, je potrebné konštatovať, že v prípade úspešnej realizácie tohto bezpochyby veľkého projektu v zamýšľanej podobe dôjde v porovnaní so súčasným stavom k vzniku určitých povinností, avšak súčasne je potrebné položiť si otázku, či sú tieto povinnosti aj v skutočnosti nové. Aj keď je cieľom projektu zaviesť povinnosť vyhotoviť faktúru a oznámiť údaje vyhotovovanej faktúry týkajúcej sa akéhokoľvek dodania tovaru alebo poskytnutia služby, z ktorej podnikateľovi alebo platiteľovi DPH (ďalej spoločne aj „podnikateľ“) vznikne v tuzemsku daňová povinnosť, či už na účely DPH alebo dane z príjmov (teda aj pri tzv. B2C transakciách, transakciách oslobodených od DPH, či pri transakciách uskutočnených v zahraničí, ak je fakturovaná činnosť predmetom dane z príjmov) a táto povinnosť by sa po novom nemala týkať len platiteľov DPH, je potrebné na druhej strane uviesť, že táto požiadavka sa odráža od už v súčasnosti existujúcich povinností ustanovených všeobecne záväznými právnymi predpismi¹⁵. Takisto podnikateľom, ktorí nevyužívajú žiadny účtovný či fakturačný systém, by štát v súvislosti s týmto nástrojom mal sprístupniť mobilnú aplikáciu, prostredníctvom ktorej budú schopní vyhotovovať faktúry pri súčasnom plnení si povinnosti oznamovania údajov z nich. Súčasne sa navrhuje, aby podnikatelia označovali prijaté faktúry, z ktorých si budú uplatňovať nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty alebo daňový výdavok. Keďže celá podstata tohto nástroja spočíva s on-line prepojením a komunikáciou účtovných a/alebo fakturačných systémov podnikateľov s prostredím

finančnej správy, nemali by si plnenia týchto povinností prakticky ani všimnúť, respektíve za istých okolností by im mali byť určité, dnes v mnohých prípadoch manuálne vykonávané činnosti, uľahčené¹⁶. Následne, v prípade úspešnej implementácie tohto opatrenia v celom zamýšľanom rozsahu sa ministerstvo zaviazalo prehodnotiť systém v súčasnosti uplatňovaných administratívnych povinností, z ktorých najvýznamnejším počínom bude zaiste avizované vypustenie inštitútu kontrolného výkazu zo zákona o dani z pridanej hodnoty.

4. PREDBEŽNÁ ANALÝZA VPLYVOV NA PODNIKATEĽSKÉ PROSTREDIE

Z hľadiska analýzy vplyvov zavedenia RTI na podnikateľské prostredie (ďalej len „analýza“), ktorá predstavuje povinnú prílohu doložky vplyvov ako jednej z príloh návrhu zákona, bolo vyčíslené, že zavedenie RTI by malo pozitívny vplyv na podnikateľské prostredie. Podľa kalkulačky nákladov podnikateľského prostredia, ktorá je dostupná na webovom sídle Ministerstva hospodárstva SR a ktorá bola použitá na účely analýzy, je totiž hodnota zníženia administratívnych nákladov výrazne vyššia, ako hodnota dodatočných administratívnych nákladov spojených so zavedením tohto opatrenia. Z hľadiska najvyššieho nárastu dodatočných nákladov ide o povinné vyhotovovanie faktúr pre subjekty, ktoré podľa súčasného stavu takúto povinnosť nemajú (cca + 59,5 mil. eur) a pokiaľ ide o najvýznamnejší pokles administratívnych nákladov spojených so zavedením RTI, pri predpoklade zvýšeného využitia elektronickej fakturácie v B2B vzťahoch, by zavedenie tohto nástroja malo v porovnaní so súčasným stavom pre podnikateľov priniesť úsporu administratívnych nákladov vo výške viac ako 178 mil. eur, čo je spôsobené odbúraním nákladov na papier, tlač a poštovné¹⁷.

Ako bude vyzerať tento nástroj v legislatívnom šate?

Legislatívny proces k právnemu predpisu,

ktorým sa zakotvia do slovenského právneho poriadku úpravy súvisiace s povinnosťou nahlasovania údajov z vyhotovovaných a prijatých faktúr finančnej správe v reálnom čase (ďalej len „zákon o RTI“) bol iniciovaný už začiatkom roku 2021. K návrhu zákona o RTI prebiehali rozsiahle konzultácie s odbornou ako aj laickou verejnosťou, avšak konkrétne paragrafové znenie ešte nebolo predmetom verejného posúdenia. Nasledujúce informácie preto predstavujú zákon o RTI a jeho jednotlivé ustanovenia v jeho aktuálnej podobe. Je preto možné predpokladať, že v rámci ďalšieho legislatívneho procesu, keď už bude zapojenie externého prostredia intenzívnejšie, bude dochádzať k potenciálnym úpravám právneho textu.

Reflektujúc požiadavku zachovania existujúcich povinností v rámci podnikateľských vzťahov v čo najširšej možnej miere a pri minimalizácii vytvárania nových povinností pre podnikateľskú obec sa v rámci prípravy paragrafového znenia v extenzívnej miere využíva legislatívna technika odkazov na existujúce právne úpravy v iných osobitných právnych predpisoch, ktoré upravujú jednotlivé aspekty podnikateľskej praxe, a to, či už predpisy daňového práva, obchodného práva alebo práva upravujúceho používanie informačných technológií.

V nasledujúcich tematických celkoch sa predstavujú jednotlivé časti zákona o RTI podľa ich systematického zoradenia v paragrafovom znení.

5. ÚVODNÉ USTANOVENIA

Ustanovuje sa vecný a osobný rozsah zákona o RTI.

V rámci vecného rozsahu sa ustanovuje povinnosť vyhotovovať faktúru, obsahové náležitosti faktúry a povinnosť zasielať údaje z faktúr alebo oznamovať faktúry. Údaje z vyhotovovanej faktúry sa zasielajú finančnej správe ešte pred jej konečným vyhotovením, alebo v osobitnom režime, ktorý bude popísaný neskôr v texte, pred jej odoslaním. Povinnosť oznámiť finančnej správe prijatie faktúry je v prípade, ak sa bude uplatňovať

Table 2.1. s. 20.[online]. Dostupné na: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en>

- 15 Napríklad zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, zákon č. 250/2007 Z. z. o ochrane spotrebiteľa a o zmene zákona Slovenskej národnej rady č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov v znení neskorších predpisov.
- 16 V podstate by údaje z vyhotovovanej faktúry mali byť oznámené finančnej správe v rámci procesu vyhotovenia finálnej verzie faktúry a pokiaľ ide o proces označovania prijatých faktúr, z ktorých si podnikateľ chce uplatniť nárok na odpočítanie DPH alebo daňový výdavok, navrhuje sa, aby si mohol príjemca faktúry stiahnuť do svojho účtovného systému všetky potrebné údaje z faktúry zo systému e-Faktúra.
- 17 Do analýzy nebola započítaná hodnota dodatočných nákladov súvisiacich s úpravami účtovných a fakturačných softvérov, nakoľko túto informáciu nebolo do momentu prípravy tohto príspevku možné vyčísliť, keďže výrobcovia a poskytovatelia softvérových riešení nemajú k dispozícii technické riešenie, ktoré je potrebné k odhadu nákladov na implementáciu.

právo na odpočítanie DPH, alebo ak sa bude uplatňovať daňový výdavok na dani z príjmov, pričom táto povinnosť musí byť splnená pred uplatnením uvedeného. Zavedením týchto povinností bude mať finančná správa možnosť preveriť zdaniteľné plnenie ešte pred vyrubení dane. Taktiež na základe analýzy rizík bude vedieť adresnejšie zacieliť daňovú kontrolu, resp. podniknúť kroky na zabezpečenie riadneho výberu daní.

V rámci navrhovaného osobného rozsahu sa zákon o RTI vzťahuje na každú osobu, ktorá je podnikateľom (napr. obchodná spoločnosť, živnostník, daňový poradca a i.) pri výkone podnikania vychádzajúc z definícií ustanovených v Obchodnom zákonníku alebo je platiteľom DPH, ako ho definuje zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“). Preto v prípade, ak podnikateľ bude prenajímať byt, ale nie ako výkon podnikania, nebude sa na neho tento zákon vzťahovať.

Návrh zákona o RTI sa vzťahuje na podnikateľa alebo platiteľa DPH, ktorý dodáva tovar, poskytuje službu alebo prijíma platbu pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služby a vzniká mu povinnosť vykázať daň podľa osobitných daňových predpisov (ďalej len „dodávateľ“). Rovnako sa bude zákon o RTI vzťahovať aj na podnikateľa alebo platiteľa DPH, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie DPH alebo si uplatňuje daňový výdavok podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „odberateľ“).

Pojem dodanie tovaru vychádza z definície dodania tovaru podľa zákona o dani z pridanej hodnoty, podľa ktorého sa dodaním tovaru rozumie v zásade prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník. Na účely zákona o RTI sa bude považovať za dodanie tovaru aj napríklad dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo, alebo odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy (napr. predaj auta na leasing).

Pojem poskytnutie služby rovnako vychádza z definície poskytnutia služby podľa zákona o dani z pridanej hodnoty, podľa ktorého ide o každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru. Pôjde napríklad o poskytnutie práva na šírenie autorského diela, alebo prenájom hnutelného alebo nehnuteľného majetku v rámci výkonu podnikania.

Z hľadiska právnych vzťahov medzi dodávateľmi a odberateľmi, zákonom o RTI nie

sú dotknuté povinnosti vyplývajúce z iných zákonov, na základe ktorých sa faktúry vydávajú alebo účtujú, ako napr. zákon o dani z pridanej hodnoty, zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov alebo zákon č. 215/2019 Z. z. o zaručenej elektronickej fakturácii a centrálnom ekonomickom systéme a o doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o e-faktúre“).

V rámci úvodných ustanovení sa rovnako navrhujú definície terminologického aparátu používaného v texte návrhu zákona o RTI. Medzi základné pojmy bude patriť definícia faktúry, ako aj opravnej faktúry, dokladu o platbe, ako aj definície technických riešení, prostredníctvom ktorých sa budú plniť povinnosti vyplývajúce zo zákona o RTI, ako je virtuálna faktúra a fakturačný software a tiež bezpečnostné nástroje, ktorými sa zabezpečí unikátnosť každej faktúry, a to identifikátor faktúry a podpisový kód.



Tuzemský dodávateľ bude povinný vyhotoviť faktúru pri každom dodaní tovaru alebo poskytnutí služby s miestom dodania v Slovenskej republike.

Faktúrou sa rozumie každý dokument preukazujúci nárok na platbu za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, ktoré sa uskutočnilo alebo sa má uskutočniť. Ak dodávateľ uzavrie s odberateľom zmluvu, ktorej súčasťou je dohoda o platbách, napr. poisťovne zmluvy alebo leasingové zmluvy, považuje sa takáto dohoda o platbách za faktúru a nebude v zmysle zákona o RTI potrebné vydávať faktúru ku každému opakujúcemu sa individuálnemu plneniu.

Dokladom o platbe sa rozumie každý pokladničný doklad vyhotovený pokladnicou e-kasa klient, ako aj iné doklady preukazujúce platbu, napr. doklady z parkovacích automatov.

Opravnou faktúrou sa rozumie akýkoľvek dokument, ktorý mení pôvodnú faktúru. Vyhotovuje sa pri akejkoľvek zmene pôvodnej faktúry.

Fakturačný softvér a virtuálna faktúra predstavujú softvérové nástroje, prostred-

níctvom ktorých si budú môcť dodávateľia alebo odberatelia vyhotovovať faktúry a plniť si oznamovaciu povinnosť. Fakturačný softvér bude vlastné technické riešenie podnikateľov, ktoré si obstarali a používajú. Virtuálna faktúra je aplikácia poskytnutá zadarmo, ktorú si budú môcť stiahnuť do svojho zariadenia, ktoré je pripojiteľné na internet.

Systémom e-faktúra sa rozumie digitálne prostredie, ktoré slúži na elektronickú evidenciu údajov z faktúr a dokladov o platbe, prostredníctvom fakturačného softvéru alebo virtuálnej faktúry.

Identifikátorom faktúry sa rozumie kód pridelený systémom e-faktúra po zaevidovaní údajov z vyhotovenej faktúry vo forme QR kódu. Ide o povinný údaj faktúry a len faktúra s týmto QR kódom môže byť v zmysle zákona o RTI odoslaná odberateľovi.

Podpisovým kódom sa rozumie kód vygenerovaný fakturačným softvérom, ktorý slúži na identifikáciu dodávateľa alebo odberateľa. Podpisový kód bude môcť uvádzať na faktúre len ten, kto bude mať schválený osobitný režim oznamovania údajov z faktúr.

6. POVINNOSŤ VYHOTOVOVAŤ FAKTÚRY A JEJ OBSAHOVÉ NÁLEŽITOSTI

Povinnosť vyhotovovať faktúry sa vo všeobecnosti vzťahuje na každé dodanie tovaru, alebo poskytnutie služby, či už medzi dvoma podnikateľskými subjektami, ale aj v rámci konečnej spotreby pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služby spotrebiteľovi. Dodávateľ usadený v Slovenskej republike (ďalej aj „tuzemský dodávateľ“) bude povinný vyhotoviť faktúru pri každom dodaní tovaru alebo poskytnutí služby s miestom dodania v Slovenskej republike a to bez ohľadu na to, kto je príjemcom plnenia; pravidlá určenia miesta dodania tovaru alebo miesta poskytnutia služby pritom vychádzajú zo zákona o dani z pridanej hodnoty. Tuzemský dodávateľ však bude mať povinnosť vyhotoviť faktúru aj pri určitých plneniach poskytnutých mimo SR, ak príjmy z tejto činnosti sú predmetom dane z príjmov a súčasne mu povinnosť vyhotovovať faktúru neukladá osobitný zákon platný v inom štáte, v ktorom je podľa vyššie uvedených pravidiel ustanovených zákonom o dani z pridanej hodnoty miesto plnenia alebo má povinnosť vyhotoviť faktúru podľa zákona o dani z pridanej hodnoty. Ak zahraničný dodávateľ má povinnosť vyhotoviť faktúru podľa zákona o dani z pridanej hodnoty, je povinný údaje

z tejto faktúry zaslať do systému e-faktúra.

V prípade, ak sa požaduje platba pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služby, bude dodávateľ, ktorý je platiteľom DPH a pri prijatí platby mu vznikne daňová povinnosť, povinný vyhotoviť faktúru ešte pred zaslaním požiadavky o platbu svojmu odberateľovi.

Povinnosť vyhotoviť faktúru podľa tohto zákona však bude mať každý podnikateľ a platiteľ DPH po prijatí platby pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

Návrhom zákona sa tak zavádza povinnosť vyhotoviť faktúru aj pre osoby, ktoré doteraz nevydávali faktúry, ale v zmysle zákona č. 250/2007 Z. z. o ochrane spotrebiteľa a o zmene zákona Slovenskej národnej rady č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov boli povinné vydať spotrebiteľovi doklad o kúpe výrobku alebo o poskytnutí služby.

Faktúru podľa tohto zákona sú povinné vystavovať aj všetky osoby, neplatelia DPH, ak príjmy za fakturované tovary a služby sú predmetom dane z príjmov u týchto osôb. Táto povinnosť sa nevzťahuje na zahraničné osoby, ktoré vystavujú faktúry podľa zahraničných právnych predpisov.

V mene dodávateľa môže faktúru vystaviť aj odberateľ, ak sa na tom dohodnú, ale voči finančnej správe je táto dohoda platná až od momentu jej doručenia na finančnú správu, čo rovnako platí aj vo vzťahu k ukončeniu platnosti takejto dohody. Za prípadné porušenie povinností vyplývajúcich zo zákona o RTI však naďalej bude zodpovedať dodávateľ.

Ustanovujú sa aj výnimky z povinnosti vyhotovovať faktúru. Táto povinnosť sa nevzťahuje na podnikateľa, ktorý je povinný používať na evidenciu tržieb pokladnicu e-kasa klient v súvislosti s evidenciou tržby, okrem prípadu, ak eviduje tržbu pri úhrade faktúry. Taxatívne sa uvádzajú aj ďalšie výnimky z tejto povinnosti, a to predaj tovaru alebo poskytnutie služby prostredníctvom predajných automatov, vo vysokohorských zariadeniach, alebo pri praktickom vyučovaní žiakov.

V návrhu zákona sa ustanovujú povinné údaje faktúry, ako sú napríklad identifikačné údaje dodávateľa a odberateľa, identifikácia predmetu plnenia a výška odplaty. Dodávateľ bude za určitých okolností povinný na faktúre uvádzať aj ďalšie údaje vyžadované osobitnými predpismi, či už zákonom o dani z pridanej

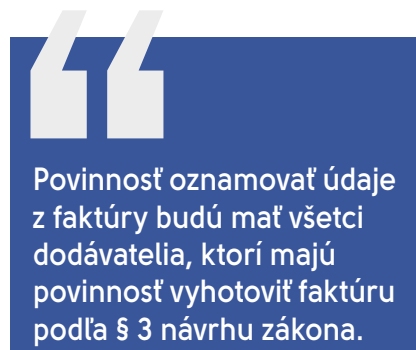
hodnoty alebo zákonom o e-faktúre.

Taktiež sa ustanovujú povinné údaje, ktoré musí obsahovať opravná faktúra, pričom ide primárne o identifikáciu originálnej faktúry a vyznačenie údajov, ktoré sa touto opravnou faktúrou menia.

Ustanovuje sa lehota na vyhotovenie faktúry, a to 15 dní od dodania tovaru alebo poskytnutia služby, resp. prijatia platby. Ak dodávateľ žiada platbu pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služby, je povinný vyhotoviť faktúru ešte pred prijatím platby, ak mu z dôvodu prijatia platby vznikne daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty.

7. POVINNOSŤ OZNAMOVAŤ ÚDAJE Z FAKTÚRY

Ustanovuje sa rozsah zasielaných údajov z faktúry finančnej správe, ktoré sú potrebné na efektívny výkon analýzy rizik finančnou



správou a pre boj proti daňovým podvodom. Túto povinnosť budú mať všetci dodávateľa, ktorí majú povinnosť vyhotoviť faktúru podľa § 3 návrhu zákona. Rozsah zasielaných údajov z vyhotovovaných faktúr sa však bude odlišovať v závislosti od skutočnosti, či je dodávateľ povinný vyhotoviť faktúru podľa zákona o dani z pridanej hodnoty, alebo nie.

Taktiež sa ustanovujú povinné údaje, ktoré bude potrebné zaslať do systému e-faktúra z faktúry a z opravnej faktúry, pričom ide o identický rozsah, ako sú povinné údaje vo faktúre. Cieľom tohto kroku bolo umožniť druhej strane obchodného vzťahu získať komplexné údaje zo systému e-faktúra, a to aj automatizovaným spôsobom, na účely ich ďalšieho spracovania pre potreby účtovníctva, alebo podávania daňových priznaní.

Zákomom o RTI sa ustanovuje povinnosť dodávateľa zaslať údaje z faktúry alebo opravnej faktúry do systému e-faktúra, a to ešte pred jej odoslaním odberateľovi. Dodávateľ môže zaslať údaje z faktúry prostredníctvom svojho fakturačného softvéru, ktorý

komunikuje prostredníctvom určeného rozhrania so systémom e-faktúra, prostredníctvom virtuálnej faktúry, ktorú poskytuje ministerstvo zadarmo alebo prostredníctvom systému podľa zákona o e-faktúre. Finančná správa prideli faktúre identifikátor faktúry a až následne sa faktúra považuje za vyhotovenú a dodávateľ ju môže zaslať odberateľovi.

Dodávateľa, ktorí prijímajú plnenie na základe zmluvy, ktorej súčasťou je dohoda o platbách, napr. poisťovne – prijaté poisťné mesačne alebo leasingové spoločnosti – mesačné splátky, sú povinní oznámiť finančnej správe údaje v rovnakom rozsahu ako z faktúry do 15 dní odo dňa uzavretia zmluvy, avšak iba raz.

Ak dodávateľ vyhotovuje faktúru podľa zákona platného v inom členskom štáte a príjem z tejto fakturovanej činnosti je predmetom dane z príjmov, je taktiež povinný údaje z tejto faktúry zaslať finančnej správe najneskôr pred podaním daňového priznania k dani z príjmov za príslušné zdaňovacie obdobie.

Na strane odberateľa sa ustanovuje povinnosť potvrdiť údaje z prijatej faktúry alebo z dokladu o platbe. Túto povinnosť si podnikateľ musí splniť pred uplatnením práva na odpočítanie DPH, alebo pred uplatnením daňového výdavku, podľa toho čo nastane skôr. V prípade, ak podnikateľ údaje z faktúry alebo dokladu o platbe nepotvrdí, nebude mu odopreté právo na odpočítanie DPH alebo právo na uplatnenie daňového výdavku, ale z dôvodu nesplnenia oznamovacej povinnosti vyplývajúcej z tohto zákona mu bude uložená pokuta.

Ak je odberateľ platiteľom DPH a chce si z prijatej faktúry uplatniť odpočítanie dane, bude povinný prostredníctvom fakturačného softvéru alebo virtuálnej faktúry označiť predmetnú faktúru a taktiež oznámiť výšku odpočítanej dane, a to najneskôr do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania.

Uvedená povinnosť sa mutadis mutandis vzťahuje aj na prijaté doklady o platbe, pričom ak ide o doklady z pokladnice e-kasa klient, túto povinnosť si splní spravidla oskenovaním QR kódu. V prípade iných dokladov o platbe si túto povinnosť odberateľ splní oznámením zákonom ustanovených súhrnných údajov z týchto dokladov.

Osobitný režim pridelovania podpisového kódu fakturačným softvérom dodávateľa predstavuje riešenie pre podnikateľov, ktorí budú spĺňať osobitné predpoklady, akými sú najmä komplikovanosť implementácie

technického riešenia zasielania údajov pred vyhotovením faktúry, vydávania veľkého množstva faktúr spravidla automatizovaným spôsobom a zároveň ich bude možné považovať za spoľahlivé s ohľadom na plnenie ich daňových povinností voči finančnej správe. Dodávateľ, ktorému je na základe splnených transparente dostupných podmienok vydané rozhodnutie o povolení pridelovania podpisového kódu jeho fakturačným softvérom, môže generovať tento kód prostredníctvom svojho fakturačného softvéru a údaje z tejto faktúry spolu s prideleným podpisovým kódom je povinný zaslať finančnej správe pred zaslaním faktúry odberateľovi.

Voči rozhodnutiu o zamietnutí tohto osobitného režimu je možné podať odvolanie.

Na účely identifikácie subjektu a s ohľadom na to, aby sa predišlo zneužitiu spomínaného systému je dodávateľ alebo odberateľ povinný oznámiť kvalifikované certifikáty, ktoré bude na komunikáciu so systémom e-faktúra používať. Tieto certifikáty je dodávateľ alebo odberateľ povinný oznámiť ešte pred prvým odoslaním údajov. Kvalifikovaný certifikát musí byť vydaný kvalifikovanou certifikačnou autoritou, ktorý si dodávateľ alebo odberateľ nahrá do svojho fakturačného softvéru alebo virtuálnej faktúry. Ak dôjde k zmene kvalifikovaných certifikátov, dodávateľ alebo odberateľ je povinný oznámiť ich zmenu.

8. PRECHODNÉ A ZÁVEREČNÉ USTANOVENIA

Aby sa zabezpečila čo najprísnejšia a najefektívnejšia ochrana údajov získavaných v rámci nástroja oznamovania údajov z faktúr, budú sa údaje zasielajúce do systému e-faktúra považovať za daňové tajomstvo. Týmto získajú aj rovnakú správnu právnu a trestnoprávnu ochranu. Daňové tajomstvo je možné v zmysle daňového poriadku poskytnúť len tomu, kto podľa osobitného predpisu má oprávnenosť sa s takýmito informáciami oboznamovať, inak nemôžu byť tieto údaje sprístupnené nikomu. Porušenie daňového tajomstva je podľa trestného zákona trestným činom.

Za porušenie povinností ustanovených zákonom sa budú ukladať sankcie vo výške

do 10 000 eur, pričom výška pokuty bude závisieť od posúdenia previnenia samotným daňovým úradom alebo colným úradom.

V zmysle programového vyhlásenia vlády, ako aj v reflexii na moderné trendy v penológii, sa navrhuje, aby pri prvom zistení porušenia správneho deliktu nebola uložená pokuta, ale ten, kto sa správneho deliktu dopustil, bude najskôr upozornený, ktoré povinnosti boli z jeho strany porušené a vyzve sa na odstránenie porušenia, ak je to možné, prípadne sa upozorní na dodržiavanie referovaných povinností. Až pri následnom porušení mu bude uložená pokuta. Pokutu nie je možné uložiť, ak uplynulo päť rokov od konca roka, v ktorom došlo k porušeniu zákona o RTI.

Navrhuje sa, aby kontrolu dodržiavania ustanovení tohto zákona vykonávali orgány finančnej správy t. j. finančné riaditeľstvo,



Dodávateľ alebo odberateľ je povinný oznámiť kvalifikované certifikáty, ktoré bude na komunikáciu so systémom e-faktúra používať.

daňové úrady, colné úrady a Kriminálny úrad finančnej správy. Pri kontrole sa postupuje podľa daňového poriadku.

Finančné riaditeľstvo verejnosti umožní overiť, či boli údaje z faktúry zaslané do systému e-faktúra, tak ako dnes môže verejnosť overovať, či boli zaslané údaje z pokladničného dokladu do systému e-kasa. Overiť zaslanie údajov bude možné prostredníctvom QR kódu, ktorý bude obsahovať každá faktúra, pri ktorej si dodávateľ alebo odberateľ splnil svoju povinnosť vyplývajúcu zo zákona o RTI.

Z dôvodu zníženia administratívnej náročnosti finančná správa umožní odberateľom, voči ktorým je faktúra vyhotovená, stiahnuť si údaje z tejto faktúry priamo do svojho fakturačného softvéru.

Navrhuje sa, aby sa na konania a postup podľa tohto zákona vzťahoval daňový po-

riadok. Ide napr. o výkon kontroly, konanie o sankciách, vymáhanie pokút, odklad platenia pokuty, povolenie platenia pokuty v splátkach, úľavu z pokuty alebo odpustenie pokuty, doručovanie a zastupovanie.

Rovnako sa umožňuje, aby povinnosti vyplývajúce z tohto zákona za dodávateľa alebo odberateľa mohla plniť aj iná osoba, ktorú na to splnomocnia, pričom však ich zodpovednosť za plnenie vlastných povinností sa tým nezbavia.

S ohľadom na skutočnosť, že dohody o platbách sa spravidla uzatvárajú na dlhšie obdobie a môže dôjsť k situácii, že podľa dohody o platbách uzatvorenej pred účinnosťou tohto zákona sa platby, alebo aspoň časť platieb vykoná po účinnosti zákona, sa navrhuje, aby sa údaje z takýchto dohôd dodatočne oznámili do systému e-faktúra

9. PREČO SA TOTO VŠETKO ROBÍ?

Vláda sa vo svojom programovom vyhlásení na roky 2021 až 2024 zaviazala k účinnému boju proti daňovým únikom a v tomto duchu okrem iného aj k zníženiu medzery výberu DPH na úroveň priemeru EÚ¹⁸. K dosiahnutiu tohto zaiste ambiciózneho cieľa je pritom nevyhnutné neustále zvyšovať úroveň využívania napredujúcej digitalizácie aj pre účely zberu informácií využívaných v procese správy daní. Okrem toho je potrebné, vzhľadom na rôzne techniky páchania daňových únikov, získavať tieto údaje v čo najrýchlejšom čase tak, aby bola finančná správa schopná pružne a najmä, z pohľadu inkasa dane, aj efektívne zareagovať.

Samozrejme, v súvislosti so získavaním údajov v reálnom čase, bude potrebné dramaticky „prekopať“ inštitúty daňového poriadku a v určitom aspekte aj zmeniť doteraz uplatňovanú logiku pri výkone správy daní, avšak ak z hľadiska efektivity výberu daní chceme čo najrýchlejšie dobehnúť tie štáty, ktoré majú štandardne daňovú disciplínu na najvyššej úrovni, nesmieme „zaspať na vavrínoch časov minulých“. Pokiaľ sa bavíme o finančnom vyčíslení prínosu RTI z hľadiska zvýšenia výberu daní, ten bol najkonzervatívnejším spôsobom vyčíslený na úrovni cca + 150 mil. eur ročne, čo už skutočne predstavuje dobrý dôvod pre jeho zavedenie. ■

Príspevok sa zaoberá návrhom zákona o faktúre a zasielaní údajov do systému e-faktúra. Analyzuje základ, dôvody zavedenia tohto opatrenia a aj jeho fungovanie. Záverom poukazuje na očakávané prínosy v prípade zavedenia tohto nástroja.

18 Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky na obdobie rokov 2021-2024. s. 56. [online]. Dostupné na: https://www.vlada.gov.sk/share/uvsvr/pvvsr_2020-2024.pdf

Najvyšší správní soud České republiky

– esenciálně náklady při dani z příjmu právnických osob

Nie je žiaduce, aby uplatnené výdavky, hoci aj ich skutočná výška nebola spoľahlivo preukázaná, boli daňovými orgánmi úplne opomenuté.

Ak správca dane uzná časť príjmu k zdaneniu, a odoberie teda poplatníkovi časť jeho majetku, musí mu priznať aj relevantnú časť výdavkov objektívne minimálne nevyhnutných na jeho obstaranie, a to po splnení podmienok, že ide o výdavky, ktoré museli byť pre dosiahnutie príjmu celkom logicky vynaložené, a iný spôsob než úplatné nadobudnutie predmetu plnenia (napr. odcudzenie) nevyplýva zo spisu.

Správca dane v takom prípade stanovuje daň podľa pomôcok, ibaže by po zrušení správneho rozhodnutia správnym súdom vyšli najavo také zásadné nové skutočnosti, ktoré by umožňovali stanoviť daň dokazovaním.



rozsudok Nejvyššího správního soudu České republiky sp. zn. 2 Afs 375/2018 z 28. januára 2021

§ 48 ods. 1 písm. b), ods. 3 a 4 zákona č. 263/2009 Z. z. o správne daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov



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

Odôvodnenie

1. V tejto veci žalobkyňa, obchodná spoločnosť, obchodovala s použitými vozidlami. Na podklade vykonanej daňovej kontroly za dve zdaňovacie obdobia jej bol dvomi dodatočnými platobnými výmermi vyrubený rozdiel dane z príjmu právnickej osoby a súčasne žalobkyni vznikla v oboch konaniach povinnosť k úhrade penále.
2. Daňové orgány svoje rozhodnutia založili na zistení, že žalobkyňa v skutočnosti nesprostredkovávala predaj ojazdených vozidiel pre iné osoby, ale sama ich predávala, pričom zisk z tohto predaja predstavoval jej príjem. Tieto zistenia daňové orgány založili na tej skutočnosti, že žalobkyňa nepreukázala existenciu sprostredkovateľských zmlúv na predaj týchto ojazdených vozidiel. Daňové orgány teda žalobkyni dorubili daň z príjmu z rozdielu medzi výškou kúpnej ceny vozidiel a žalobkyňou priznanou výškou provízií za sprostredkovania tohto predaja.
3. Žalobu proti administratívnym rozhodnutiam daňových orgánov Krajský soud v Českých Budějovicích zamietol. Uviedol, že žalobkyňa nepreukázala sprostredkovanie predaja vozidiel žiadnymi dokladmi. Neuznal argument žalobkyne, že sprostredkovanie aspoň k časti predaných vozidiel vyplýva z tvrdení pána S. v jeho dodatočných daňových priznaniach, lebo tieto tvrdenia tiež žiadnym spôsobom on sám nepreukázal.
4. Žalobkyňa tiež argumentovala, že správny súd prvej inštancie má bez ďalšieho prihliadať na trestný rozsudok, v ktorom boli jej konania vypustení z odsudzujúcej časti výroku preto, že trestný súd uznal, že dodatočné priznanie týchto príjmov pánom S. postačuje na preukázanie existencie sprostredkovania predaja vozidiel. Správny súd prvej inštancie neuznal tento argument, pretože pre správny súd je záväzný len odsudzujúci výrok trestného rozhodnutia, a pretože medzi trestným konaním a daňovým konaním nie je vzťah závislosti a vnútornej väzby, osobitne s ohľadom na princípy dokazovania. Ani vo vzťahu k iným vozidlám a tvrdeniam iných osôb, s ktorými



Daňové orgány svoje rozhodnutia založili na zistení, že žalobkyňa v skutočnosti nesprostredkovala predaj ojazdených vozidiel pre iné osoby, ale sama ich predávala

mala tiež obchodovať, žalobkyňa nič nepreukázala.

5. Žalobkyňa ďalej argumentovala, že sa jej aspoň mali uznať v nejakom rozsahu výdavky na nákup ojazdených vozidiel. Správny súd prvej inštancie kontroval, že sa nepreukázal spôsob nadobudnutia vozidiel žalobkyňou. Potom argumentovala, že jej nemala byť uložená povinnosť k penále, hoci tu bolo aj trestné konania o tej istej veci. Správny súd prvej inštancie však poukázal na rozdiely medzi daňovým konaním a trestným konaním a zdôraznil, že trestné konanie bolo vedené proti konateľom žalobkyne, nie proti žalobkyňi.
6. V podanej kasačnej sťažnosti žalobkyňa namietala, že vec nebola správne právne posúdená. V prvom rade, predaj časti vozidiel podľa jej tvrdení skutočne sprostredkovala pre pána S. Nie je rozhodujúce, že tento nepreukázal spôsob ich nadobudnutia, pretože predmetom daňového konania nebola otázka nadobudnutia vozidiel pánom S., ale to, kto tieto autá predal na svoj účet. Zopakovala, že správny súd prvej inštancie mal vychádzať z rozhodnutia trestného súdu.
7. V druhom rade, žalobkyňa argumentuje, že jej mali byť uznané nejaké výdavky na obstaranie predávaných vozidiel. Argumentovala tým, že ak jej správca dane odoberie časť majetku na dani, musí jej priznať aj zodpovedajúcu časť výdavkov objektívne minimálne potrebných na jeho obstaranie. Je zrejmé, že nejako musela nadobudnúť predmetné vozidlá, a z konania nijako nevyplývalo, že by ich nadobudla nelegálne, napr. odcudzením, a daňové orgány to ani netvrdili. Jediný spôsob nadobudnutia, ktorý ostáva, je kúpa, pričom hodnotu nakúpených vozidiel preukázala žalobkyňa znaleckými posudkami.
8. Žalovaný (Odvolací finanční ředitelství) zopakoval, že sprostredkovanie predaja vozidiel nebolo dokázané. Nestačí iba tvrdenie pána S. Medzinárodným dožiadanim nebolo zistené, že by osoby žalobkyne osoby ňou označené predali nejaké vozidlá v zahraničí. Výdavky nebolo možné stanoviť náhradným spôsobom, pretože nebol preukázaný spôsob nadobudnutia vozidiel. Ak nebola preukázaná kúpa vozidiel, nemohli tu byť výdavky na takúto kúpu.
9. Nejvyšší správny súd na podklade kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích zamietajúcej jej žalobu tento zrušil a následne zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného. Uznané argumenty týkajúce sa oprávnených výdavkov žalobkyne, a neuznané argumenty týkajúce sa toho, že k sprostredkovaniu predaja vozidiel malo dôjsť.
10. Nejvyšší správny súd sa najprv vyjadril k existencii sprostredkovania predaja vozidiel. Pripomenul, že daňový subjekt musí preukázať, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia došlo práve tak, ako to uvádza vo svojich dokladoch. Daňové konanie nie je založené na vyšetrovacej zásade, ale na tom, že bremeno tvrdenia a dôkazné bremeno ako prejav procesnej zodpovednosti spočíva na daňovom subjekte. Vzťah daňového a trestného konania

predstavuje vzťah vzájomnej závislosti napríklad v prípade, ak má daňový orgán vychádzať z trestného súdneho rozhodnutia v otázke toho, či nejaká osoba spáchala trestný čin a či došlo k jeho spáchaniu. Inak platia pre tieto konania odlišné štandardy, napr. dôkazný štandard. Trestné konanie a daňové konanie, resp. ich výsledky, nie sú vnútorne previazané a nie je medzi nimi vzťah závislosti de iure ani de facto. [body 26, 27 rozsudku]

11. Nejvyšší správny súd uviedol, že iba samotné tvrdenia pána S. nepostačujú, keďže ani táto osoba nepredložila pre svoje tvrdenia žiadne dôkazy. Žalobkyňa tvrdí, že skutkové zistenia daňových orgánov nemajú podklad v obsahu spisu, na druhej strane ale nepredkladá skutkovú alternatívu. Žalobkyňa, zaťažená dôkazným bremenom, mala preukázať jednotlivé súčasti celého procesu predaja predmetných vozidiel. Takýmto preukázaním nie je samotné tvrdenie v dodatočnom daňovom priznaní podanom pánom S. Odkaz na súvisiace trestné konanie nie je prilievavý, pretože v trestnom konaní sa uplatňuje iný dôkazný štandard. Síce je pravda, že ako v daňovom konaní, tak v trestnom konaní sa uplatňuje rovnaká zásada voľného hodnotenia dôkazov, rovnako ale platí, že otázkou konania pred správnymi súdmi nie je spôsob hodnotenia dôkazov, ale to, aké dôkazy bolo potrebné predložiť a kto tak mal urobiť. [body 30, 34 rozsudku]
12. Námietke o nejakom rozsahu uznania nákladov, ktoré museli byť nevyhnutne vynaložené na obstaranie (esenciálne náklady) vozidiel Nejvyšší správny súd prisvedčil.
13. Nejvyšší správny súd poukázal na svoju judikatúru, podľa ktorej nedostatky v účtovníctve možno zhojiť predložením iných dôkazov. Táto možnosť má svoje limity. Daňový subjekt musí logicky vysvetliť chyby v dokladoch a v istom zmysle nadštandardným („kvalitným a perfektným“) spôsobom preukázať svoje tvrdenia. [body 40, 41 rozsudku]
14. V rozoberanej judikatúre išlo o to, že daňový subjekt ani inými



Námietke o nejakom rozsahu uznania nákladov, ktoré museli byť nevyhnutne vynaložené na obstaranie (esenciálne náklady) vozidiel, najvyšší správny súd prisvedčil.

mi dôkazmi nepreukázal, že kým, za akú cenu a v akom rozsahu došlo k zdaniteľnému plneniu. Podstatné z tejto judikatúry je, že samotná existencia predmetu zdaniteľného plnenia (v citovanom prípade išlo o stavebné práce) bola dokázaná, a nevyhnutne tak museli byť vynaložené aj nejaké náklady na realizáciu tohto predmetu (esenciálne náklady). Tieto náklady nie je možné vynechať, ani prijať záver, že ich výšku nemožno stanoviť dokazovaním. Ak správca dane uzná časť príjmu k zdaneniu, a odoberie teda poplatníkovi časť jeho majetku, musí mu priznať aj relevantnú časť výdavkov objektívne minimálne nutných na jeho obstaranie. [bod 44 rozsudku]

15. Analyzujúc prejudikatúru, Najvyšší správni súd ďalej uviedol, že správca dane musí skúmať, či daňovým subjektom uplatnené výdavky mohli postačovať na realizáciu zdaniteľného plnenia. Ak by zistil, že tomu tak nie je, nie je možné stanoviť daň dokazovaním, a treba pristúpiť k stanoveniu dane podľa pomôcok. [bod 45 rozsudku]
16. V teraz rozhodovanej veci Najvyšší správni súd uznal daňovým orgánom aj správne súdu prvej inštancie, že žalobkyňa neunesla dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu výšky výdavkov na získanie zdaniteľných príjmov. Na druhej strane, daňové orgány ani správny súd prvej inštancie sa nijako nevysporiadali s nimi nespochybnou skutočnosťou, že žalobkyňa a musela nejakým spôsobom nadobudnúť predmetné vozidlá, iba tvrdili, že nešlo o kúpu.
17. Najvyšší správni súd uznal, že žalobkyňa fakticky predmetné vozidlá mala vo svojej dispozícii, nepreukázala ale konkrétny spôsob ich nadobudnutia, od koho ich nadobudla a v akom čase. Ak žalobkyňa nepreukázala, že došlo k ich kúpe, tak nie je možné prezumovať, že ich získala bezodplatne, alebo že na ich nadobudnutie nemala žiadne výdavky. Z toho, že sa žalobkyňa dopustila zastierania výšky výnosov pred daňovými orgánmi, nemožno v súlade s princípom prezumpcie neviný predpokladať, že by ich nadobudla nelegálne. [bod 52 rozsudku]
18. Najvyšší správni súd potom pristúpil k preskúmaniu, ako daňové orgány a správny súd prvej inštancie vyhodnotili otázku potreby priznania objektívnych minimálnych nákladov žalobkyne. V jej prípade, na rozdiel od analyzovanej inej veci, kde išlo o stavebné práce, ide o nákup takých artiklov, ktoré možno spoľahlivo individuálne odlíšiť z hľadiska nákupnej ceny aj výnosu z ich predaja. Ak žalobkyňa neunesla svoje dôkazné bremeno ohľadne výšky svojich nákladov,

správca dane ich mohol a mal stanoviť podľa pomôcok vo výške objektívnych minimálnych nákladov nevyhnutných na obstaranie dotknutých vozidiel. [bod 59 rozsudku]

19. Najvyšší správni súd potom pripomenul, že síce nemožno kombinovať spôsoby stanovenia dane (dokazovaním a podľa pomôcok), ale nie je vylúčené, že ak nebolo možné stanoviť daň dokazovaním, je stále možné aj pri stanovení dane podľa pomôcok využiť poznatky správcu dane z predchádzajúceho konania, ak majú informačnú hodnotu (napr. doklady k nespochybnenej časti výdavkov). [bod 63 rozsudku]



Vo všeobecnosti k judikatúre NSS ČR možno konštatovať, že aj vo sfére správy daní je inšpiratívnym zdrojom poznatkov pre aplikačnú prax orgánov verejnej správy a súdov na Slovensku.

20. Najvyšší správni súd uzavrel, že žalobkyňa musela mať s obstaraním veci nejaké nevyhnutné náklady, a zaviazal daňové orgány k tomu, aby ich zistili podľa pomôcok, ak v dôsledku zásadnej zmeny skutkového stavu nedôjde k vzniku možnosti stanoviť daň dokazovaním. [bod 70 rozsudku]

21. Najvyšší správni súd ešte v reakcii na poslednú námietku žalobkyne dodal, že záver o podvodnosti konania žalobkyne nebol nosným dôvodom pre závery správneho súdu prvej inštancie. [bod 69 rozsudku]

Najvyšší správni súd pracoval so svojou prejudikatúrou najmä vo veciach sp. zn.:

- (A) 9 Afs 30/2007 k otázke možnosti zhojenia nedostatkov v účtovníctve iným spôsobom;
- (B) 8 Afs 4/2011 k otázke vzťahu daňového konania a trestného konania;
- (C) 5 Afs 76/2011 k otázke celkom logických nevyhnutných nákladov pre dosiahnutie príjmu, pričom skutkovo išlo tiež o obchodovanie s ojazdenými vozidlami;
- (D) 2 Afs 160/2016 k otázke esenciálnych nákladov, pričom skutkovo išlo o dodanie stavebných prác.
- Najvyšší správni súd sa k svojej judikatúre plne prihlásil a re aplikoval ju na predmetnú vec.



POZNÁMKA: Vo všeobecnosti k judikatúre NSS ČR možno konštatovať, že aj vo sfére správy daní je inšpiratívnym zdrojom poznatkov pre aplikačnú prax orgánov verejnej správy a správnych súdov na Slovensku.

Postup pri určení dane podľa pomôcok aj vo vzťahu k dani z príjmov fyzických či právnických osôb upravený v § 48 a § 49 Daňového poriadku vyplýva z okolností uvedených v § 48 ods. 1 písm. a, b, c, Daňového poriadku, ktoré môžu nastať na

strane daňového subjektu. Ani nespĺnenie zákonných povinností daňového subjektu pri preukázovaní ním uvádzaných skutočností (v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť) však neumožňuje správcovi dane neprihliadnúť pri určení dane podľa pomôcok na preukázateľné, objektívne existujúce skutočnosti v dôkaznej sfére na strane daňového subjektu. Sú nimi aj tzv. esenciálne náklady tvoriace minimálny finančný výdavok, ktorý daňový subjekt nevyhnutne musel

vynaložiť na obstaranie konkrétnych vecí vo vlastnom podnikaní. Nespĺnenie si povinností správcu dane v naznačenom smere môže byť dôvodom pre zrušenie administratívneho rozhodnutia a vrátenie veci na ďalšie konanie. Správny súd posudzuje totiž iba právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy (napr. uznesenie ÚS SR č.k. IV.ÚS 127/2012 - 27 z 3.8.2012). ■

Spracoval JUDr. Pavol Nad'

Povinnosť správcu dane umožniť daňovému subjektu vykonanie dokazovania

Rozhodnutie veľkého senátu NS SR č. k. IVs/1/2020 z 18. 5. 2021

- Daň z pridanej hodnoty – protiprávnosť konania dodávateľa tovaru
- Dôkazné bremeno daňového subjektu
- Právo daňového subjektu požadovať od správcu dane vykonanie dokazovania za účelom preukázania jeho dobromyseľnosti a potrebnej ostražitosti pri realizácii zdaniteľných plnení



Právna úprava:

- § 3 ods. 1, 2, 3, 8 Daňového poriadku
- § 24 Daňového poriadku
- § 440 ods. 1 písm.g) SSP
- § 459-462 SSP
- § 22 ods.1 písm. a) SSP

Najvyšší súd Slovenskej republiky vo veľkom senáte správneho kolégia v právnej veci žalobcu S s. r. o., proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 103475164/2016 z 11. júla 2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/193/2016-59 z 15. februára 2017, v znení opravného uznesenia Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/193/2016-95 zo 7. januára 2019, väčšinou hlasov (pomero 4:3) rozhodol tak, že kasačnú sťažnosť zamietol a žalobcovi priznal voči sťažovateľovi nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Priklonil sa tak k právnym názorom uvedeným v odôvodnení rozsudku NS SR č. k. 1Sžfk/51/2019 z 22.októbra 2019.

Priebeh konania

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 6S/193/2016- 59 z 15. februára 2017, v znení opravného uznesenia č. k. 6S/193/2016-95 zo 7. januára 2019, podľa § 191 ods. 1 písm. e/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103475164/2016 zo dňa 11.07.2016 i rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 102943154/2016 zo dňa 14.04.2016, ktorými bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 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“) určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2013 v sume 2 043,99 EUR, nakoľko dospel k záveru, že zistenie
2. Správny súd sa nestotožnil so závermi žalovaného, že sa žalobcovi právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie zdaniteľných obchodov (dodávok bukových prírezov) deklarovanych vo faktúrach vystavených spoločnosťou AGRODREVO s. r. o. (ďalej aj „dodávateľ“), ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola správcom dane spochybnená. Skutkový stav bol správcom dane ustálený na základe zistení tykajúcich sa ekonomickej činnosti dodávateľa, ktorých základ tvorila predovšetkým výpoveď konateľa uvedenej spoločnosti K. K., ktorý pred správcom dane uviedol, že nevie o tom, že sa stal konateľom a spoločníkom tejto obchodnej

spoločnosti a že prijal odmenu za podpis nejakých dokumentov. Poprel udelenie plnomocenstva pre bývalého konateľa C. N.. Uvedené zistenia vyplynuli aj z výsledkov šetrenia Kriminálneho úradu finančnej správy. Žalobcom predložené dôkazy a návrhy na doplnenie dokazovania žalovaný odmietol s odôvodnením, že nákup tovaru žalobca preukazoval len dokladmi od rizikového daňového subjektu, ktorý nepreukázal uskutočnenie fakturovaného zdaniteľného obchodu.

3. Podľa názoru správneho súdu žalovaný ani správca dane pri ustálení skutkového stavu veci nevykonali potrebné dokazovanie a na základe výpovede svedka K. K. dospeli k nesprávnejmu záveru o tom, že dodávateľ žalobcu takéto dodanie nemohol uskutočniť, keďže nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť. Správny súd poukázal na to, že zo žalobcom predložených dôkazov a z vyjadrení jeho zástupcu vyplýva, že v súvislosti s dodávkami dreva konal so splnomocneným zástupcom spoločnosti AGRODREVO s. r. o., C. N.Ž.. Predložil aj kópiu plnomocenstva vystaveného pre C. N. konateľom uvedenej spoločnosti K. K., ktorého podpis bol úradne osvedčený. C. N. bol bývalým konateľom spoločnosti AGRODREVO s. r. o., s ktorou žalobca v minulosti opakovanne spolupracoval, s konateľom žalobcu sa poznali aj osobne.

4. Samotná skutočnosť, že dodávateľ žalobcu si v rozhodnom čase neplnil svoje zákonné povinnosti vo vzťahu k štátu, je podľa správneho súdu len dôkazom o protiprávnosti konania tohto dodávateľa, nemožno to však považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania žalobcu. Správny súd zaujal názor, že pochybnosti a nezrovnalosti v zistenom skutkovom stave je potrebné odstrániť vykonaním ďalších dôkazov v daňovom konaní.

5. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, v ktorej namieta, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a navrhuje kasačnému súdu zmeňte napadnutý rozsudok tak, že žalobu zamietne, alternatívne napadnutý rozsudok zruší a vec vrátiť správnejmu súdu na ďalšie konanie.

6. Sťažovateľ tvrdí, že správca dane zozbieral dostatok dôkazov, ktoré potvrdili jeho závery, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o. tovar deklarovaný na spornej faktúre nedodala, pričom pou-

kázal na výsluch konateľa tejto spoločnosti K. K., ktorý nemal žiadne vedomosti o obchodných aktivitách spoločnosti a potvrdil, že nepodpísal ani splnomocnenie pre C. N., bývalého konateľa spoločnosti. Podľa sťažovateľa bol menovaný ako bezdomovec pravdepodobne zneužitý na prevod obchodného podielu na jeho meno. Sťažovateľ tiež uviedol, že za spoločnosť je v prvom rade zodpovedný jej konateľ a pokiaľ sa potvrdí, že niekto zneužil jeho postavenie a že nebola vykonávaná žiadna činnosť spoločnosťou AGRODREVO s. r. o., je to dôvod na spochybnenie zdaniteľných plnení.

7. Podľa sťažovateľa sa šetrením správcu dane potvrdilo, že tovar nedodala zdaniteľná osoba uvedená na spornej faktúre, z ktorej si žalobca odpočítal daň, čiže nedošlo k uskutoč-



Samotná skutočnosť, že dodávateľ žalobcu si v rozhodnom čase neplnil svoje zákonné povinnosti vo vzťahu k štátu, je podľa správneho súdu len dôkazom o protiprávnosti konania tohto dodávateľa, nemožno to však považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania žalobcu.

niu zdaniteľného plnenia touto zdaniteľnou osobou, čo je jednou z podmienok na odpočítanie dane. Sťažovateľ považuje za viac než neobvyklé, že sa C.W. N., bývalý konateľ spoločnosti, vzdal svojho postavenia konateľa a previedol obchodný podiel na bezdomovca, pričom naďalej vykonával v mene spoločnosti obchodné aktivity.

8. Sťažovateľ uviedol, že nestavia žalobcu do pozície subjektu, ktorý priamo, cielene a úmyselne participoval na daňovom podvode, ale mal za to, že nestačí len poukázať na skutočnosť, že s dodávateľom žalobca spolupracoval a že poznal bývalého konateľa spoločnosti C. N., a preto si nemal prečo overovať, či je menovaný stále konateľom.

9. Žalobca v písomnom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť, nakoľko považuje rozhodnutie správneho súdu za vecne a právne správne. Poukázal na existenciu písomného plnomocenstva z 24. augusta 2012, na ktorom bola pravosť podpisu K. K.Í. úradne osvedčená podľa osvedčovacej knihy č. 108/2012 obce Zubné. Pravosť tohto dokumentu nebola v konaní spochybnená ani vyvrátená. Tvrdenie sťažovateľa, že tovar nedodala spoločnosť AGRODREVO s. r. o., nemá podľa žalobcu oporu v skutkovom stave.

POSTÚPENIE VECI VEĽKÉMU SENÁTU

10. Uznesením sp. zn. 8Sžfk/21/2018 zo dňa 28. novembra 2019, senát 8S Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „senát 8S“ alebo „predkladajúci senát“) podľa § 466 ods. 3 v spojení s § 22 ods. 1 písm. a/ SSP postúpil vec vedenú na Najvyššom súde Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) pod sp. zn. 8Sžk/21/2018 na predjednanie a rozhodnutie veľkému senátu správneho kolégia najvyššieho súdu (ďalej tiež „veľký senát“), nakoľko dospel

pri svojom rozhodovaní k právnenému názoru, odlišnému od právneho názoru, ktorý bol vyjadrený v rozsudkoch najvyššieho súdu sp. zn. 10Sžfk/49/2018 zo dňa 21. augusta 2019 a sp. zn. 6Sžfk/33/2018 zo dňa 14. novembra 2019.

11. Z uznesenia predkladajúceho senátu o postúpení veci vyplýva, že proti rozhodnutiam sťažovateľa, ktorý na základe odvolaní žalobcu potvrdil rozhodnutia správcu dane o určení rozdielu dane žalobcovi za jednotlivé kontrolované mesačné zdaňovacie obdobia marec 2013 až marec 2014, podal žalobca na krajský súd správne žaloby, pričom skutkové i právne okolnosti všetkých prípadov sú prakticky totožné.

12. Predkladajúci senát poukázal na nejednotnosť rozhodnutí správneho súdu o týchto správnych žalobách, keď rozsudkami sp. zn. 5S/176/2016 z 30. mája 2017 (zdaňovacie obdobie marec 2013), 5S/175/2016 zo 6. júna 2017 (zdaňovacie obdobie apríl 2013), 1S/192/2016 z 26. apríla 2018 (zdaňovacie obdobie júl 2013), 1S/191/2016 z 26. apríla 2018 (zdaňovacie obdobie november 2013), 1S/193/2016 z 26. apríla 2018 (zdaňovacie obdobie január 2014), správne žaloby žalobcu zamietol, zatiaľ čo rozsudkami sp. zn. 6S/192/2016 z 15. februára 2017 (zdaňovacie obdobie jún 2013) a 6S/193/2016 z 15. februára 2017 (zdaňovacie obdobie december 2013) rozhodnutia žalovaného spolu s rozhodnutiami správcu dane podľa § 191 ods. 1 písm. e/ SSP zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie s tým, že nakoľko vykonané dokazovanie nepostačuje na záver o tom, že nebol preukázaný materiálny základ zdaniteľného plnenia, je potrebné v daňovom konaní odstrániť pochybnosti a rozpory a v tomto smere vykonať ďalšie dokazovanie.

13. Strany, ktoré v konaní pred správnym súdom neuspeli, podali proti rozsudkom správneho súdu kasačné sťažnosti, v ktorých v podstate zotrvali na svojej predchádzajúcej argumentácii. Kasačný súd doposiaľ rozhodol v troch z takýchto prípadoch, a to rozsudkom sp. zn. 10Sžfk/49/2018 z 21. augusta 2019 (zdaňovacie obdobie november 2013), rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/33/2018 zo 14. novembra 2019 (zdaňovacie obdobie júl 2013) a rozsudkom 1Sžfk/51/2017 z 22. októbra 2019 (zdaňovacie obdobie jún 2013). Senáty 10S a 6S zamietli kasačné sťažnosti žalobcu proti rozsudkom správneho súdu o zamietnutí jeho správnych žalôb, zatiaľ čo senát 1S zamietol kasačnú sťažnosť Finančného riaditeľstva SR proti rozsudku, ktorým správny súd zrušil rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov.

14. Predkladajúci senát uviedol, že pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/193/2016-59 z 15. februára 2017 sa z doposiaľ rozhodnutých vecí tých istých účastníkov hodlá prikloniť k právnenému názoru vyjadrenému v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/51/2019 zo dňa 22. októbra 2019 a naopak, odkloniť od právneho názoru, na ktorom sú založené rozsudky sp. zn. 10Sžfk/49/2018 zo dňa 21. augusta 2019 a sp. zn. 6Sžfk/33/2018 zo dňa 14. novembra 2019.

15. Senát 8S vec predložil veľkému senátu na meritórne rozhodnutie podľa § 459 - § 462 SSP, teda nie ako čiastkovú otázku, pričom uviedol, že predmetom stretu právnych názorov uvedených senátov kasačného súdu je hodnotenie (právne posúdenie) skutkového stavu v individuálnej veci, či doposiaľ vykonané dokazovanie odôvodňuje vyslovený (hromadný) záver správcu dane. Poukázal na to, že v záujme právnej istoty a zákonnosti je potrebné uvedenú názorovú nejednotnosť kasačného súdu odstrániť, aj s ohľadom na to, že na najvyššom súde prebiehajú pod sp. zn. 5Sžfk/8/2018, sp. zn. 2Sžfk/50/2018 a sp. zn. 2Sžfk/56/2018 ďalšie obsahovo obdobné konania totožných účastníkov, ktoré by podľa predkladajúceho senátu mohli byť do rozhodnutia veľkého senátu prerušené.

16. Predkladajúci senát v uznesení o postúpení veci cituje právne závery rozhodnutia sp. zn. 10Sžfk/49/2018 z 21. augusta 2019, ktorom senát 10S uviedol, že „...všetky zhromaždené informácie podporujú záver prijatý daňovými orgánmi, že deklarovaný dodávateľ sťažovateľa - spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nevystupuje v predmetných obchodných transakciách ako skutočný dodávateľ. Ako vyplýva z preskúmaného rozhodnutia, žalovaný oprel svoje závery o viaceré dôkazy a skutočnosti, ktoré následne vzájomne vyhodnotil, pričom záver, ku ktorému dospel, je v súlade s pravidlami logického uvažovania a zákonného hodnotenia dôkazov. Najvyšší súd poukazuje na to, že dodávateľ sťažovateľa - spoločnosť AGRODREVO, s. r. o. nekomunikoval so správcou dane, písomnosti zaslané na adresu sídla spoločnosti sa vracali s poznámkou pošty „adresát neznámy“. Vykonaným šetrením správcu dane a orgánov činných v trestnom konaní bolo zistené, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nevykonáva od 23. januára 2012 žiadnu ekonomickú činnosť. Od uvedeného dátumu došlo k zmene funkcie konateľa z C. N. na osobu O. Š. a od 15. augusta 2012 na osobu K. K.. K. K. je bezdomovec a pri výsluchu uviedol, že nikoho nepoveril zastupovaním spoločnosti AGRODREVO s. r. o. a splnomocnenie pre C. N. nepodpísal. Žalovaný tiež poukázal na rozpory ohľadne realizovania prepravy tovaru, keď konateľ sťažovateľa X.. D. uvádzal, že prepravu fakturovaného tovaru zabezpečovala a prepravné náklady znášala spoločnosť AGRODREVO s. r. o., pričom však sťažovateľ v kontrolova-

“
V záujme
právnej istoty
a zákonnosti
je potrebné
uvedenú
názorovú
nejednotnosť
kasačného súdu
odstrániť.”

nom zdaňovacom období fakturoval spoločnosti AGRODREVO s. r. o. prepravu bukových prírezov...“ a vo všeobecnosti k obrane žalobcu zaujal názor, že „...vo vzťahu k uvedeným zisteniam správcu dane sťažovateľ nepoukazoval na žiadne konkrétne skutočnosti ani nepredložil žiadne relevantné doklady, ktoré by vyvracali zistenia a závery daňových orgánov a preukazovali by uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho sťažovateľ deklaroval v predložených faktúrach...“

18. Citované právne názory prevzal senát 6S kasačného súdu v zmysle § 464 ods. 1 SSP v rozhodnutí sp. zn. 6Sžfk/33/2018 zo 14. novembra 2019 v doslovnom znení.

18. Z uvedeného podľa predkladajúceho senátu plynie, že tak senát 10S, ako aj senát 6S, považovali závery správcu dane, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nevystupuje v predmetných obchodných transakciách ako skutočný dodávateľ, za osvedčené, pričom súhlasne skonštatovali, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nevykonáva od 23. januára 2012 žiadnu ekonomickú činnosť.

19. Naproti tomu v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/51/2017 z 22. októbra 2019 sa senát 1S kasačného súdu stotožnil so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými správnym súdom v tom, že rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov bolo potrebné z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu zrušiť, pričom uviedol:

- *“Záver krajského súdu, že správca dane ani žalovaný nepristúpili k svojej povinnosti čo najúplnejšie zistiť skutkový stav komplexne, náležite starostlivo a dostatočne zodpovedne, považuje kasačný súd za správny. Daňové orgány nevykonali potrebné dokazovanie týkajúce sa vyjadrení žalobcu a ním predložených dokladov a návrhov na výsluch svedkov a sústredili sa pri vedení dokazovania najmä na výpoveď K. K. a z nej vyplývajúcu správu Kriminálneho úradu finančnej správy, čo nemožno považovať za dostatočné. Žalobca predložil okrem spornej faktúry aj dodacie listy, stav tovaru na sklade prírezov na výrobu klinov v Zubnom k 30.06.2013, potvrdenie o prijatí klinov na sklad a faktúru č. 225 vystavenú žalobcom odberateľovi HIRJAK-HARTWOOD, s. r. o., ktorou žalobca účtoval kúpnu cenu za predané stavebné klíny vyrobené z tovaru dodaného spoločnosťou AGRODREVO s. r. o., výpis z účtu žalobcu preukazujúci čiastočnú úhradu faktúry spolu s oznámením o započítaní pohľadávok, plnomocnenstvo z 24.08.2012. Žalobca taktiež navrhol vy-*

počut' svedka K. H., ktorý bol žalobcom poverený na fyzické preberanie tovaru na sklade výrobkov v Zubnom. Žalovaný nepovažoval predložené doklady za relevantné dôkazy o tom, že došlo k dodaniu tovaru od spoločnosti AGRODREVO s. r. o. a poukázal na to, že technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad. Čo sa týka prepravy tovaru, žalovaný konštatoval v napadnutom rozhodnutí, že táto nebola preukázaná, čo založil opätovne na závere, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o., ktorá mala podľa žalobcu zabezpečiť prepravu, nevykonávala ekonomickú činnosť. Ani v tomto smere nebolo vykonané žiadne ďalšie dokazovanie.



Aj keď sťažovateľ tvrdil v kasačnej sťažnosti, že neposudzoval prípad žalobcu z hľadiska jeho účasti na daňovom podvode, sťažovateľ v odôvodnení napadnutého rozhodnutia konštatoval, že správcou dane bolo preukázané zneužívanie systému DPH zo strany žalobcu a taktiež v kasačnej sťažnosti poukázal na judikatúru, v zmysle ktorej má daňový subjekt prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

- *Kasačný súd dodáva, že aj keď sťažovateľ tvrdil v kasačnej sťažnosti, že neposudzoval prípad žalobcu z hľadiska jeho účasti na daňovom podvode, sťažovateľ v odôvodnení napadnutého rozhodnutia konštatoval, že správcou dane bolo preukázané zneužívanie systému DPH zo strany žalobcu a taktiež v kasačnej sťažnosti poukázal na judikatúru, v zmysle ktorej má daňový subjekt prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.*

• *K argumentu sťažovateľa, že konateľom spoločnosti AGRODREVO s. r. o. bol od 15.08.2012 pán K., ktorý potvrdil, že nikoho na zastupovanie spoločnosti nepoveril a obchodné aktivity nevykonával, kasačný súd poukazuje na plnomocenstvá založené v administratívnom spise. Sťažovateľ sám v napadnutom rozhodnutí aj v kasačnej sťažnosti poukázal na § 13 ods. 1 zák. č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka, v zmysle ktorého v mene spoločnosti je oprávnený konať len konateľ spoločnosti alebo zástupca ním poverený (bližšie body 17 a 18 tohto rozsudku), no úradne osvedčené plnomocnenstvo z 24.08.2012, podľa ktorého v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov bol C. N. (bývalý konateľ spoločnosti AGRODREVO s. r. o.) splnomocnený na všetky právne úkony súvisiace s činnosťou a prevádzkou spoločnosti AGRODREVO s. r. o., nepovažoval za relevantný dôkaz. Toto žalovaný a správca dane ustálil len na základe tvrdenia K. K., že nesplnomocnil ďalšiu osobu a podpis na plnomocenstve nie je jeho. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že pravosť podpisu nebola iným spôsobom vyvrátená ani spochybnená. Za relevantné nepovažuje kasačný súd ani to, že plnomocnenstvo bolo žalobcovi doručené až 04.08.2016, nakoľko táto skutočnosť nespochybňuje jeho obsah, teda to, že v čase zdaniteľného plnenia bol C. N. oprávnený konať za spoločnosť. Žalobca počas celého daňového konania tvrdil, že za spoločnosť AGRODREVO s. r. o. konal s C. N., s ktorým opakovane spolupracoval.*

- Kasačný súd súhlasí s krajským súdom v tom, že samotná skutočnosť, že dodávateľ žalobcu si v rozhodnom čase neplnil svoje zákonné povinnosti vo vzťahu k štátu, t. j. napríklad nepodal daňové priznania a neodviedol do štátneho rozpočtu DPH, je len dôkazom o protiprávnosti konania tohto dodávateľa, ale nemožno to považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania žalobcu. Aj kasačný súd je toho názoru, že k spochybneniu nároku žalobcu na zníženie dane zaplatenej na vstupe na základe uplatneného nadmerného odpočtu nepostačuje konštatovanie, že dodávateľ žalobcu nevykonával v rozhodnom čase žiadnu ekonomickú činnosť, a to predovšetkým v kontexte dôkazov predložených žalobcom, ktoré nepochybne spochybňujú výpoveď K. K. a výsledky šetrenia Kriminálneho úradu finančnej správy o nevykonávaní žiadnej ekonomickej činnosti uvedenej spoločnosti.

- Pokiaľ krajský súd dospel k záveru, že je potrebné v ďalšom konaní doplniť dokazovanie, teda zistiť bez pochybností realnosť uskutočnenia dodávky tovaru spoločnosťou AGRODREVO s. r. o., kasačný súd nevidí dôvod, aby sa od týchto záverov s ohľadom na vyššie uvedené odchýlil. Aj podľa názoru kasačného súdu je, že sa môžu výsluchom pána H. vyjasniť nezrovnalosti v súvislosti s prevzatím tovaru pre žalobcu od spoločnosti AGRODREVO s. r. o., keďže žalobcom predložené dodacie listy nie sú podpísané. Rovnako považuje kasačný súd za potrebné vykonať výsluch pána N.Ú. ako bývalého konateľa spoločnosti AGRODREVO s. r. o., a to v súvislosti s podrobnosťami pri uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu a tiež v súvislosti s jeho činnosťou v mene spoločnosti AGRODREVO s. r. o. ako jej splnomocneného zástupcu. Dokazovanie je nutné vykonať aj vo vzťahu k vykonávaniu ekonomickej činnosti spoločnosti AGRODREVO s. r. o. v čase deklarovaných zdaniteľných obchodov... “

20. K skutkovým okolnostiam prípadu senát 8S poukázal na zistenia vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, podľa ktorých je spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nekontaktná, písomnosti zasielané na adresu sídla spoločnosti sa vracajú s poznámkou pošty „adresát neznámy“, od 23. januára 2012 spoločnosť nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť. K uvedenému dňu prestal byť konateľom a spoločníkom tejto spoločnosti C. N. a stal sa ním O. Š., ktorého od 15. augusta 2012 nahradil K. K.. Obaja menovaní na ústnych pojednávaních dožiadaného správca dane ako svedkovia uviedli, že za



Kasačný súd súhlasí s krajským súdom v tom, že samotná skutočnosť, že dodávateľ žalobcu si v rozhodnom čase neplnil svoje zákonné povinnosti vo vzťahu k štátu, t. j. napríklad nepodal daňové priznania a neodviedol do štátneho rozpočtu DPH, je len dôkazom o protiprávnosti konania tohto dodávateľa, ale nemožno to považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania žalobcu.

spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nevystavili žiadne faktúry a nedodali žiaden tovar. K. K. uviedol, že je bezdomovec a bola mu sľúbená a vyplatená odmena, ak podpíše dokumenty, ktoré boli vopred pripravené u notárky. Pri ich podpise mal byť prítomný neznámy muž, ktorý vzal všetky podpísané dokumenty. Svedok K. uviedol, že ako konateľ zastupovaním spoločnosti nikoho nepoveril a splnomocnenie na C. N. nepodpísal.

21. Správca dane v rámci preverovania zdaniteľných plnení od spoločnosti AGRODREVO s. r. o. vypočul konateľa žalobcu X. K. D., ktorý uviedol, že objednávky boli zadávané väčšinou telefonicky, mailom alebo písomnou korešpondenciou; za spoločnosť AGRODREVO s. r. o. konal s C. N., ktorý mal byť splnomocneným zástupcom tejto spoločnosti. Predmetné faktúry nemali byť podľa vyjadrenia X. K. D. uhradené v plnej výške, a to z dôvodu, že žalobca eviduje voči spoločnosti AGRODREVO s. r. o. pohľadávky vo výške približne 740,- EUR a keďže táto spoločnosť nevykonáva žiadnu činnosť, nechal túto pohľadávku otvorenú. Z výpovede konateľa žalobcu tiež vyplynulo, že prepravu fakturovaného tovaru zabezpečoval dodávateľ, ktorý znášal aj náklady s tým spojené.

22. V administratívnom spise sa ďalej nachádza písomnosť Kriminálneho úradu finančnej správy - odstúpenie poznatku, podľa ktorej operatívno-pátracou činnosťou colníkov pobočky OZCKD Východ PO bolo zistené, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o., so sídlom Zubnom v rokoch 2013 a 2014 nevyvíjala žiadnu obchodnú činnosť, od nikoho žiaden tovar nenakupovala ani nikomu žiaden tovar nepredávala. Opieral sa pritom o vyjadrenia konateľa spoločnosti AGRODREVO s. r. o., K. K..

23. V spise sa tiež nachádza plná moc konateľa spoločnosti AGRODREVO s. r. o., K. K., udelená C. N. na konanie za spoločnosť, pričom podpis splnomocniteľa je úradne osvedčený. Napriek tomu, že vo svojich vyjadreniach K. K. (obdobne ako O. Š.) opakovane spochybňoval pravosť svojho podpisu, ako aj miesto jeho osvedčenia (tvrdil, že v obci Zubné nikdy nebol), podľa obsahu administratívneho spisu nebolo v tomto smere vykonané žiadne dokazovanie.

24. Senát 8S zaujal názor, že rozsah dôkaznej povinnosti daňového subjektu je obmedzený na okolnosti na jeho strane, pričom tento nezodpovedá za porušenia povinností svojho dodávateľa, ibaže sa vedome zúčastňuje podvodného konania v snahe získať pre seba (alebo pre iného) daňovú výhodu. Uvedené je podporené obsažnou judikatúrou tak najvyššieho súdu (napr. 2Sžf/4/2009; 5Sžf/97/2009; 3Sžf/1/2010;

3Sžf/1/2011; 6Sžf/19/2011; 8Sžf/32/2014 a pod.), ako aj rozhodnutiami Súdneho dvora EÚ (napr. vo veciach Optigen Ltd (C-354/03); Fulcrum Electronics Ltd C-353/03); Bond House Systems Ltd (C- 484/03); Kittel (C-439/04); Inter-Mark Group (C-530/09). Predkladajúci senát poukázal na to, že v rámci daňového konania nebolo podvodné konanie žalobcu preukázané ani len správcom dane tvrdené.

25. V prospech žalobcu svedčí podľa názoru predkladajúceho senátu skutočnosť, že svojho dodávateľa dlhodobo poznal a mal s ním obchodné skúsenosti, navonok za neho vystupoval totožný zástupca (C. N.), a teda zmeny v osobe konateľa nemuseli byť spôsobilé vzbudiť v ňom pochybnosti ohľadne oprávnenosti dodávateľa nakladať s predmetom zdaniteľného plnenia - bukovými prírezmi.

26. Senát 8S sa stotožňuje so záverom správcu dane v časti, v ktorej konštatuje, že K. K. bol pravdepodobne ako bezdomovec zneužitý na prevod obchodného podielu na jeho meno, avšak zhodne so senátom 1S má za to, že nakoľko pravosť podpisu na splnomocnení nebola iným spôsobom ako tvrdením K. K. vyvrátená ani spochybnená, bol C. N. v čase zdaniteľného plnenia oprávnený konať za dodávateľskú spoločnosť. Dodal, že osvedčovací doložka má charakter verejnej listiny, a teda platí prezumpcia jej správnosti.

27. Predkladajúci senát nesúhlasí so záverom žalovaného, že o existencii sporného materiálneho plnenia svedčí len existencia formálnych dokladov, ktoré nevystihujú reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, pretože k úhrade faktúr, hoc len sčasti, došlo bezhotovostne (čo bolo preukázané výpisom pohybov na účte žalobcu) a existencia tovaru ako takého nebola v konaní spochybnená. Žalobca preukazoval, že tovar mu bol dodaný práve spoločnosťou AGRODREVO s. r. o., aj predloženými faktúrami, dodacími listami, dokladmi o preprave tovaru a o následnom predaji produktov vyrobených z tohto tovaru.

28. Senát 8S uviedol, že vo svojej rozhodovacej praxe opakovane pripustil poskytnutie ochrany dobromyseľnému nadobúdateľovi zdaniteľného plnenia v prípade, ak plnenie bolo poskytnuté za štandardných okolností, ako k nemu dochádzalo v rámci predchádzajúcej obchodnej praxe, hoc na strane dodávateľa došlo k podvodnému konaniu (napr. rozhodnutia sp. zn. 8Sžfk/7/2018, sp. zn. 8Sžfk/16/2018, sp. zn. 8Sžfk/42/2018 a pod.). Mal za to, že primeranosť ostrá-

žitosti daňového subjektu zodpovedá aj rutinizácii obchodných procesov, a preto ak zdaniteľné plnenie má prebehnúť za totožných podmienok ako dovtedy, existencia tovaru nie je spochybnená, kúpna cena je zaplatená štandardným spôsobom a v rámci komunikácie nedôjde k neodôvodneným rozdielom oproti bežnému/zaužívanému obchodnému styku, daňový subjekt nemá dôvod spochybňovať oprávnenie svojho dodávateľa nakladať s predmetom zdaniteľného plnenia.

29. Vzhľadom na uvedené senát 8S súhlasí s právnym názorom senátu 1S, že správcom dane vykonané dokazovanie nepostačuje na záver o tom, že k zdaniteľnému plneniu nedošlo tak, ako toto bolo prezentované žalobcom. Za potrebné



V prospech žalobcu svedčí podľa názoru predkladajúceho senátu skutočnosť, že svojho dodávateľa dlhodobo poznal a mal s ním obchodné skúsenosti, navonok za neho vystupoval totožný zástupca (C. N.), a teda zmeny v osobe konateľa nemuseli byť spôsobilé vzbudiť v ňom pochybnosti ohľadne oprávnenosti dodávateľa nakladať s predmetom zdaniteľného plnenia - bukovými prírezmi.

označil bližšie osvedčiť okolnosti prevodu obchodného podielu dodávateľa žalobcu AGRODREVO s. r. o., skúmať okolnosti ohľadom overenia pravosti podpisov na sporných splnomocneniach, a najmä osvedčiť okolnosti na strane žalobcu, či tento vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na podvodnom konaní svojho dodávateľa. Preto sa prikláňa k právnemu názoru vyjadrenému senátom 1S v rozhodnutí 1Sžfk/51/2017 z 22. októbra 2019 a naopak, nesúhlasí s právnym názorom vyjadreným senátom 10S v rozhodnutí sp. zn. 10Sžfk/49/2018 z 21. augusta 2019 a senátom 6S v rozhodnutí sp. zn. 6Sžfk/33/2018 zo 14. novembra 2019.

PRÁVOMOC VEĽKÉHO SENÁTU

30. Veľký senát konštatuje, že predmetom stretu názorov označených senátov kasačného súdu je právne vyhodnotenie skutkovej otázky, či zistené okolnosti vyplývajúce zo svedeckej výpovede konateľa spoločnosti AGRODREVO s. r. o. K. K. sú dostatočným podkladom pre záver, že sporné dodávky bukových prírezov od spoločnosti AGRODREVO s. r. o. pre žalobcu, deklarované žalobcom predloženými faktúrami, sa neuskutočnili, a potom je v súlade so zákonom záver sťažovateľa o nesplnení zákonných podmienok pre uplatne-

nie odpočítania dane na vstupe, alebo či je záver daňových orgánov v prejednávanej veci predčasný a žalobcovi malo byť umožnené preukazovať to, čo tvrdí vykonaním navrhnutých dôkazov, ako to konštatoval v súdenom prípade krajský súd a predkladajúci senát sa s ním v podstate stotožnil.

31. Nejde teda o zjednotenie rôznych právnych názorov senátov kasačného súdu na abstraktnú otázku výkladu a aplikácie práva, ale o zjednotenie rozhodovania senátov v obdobných veciach toho istého žalobcu. Aj pre taký prípad je daná právomoc veľkého senátu, keďže predkladajúci senát pri svojom

rozhodovaní dospel k odlišnému právnemu záveru, ako bol vyjadrení vo vyššie označených rozhodnutiach iných senátov kasačného súdu (§ 22 ods. 1 písm. a/ SSP).

Právne závery veľkého senátu

32. Medzi účastníkmi konania a ani medzi konkurujúcimi si senátmi kasačného súdu nie je spor o tom, že daňový subjekt (v prejednávanej príhode žalobcu) zaťažuje v daňovom konaní dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok pre odpočítanie dane, najmä v tom zmysle, že sa zdaniteľný obchod uskutočnil tak, ako ho daňový subjekt deklaroval v daňovom priznaní a v následnej daňovej kontrole preukazoval predloženými daňovými a účtovnými dokladmi. Nik nenamietal ani to, že ak správca dane po preskúmaní daňovým subjektom predložených dokladov a/alebo na základe vlastných zistení vyhodnotí posudzovanú transakciu, alebo niektoré jej aspekty ako pochybné, musí tieto pochybnosti daňovému subjektu oznámiť a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal (§ 46 ods. 5 daňového poriadku).

33. Pochybnosti správcu dane i následné závery žalovaného v preskúvanom rozhodnutí nesmerujú k tomu, že by sa dodávky bukových prírezov žalobcovi neuskutočnili, teda že by ich žalobca v spolupráci s dodávateľom len predstieral, a teda uvádzal správcu dane do omylu, aby si mohol uplatniť odpočítanie dane z neuskutočnených obchodov. Právny dôvod pre nepriznanie uplatneného nároku na odpočítanie dane vidí sťažovateľ v tom, že žalobca nepreukázal, že mu tovar dodala spoločnosť AGRODREVO s. r. o., pretože vtedajší konateľ dodávateľa K. K. poprel vykonanie akýchkoľvek obchodných aktivít za dodávateľskú spoločnosť. Sťažovateľ teda prakticky vylúčil možnosť, že by za dodávateľa mohol dodávky so žalobcom dojednať a uskutočniť bývalý konateľ C. N., ktorého mal na konanie za spoločnosť splnomocniť neskorší konateľ K. K., pričom sa vôbec nezaoberal skutočnosťou, že podpis K. K. na splnomocnení bol úradne overený na obecnom úrade obce Zubné. S ohľadom na výpoveď svedka K. žalobcovi ani neumožnil preukazovať okolnosti tvrdeného prevzatia tovaru od dodávateľa zamestnancom žalobcu K. H..

34. Veľký senát sa stotožňuje s názorom predkladajúceho senátu v tom, že sa

motná svedecká výpoveď štatutárneho zástupcu dodávateľa o tom, že sa nijako nepričinil o dodanie deklarovaného tovaru žalobcovi, nemusí stačiť a v okolnostiach prípadu ani nestačí pre spoľahlivý záver o nepreukázaní uplatneného nároku na odpočítanie dane. Rozpor predmetnej svedeckej výpovede s tvrdeniami žalobcu a predloženými dokladmi, ktoré nasvedčujú inej, v realite uskutočniteľnej verzii obchodnej transakcie, musí byť žalobcovi umožnené v konaní odstrániť vykonaním navrhnutých dôkazov a komplexným vyhodnotením skutkových zistení. Na žalobcovi totiž leží dôkazné bremeno, ako to sám konštatoval i sťažovateľ.

35. Pokiaľ teda sťažovateľ opiera svoje závery o to, že žalobca dôkazné bremeno neunesol, musí mu predtým umožniť toto bremeno uniesť a vykonať ďalšie ním navrhované dôkazy, ak tieto smerujú k preukázaniu riadneho uskutočnenia dodávok. Veľký senát konštatuje, že výsluch C. N. na okolnosti prevodu obchodného podielu v spoločnosti AGRODREVO s. r. o. na tretiu osobu a následného splnomocnenia C. N. konať za spoločnosť aj po tomto prevode, ako aj výsluch K. H. na okolnosti žalobcom tvrdeného prevzatia tovaru na sklad žalobcu, a tiež vyhodnotenie dokladov o vykonaní prepravy tovaru na náklady spoločnosti AGRODREVO s. r. o., takými to dôkazmi rozhodne sú.

36. Veľký senát na druhej strane súhlasí so sťažovateľom v tom, že zistenia správcu dane, najmä svedecká výpoveď K. K., boli celkom iste dôvodom pre vznik pochybností o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a údajov v nich uvedených. Tieto objektívne podložené pochybnosti však po ich oznámení žalobcovi mali podľa zákona viesť k tomu, aby sa žalobcovi vytvoril priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal. Svedectvo K. K. totiž s ohľadom na ostatné žalobcom predložené doklady nemožno považovať za jednoznačný a nevyvrátený dôkaz o neuskutočnení dodávok tak, ako ich žalobca deklaroval. Žalobca totiž uskutočnenie obchodov preukazoval ďalšími dôkazmi o prevzatí tovaru žalobcom na sklad, o jeho preprave, ktoré sťažovateľ v podstate ignoroval a vybavil ich tým, že technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad.



Veľký senát sa stotožňuje s názorom predkladajúceho senátu v tom, že samotná svedecká výpoveď štatutárneho zástupcu dodávateľa o tom, že sa nijako nepričinil o dodanie deklarovaného tovaru žalobcovi, nemusí stačiť a v okolnostiach prípadu ani nestačí pre spoľahlivý záver o nepreukázaní uplatneného nároku na odpočítanie dane.

37. Veľký senát podporuje sťažovateľa i v tom, že je nanajvýš neštandardné, že konateľ dodávateľa C. N. previedol svoj obchodný podiel v spoločnosti AGRODREVO s. r. o. na tretie osoby (najprv na O. Š. a potom na K. K.), ktoré zjavne nemali v úmysle podnikáť a ani nevedeli, čo nadobúdajú a aké im z toho vyplývajú práva a povinnosti. Rovnako je podozrivé, keď bývalý konateľ a spoločník si ponechá oprávnenie konať za spoločnosť a nechá si od pravdepodobne nič netušiacieho nového konateľa a spoločníka podpísať plnomocnenstvo, osobitne za

situácie, keď spoločnosť po zmene v osobe spoločníka a konateľa prestane spolupracovať so správcom dane a plniť si daňové povinnosti.

38. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že sťažovateľ si bez dostatočných dôvodov osvojil zistenia Kriminálneho úradu finančnej polície a prakticky iba na základe obsahu výpovede svedka K. uzavrel, že sa obchody neuskutočnili, pretože na nich neparticipoval konateľ dodávateľa zapísaný v obchodnom registri. Ako už bolo uvedené, daňové orgány nevenovali žiadnu pozornosť úradnému overeniu podpisu K. K. na plnej moci pre C. N. a stačilo im, že menovaný poprel pravosť svojho podpisu a udelenie plnomocenstva, hoci sám uviedol, že nevie, aké dokumenty neznámemu mužovi podpisoval a urobil tak za odplatu bez toho, aby si čokoľvek overoval. O dôveryhodnosti jeho svedectva preto možno mať dôvodné pochybnosti.

39. Je treba však zároveň upozorniť, že úlohou správcu dane v danej veci nebolo skúmať pravosť listín či platnosť úkonov osôb konajúcich za zdaniteľné osoby, ale overiť či tvrdenia žalobcu a ním deklarované obchody, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane na vstupe, zodpovedajú skutočnosti, a či nadobudnuté tovary použil na svoje zdaniteľné plnenia. Veľký senát dáva znovu do pozornosti, že žalobca vo vyjadrení k protokolu predložil okrem faktúr aj dodacie listy (hoci nepodpísané), označil osobu, ktorá mala tovar od dodávateľa prevziať, ďalej predložil doklady o čiastočných bezhotovostných úhradách faktúr a čiastkovom započítaní práv a závä-

kov zmluvných strán a tiež doklady o uskutočnení prepravy tovaru a úhrade jej nákladov. Žiadne z týchto dokladov daňové orgány nevyhodnotili, len naznačili ich nehodnovosť. Nevykonali výsluch C. N. a K. H., ktorých výpovede sú vo vzťahu k pochybným skutočnostiam relevantné a mohli objasniť uzavretie obchodov aj ich tvrdenú realizáciu.

40. Veľký senát kasačného súdu je toho názoru, že doterajšie skutkové zistenia správcu dane nepreukazujú, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nemohla dodať žalobcovi bukové prírezy a ani neusvedčujú žalobcu, že by bol zapojený do protiprávneho konania smerujúceho k ujme na daňových príjmoch štátu z posudzovanej transakcie, či inej forme podvodného konania. Zo žiadnych zistení tiež nevplyva, že by bol štatutárny zástupca žalobcu nedobromyseľný či neobozretný a že by vedel alebo mal vedieť o tom, že C. N. nebol pri uzavieraní obchodov oprávnený konať za dodávateľa.



Zo žiadnych zistení nevplyva, že by bol štatutárny zástupca žalobcu nedobromyseľný či neobozretný a že by vedel alebo mal vedieť o tom, že C. N. nebol pri uzavieraní obchodov oprávnený konať za dodávateľa.

41. Z uvedených dôvodov dospel veľký senát po preskúmaní veci k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol, pričom zároveň vyslovuje svoj právny názor pre potreby ďalších kasačných konaní v obdobných veciach tých istých účastníkov, ktoré doposiaľ nie sú skončené. Úlohou daňových orgánov bude v rozhodovacej praxi ďalej postupovať v súlade s vyššie opísanými právnymi závermi veľkého senátu kasačného súdu.

42. O náhrade trov kasačného konania rozhodol najvyšší súd tak, že žalobcovi, ktorý mal v kasačnom konaní úspech (zamietnutie kasačnej sťažnosti) priznal úplnú náhradu účelne vynaložených trov kasačného konania voči sťažovateľovi (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP).



POZNÁMKA: Veľký senát NS SR zjednotil rozhodovanie senátov v právnych veciach rovnakej povahy týkajúcich sa toho istého žalobcu. Neuznanie nároku na odpočítanie DPH uhradenej žalobcom na vstupe ako odberateľom tovaru nemôže byť podľa názoru predkladajúceho senátu i veľkého senátu opreté iba o výpoveď nového konateľa dodávateľa žalobcu, ktorý ako bezdomovec poprel realizáciu akýchkoľvek obchodov. Žalobca sa pritom v konaní pred správcom dane snažil vyvinúť dôkazné aktivity preukazujúce riadne dodanie tovaru na základe rokovania s predchádzajúcim konateľom dodávateľa disponujúcim v čase uzatvárania obchodov platným plnomocenstvom od nového konateľa dodávateľskej spoločnosti. Na-

vrhované dôkazy však neboli správcom dane vykonané, a preto nemohli byť ani vyhodnotené v rámci konania pred daňovými orgánmi oboch stupňov.

V kontexte žalobcom navrhovaného rozsahu dokazovania ide pritom aj o posúdenie právnej možnosti poskytnutia ochrany dobromyseľnému nadobúdateľovi tovaru ako zdaniteľného plnenia (žalobcovi) a primeranosti jeho ostražitosti zodpovedajúcej aj "rutinizácii obchodných procesov". Vykonanie dokazovania na návrh daňového subjektu a jeho náležité právne vyhodnotenie má svoju procesnoprávnu opodstatnenosť aj za situácie, keď na strane dodávateľa došlo k podvodnému konaniu predovšetkým voči štátu pri plnení si jeho daňových povinností vo vzťahu k DPH.

Dané rozhodnutie veľkého senátu nemení doterajšie právne pohľady na rozloženie dôkazného bremena pri preukazovaní nárokov daňových subjektov na odpočítanie DPH. Zdôrazňuje však potrebu akceptovania dôkazných návrhov daňového subjektu na objasnenie veci, najmä za istých netypických okolností vyplývajúcich z hore uvedeného skutkového a právneho stavu veci. Správca dane teda musí dať príležitosť daňovému subjektu, na ktorom prioritne viazne dôkazné bremeno, aby okrem iných právne významných skutočností preukázal aj svoju dobromyseľnosť a ostražitosť pri realizácii ním deklarovaných zdaniteľných plnení. ■

JUDr. Pavol Nad'

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

MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Na júnovom zasadnutí, ktoré sa uskutočnilo v osvedčenom online formáte, sa členovia komisie venovali výberu a odsúhlasovaniu tém z oblasti DPH na Metodické dni, ktoré komora momentálne plánuje zorganizovať v októbri 2021. Diskutovali sa aj metodické podnety členov z praxe týkajúce sa možnosti zahraničnej osoby odpočítať daň v daňovom priznaní alebo režimom refundácie podľa § 55a zákona o DPH pri zálohových platbách, režimu uplatnenia DPH na výstupe pri nájomných zmluvách s nehnuteľnosťami z pohľadu prenajímateľa v rôznych situáciách, uplatnenia ustanovenia § 25a zákona o DPH

o oprave základu dane pri nevyhnutných pohľadávkach v kontexte oneskorenej registrácie zahraničného dodávateľa a aplikácie nového znenia ustanovenia § 47 ods. 3 zákona o DPH. Do konca roka sú naplánované ďalšie tri zasadnutia.

Počas letného obdobia sa členovia komisie zaoberali výberom tém na diskusiu s Ministerstvom financií a finančnou správou na platforme Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť DPH, ktorej najbližšie zasadnutie je naplánované na september 2021.

Vedúci: Ing. Milan Vargan

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

Na júnovom zasadnutí MLK pre DPPO sa členovia komisie oboznámili s pripravovanými podujatiami organizovanými SKDP. Na október 2021 boli naplánované Metodické dni k dani z príjmov, DPH a účtovníctvo. Na september 2021 bolo naplánované rokovanie v rámci komunikačnej platformy – Spoločné fórum FR SR, MF SR, ÚVHS a SKDP k medzinárodnému zdaňovaniu a transferovému oceňovaniu. Členovia komisie diskutovali problematiku § 13a zákona o dani z príjmov týkajúcu sa uplatnenia oslobodenia pri upgradoch/technickom zhodnotení softvéru, ktorého záverom bol podnet členov MLK pre DPPO na diskusiu adresovaný MF

SR. Zároveň sa členovia komisie zaoberali podnetmi a návrhmi na zlepšenie činnosti komisie tak, aby sme dosiahli minimálne úroveň po vzore českej komory daňových poradcov a aby SKDP a každý jej člen bol aj v očiach finančnej správy vnímaný ako dôveryhodný partner a odborník na diskusiu. V auguste 2021 členovia komisie pripomenovali v rámci medzirezortného pripomienkového konania poslanecký návrh na nepriamu novelu zákona o dani z príjmov novelizáciou Zákonníka práce, ktorého zámerom bolo odstránenie nerovnosti pri zdaňovaní rôznych foriem stravovania zamestnancov. **Vedúca: Ing. Mária Janušková**

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Členovia MLK pre DPFO na júnovom zasadnutí viedli diskusiu k problematike posúdenia príjmov z predaja pozemkov fyzickou osobou – nepodnikateľom. Ďalej sa oboznámili s materiálom zaslaným na FR SR (v rámci spolupráce SKDP a FR SR) k pripravovanému metodickému pokynu k téme mikrodaňovník. Členovia komisie navrhovali témy na pripravované októbrové vzdelávacie podujatie SKDP – Metodické dni k dani

z príjmov, DPH a účtovníctvu. Za komisiu MLK pre DPFO boli navrhnuté témy 1/Skupinový penzijný plán, 2/Home office a jeho aspekty a 3/CFC pravidlá pre fyzické osoby. Diskusia sa viedla aj k podnetom členov MLK pre DPFO - Vysporiadania akcií v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov a Nadobudnutia likvidačného zostatku fyzickou osobou – nepodnikateľom.

Vedúca: PhDr. Ľubica Dumitrescu

MLK PRE SPRÁVU DANÍ A MIESTNE DANE

V priebehu júla 2021 sa členovia komisie vyjadrovali v rámci pripomienkovania Predbežnej informácie k pripravovanej vyhláške Ministerstva financií SR o kritériách Indexu daňovej spoľahlivosti. Následne sa v auguste 2021 uskutočnila online konzultácia k návrhu tejto vyhlášky, na ktorej sa zúčastnili aj zástupcovia komisie. Konzultácia sa uskutočnila v čase pred zverejnením konkrétneho návrhu, a otázky diskutované v rámci konzultácie sú naďalej predmetom diskusií. V júli 2021 bol v rámci konzultácie usporiadanej Ministerstvom financií aj za účasti zástupcov metodicko-legislatívnej komisie pre správu daní a metodicko-legislatívnej komisie pre DPH predstavený návrh zákona o e-faktúre a zasielaní údajov do systému e-faktúra pred jeho predložením na predbežné pripomienkové konanie. Návrhy a podnety za SKDP k zverejnenej Predbežnej informácii boli predložené ešte v januári 2021.

Na program septembrového zasadnutia komisie boli okrem diskusie k legislatívnym procesom k novele Daňového poriadku a zákona o finančnej správe, k vyhláške o kritériách Indexu daňovej spoľahlivosti a novele vyhlášky, ktorou sa ustanovuje rozsah daňových predpisov, ku ktorých uplatneniu možno vydať záväzné stanovisko, zaradené metodické podnety z praxe k problematike postupu správcom dane v prípade odvolania podaného daňovým poradcom, ak odvolanie nespĺňa zákonné náležitosti, a k aktuálnym otázkam, ktoré vznikajú pri podávaní opravných výkazov k žiadostiam o prvú pomoc pri poklese tržieb v súvislosti s pandemiou. Okrem septembrového zasadnutia je plánované zasadnutie v novembri 2021.

Juraj Vališ sa vzdal funkcie vedúceho komisie. Svoje pôsobenie v komisii ukončil z dôvodu úspešnej nominácie vo výberovom konaní za sudcu Najvyššieho správneho súdu SR.

Vedúci: JUDr. Jozef Vasilík

Run team daňových poradcov

Aj tento rok sa naši členovia zúčastnili resp. zúčatnia ČSOB maratónu, Medzinárodného maratónu mieru v Košiciach a podujatia Telecom night run v Trenčíne. Všetkým prajeme dobré umiestnenie a príjemný športový zážitok.



FB skupina „Dane nás bavia“

Daňoví poradcovia vytvorili na facebooku skupinu s názvom „Dane nás bavia“. Diskusná skupina je určená len pre daňových poradcov - členov SKDP s cieľom vzdelávania, informovaní o najnovších poznatkoch z oblasti daní a výmenu know-how medzi daňovými poradcami. Budeme sa tešiť, keď sa k nám do skupiny pridáte a využijete možnosť spoločnej diskusie.

Noví daňoví poradcovia

Po úspešnom zložení skúšok daňových poradcov dňa 17. júna zložili do rúk prezidenta SKDP sľub **12 nových daňových poradcov**:

Prajeme Vám mnoho osobných aj pracovných úspechov



Diskusia k daňovým kontrolám

Daňoví poradcovia diskutovali so zástupcami MF SR – JUDr. Toškom Beranom, FR SR – Ing. Miroslavou Vrúdnou a Ing. Miroslavou Barlovou, NSS SR – JUDr. Petrou Příbělskou najpálčivejšie otázky daňových kontrol:

- miesto výkonu daňovej kontroly vs. zásada hospodárnosti
- poučenie osôb zúčastnených na daňovom konaní
- koordinátor daňovej kontroly – jeho postavenie a právomoci
- okamih začatia daňovej kontroly
- oznamovanie pochybností správcu dane počas daňovej kontroly...



Z diskusie vznikli aj podnety na legislatívne úpravy v postavení a oprávneniach účastníkov daňových kontrol ako aj samotných kontrolórov.

Vzhľadom na rozsah diskusie sa nepodarilo prejsť všetky plánované okruhy, avšak prítomní sa dohodli, že 17. januára 2022 budú v diskusii za prítomnosti verejnosti pokračovať.

Navrhovaná legislatívna zmena infozákona

SKDP za podpory ďalších profesijných komôr zriadených zákonom iniciovala stretnutie s Ministerstvom spravodlivosti SR (p. Čitbajovou, p. Hofferovou - vedúcou stratégií civilnej legislatívy a p. Palúšom - generálnym riaditeľom sekcie legislatívy) k infozákonu. Základné princípy navrhovanej legislatívnej zmeny infozákona sú, aby:

- komory nemali postavenie povinnej osoby s neobmedzenou informačnou povinnosťou a mali len postavenie povinnej oso-

by v tej oblasti, kde vykonávajú prenesený výkon štátnej správy (najmä udeľovanie licencií, disciplinárny poriadok, skúšobný poriadok)

- komory nemuseli povinne zverejňovať zmluvy
- zvyšné informačné povinnosti (sprístupňovanie a zverejňovanie) by boli viazané len na prenesený výkon štátnej moci.

Veríme, že sa nám podarí nájsť spoločnú reč a správne pochopenie zákonom kladených povinností.

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