

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

Ing. Vladimíra Mačuhová
JUDr. Ing. Peter Varga

Kryptoaktíva a dane

Ing. Lukáš Koporec

Analýza: Preukazovanie dodávateľa v zmysle judikatúry SD EÚ

Judikát NSS SR

Judikatórny posun v daňových právnych veciach – posudzovanie splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty

Judikáty

Dve rozhodnutia ÚS SR potvrdzujúce nové trendy v judikatúre vo veciach DPH v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie

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

– zodpovedný za oblasť dane z príjmov

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

– zodpovedná za oblasť správy daní

Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo

– zodpovedný za oblasť DPH

JUDr. Pavol Naď

– zodpovedný za oblasť judikatúry

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

Vychádza: štvrťročne

Náklad: 80 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 52

Redakcia:**JUDr. Adriana Horváthová**

– tajomník SKDP

0903 544 902, tajomnik@skdp.sk

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

daňovej metodiky pre oblasť DPH a správu daní

0905 221 031, metodika@skdp.sk

Tlač:**Objednávky na odber****tlačenej verzie a inzerciu:**Darina Valentovičová,
asistent@skdp.sk, 0907 827 293

Cena tlačenej verzie: 10 €,

cena on-line verzie 0,- €

ISSN 2644-688X

Uzavierka odbornej časti:

5. decembra 2022

Dátum vydania: 15.12.2022

Príhovor**JUDr. Ing. Miriam Galandová**

prezidentka SKDP

Vážené čitateľky a vážení čitatelia,

opäť Vám s radosťou predstavujem nové číslo Bulletinu SKDP. Tešia nás pozitívne reakcie Vás, čitateľov. Dovoľte mi teda takto pred koncom roka poďakovať sa všetkým autorom za veľmi kvalitné témy a ich spracovanie, recenzentom za podnetné pripomienky, ktoré pomáhajú zvyšovať kvalitu a relevantnosť príspevkov. Veríme, že sa nám takto spoločnými silami podarilo vytvoriť kvalitný časopis, kde bude odborná verejnosť vyhľadávať odpovede na riešené otázky.

Tiež si Vás, našich čitateľov, dovoľím vyzvať na zasielanie podnetov na témy, ktoré by ste na základe Vašej praxe videli ako vhodné na podrobnejšiu analýzu. Radi uverejníme aj Vaše články, poznámky k aktuálnym daňovým otázkam, či reakcie na informácie a úvahy uverejnené v Bulletine. Naším primárnym cieľom je prispieť k výmene názorov a podporiť širokú diskusiu na daňové témy.

Stále nám našu prácu komplikujú horúcou ihlou pripravované právne predpisy, prijímané bez diskusie s odbornou verejnosťou. Osobne verím, že trpezlivé poukazovanie na problémy a interpretačné nejasnosti, ktoré sú výsledkom takejto legislatívnej činnosti môžu zlepšiť nielen kvalitu legislatívy, ale aj byť pozitívnym impulzom pre podnikateľské prostredie.

Nie je jednoduché pripraviť kvalitné číslo s aktuálnymi témami, najmä v čase predvianočného zhonu. Hoci toto číslo nevyvíka početnosťou príspevkov, z môjho pohľadu to vyvažuje ich kvalita.

V prvom príspevku nám naša kolegyňa Ing. Vladimíra Mačuhová s JUDr. Ing. Petrom Vargom približujú svet kryptoaktív, ktorý sa veľmi dynamicky vyvíja. Legislatíva toto tempo nestíha a výsledkom je značná právna neistota. Okrem definícií základných pojmov súvisiacich s kryptoaktívami sa v článku nachádzajú aj konkrétne príklady problematycznych oblastí z praxe.

V tomto čísle si na svoje však prídu najmä DPH špecialisti. Najprv, Ing. Lukáš Koporec vo svojom príspevku podrobne analyzuje otázku preukazovania skutočného dodávateľa plnenia vo svetle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Analyzuje najnovšie rozhodnutia v tejto oblasti, tzv. rozsudky vo veciach Vikingo a Kemwater. Záverom približuje, aký vplyv by tieto rozhodnutia mohli mať na rozhodovanie správcu dane na Slovensku.

Na túto problematiku nadväzujú aj rozsudky, ktoré nám prináša JUDr. Pavol Naď, predseda Najvyššieho správneho súdu SR. Tieto potvrdzujú nové trendy v judikatúre vo veciach DPH v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, kde sa okrem iného odvolávajú aj na vyššie spomínané rozsudky. Ide o veľmi čerstvé rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR, ktoré sa venuje limitom správcu dane pri posudzovaní splnenia podmienok na odpočítanie dane. Druhým je uznesenie Ústavného súdu SR, kde Ústavný súd SR potvrdzuje SKDP dlhodobu prezentovaný názor, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry.

Veľmi nás potešilo, že názory uverejnené v bulletine SKDP si našli svoje miesto aj v náleze ÚS SR - vid' str. 26.

Záverom si dovoľím popriať Vám za celú redakčnú radu pokojné prežitie vianočných chvíľ v kruhu Vašich blízkych, ktoré verím, že Vám prinesie nielen viac času na čítanie nášho Bulletinu, ale aj umožní vrátiť sa s novými silami do pracovného nasadenia v novom roku 2023. ■

Hlavné témy

4 Kryptoaktíva a dane

Ing. Vladimíra Mačuhová
JUDr. Ing. Peter Varga11 Analýza: Preukazovanie dodávateľa
v zmysle judikatúry SD EÚ

Ing. Lukáš Koporec

18 Judikatórny posun v daňových právnych veciach
– posudzovanie splnenia hmotnoprávnych
podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty

Judikát

22 Dve rozhodnutia potvrdzujúce nové trendy
v judikatúre vo veciach DPH v súlade s judikatúrou
Súdneho dvora Európskej únie

Judikát

Rubriky

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP	31
Zo života SKDP	33

Pokyny pre autorov:

1. Radi uvítame články aj od Vás. Svoje príspevky zašlite v elektronickej podobe na adresu tajomnik@skdp.sk alebo príslušnému členovi redakčnej rady na formulári zverejnenom na stránke <http://www.skdp.sk/bulletin-skdp>.
 2. Prijímame výhradne pôvodné, v inom periodiku nepublikované príspevky.
 3. Doručené príspevky sú posudzované redakčnou radou časopisu na základe anonymných recenzných posudkov.
 4. Redakcia si vyhradzuje právo upraviť názov príspevku, vykonať v rukopise nevyhnutné stylistické, gramatické a technické úpravy.
 5. Autorovi je zaslaná korektúra jeho príspevku na autorizáciu. V prípade, že autor korektúry neodmietne, je príspevok prijatý na uverejnenie. Týmto okamžikom nadobúda vydavateľ výhradnú licenciu na rozmnožovanie a rozširovanie diela v časopise, prostredníctvom internetu a v informačnom systéme SKDP.
 6. Odmena za udelenie licencie je poskytnutá jednorazovo do dvoch týždňov po uverejnení príspevku v príslušnom čísle časopisu a jej výška je určená sumou 20 € za normostranu pôvodného textu.
 7. K akémukoľvek vydaniu príspevku v tlačenej alebo elektronickej podobe je vždy potrebný predchádzajúci písomný súhlas vydavateľa.
 8. Nevyžiadaný 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.

Kryptoaktíva a dane

Legislatívne definície – obsahové vymedzenie kryptoaktív a prehľad aktivít vo virtuálnom svete



Vladimíra Mačuhová je členka metodicko-legislatívnych komisií SKDP pre daň z príjmov právnických osôb a pre daň z pridanej hodnoty.

Ing. Vladimíra Mačuhová



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

JUDr. Ing. Peter Varga

Autori založili platformu www.cryptotaxlaw.sk

- prvú slovenskú webovú stránku zameranú na problematiku daní a práva súvisiacu s kryptoaktívami.

Svet kryptoaktív sa veľmi dynamicky vyvíja, avšak legislatíva, ktorá by ho mala regulovať, tomuto tempu nestačí. Výsledkom je pojmový chaos, chýbajúce zákonné definície a tým právna neistota pri aplikácii predpisov v praxi.

V prvej časti článku sa venujeme definíciám základných pojmov súvisiacich s kryptoaktívami. V druhej časti prinášame stručný náhľad do najvýznamnejších aktivít prebiehajúcich vo virtuálnom svete. V tretej časti uvádzame závery a príklady problematických oblastí, ktoré evidujeme z praxe.

Dynamika rozvoja sveta kryptoaktív v súčasnosti značne presahuje dynamiku objektívne merateľného vnímania zo strany štátu a z relevantnej časti aj medzinárodného spoločenstva. Existenciu tejto medzery je možné demonštrovať už na základnom pojmovom ústrojenstve. Napríklad len taká absencia obsahového vymedzenia pojmu kryptoaktívum v našom právnom poriadku je významným indikátorom prítomnosti tohto nezdravého fundamentu. Aj napriek tomu, že táto absencia bude konvalidovaná EÚ nariadením MiCA¹, stále môžeme hovoriť len o pomyselnom vrchole ľadovca.

Za oveľa významnejšiu hrozbu pre udržateľnosť ambícií rozvíjať právny štát vnímame skôr rozmanitosť a povrchovú nepoznatelnosť ekonomických operácií realizovaných v tomto svete, spojenú s frekvenciou využívania kryptoaktív aj medzi finančnými spotrebiteľmi. Práve to vytvára, bez odvážnejšieho štátneho prístupu, nepredvídateľné prostredie spôsobilé uvrhnúť celý ekosystém vrátane štátneho dohľadu do nekontrolovaného chaosu. Aj preto je našou snahou v tomto druhom článku venujúcom sa

téme kryptoaktív tentokrát vniesť väčšiu mieru pojmovej istoty pre jeho relevantných adresátov a možno aj podnietiť zákonodarcu k iniciatíve, ktorá môže významne napomôcť dôvere daňovníkov v štát a štátne authority a prípadne aj zviditeľniť Slovensko na mape sveta. Celá oblasť „kryptosveta“ by mala byť v spojení s významnou iniciatívou zo strany štátu postupne vsúvaná do poznateľných a predvídateľných rámcov a naša snaha aj na tomto daňovom fronte má ambíciu byť aspoň z nejakej časti pri napĺňaní tohto ultimátneho cieľa nápomocná.

1. Definície základných pojmov súvisiacich s kryptoaktívami

1.1 Definície podľa medzinárodných inštitúcií

Neexistencia pevného obsahového vymedzenia pojmu kryptoaktívum nie je v zásade len problémom domnej nedostatočnej

¹ Nariadenie Európskeho parlamentu a rady o trhoch s kryptoaktívami

aktivity zo strany slovenských a prípadne európskych normotvorcov. Hlavným problémom sa v skutočnosti javí rôznorodosť súvisiacich inštitútov a tempo ich vývoja. Totiž takýto pulzujúci ekosystém vytvára neuchopiteľný materiálny prameň práva, ktorý dokonca nedokáže úplne uniformne uchopiť ani medzinárodné inštitúcie disponujúce s oveľa väčšou mierou flexibility, ako jednotliví normotvorcovia.

Kým napríklad ESMA², OSN³ alebo OECD⁴ používajú pojem „crypto-asset“, FATF⁵ operuje s pojmom „virtual asset“. Aj kvôli týmto zjavným termínovým disparitám nariadenie MiCA v preambule zdôrazňuje, že by malo ísť obsahovo o totožné pojmy. Terminologickú nekonzistentnosť pripomína aj OECD, ktoré sa vo svojom dokumente k zdaňovaniu kryptoaktív vyjadruje, že: *vzhľadom na to, že neexistuje spoločná definícia, regulačné orgány a medzinárodné orgány stanovujúce normy majú tendenciu používať vlastnú terminológiu a definície. Napriek tomu sa termín **kryptoaktíva** bežne používa na označenie typov digitálnych finančných aktív, ktoré sú založené na technológii distribuovanej účtovnej knihy (DLT) a kryptografii ako súčasti ich vnímanej alebo prirodzenej hodnoty.*⁶

Uvedené však neplatí absolútne. Niektoré zdroje stále akoby stotožňujú kryptoaktíva a kryptomeny,⁷ čo prirodzene neprispieva terminologickej istote. Navyše aj samostatná EÚ⁸ doteraz pozná iba pojem virtuálna mena (respektíve kryptomena), ktorý explicitne využíva a definuje 5. smernica AML.⁹ A to napriek tomu, že tento pojem sa už vo väčšine modernejších definícií nevyskytuje. Napríklad najnovší materiál MMF¹⁰ ohľadom výziev v oblasti krypto-aktív¹¹ s termínom virtuálna mena ani neoperuje.

V predslove EÚ k novej AML legislatíve,¹² komisárka Mairead McGuinness vyzýva na prispôsobenie AML pravidiel novým technologickým výzvam a priznáva, že súčasné AML pravidlá (t.j. 5. smernica AML) iba sčasti pokrývajú komplexitu „kryptosektora“. 6. smernica AML¹³ spolu s jej vykonávacím nariadením jasne indikuje, že európsky zákonodarca sa aj v oblasti AML snaží vyrovnáť s terminologickou heterogenitou a zosúladzuje ju aj s aktuálnym pohľadom väčšiny medzinárodných inštitúcií ako aj nariadením MiCA.



Terminologickú nekonzistentnosť pripomína aj OECD, ktoré sa vo svojom dokumente k zdaňovaniu kryptoaktív vyjadruje, že: *vzhľadom na to, že neexistuje spoločná definícia, regulačné orgány a medzinárodné orgány stanovujúce normy majú tendenciu používať vlastnú terminológiu a definície. Napriek tomu sa termín **kryptoaktíva** bežne používa na označenie typov digitálnych finančných aktív, ktoré sú založené na technológii distribuovanej účtovnej knihy (DLT) a kryptografii ako súčasti ich vnímanej alebo prirodzenej hodnoty.*

Zastávame názor, že relevantná je práve klasifikácia podľa nariadenia MiCA. Tú si osvojilo OECD, EBA¹⁴ ako aj EÚ v daňovej oblasti.

OECD,¹⁵ EBA¹⁶ ako aj EÚ VAT Committee¹⁷ rozlišujú nasledovné typy kryptoaktív:

Platobné tokeny (Payment tokens) fungujú ako zúčtovacia jednotka, platobný prostriedok a uchovávateľ hodnoty, čím sčasti naplňajú ekonomickú definíciu peňazí. Práve tieto tokeny sú v legislatíve označované ako **virtuálne meny**. Sú najviac podobné tradičným menám (*legal tender* - zákonné platidlo vydávané centrálnymi bankami a štátmi). Ide napríklad o Bitcoin alebo Ethereum.

Finančno-investičné tokeny (Security / Financial tokens) sú navrhnuté ako obchodovateľné aktíva, ktoré sú držané na investičné účely. Funkciami sú podobné cenných papierom a relatívne často sú aj klasifikované ako cenný papier v zmysle legislatívy niektorých štátov. V SR¹⁸ ich však za cenný papier nepovažujeme.

Úžitkové tokeny (Utility Tokens) sa používajú na uľahčenie výmeny alebo

2 Európsky orgán pre cenné papiere a trhy

3 Organizácia spojených národov

4 Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj

5 Finančná akčná skupina členských štátov EÚ

6 TAXING VIRTUAL CURRENCIES: AN OVERVIEW OF TAX TREATMENTS AND EMERGING TAX POLICY ISSUES © OECD 2020

7 Napr. Bank for International Settlements: Annual Economic Report (June 2022); Bank for International Settlements: Working Papers No 811 Embedded supervision: how to build regulation into decentralised finance by Raphael Auer Monetary and Economic Department September 2019 (revised May 2022)

8 Európska únia

9 Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2018/843 z 30. mája 2018, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2015/849 o predchádzaní využívaniu finančného systému na účely prania špinavých peňazí alebo financovania terorizmu

10 Medzinárodný menový fond

11 Dostupné online: <https://www.imf.org/en/Publications/fintech-notes/Issues/2022/05/09/Capital-Flow-Management-Measures-in-the-Digital-Age-516671>

12 Dostupné online: https://ec.europa.eu/commission/commissioners/2019-2024/mcguinness/announcements/speech-aml-legislative-package-eurofi-conference_en

13 Viac informácií tu: https://ec.europa.eu/info/publications/210720-anti-money-laundering-counteracting-financing-terrorism_en

14 Európska banková asociácia

15 TAXING VIRTUAL CURRENCIES: AN OVERVIEW OF TAX TREATMENTS AND EMERGING TAX POLICY ISSUES © OECD 2020

16 Pozri napríklad *Basic taxonomy of crypto-assets na strane 7 v reporte Európskej bankovej asociácii*. Dostupné online: <https://www.eba.europa.eu/sites/default/documents/files/documents/10180/2545547/67493daa-85a8-4429-aa91-e9a5ed880684/EBA%20Report%20on%20crypto%20assets.pdf>

17 EÚ VAT Committee: WORKING PAPER NO 1037

18 Slovenská republika

prístupu ku konkrétnemu tovaru alebo službám a fungujú ako platba vopred alebo poukážka za tovar alebo službu.

Hybridné tokeny -sú tokeny, ktoré majú vlastnosti zodpovedajúce kombinácii vyššie uvedených typov tokenov.

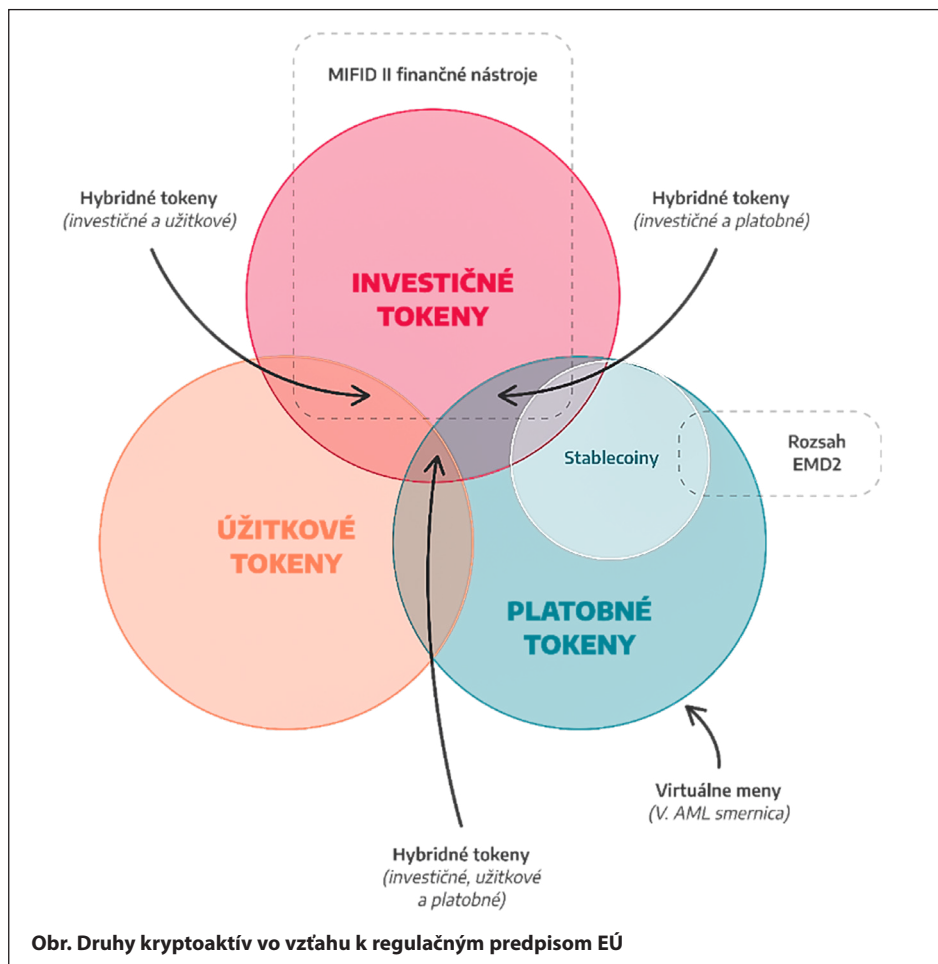
1.2 Definície v EÚ legislatíve

EÚ nemá právny mandát na všetky oblasti spoločenského života, ktoré prichádzajú do styku s kryptoaktívami. Rámec vecnej pôsobnosti normotvornej činnosti EÚ vychádza zo základnej funkcie EÚ, ktorou je vytváranie podmienok pre existenciu jednotného trhu. V medziach tohto mandátu tak EÚ realizuje relatívne rozsiahlu legislatívnu činnosť, ktorá sa na prvý pohľad môže javiť ako prekračujúca splnomocnenie zo strany členských štátov ukotvené v primárnom práve EÚ.

Viacere kľúčové právne predpisy regulujúce oblasti dotýkajúce sa ekonomických transakcií s kryptoaktívami však neobsahujú definície kryptoaktív. Kľúčovým legislatívnym počínom v oblasti kapitálových trhov je smernica MIFID II¹⁹. Tá síce adresuje viaceré relevantné otázky súvisiace s kryptoaktívami, špecificky sa však o nich nezmieňuje. Obdobne je na tom aj smernica AIFMD²⁰ regulujúca oblasť alternatívnych investičných fondov. Žiadnu definíciu nenachádzame ani v DPH smernici²¹.

Uvedomujúc si tieto medzery tak EÚ pracuje už od „prvej vlny“ rozmachu kryptoaktív, ktorá nastala na prelome rokov 2017 a 2018, na komplexnejšej právnej norme, ktorá by pozbierala poznatky z tejto oblasti a adresovala viacero nezodpovedaných otázok. Ide práve o už spomínané nariadenie MiCA, ktoré by malo byť účinné od roku 2024.

Toto nariadenie MiCA definuje kryptoaktívum ako digitálne vyjadrenie hodnoty alebo práv, ktoré možno prenášať a uchovávať elektronicky, s použitím technológie distribuovanej databázy transakcií alebo podobnej technológie. Táto definícia tak má za cieľ byť dostatočne široká na pokrytie v praxi vyskytujúcich sa rôznorodosti týchto aktív. MiCA kryptoaktíva ďalej rozdeľuje na tokeny kryté aktívami (i.e. finančno-investičné tokeny), tokeny elektronických peňazí (t.j. platobné tokeny) a úžitkové tokeny.



Obr. Druhy kryptoaktív vo vzťahu k regulačným predpisom EÚ

Hlavným zmyslom MiCA nariadenia je poskytnúť dostatočne širokú manévrovaciu plochu pre zaradenie akéhokoľvek typu kryptoaktíva do vyššie uvedenej klasifikácie. V prípade ak by určité kryptoaktívum nebolo možné jednoznačne zatriediť, tak aj napriek tomu by malo byť považované za kryptoaktívum podľa nariadenia MiCA. S tým následne súvisí aj aplikácia príslušných regulačných rámcov (napríklad emisia kryptoaktív).

S pojmom kryptoaktíva má operovať aj smernica DAC 8, ktorá má za cieľ zlepšiť medzinárodnú spoluprácu medzi členskými štátmi v oblasti administratívy a výmeny informácií. Smernica aj vďaka komplexnosti a dynamike rozvoja „krypto-sveta“ však ešte nebola prijatá, a to napriek tomu, že pôvodne sa počítalo s jej uverejnením ešte v roku 2021.²²

Na druhej strane už platná a účinná 5. smernica AML, ako bolo uvedené vyššie, rozpoznáva v súvislosti s kryptoaktívami len pojem **virtuálne meny**. Tie definuje ako digitálne nositele hodnoty, ktoré nie sú vydané ani garantované centrálnou bankou ani orgánom verejnej moci, nie sú nevyhnutne naviazané na zákonné platidlo, a ktoré nemajú právny status meny ani peňazí, ale sú akceptované niektorými fyzickými osobami alebo právnickými osobami ako nástroj výmeny, ktorý možno elektronicky prevádzať, uchovávať alebo s ním elektro-

19 Smernica Európskeho parlamentu a rady 2014/65/EÚ z 15. mája 2014 o trhoch s finančnými nástrojmi

20 Smernica Európskeho parlamentu a rady 2011/61/EÚ z 8. júna 2011 o správcoch alternatívnych investičných fondov

21 Smernica rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

22 Viac informácií o DAC 8 tu: Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2011/61/EÚ z 8. júna 2011 o správcoch alternatívnych investičných fondov

nicky obchodovať. Berúc do úvahy aj obdobie tvorby 5. smernice AML, jej pohľad na kryptoaktíva je zjavne zjednodušený, keďže zachytáva iba tokeny elektronických peňazí (t.j. platobné tokeny).

1.3 Definície v legislatíve platnej v SR

Slovenské právne predpisy rovnako narábajú len s pojmom virtuálne meny, a to zároveň aj relatívne nesmelé. Prvýkrát sa v našom právnom poriadku virtuálne meny vyskytli v roku 2018 prostredníctvom zákona o dani z poistenia, ktorý novelizoval zákon o účtovníctve s účinnosťou od 1. 10. 2018 a zákon o dani z príjmov s účinnosťou od 1. 1. 2019. Napriek ich prvému výskytu však definované neboli. Predpokladáme, že pre daňové a účtovné účely sa bude rešpektovať definícia z AML predpisov, ktorá sa však prvýkrát v zákone objavila s účinnosťou od 1. 11. 2020.

Z vymedzeného legislatívneho vývoja je možné badať akúsi zdržanlivosť slovenského zákonodarcu. Ten počkal až na implementáciu 5. smernice AML, ktorá bola aj sama o sebe oneskorená. Následne si virtuálne meny našli miesto aj v trestnom poriadku a v zákone o výkone rozhodnutia o zaistení majetku a správe zaisteného majetku.

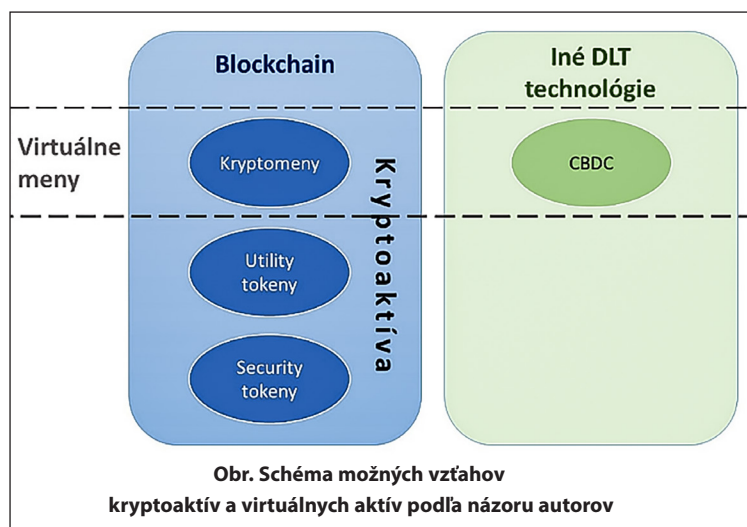
Keďže slovenský právny poriadok operuje iba s pojmom virtuálna mena, pričom zjavne vychádza z jeho definičného uchoopenia v 5. smernici AML, je veľmi diskutabilné, ba až nemožné, pod tento pojem v praxi subsumovať aj iné typy kryptoaktív. V trestnom práve procesnom je analógia v zásade prípustná,²³ je však otáznave, ako by sa Ústavný súd SR vysporiadal s jeho zjavne extenzívnym výkladom. V oblasti daní a účtovníctva je síce analógia prípustnejšia, ale aj tam naráža na ústavnoprávne limity²⁴.

Pojem kryptomena je totožný s platobnými tokenmi a veľmi podobný virtuálnej mene. Berúc do úvahy rôzne ekonomické charakteristiky jednotlivých kryptoaktív je potom dôvodné sa domnievať, že pojem kryptoaktíva je širší pojem ako virtuálna mena, pretože zahŕňa aj úžitkové a finančno-investičné tokeny.

Zaujímavou otázkou je, ako sa budú pre daňové a účtovné účely klasifikovať CBDC²⁵ (viac v časti 2. 1. tohto článku). Vo všeobecnom ekonomickom význame by mohli byť CBDC vnímané ako podskupina virtuálnych mien, avšak s ohľadom na definíciu virtuálnej meny v AML predpisoch totiž platí, že za virtuálne meny nie je možné považovať aktíva, ktoré sú vydané a garantované centrálnou bankou alebo orgánom verejnej moci. CBDC by preto nemali byť považované za virtuálnu menu, ale za tradičnú menu a adekvátne k tomu by mali byť aj účtované a zdaňované.



Pojem kryptomena je totožný s platobnými tokenmi a veľmi podobný virtuálnej mene. Berúc do úvahy rôzne ekonomické charakteristiky jednotlivých kryptoaktív je potom dôvodné sa domnievať, že pojem kryptoaktíva je širší pojem ako virtuálna mena, pretože zahŕňa aj úžitkové a finančno-investičné tokeny.



Obr. Schéma možných vzťahov kryptoaktív a virtuálnych aktív podľa názoru autorov

V právnych predpisoch absentujú definície niektorých pojmov, s ktorými zákony operujú. Napríklad zákon o dani z príjmov používa pojem ťažba virtuálnej meny. Tento pojem však zákon nedefinuje, čo vytvára právnu neistotu pri interpretácii predpisov v praxi, a to napr. v súvislosti so zdaňovaním príjmov plynúcich zo stakingu, o ktorom sme písali v našom minulom článku.²⁶

Napriek vymedzeným problematickým bodom, neevidujeme ambíciu slovenského zákonodarcu priniesť do tohto ekosystému väčšiu mieru istoty. Predsa téma kryptomien je tak dynamická a multidisciplinárna, že nie je podľa nášho názoru rozumné, berúc do úvahy kapacitné možnosti Slovenska, očakávať významne nadštandardnú legislatívnu aktivitu. V najbližšom období preto možno skôr očakávať zdržanlivý prístup zákonodarcu, ktorý sa pravdepodobne nebude chcieť púšťať do odvážnejších a praxou vyžadovaných legislatívnych vŕd a bude sa spoliehať na právo EÚ

ako doteraz. Právo EÚ však nedáva a nemôže dávať odpovede na všetky oblasti, a to s poukazom aj na fakt, že na to nemá od členských štátov splnomocnenie.

1.4 Štandardné vysvetlenia základných pojmov z odborných zdrojov

Vychádzajúc z vyššie uvedeného a s cieľom lepšie pochopiť svet kryptoaktív považujeme za relevantné uviesť vysvetlenia najdôležitejších pojmov, s ktorými operuje „kryptosvet“ a sčasti aj legislatívne definície:

Digitálna minca (Coin) – aktívum, ktoré pochádza z vlastného blockchainu, napr. bitcoin, litecoin, ether. Každá z mincí teda existuje na svojom vlastnom

23 Napríklad Ústavný súd II. ÚS 122/03-13

24 Ide hlavne o požiadavku na jasne formulované predpisy v oblasti daňového práva a zákaz extenzívneho výkladu noriem daňového práva (pozri napríklad Najvyšší správny súd ČR, spis. zn. 7Afs/54/2006)

25 Digitálna mena centrálnej banky (CBDC - Central Bank Digital Currencies)

26 Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov č. 1|ročník 2022

blockchaine a ich vznik je štandardne výsledkom procesu ťažby kryptomien na danom blockchaine.

Token – Všetky kryptoaktíva možno technicky opísať ako tokeny. V užšom slova zmysle má token špecifickejšiu konotáciu, ktorou je popis kryptoaktív, ktoré bežia na blockchaine inej natívnej digitálnej „mince“. Zatiaľ čo kryptomena ako Bitcoin má svoj vlastný vyhradený blockchain, niektoré iné kryptoaktíva fungujú nad už existujúcim blockchainom iného kryptoaktíva, najčastejšie Ethereum.

Token je teda digitálne aktívum, ktorého vznik nie je výsledok ťažby kryptomien ako napr. Bitcoin, ale je vytvorené pomocou kódu inteligentných zmlúv, s preddefinovaným počtom jednotiek v obehu, či s možnosťou vopred špecifikovaných podmienok pre transakcie daného aktíva.

Technológia distribuovanej účtovnej knihy (DLT - Distributed ledger technology) – prostriedok na ukladanie informácií, t. j. opakovaná digitálna kópia údajov dostupných na viacerých miestach²⁷. Digitálny systém, ktorý na základe protokolov a podpornej infraštruktúry umožňuje počítačom na rôznych miestach navrhovať a overiť transakcie v „účtovnej knihe“ a synchronizáciu aktualizovania záznamov v celej sieti. Často neexistuje žiadny centrálny správca (napr. centrálna banka), ktorý by tento systém riadil, avšak DLT sa spolieha na konsenzuálne validačné procesy kombinované s kryptografickým podpisom.

Blockchain – forma DLT bez odsúhlasovania transakcií autoritou, v ktorej sa podrobnosti o transakciách uchovávajú v účtovnej knihe vo forme blokov informácií²⁸. Transakcie sa vykonávajú peer to peer (priamo medzi dvoma počítačmi, účastníkmi) a následne sú vysielané do celého systému, v ktorom ich ďalší účastníci systému overujú. Overovanie prebieha prostredníctvom konsenzu proof of work alebo proof of stake, prípadne iného mechanizmu.

Inteligentné zmluvy (Smart contracts) – automaticky vykonateľné aplikácie, ktoré spustia naprogramovanú akciu, ak sú splnené niektoré vopred špecifikované podmienky²⁹. Je to transpozícia kódu (súbor pokynov) uloženého v blockchaine, pričom splnenie určitých podmienok sa vždy overuje automaticky. Používajú sa na automatizáciu uzatvárania zmlúv, čím eliminujú potrebu klasického písomného uzatvárania zmlúv medzi účastníkmi. Taktiež sa používa na definovanie vzťahov a podmienok pri transakciách digitálnych aktív, najčastejšie tokenov a na implementáciu ekonomického modelu priamo ako súčasť transakcií.

2. Prehľad aktivít vo virtuálnom svete

2.1 CBDC ako reakcia centrálnych bánk

CBDC sú digitálnou verziou štandardnej meny, ktorá je založená na DLT technológii, avšak inej ako blockchain. Základný rozdiel CBDC a kryptomien spočíva v tom, že schvaľovanie transakcií a kontrola nad systémom by mali ostať v rukách centrálnych bánk. Primárnym zámerom existencie CBDC je doplniť existujúci monetárny systém o technologicky nový prvok umožňujúci podstatné zrýchlenie a zlacnenie cezhraničných platieb.

Na svete už fungujú aktuálne (k júlu 2022) štyri maloobchodné CBDC (Bahamy, menové zoskupenie štátov východného Karibiku, Nigéria a Jamajka). Existuje 29 pilotných projektov a 72 centrálnych bánk verejne komunikovalo o svojej práci v oblasti CBDC³⁰. V pokročilom štádiu sú digitálne meny v Číne, Švédsku a Kanade, pričom sa uvažuje aj o digitálnom eure a digitálnom USD.

2.2 NFT ako príklad širokého využitia tokenov a tokenizácie aktív

Nezameniteľné tokeny (**NFT** - non-fungible tokens) sú podskupinou úžitkových tokenov. Niektoré zdroje ich však považujú za samostatnú kategóriu kryptoaktív. Sú to unikátne kryptografické tokeny, ktoré existujú na blockchaine a nie je možné ich replikovať. Sú používané na reprezentáciu vlastníctva napr. umeleckých diel, nehnuteľností alebo iných aktív, ktoré sú zo svojej podstaty nedeliteľné a ich existencia, či už v reálnom alebo digitálnom svete, je unikátna.³¹ NFT majú široké možnosti využitia v rôznych oblastiach, predovšetkým:

- Zberateľské kolekcie určené pre fanúšikov, napr. informácie, fotky, videoklipy z NBA a NFL, filmové a seriálové NFT;
- Tokenizované reálne tovary a služby pre fanúšikov (podpísaný dres, stretnutie so športovcom);
- Gaming - NFT slúži ako dôkaz o vlastníctve špeciálnych vlastností alebo outfitov vo virtuálnych hrách;
- Fyzické umelecké diela a historické artefakty, ktoré sú tokenizované - NFT je dôkazom vlastníctva fyzického umeleckého diela a s využitím tzv. inteligentných zmlúv môže napr. zabezpečiť prevod licenčných poplatkov autorovi diela pri sekundárnych prevodoch vlastníctva;
- Fyzicky existujúce nehnuteľnosti - NFT slúži na zápis vlastníckeho práva, ak právny systém umožňuje takúto formu dôkazu o vlastníctve nehnuteľnosti, alternatívne môže NFT predstavovať prevoditeľné právo užívania nehnuteľnosti počas určitej časti roka;
- „Predmety“ v metaverze (viac info v časti 2. 4. tohto článku) - NFT môže predstavovať jednotlivé kusy outfitu pre avatara v Metaverse (napríklad unikátne tenisky od športovej značky) alebo nehnuteľnosti v metaverze;

27 Bank for International Settlements: Annual Economic Report (June 2022)

28 Bank for International Settlements: Annual Economic Report (June 2022)

29 Bank for International Settlements: Annual Economic Report (June 2022)

30 Dostupné online: <https://www.bis.org/publ/work880.htm> a <https://www.atlanticcouncil.org/cbdctracker/>

31 Bank for International Settlements: Annual Economic Report (June 2022)

- Digitalizované video-záznamy, fotky a pod. spojené s významnými udalosťami histórie, kultúry, športu, politiky;
- Digitálne umenie (vizuálne - obrázky, videá, hudobné - zvukové záznamy);
- Vstupenky a iné formy slúžiace na autorizáciu prístupu na fyzické alebo on-line alebo virtuálne (metaverzum) podujatia alebo služby;
- V DeFi (viac info v časti 2. 3. tohto článku) sa NFT používajú napr. ako kolaterál na pôžičku, alebo pri odmeňovaní;
- V charitatívnych aktivitách podporuje predaj NFT zhromažďovanie finančných prostriedkov na vymedzený účel;
- Priemyselné využitie NFT – široké využitie pre tzv. „digital twins“ digitálne dvojča napr. reálneho stroja či komponentu motora s unikátnym identifikátorom a držiteľom informácií, ktoré sú uložené na blockchaine a tak nemenné.

Tokenizácia aktív

Poslednú dobu sa významne rozšíril inštitút tokenizácie aktív. Ide o proces do určitej miery podobný tzv. sekuritizácii, ktorý poznáme zo štandardného finančného sveta, ktorého hlavným účelom je získanie likvidity na podklade nejakého menej likvidného aktíva. Toto podkladové aktívum môže byť hmotné, ale aj nehmotné. Tokenizácia štandardne funguje na báze akejsi premeny podkladového aktíva do frakčnej podoby v digitálnom svete pri využití technológií blockchain.

Ako príklad môže slúžiť tokenizácia nehnuteľnosti. Nehnuteľnosť je relatívne menej likvidné aktívum poskytujúce tiež ekonomickú užitočnosť (napr.: bývanie). Vlastník nehnuteľnosti, ktorý zároveň túto nehnuteľnosť aj obýva, nemôže túto nehnuteľnosť ekonomicky zužitkovať, lebo by tak musel predat celú nehnuteľnosť a tým by sa pripravil aj o užitočnosť, ktorú mu poskytujú. Môže však nehnuteľnosť tokenizovať a predávať na likvidnom trhu iba jej frakcie, pričom stále nehnuteľnosť môže obývať.

2.3 Decentralizované financie

Decentralizované financie (DeFi) je súbor aktivít s charakterom finančných služieb založených na DLT technológii (ako je blockchain) bez potreby autorizácie centrálnou autoritou.³² Štandardne využívajú počítačové programy tzv. inteligentné zmluvy a decentralizované aplikácie (dApps), pričom fungujú na blockchainovej sieti ako Ethereum alebo Solana.³³ DeFi umožňuje prevod hodnoty z jednej osoby na druhú bez potreby sprostredkovateľov ako sú napr. banky, alebo iné finančné inštitúcie.

Najbežnejšími príkladmi služieb DeFi a decentralizovaných aplikácií sú:

- **Vklady a požičiavanie** - Služby vkladov a pôžičiek kryptomien sú dostupné na centralizovaných aj decentralizovaných platformách, ale základné princípy sú rovnaké. Strany zapojené do

procesu sú veriteľ, dlžník a platforma DeFi / kryptoburza, často dlžník skladá kolaterál. Motiváciou vkladateľa je získanie výnosu (úroku), ktorý je hradený dlžníkom ako poplatok (úrok) za poskytnutie pôžičky.

- **DEX (decentralizované burzy)**- fungujú podľa pravidiel inteligentných zmlúv, ktoré používateľom umožňujú nakupovať, predávať alebo obchodovať s kryptomenami. Na rozdiel od centralizovaných búrz, ktoré na poskytovanie služieb svojim zákazníkom používajú knihy objednávok, sa DEX spoliehajú na dve inovácie: automatizované služby tvorca trhu a pool likvidity:
 - **Automatizovaný tvorca trhu (Automated Market Maker)** sú inteligentné zmluvy, ktoré regulujú cenu určitých kryptomenových obchodných párov vo fondoch likvidity a zvyšujú alebo znižujú cenu na základe ponuky a dopytu na trhu.
 - **Pool likvidity** na jednej strane umožňuje DEXu prístup k dostatočnej likvidite umožňujúcej hladké fungovanie burzy. Na druhej strane sú pre jednotlivcov investičnou príležitosťou, pretože za vklad do poolu sa vypláca odmena.
- **Ďalšie služby a aplikácie DeFi** sú stablecoins, poistenie, stávkovanie, manažment investícií, deriváty, aukcie, predikovanie vývoja trhov, a pod.

2.4 WEB 3.0 a metaverzum ako ďalší stupeň vo vývoji internetu

Web 1.0 slúžil len na čítanie a umožňoval používateľom vyhľadávať a využívať textové informácie na statických webových stránkach.

Web 2.0 označuje súčasnú formu internetu umožňujúcu interakciu užívateľa – komunikáciu, spoluprácu a zdieľanie obsahu prostredníctvom sociálnych sietí.

Web 3.0 súvisí s technologickým rozvojom predovšetkým v oblasti umelej inteligencie, vizualizácie (3D, rozšírené realita, virtuálna realita) a predovšetkým technológii blockchainu s možnosťami, ktoré prináša: Blockchainy umožňujú transakcie, ktoré si predtým vyžadovali dôveru, odstránením nutnosti spoliehať sa na sprostredkovateľov. Umožňuje tak vytvoriť nový ekosystém využívajúci zapojenie jeho užívateľov do vlastníctva a správy.

Blockchain a Web 3.0 využívajú aj decentralizované autonómne organizácie **DAO** (Decentralized Autonomous Organization), sú samosprávne entity technického charakteru, založené na blockchaine s využitím inteligentných zmlúv, ktoré umožňujú účastníkom spolupracovať na vopred zadanom ciele. Členovia DAO môžu komunikovať, vkladať kapitál prostredníctvom tokenov, rozhodovať hlasovaním a rozvíjať projekty.

Z technologického hľadiska sa **metaverzum (Metaverse)** bežne považuje za vývoj internetu smerom k Web 3. 0.

32 Bank for International Settlements: Annual Economic Report (June 2022)

33 Bank for International Settlements: Working Papers No 811 Embedded supervision: how to build regulation into decentralised finance by Raphael Auer Monetary and Economic Department September 2019 (revised May 2022)

Metaverzum je virtuálny 3D svet, v ktorom ľudia interagujú prostredníctvom avatara, aby vykonávali širokú škálu aktivít. Takéto aktivity môžu siahať od voľného času a hier až po profesionálne a komerčné interakcie, finančné transakcie alebo dokonca zdravotné zásahy, ako je chirurgický zákrok.³⁴

Ekonomicky je ekosystém metaverza postavený na blockchainovej technológii, kryptomenách a NFT, ktoré zabezpečujú monetizáciu transakcií v digitálnom prostredí. Dnes existuje veľa projektov a produktov, z ktorých každý vytvára vlastnú verziu metaverza, preto bude v najbližších rokoch bude dôležitou témou interoperabilita medzi týmito rôznymi metaverznými svetmi.

Príležitosti metaverza sú v mnohých odvetviach a zahŕňajú napríklad:

- Nákup oblečenia a doplnkov pre online avatarov
- Nákup digitálnych pozemkov a výstavba virtuálnych domov
- Virtuálne podujatia komerčného alebo nekomerčného charakteru
- Sociálne médiá s interakciou prostredníctvom trojrozmerných avatarov
- Nakupovanie reálnych tovarov vo virtuálnych nákupných centrách
- Používanie virtuálnych tried vo vzdelávacom procese
- Nákup digitálneho umenia, zberateľských predmetov a aktív (NFT)
- Interakcia s digitálnymi ľuďmi pri prijímaní zamestnancov, zákazníckom servise, predaji a iných obchodných interakciách
- Lepšie zapojenie a spolupráca medzi zamestnancami prostredníctvom virtuálne rozšírených pracovných priestorov

3. Záver

Ambíciou tohto článku je predložiť základné informácie o novom a stále len vznikajúcom priemyselnom odvetví krypta a virtuálneho sveta. Z daňového pohľadu vnímame tento svet čiastočne aj ako akúsi nadstavbu nad virtuálnymi menami a kryptoaktívami. Navyše je potrebné na tento fenomén nazerať aj cez optiku rôznych inovatívnych aktivít, čo zahŕňa aj preklápanie tradičných aktivít do nových technologických rámcov.

Mnoho business modelov a podnikateľských projektov je aktuálne len v myšlienkovvej alebo v rozbehovej fáze. Kritická časť z toho bude určite ekonomicky neúspešná a zanikne. Je možné sa preto domnievať, že určite existuje relevantný priestor pre orgány verejnej moci uchopiť toto inovačné smerovanie, pokiaľ sa mu začnú venovať bezodkladne.

Na druhej strane však platí, že niektoré aktivity už existujú alebo majú existovať, a preto je vhodné im venovať náležitú pozornosť aj z pohľadu účtovania, dane z príjmov a DPH v kontexte súčasných legislatívnych reálií. Hlavnou oblasťou dane z príjmov a zdravotného poistenia je dnes, zdá sa, kľúčovou témou, ktorá determinuje dôveru daňovníkov v štátne zriadenie a vôbec celkovo štát. MiCA, smernice DAC 8 a ani nová smernica AML totiž nijako významne nepomáhajú slovenským účtovným jednotkám a daňovníkom v poznávaní pravidiel pri zdaňovaní a účtovaní kryptoaktív a v nadobúdaní pocitu existencie principiálnej daňovo-odvodovej spravodlivosti.

V tejto časti si dovoľíme, uviesť niekoľko príkladov z praxe, kde je možné z nášho pohľadu vnímať právnu neistotu alebo daňovú nespravodlivosť:

Aktivita	Komentár
Aktivity s NFT zahŕňajúce obchodovanie, charitatívne zbierky, vytváranie a predaj nových NFT, predaj NFT ako práv k reálnym nehnuteľnostiam alebo práv k virtuálnym nehnuteľnostiam a aktívam.	DPH dopady a účtovanie nie sú dostatočne upravené, keďže NFT nie sú virtuálne meny.
Použitie virtuálnej meny ako platobného nástroja pri predaji vlastných tovarov a služieb. Výplata mzdy vo virtuálnej mene a jej následný predaj.	V zákone o dani z príjmov absentuje úprava obstarávacej hodnoty virtuálnej meny pre tieto prípady, čo vedie buď k potenciálnym daňovým únikom, alebo k dvojitému zdaneniu príjmov. Obdržanie virtuálnych mien ako odplaty za poskytnutie služieb/tovar môže rovnako viesť aj k sankciám na úrovni daňovníka predávajúceho tovary/služby z dôvodu nezabezpečenia dane.
Presuny virtuálnej meny pri dare medzi blízkymi príbuznými a vklade virtuálnej meny do vlastnej obchodnej spoločnosti.	Podľa aktuálnej právnej úpravy majú tieto transakcie negatívne finančné dopady, a preto pôsobia deformujúco a demotivujúco na celé odvetvie.
Defi	Majú vklady a iné aktivity v Defi charakter podnikania a majú sa zdaňovať podľa § 6 zákona o dani z príjmov? Problematické je napr. uplatnenie nákladov voči príjmom pri zdanení podľa § 8 zákona o dani z príjmov a moment zdanenia príjmov zo stakingu.
Evidencia transakcií s kryptomenami pri drobných platbách, odlišná definícia obstarávacej hodnoty virtuálnej meny pre daňové a účtovné účely.	Administratívna náročnosť evidencie je prvkom brzdiacim rozvoj odvetvia a zvyšuje motiváciu krátenia dane z príjmov, predovšetkým u fyzických osôb nepodnikateľov.

Na záver by sme uviedli, že predovšetkým oblasť dane z príjmov spadá do unilaterálnej pôsobnosti členských štátov, vnímame preto významnú potrebu legislatívne zasiahnuť. A v tejto oblasti nevidíme priestor pre zdržanlivý postoj štátu. Štát by sa mohol pre účely definícinej unifikácie inšpirovať nariadením MiCA pri vymedzení základnej pojmovej infraštruktúry, a to nielen pre potreby pestovania princípov právneho štátu, ale aj pre zvrátenie negatívnych dopadov na verejné príjmy pôsobením zákonitostí Lafferovej krivky. Aj v tomto kontexte vítame preto iniciatívu Ministerstva financií SR a Finančného riaditeľstva SR k zriadeniu pracovných skupín na DPH a daň z príjmov, ktorých súčasťou sme obaja. Veríme, že to postupne príspeje nielen k vytváraniu spravodlivejšieho a predvídateľnejšieho prostredia, ale aj zefektívni výkon daňových kontrol.

34 European Parliament BRIEFING: Metaverse - Opportunities, risks and policy implications 2022

Analýza: Preukazovanie dodávateľa v zmysle judikatúry SD EÚ



Ing. Lukáš Koporec
daňový poradca

Lukáš Koporec pracuje ako senior konzultant na oddelení daňového poradenstva spoločnosti Deloitte na Slovensku. Je daňovým poradcom a členom Slovenskej komory daňových poradcov. Vyštudoval Ekonomickú univerzitu v Bratislave, Fakultu hospodárskej informatiky. Vo svojej súčasnej praxi sa venuje najmä problematike daňových sporov.

Záver rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie sú odbornou verejnosťou vnímané veľmi pozorne. Jednu z ostro sledovaných oblastí v súvislosti s uplatnením odpočítania dane z pridanej hodnoty predstavuje nepochybne otázka preukazovania skutočného dodávateľa plnenia a jeho spochybnenie pri daňovej kontrole. Aký vývoj v argumentácii prinášajú najnovšie rozhodnutia vo veci Vikingo a Kemwater čitateľom priblíži nasledujúci článok.

Otázka preukazovania skutočného dodávateľa plnenia pre účely odpočítania dane z pridanej hodnoty („DPH“) predstavuje dlhodobo veľmi rozporuplnú tému. Z praxe je tiež zrejmé, že táto argumentačná línia, ktorá spočíva v spochybnení usutočnenia dodávky dodávateľom deklarovaným na prijatej faktúre, predstavuje jeden z najčastejších dôvodov správcu dane pre odmietnutie odpočtu DPH pri daňových kontrolách. Pri bližšom nahliadnutí do odbornej literatúry a judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej iba „**Súdny dvor EÚ**“) môžeme pozorovať, že takýto prístup nie je vlastný iba nášmu geografickému priestoru, ale objavuje sa aj v iných krajinách Európskej únie. Znepokojujúcim faktom je, že si túto argumentáciu osvojil aj Najvyšší súd Slovenskej republiky a ešte v nedávnej minulosti bola prítomná vo väčšine jeho rozhodnutí.¹ Pritom Súdny dvor EÚ zastáva k tejto problematike jasný a ustálený postoj už niekoľko rokov. „Neznalosť zákona neospravedlňuje“ je pravdepodobne najznámejšou právnou zásadou, často citovanou aj

v každodennom živote. Čo však v prípade, keď ide o neznalosť súdov? Páve ich pretrvávajúca „tvrdohlavosť“ v prípadoch založených na tejto argumentačnej línii kulminovala v poslednom období do prijatia dvoch zásadných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ - uznesenia vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (ďalej iba „**uznesenie Vikingo**“) a momentálne často skloňovaného rozsudku vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie s. r. o. proti Odvolacímu finančnému ředitelství (ďalej iba „**rozsudok Kemwater**“). Obidve rozhodnutia a ich závery boli už viackrát detailne analyzované. Tento článok si dáva za cieľ priblížiť ich vzájomné súvislosti. Pripomeňme si pointu jednotlivých rozhodnutí.

Vikingo ako predzvesť konca konceptu deklarovaného dodávateľa

V prípade Vikingo sa vnútroštátny súd obrátil na Súdny dvor EÚ, okrem iných, s prejudiciálnymi otázkami, či sa má Smernica

Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej iba „**smernica 2006/112/ES**“) v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že:

1. faktúry, týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože osoba, ktorá vyhotovila tieto faktúry, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená,
2. neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva,
3. dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a
4. v prípade niektorých predchádzajúcich

¹ KAČALJAK, M. Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikačnej praxi na Slovensku. Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 2020, 1/2020.

transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti.²

V uznesení Vikingo teda Súdny dvor EÚ posudzoval, či je daňový orgán oprávnený zamietnuť právo na odpočítanie dane bez toho, aby súčasne skúmal existenciu daňového podvodu a vedomosti daňového subjektu o ňom, súčasne v situácii kedy existencia plnenia (t.j. strojov) nebola zo strany daňových orgánov nijako spochybnená a aj vnútroštátny súd považoval za nesporné, že došlo k dodaniu. Súdny dvor EÚ v nadväznosti na svoju predchádzajúcu judikatúru pomerne jasne zrekapituloval hranice, v rámci ktorých je možné odmietnuť právo na odpočítanie dane daňovým subjektom formou spochybnenia deklarovaného dodávateľa.³ Už v rozhodnutí vo veci C-18/13 Maks Pen, Súdny dvor EÚ vyslovene uviedol, že pochybnosti o dodávateľovi alebo subdodávateľovi a ich kapacitách (že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktivitami a že ich totožnosť už nie je úplne jasná) odôvodňujú zamietnutie práva na odpočítanie dane iba pod dvojitou podmienkou, že:

- (I) táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a
- (II) je preukázané, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou tohto podvodu.⁴

Súdny dvor EÚ v danej veci jednoznačne skonštatoval, že ak sa dodania tovaru skutočne uskutočnili a spoločnosť Vikingo tieto tovary použila na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií, nemožno jej v zásade zamietnuť právo na odpočítanie dane. Dá sa dôvodne predpokladať, že Súdny dvor EÚ si bol vedomý praxe pretrvávajúcej v niektorých členských štátoch, a síce, že jeho doterajšia judikatúra na tému „deklarovaného



V uznesení Vikingo teda Súdny dvor EÚ posudzoval, či je daňový orgán oprávnený zamietnuť právo na odpočítanie dane bez toho, aby súčasne skúmal existenciu daňového podvodu a vedomosti daňového subjektu o ňom.

dodávateľa“ nebola v rozhodnutiach vnútroštátnych orgánov zohľadňovaná, a preto výslovne skonštatoval, že skutočnosť⁵, „že dotknutý tovar vo veci samej nevyrobila ani nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ, najmä z dôvodu, že tieto osoby nemali potrebné ľudské a materiálne zdroje, nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť spoločnosť Vikingo odopreté právo na odpočítanie, keďže táto skutočnosť môže byť dôsledkom tak podvodného zatajovania dodávateľov, ako aj jednoduchého využitia subdodávateľov.“⁶



Súdny dvor EÚ v danej veci jednoznačne skonštatoval, že ak sa dodania tovaru skutočne uskutočnili a spoločnosť Vikingo tieto tovary použila na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií, nemožno jej v zásade zamietnuť právo na odpočítanie dane.

Inak povedané, pochybnosti o dodávateľovi alebo odberateľovi v reťazci dodaní sú relevantné iba ako indikátory pre posúdenie účasti na podvode, samé osebe nemôžu viesť k zamietnutiu práva na odpočítanie dane.⁷ Zodpovedanie otázky vedomosti o podvode bolo predmetom rozsudku Súdneho dvora vo veci C-439/04 Axel Kittel, ktorý konštruoval už známy, tzv. Axel Kittel test alebo vedomostný test, ktorý pozostáva zo štyroch otázok, na ktoré v prípade zamietnutia uplatnenia odpočtu dane, musí byť kumulatívne odpovedané kladne:

1. Vzniká „daňový únik“?
2. Ak áno, je to v dôsledku daňového podvodu?
3. Boli transakcie daňového subjektu spojené s daňovým podvodom?
4. Vedel, alebo mal vedieť daňový subjekt, že jeho transakcie súvisia s daňovým podvodom?⁸

V súvislosti s uplatnením vedomostného testu je dôležité zdôrazniť, že v súlade s ustálenou judikatúrou nemusí ísť len o priamu vedomosť o podvode, ale postačuje aj možnosť vedomosti, teda subjekt vzhľadom na okolnosti o podvode vedieť mal alebo mohol. V prípade, kedy daňový orgán preukazuje kontrolnému daňovému subjektu vedomosť/možnosť vedomosti o podvode (ktorý však on nespáchal), musí mať na základe dostatočne zisteného skutkového stavu a objektívnych dôkazov za preukázanú aj skutočnosť, že sa podvod udial. Súdny dvor EÚ ďalej zopakoval, že konštantne judikuje, že právo na odpočítanie DPH sa uplatňuje bez ohľadu na účel a výsledok predmetnej ekonomickej činnosti a otázka, či DPH splatná za predchádzajúce transakcie týkajúce sa dotknutého tovaru bola, alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na toto právo. Zdaniteľné osoby sú oprávnené zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania plnení, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku

2 C-610/19, ECLI:EU:C:2020:673, bod 39

3 KAČALJAK, M., RAKOVSKÝ, P. Uznesenie Súdneho dvora Vikingo. Definitívny koniec konceptu deklarovaného dodávateľa v rozhodovacej praxi na Slovensku? DPH v praxi. 2021, 7-8/2021.

4 C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69, bod 32

5 KAČALJAK, M., RAKOVSKÝ, P. Uznesenie Súdneho dvora Vikingo. Definitívny koniec konceptu deklarovaného dodávateľa v rozhodovacej praxi na Slovensku? DPH v praxi. 2021, 7-8/2021.

6 C-610/19, ECLI:EU:C:2020:673, bod 47

7 KAČALJAK, M., RAKOVSKÝ, P. Uznesenie Súdneho dvora Vikingo. Definitívny koniec konceptu deklarovaného dodávateľa v rozhodovacej praxi na Slovensku? DPH v praxi. 2021, 7-8/2021.

8 KAČALJAK, M. Podvod na DPH a zneužitie práva v oblasti DPH v právnej doktríne a aplikačnej praxi na Slovensku. Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 2020, 1/2020.

činnosť a na účely obmedzenia svojich daňových nákladov.⁹ Z toho vyplýva, že „ak sa preukáže, že došlo k dodaniu tovaru, nemožno považovať skutočnosť, že sa reťazec transakcií vedúcich k týmto dodaniam z ekonomického hľadiska nejaví ako racionálny alebo primerane odôvodnený, alebo skutočnosť, že si niektorý z účastníkov tohto reťazca nesplnil svoje daňové povinnosti, za také, že sú samy osebe daňovým podvodom.“¹⁰

Je tiež dôležité zdôrazniť, že Súdny dvor EÚ sa v rámci uznesenia vo veci Vikingo odkazoval aj na staršie uznesenie vo veci C-446/15 Signum Alfa Sped, ktoré tiež riešilo priamo otázku preukazovania faktického dodávateľa. V bode 58 uznesenia Vikingo Súdny dvor EÚ uvádza:

Ak daňový orgán na základe existencie daňového podvodu alebo nezrovnalostí spáchaných osobou, ktorá vyhotovila faktúru, alebo inými subjektmi nachádzajúcimi sa na vstupe dodávateľského reťazca dospeje k záveru, že sa fakturované plnenia zakladajúce právo na odpočítanie naozaj neuskutočnili, tak na účely zamietnutia práva na odpočítanie a bez toho, aby príjemca faktúry musel vykonať kontroly, ktoré mu neprináležia, musí preukázať, že na základe objektívnych dôkazov tento príjemca vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie bolo súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu (pozri v tomto zmysle uznesenie z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, neuvyjadrené, EU:C:2016:869, bod 39 a citovanú judikatúru).

Zároveň, už v uznesení Signum Alfa Sped sa Súdny dvor odvoláva na staršie rozhodnutia, ktoré sa tejto problematiky dotýkajú, akými sú napr. rozsudok vo veci C-285/11 Bonik EOOD, rozsudok vo veci C-324/11 Gábor Tóth, známy rozsudok v spojených veciach C 80/11 a C 142/11 Mahagében a Dávid alebo spomínaný rozsudok Maks Pen. Uznesenie Vikingo je zaujímavé aj svojou formou. Súdny dvor EÚ totiž rozhoduje tzv. odôvodneným uznesením iba vtedy, ak „je položená prejudiciálna otázka zhodná s otázkou, o ktorej už Súdny dvor rozhodol, ak možno

odpoveď na takúto otázku jednoznačne vyvodíť z judikatúry alebo ak odpoveď na položenú prejudiciálnu otázku nevyvoláva žiadne dôvodné pochybnosti“¹¹, najmä s odkazom na vyhlásený rozsudok alebo relevantnú judikatúru, po vypočítaní generálneho advokáta. Na základe skutočností, že Súdny dvor EÚ v tomto prípade vydal uznesenie možno konštatovať, že téma „deklarovaného dodávateľa“ už je v jeho judikatúre vyriešená, nie je nutné sa ňou opäť zaoberať a postačí odkázať na svoje predchádzajúce závery. Aj vzhľadom k vyššie uvádzanej judikatúre Súdneho dvora EÚ, ktorá predchádzala uzneseniu Vikingo a bola pomerne konštantná, sa vydanie rozhodnutia s podobnými závermi dalo očakávať.¹²

Argumentáciu Súdneho dvora EÚ z uznesenia Vikingo je možné zhrnúť nasledovne:

1. Ak sa preukáže, že vo veci samej došlo k dodaniu tovaru, nemožno považovať skutočnosť, že sa reťazec transakcií vedúcich k týmto dodaniam z ekonomického hľadiska nejaví ako racionálny alebo primerane odôvodnený, alebo skutočnosť, že si niektorý z účastníkov tohto reťazca nesplnil svoje daňové povinnosti, za také, že sú samy osebe daňovým podvodom.
2. Daňový orgán má z právneho hľadiska v každom konkrétnom prípade na základe objektívnych okolností dostatočne preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila daňového podvodu, alebo že

vedela alebo mala vedieť, že predmetná transakcia je súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru, alebo iný subjekt zapojený do dodávateľského reťazca tovarov alebo služieb.

3. Argumentačná línia „deklarovaný dodávateľ“ ako samostatný dôvod na odňatie práva na odpočítanie dane je teda v rozpore s konštantnou judikatúrou Súdneho dvora a zdá sa, že neexistujú okolnosti, ktoré by jej prípustnosť mohli založiť.¹³

Zdalo sa, že situácia je konečne vyjasnená a budúce spory sa budú týkať najmä štandardov dokazovania vedomosti daňového subjektu o podvode. Uznesenie vo veci Vikingo sa postupne objavuje aj v judikatúre slovenských súdov a bolo aplikované napr. v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 15/2020 z 30. júna 2022. Podobne v nedávnom náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. I.ÚS 259/2022-37 z 12. októbra 2022 môžeme pozorovať posun v tejto oblasti. Ústavný súd vo svojom náleze argumentuje v zhode so Súdny dvorom EÚ a poukazuje na nedostatočné odôvodnenie rozhodnutí všeobecných súdov pokiaľ ide o zamietnutie nároku na odpočítanie dane výlučne z dôvodu nepreukázania totožnosti dodávateľa.

Ďalší zvrät alebo ako zmenil situáciu rozsudok vo veci Kemwater?¹⁴

Českej obchodnej spoločnosti Kemwater ProChemie s.r.o. (ďalej iba „spoločnosť Kemwater“) vykonal správca dane daňovú kontrolu, ktorá sa začala 25. apríla 2012 a ktorá sa týkala zdaňovacích období od augusta 2010 do októbra 2010, od apríla 2011 do júna 2011 a augusta 2011. Český daňový orgán nepri znal spoločnosti Kemwater právo na odpočítanie DPH, ktorú táto spoločnosť zaplatila za reklamné služby poskytnuté počas golfových turnajov, ktoré sa uskutočnili v rokoch 2010 a 2011. Podľa daňových dokladov tieto



Aj vzhľadom k vyššie uvádzanej judikatúre Súdneho dvora EÚ, ktorá predchádzala uzneseniu Vikingo a bola pomerne konštantná, sa vydanie rozhodnutia s podobnými závermi dalo očakávať.

9 C-610/19, ECLI:EU:C:2020:673, bod 62

10 C-610/19, ECLI:EU:C:2020:673, bod 63

11 Článok 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora

12 KAČALJAK, M., RAKOVSKÝ, P. Uznesenie Súdneho dvora Vikingo. Definitívny koniec konceptu deklarovaného dodávateľa v rozhodovacej praxi na Slovensku? DPH v praxi. 2021, 7-8/2021.

13 KAČALJAK, M., RAKOVSKÝ, P. Uznesenie Súdneho dvora Vikingo. Definitívny koniec konceptu deklarovaného dodávateľa v rozhodovacej praxi na Slovensku? DPH v praxi. 2021, 7-8/2021.

14 Publikovaný aj v Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 2022, 1/2022.

služby poskytla spoločnosť Viasat Service s. r. o. v sume 120 000 CZK (približne 4 708 eur) zahŕňajúcej 20 % DPH za každé zdaňovacie obdobie. Správca dane nespochybnil existenciu dotknutých – reklamných služieb. Konštatoval však, že konateľ spoločnosti Viasat Service s. r. o. (dodávateľ reklamných služieb) vyhlásil, že nevedel o tom, že tieto služby boli poskytované touto spoločnosťou. Spoločnosť Kemwater nevedela preukázať, že uvedená spoločnosť bola skutočne poskytovateľom uvádzaných reklamných služieb. Keďže daňový orgán usúdil, že jednak totožnosť poskytovateľa alebo poskytovateľov služieb a ich postavenie ako zdaniteľnej osoby na účely DPH neboli preukázané a že jednak rozsah dotknutých služieb bol čiastočne sporný, neuznal daňovému subjektu odpočítanie DPH. Daňový subjekt podal správnu žalobu na Krajský súd v Prahe. Súd dospel k záveru, že právo na odpočítanie dane nepodlieha predloženiu dôkazu o tom, že zdaniteľná osoba nadobudla zdaniteľné plnenie od dodávateľa uvedeného na faktúre týkajúcej sa tohto plnenia, a že neuvedenie dôkazu o totožnosti skutočného dodávateľa tohto plnenia je rozhodujúce len vtedy, ak daňový úrad preukáže, že toto plnenie bolo súčasťou daňového podvodu, o ktorom zdaniteľná osoba, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie dane, vedela alebo o ňom mala vedieť. Odvolací finančný riaditeľstvi ČR preto podalo kasačnú sťažnosť na Nejvyšší správní soud (ďalej iba „NSS“), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Zhrnutie rozšíreného senátu NSS v predkladacom uznesení k veci C-154/20 Kemwater ProChemie:

„Rozšírený senát Nejvyššího správního soudu je presvedčen, že správce daně má odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění. Prokázání, že zdanitelné plnění, s jehož pořízením je nárokován odpočet, bylo dodáno konkrétní osobou povinnou k dani, spadá do hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, které musí prokázat osoba uplatňující nárok na odpočet daně, nikoliv formálních, které lze podle judikatury Soudního dvora do určité míry derogovat (viz například rozsud-



Súdny dvor EÚ v bode 38 rozsudku Kemwater uviedol, že zdaniteľnej osobe prináleží, aby na základe objektívnych dôkazov preukázala, že dodávateľ alebo poskytovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, okrem prípadu, že daňový úrad má k dispozícii údaje potrebné na overenie, či je táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie DPH splnená.

dek PPUH Stehcamp). Opačný záver by vedl k narušeniu zásady daňové neutrality celého systému DPH.“

NSS sa teda obrátil na Súdny dvor EÚ s prejudiciálnou otázkou či sa má smernica 2006/112/ES vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby. Touto otázkou sa NSS Súdneho dvora EÚ v podstate pýtal, či je potrebné pri odmietnutí nároku na odpočítanie dane prechádzať tzv. vedomostným testom v situácii, ak dodávateľ nebol v postavení zdaniteľnej osoby.

Súdny dvor EÚ v rozsudku vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie rozhodol, že smernica 2006/112/ES „sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa

dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie.“¹⁵

Súdny dvor EÚ v bode 38 rozsudku Kemwater uviedol, že zdaniteľnej osobe prináleží, aby na základe objektívnych dôkazov preukázala, že dodávateľ alebo poskytovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, okrem prípadu, že daňový úrad má k dispozícii údaje potrebné na overenie, či je táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie DPH splnená. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zo znenia článku 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES vyplýva, že pojem „zdaniteľná osoba“ je vymedzený široko a vychádza zo skutkových okolností, takže postavenie dodávateľa alebo poskytovateľa ako zdaniteľnej osoby môže vyplývať z okolností prejednávanej veci (s odkazom na rozsudok vo veci C281/20 Ferimet, EU:C:2021:910, bod 43). Ide najmä o situáciu, kedy členský štát využil možnosť stanovenú v článku 287 smernice 2006/112/ES o DPH priznať oslobodenie od dane zdaniteľným osobám, ktorých ročný obrat neprekračuje určitú sumu. Toto je veľmi podstatné aj v kontexte slovenskej úpravy DPH, ktorá využíva možnosť danú smernicou a stanovuje hranicu obratu pre povinnú registráciu pre DPH vo výške 49 790 EUR za 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov. Nie je teda možné automaticky pri každom plnení predpokladať, že bolo poskytnuté platiteľom DPH. Ak však daňový subjekt toto dôkazné bremeno unesie, nie je pre vznik nároku na odpočet nutné, aby bol identifikovaný skutočný dodávateľ.¹⁶

Súdny dvor EÚ zároveň v bode 40 rozsudku Kemwater uvádza, že „Odoprieť zdaniteľnej osobe uplatnenie práva na odpočítanie DPH

15 C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989, bod 42

16 MUNZAR, T. Nárok na odpočet DPH ve světle judikatury Kemwater ProChemie. Dostupné online: <https://www.epravo.cz/top/clanky/narok-na-odpocet-dph-ve-svetle-judikatury-kemwater-prochemie-114299.html>

z dôvodu, že skutočný dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb nebol identifikovaný a táto zdaniteľná osoba nepreukázala, že tento dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, hoci zo skutkových okolností jasne vyplýva, že uvedený dodávateľ mal nevyhnutne toto postavenie, by totiž bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality, ako aj s judikatúrou pripomenutou v bodoch 26 až 30 tohto rozsudku. V dôsledku toho na rozdiel od toho, čo uvádza vnútroštátny súd, nemožno od zdaniteľnej osoby v každom prípade vyžadovať, aby v prípade, že skutočný dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb nebol identifikovaný, preukázala, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, aby si mohla uplatniť toto právo.“

Záveru rozsudku Kemwater je možné zhrnúť nasledovne:

- uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je.
- dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane.
- pokiaľ sa deklarovaný dodávateľ uvedený na faktúre líši od skutočného dodávateľa, osobe uplatňujúcej si odpočítanie dane môže byť odopreté odpočítanie dane pokiaľ
 - nebude preukázané (tým kto si právo na odpočítanie dane uplatňuje), že skutočný dodávateľ je inou zdaniteľnou osobou, alebo
 - neexistujú osobitné skutkové okolnosti (ktoré správca dane môže samostatne identifikovať), ktoré preukazujú, že skutočný dodávateľ je inou zdaniteľnou osobou.
- vo vyššie uvedených prípadoch nie je potrebné preukazovať podvodné konanie, resp. vedomosť o ňom.

Rozšírený senát NSS reflektoval vyššie uvedené závery vo svojom rozsudku 1 Afs 334/2017 z 23. marca 2022 priamo vo veci spoločnosti Kemwater, pričom zamietol

kasačnú sťažnosť Odvolacího finančného ředitelství proti rozsudku Krajského soudu v Prahe, ktorý rozhodnutie Odvolacího finančného ředitelství zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. V záveroch rozsudku NSS uvádza napr. (bod 33, prvá až tretia veta a bod 34):

„Dosavadní judikatura se zatím nevěnovala otázce, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení plátce DPH. Jde fakticky o nový vývoj judikatury SDEU, s nímž dřívější judikatura NSS nepočítala. Její většinová část totiž docházela k závěru, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem.

Žalobkyně i stěžovatel tak jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodávatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Jak již bylo rozebráno shora, důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně žalobkyni. Ta však nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si stěžovatel nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má stěžovatel k dispozici.“

Podobne aj v rozsudku 9 Afs 336/2018 z 27. apríla 2022:

“Orgány finanční správy ani krajský soud se totiž nezabývaly tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že dodavatel těchto plnění (ač nebylo prokázáno, že šlo o společnosti

Ajizexan a Zlín express) byli s jistotou fakticky plátcí DPH. Tímto směrem nebylo dokazování vedeno (byť to nelze daňovým orgánům vytkat, neboť judikovaný názor vznikl až po právní moci rozhodnutí žalovaného). Stěžovatel nebyl vyzván, aby takové okolnosti tvrdil a prokázal. Správce daně ani žalovaný se pak návazně nevěnovali tomu, zda stěžovatel v tomto ohledu unesl důkazní břemeno (či zda samy orgány finanční správy nedisponovaly důkazy osvědčujícími danou skutečností). Ve světle výše citovaného rozsudku RS má být přitom ověření daných skutečností provedeno, neboť pro přiznání nároku na odpočet DPH postačí, bude-li prokázáno, že dodavatel (ač tento nebude konkrétně určen) měl postavení plátce DPH. Předmětné ověření přitom má své místo primárně před žalovaným, a nikoliv před krajským soudem.“

Rozdiely a súvislosti

Pri posudzovaní vzájomnej súvislosti rozhodnutí Vikingo a Kemwater sa na prvý pohľad môže zdať, že si v nich Súdny dvor EÚ proti-rečí, resp. že rozsudkom Kemwater nahrádza uznesenie Vikingo. Pri bližšom pohľade je však zrejme, že východisková situácia a najmä prejudiciálne otázky boli v oboch prípadoch odlišné, a preto je potrebné aj závery vykladať s ohľadom na tieto rozdiely. V prvom rade, v uznesení Vikingo, Súdny dvor EÚ neanalyzuje hmotnoprávnou podmienku statusu dodávateľa v nadväznosti na uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Táto podmienka je upravená priamo v článku 168 písm. a) smernice 2006/112/ES, z ktorého vyplýva, že na priznanie uvedeného práva je potrebné, aby jednak dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle uvedenej smernice, a jednak, aby tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká právo na odpočítanie DPH, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií, a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba. Súdny dvor EÚ zdôrazňuje túto podmienku vo svojej judikatúre pravidelne už od roku 2004 kedy v rozsudku vo veci C-137/02 Faxworld z 29. apríla 2004 Súdny dvor EÚ v článku 24 odvoláva na Šiestu smernicu (Rady č. 77/388/EHS):

Pokiaľ ide o právo na odpočet, článok 17 ods. 2 šiestej smernice stanovuje, že zdaniteľná osoba je oprávnená odpočítať si od dane, ktorú je povinná zaplatiť, DPH splatnú alebo



Uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je.

zaplatenú v súvislosti s dodanými tovarmi alebo dodanými službami inou zdaniteľnou osobou, „pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných obchodov“. Zo znenia tohto ustanovenia teda jasne vyplýva, že na to, aby mala osoba nárok na odpočítanie dane, musí byť „platiteľom dane“ v zmysle šiestej smernice a predmetné tovary a služby musia byť použité na účely jeho zdaniteľných obchodov.

Následne napríklad v rozsudku vo veci C-324/11 Gábor Tóth, bod 26, kde ju zdôrazňuje ako hmotnoprávnu podmienku (ako aj v mnohých ďalších napr. C-285/11 Bonik, alebo C-277/14 PPUH Stehcemp atď.):

Pokiaľ ide o materiálne podmienky požadované na vznik práva na odpočítanie dane, z článku 168 písm. a) smernice vyplýva, že uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou.

V tomto svetle sa teda rozhodnutie Kemwater nejaví až tak revolučne ako na prvý pohľad môže pôsobiť. Samozrejme, vyvolal diskusiu, musel zasadať rozšírený Senát NSS, ktorý zároveň svojím rozsudkom zjednotil rozhodovaciu prax. V rozsudku 1 Afs 334/2017-208 v bode 33, NSS uvádza:

„Jak například vyplývá z části rozsudku sp. zn. 9 Afs 181/2014 citované v bodě [12], většinová judikatura doposud trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela na jisto. Rozsudek SDEU Kemwater ProChemie však vedle této základní možnosti připustil i možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl v postavení plátce DPH. Rozsudek Stavitelství Melichar¹⁷ pak šel výrazně odlišnou cestou, než kterou se vydal nakonec SDEU. Jak vyplývá z citace uvedené v bodě [13], čtvrtý senát nepovažoval otázku prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, nebo nikoliv, za podstatnou pro posouzení věci. Došel totiž k závěru, že neznámá identita dodavatele by mohla hrát roli až v případě, že by byl shledáván podvod na DPH. SDEU však jasně potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a podvodu na DPH jsou odlišné otázky. Je tak zřejmé, že rozsudkem SDEU Kemwater ProChemie byly dosavadní závěry judikatury NSS buď popřeny (rozsudek Stavitelství Melichar), nebo významně doplněny (zbývající judikatura).“

**Rozsudok Kemwater
môžeme vnímať skôr ako
spresnenie a doplnenie
predchádzajúcej judikatúry
s ohľadom na argumentá-
ciu týkajúcu sa nepreuká-
zania deklarovaného dodá-
vateľa. Je však zrejmé, že
judikatúra Súdneho dvora
EÚ ostáva v tomto smere
naďalej konštantná.**

V kontexte fungovania spoločného systému DPH a zo znenia smernice 2006/112/ES je zrejmé, že táto podmienka musela byť v rozhodovaní Súdneho dvora EÚ prítomná vždy, avšak doteraz ju nebolo potrebné analyzovať spôsobom, akým sa to udialo v rozsudku Kemwater, v ktorom z povahy prípadu, resp. skutkového stavu vyplynula nutnosť túto podmienku rozviesť do detailu, ako aj uviesť skutočnosti, akým spôsobom sa majú daňové orgány vysporiadať so situáciou, kedy táto podmienka nie je splnená, resp. na koho strane je dôkazné bremeno spočívajúce v preukázaní jej splnenia. Rozsudok Kemwater môžeme vnímať skôr ako spresnenie a doplnenie predchádzajúcej judikatúry s ohľadom na argumentáciu týkajúcu sa nepreukázania deklarovaného dodávateľa. Je však zrejmé, že judikatúra Súdneho dvora EÚ ostáva v tomto smere naďalej konštantná. Zároveň sa týmto rozsudkom vyjasnili podmienky pokiaľ siaha povinnosť daňového subjektu preukazovať splnenie podmienok pre odpočítanie dane. V uznesení Vikingo sa Súdny dvor EÚ odvoláva vo veľkej miere na svoju ustálenú argumentáciu, ktorá vychádza zo známeho rozsudku vo veci C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid, napr. body 60 až 62:

Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť

tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti.

Daňový orgán však nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH všeobecne požadovať jednak preverenie, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto nároku, spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a splnila si svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, z dôvodu zabezpečenia sa, že na strane predchádzajúcich subjektov nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentmi.

V zásade totiž prináleží daňovým orgánom, aby vykonali u zdaniteľných osôb kontrolu nevyhnutnú na odhalenie nezákonností a daňových podvodov na DPH a uložili tresty zdaniteľnej osobe, ktorá sa dopustila takýchto nezákonností a daňových podvodov.

Alebo rozsudku vo veci C-101/16 Paper Consult, body 49 až 51:

Navyše v súlade s článkom 273 prvým odsekom smernice 2006/112 členské štáty môžu uložiť iné povinnosti ako tie uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom.

Opatrenia prijaté členskými štátmi však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov. Z tohto dôvodu sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH.

Správny orgán však nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu.

Zároveň podľa ustálenej judikatúry základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie tejto dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky, a to aj napriek tomu, že zdaniteľné osoby opomenuli niektoré formálne požiadavky. Inak by tomu bolo v prípade, ak porušenie formálnych požiadaviek odpočítania dane znemožňuje predloženie jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené, ako vyplýva z rozsudku vo veci C-146/05 Albert

Collée. V diskutovanej téme táto situácia nastáva práve v prípade, kedy totožnosť skutočného dodávateľa nie je uvedená na faktúre týkajúcej sa dodania, na základe ktorej sa uplatňuje právo na odpočítanie dane, a to bráni identifikovať tohto dodávateľa, a teda preukázať, že mal postavenie zdaniteľnej osoby resp. platiteľa DPH.

Záverom treba zdôrazniť, že je úlohou zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha odpočítania DPH, preukázať, že spĺňa požiadavky stanovené na jeho priznanie. Daňové orgány môžu teda od samotnej zdaniteľnej osoby vyžadovať dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie toho, či možno, alebo nemožno priznať požadované odpočítanie dane.¹⁸

Z toho vyplýva, že zdaniteľnej osobe, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie DPH, v zásade prináleží, aby preukázala, že dodávateľ tovaru alebo služieb, na základe ktorých sa toto právo uplatňuje, mal postavenie zdaniteľnej osoby. Zdaniteľná osoba je teda povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH, a v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávateľia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH.¹⁹

Hoci v rámci boja proti podvodom v prípade DPH spravidla nemožno vyžadovať od zdaniteľnej osoby, ktorá si chce uplatniť svoje právo na odpočítanie DPH aby overila, či má dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb postavenie zdaniteľnej osoby, neplatí to v prípade, ak je preukázanie tohto postavenia nevyhnutné na overenie, či je splnená táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie dane.²⁰

V prípadoch, akým je napríklad aj Kemwater, teda zdaniteľnej osobe prináleží, aby na základe objektívnych dôkazov preukázala, že dodávateľ alebo poskytovateľ

má/mal postavenie zdaniteľnej osoby, okrem situácie, kedy priamo daňový úrad má k dispozícii údaje potrebné na overenie, či je táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie DPH splnená. Ak členský štát aplikuje článok 287 smernice 2006/112/ES, t. j. priznáva oslobodenie od dane zdaniteľným osobám, ktorých ročný obrat neprekračuje určitú sumu, je potrebné vyvodzovať zo skutkových okolností, akými sú objem a cena nadobudnutých tovarov alebo služieb, či ročný obrat dodávateľa alebo poskytovateľa túto sumu prekračuje, takže tomuto dodávateľovi alebo poskytovateľovi nemožno priznať právo na oslobodenie od dane stanovené v tomto článku, a že uvedený dodávateľ alebo poskytovateľ má nevyhnutne postavenie zdaniteľnej osoby, resp. v tomto prípade platiteľa DPH.²¹

Ako by mohol vyzerat rozhodovací mechanizmus v súvislosti s aplikáciou rozhodnutí Vikingo/Kemwater resp. testu Axel Kittel

V praxi je potrebné každú situáciu posudzovať individuálne, pre ilustráciu uplatnenia rozhodnutí Vikingo a Kemwater môžeme uviesť tieto zjednodušené scenáre.

Deklarovaný dodávateľ je zdaniteľná osoba, resp. platiteľ DPH, nie je sporné, že k dodaniu reálne prišlo, dodanie však môže z pohľadu správcu dane javiť znaky podvodu (správca dane má napr. pochybnosti o výrobných kapacitách dodávateľa alebo o dodávateľskom reťazci a pod.) – v takomto prípade neprichádza k aplikácii rozsudku Kemwater. Pre zjednodušenie predpokladáme, že hmotnoprávne podmienky odpočítania dane sú splnené, resp. správca dane nemá dostatočnú dôkaznú istotu na to, aby mohol tvrdenie daňového subjektu o splnení hmotnoprávných podmienok (pokiaľ ide o postavenie skutočného dodávateľa) spochybniť do takej miery, že

na neho opäť "prehodí" dôkazné bremeno. V prípade, že dodávateľ je známy a je aj potvrdené, že uskutočnil dodanie, pri preverovaní oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie dane, resp. jeho spochybnení prichádza do úvahy iba aplikácia vedomostného testu. Zároveň, ak by sa skutkový stav zhodoval aj v ďalších smeroch, môže byť poukazané aj na uznesenie Vikingo.

Deklarovaný dodávateľ nie je potvrdený, pričom nie je sporné, že k dodaniu reálne prišlo, dodanie môže javiť znaky podvodu – v takomto prípade prichádza do úvahy aplikácia rozsudku Kemwater bez nutnosti preukazovania podvodného konania alebo vedomosti o ňom. Rozsudok Kemwater upresňuje hmotnoprávnu podmienku statusu osoby dodávateľa. V prípade, že odberateľ nevie, že mu tovar alebo službu dodala zdaniteľná osoba, resp. platiteľ DPH, nárok na odpočítanie DPH mu môže byť v takom prípade zamietnutý, ak neexistujú osobitné skutkové okolnosti (ktoré správca dane môže samostatne identifikovať), ktoré preukazujú, že skutočný dodávateľ je inou zdaniteľnou osobou/platiteľom. V prípade, že nie je známy konkrétny dodávateľ, ale je zrejmé, že ide o zdaniteľnú osobu/platiteľa, môžu byť aplikované obe rozhodnutia – Vikingo aj Kemwater. Správca dane je opäť v pozícii, že môže aplikovať vedomostný test.

Pre úplnosť je ešte potrebné odlišiť režim neuskutočnenej dodávky, keď v rozsudku v spojených veciach C-459/17 a C-460/17 SGI a Valériane SNC Súdny dvor EÚ skonštatoval, že právo na odpočítanie nevzniká pri dodávke, ktorá sa v skutočnosti neudiala, aj keď bola riadne vyhotovená faktúra a zaplatená DPH a skúmanie dobromyseľnosti nadobúdateľa tu nie je nutné. Uvedené vo vyššie uvedenom kontexte naznačuje, že by nemalo stačiť, aby správca dane skonštatoval len, že konkrétny dodávateľ nemohol určitú dodávku zrealizovať, ale musí byť ustálené, že dodávka skutočne nebola zrealizovaná (nikým).²²

Primárnou podmienkou pre priznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty je splnenie hmotnoprávných požiadaviek, a to aj vtedy, keď zdaniteľná osoba nespĺnila niektoré formálne požiadavky. Inak by tomu bolo v prípade, ak porušenie formálnych požiadaviek znemožňuje predloženie jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené, čo je práve situácia „deklarovaného dodávateľa“. Pokiaľ sa deklarovaný dodávateľ uvedený na faktúre líši od skutočného dodávateľa, môže byť odopreté právo na odpočítanie dane a to aj bez nutnosti skúmania existencie daňového podvodu alebo vedomosti o ňom.

18 C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989, bod 33

19 C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989, bod 34

20 C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989, bod 37

21 C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989, body 38 a 39

22 KAČALJAK, M., RAKOVSKÝ, P. Uznesenie Súdneho dvora Vikingo. Definitívny koniec konceptu deklarovaného dodávateľa v rozhodovacej praxi na Slovensku? DPH v praxi. 2021, 7-8/2021.

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky

Judikatórny posun v daňových právnych veciach – posudzovanie splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty



• § 19, § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH

• Súdny dvor EÚ:

- C-610/19 Vikingo
- C-154/20 Kemwater ProChemie

Pre záver správcu dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.



[Rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022;

predsedníčka senátu JUDr. Petra Příbelská, PhD., členovia senátu JUDr. Anita Filová a JUDr. Juraj Vališ, LL.M.]

SKUTKOVÝ STAV

1. Správca dane, Daňový úrad Prešov, začal u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 1. štvrtýrok 2014, apríl až december 2014 súbežne s daňovou kontrolou február až december 2015. Predmetom daňovej kontroly boli aj faktúry od dodávateľa spoločnosti BRASTRECH s.r.o. č. FV20140131 na sumu 5040,- Eur, z toho DPH vo výške 840,- Eur za pomocné stavebné a rekonštrukčné práce verejné osvetlenie Lovinobaňa, č. FV20141009 na sumu 15875,23,- Eur, z toho DPH vo výške 2645,87,- Eur za stavbu IVB Košariská, č. FV20141029 na sumu 15147,46,- Eur, z toho DPH vo výške 2524,58,- Eur za pomocné stavebné a rekonštrukčné práce stavba Šamorín ELI montáže. **Z vykonaného dokazovania mal správca dane za preukázané, že spoločnosť BRASTRECH s.r.o. v čase, kedy mala žalobcovi dodať stavebné a rekonštrukčné práce, nedisponovala nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia a stavebných činností, ktoré faktúrami deklarovala ako vlastné zdaniteľné plnenia a tieto zabezpečovala prostredníctvom svojich subdodávateľov.** Podľa správcu dane pre vznik nároku na odpočítanie dane nepostačuje iba predloženie dokladov s predpísaným obsahom, ale je nevyhnutné preukázať, že služby boli vykonané tým platiteľom dane v tuzemsku, ktorý vyhotovil faktúru a ktorý predmetnú službu dodal. Nakoľko však deklarovaný dodávateľ BRASTRECH s.r.o. a ani jeho subdodávateľia nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác, teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia, nebolo podľa správcu dane preukázané, kto predmetné práce vykonával.
2. Na základe uvedeného teda správca dane konštatoval, že zo strany sťažovateľa došlo pri uplatnení práva na odpočítanie dane z deklarovaných dodávateľských faktúr od dodávateľa spoločnosti BRASTRECH s.r.o. k porušeniu základných ustanovení § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej „ZodPH“), preto mal správca dane za to, že sťažovateľ si v kontrolovanom zdaňovacom období október 2014 neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti BRASTRECH s.r.o. vo výške 6 010,45,- Eur.
3. Voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal sťažovateľ odvolanie namietajúc nesprávne právne posúdenie vecí, ako aj nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia pre nedostatok dôvodov a nedostatočne zistenie skutkového stavu. **Sťažovateľ mal za to, že uniesol dôkazné bremeno, čo sa týka náležitostí nevyhnutných na vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr, keďže správcovi dane predložil všetky dostupné doklady k zdaniteľným obchodom a poskytol správcovi dane vysvetlenie k obchodným prípadom.** Namietal prekročenie zásady primeranosti správcu dane, keďže podľa rozhodnutia správcu mal zodpovedať za plnenie daňových povinností jeho obchodných partnerov. Uviedol, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili tak, ako to bolo deklarované predloženými dokladmi. Keďže sťažovateľ mal v rozhodnom období iba 3 zamestnancov, musel si zabezpečiť vykonanie prác cez iný subjekt, a to práve prostredníctvom spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. Sťažovateľ v odvolaní namietal, že správca dane nevypočul p. S.L., ktorého označila splnomocnená zástupkyňa spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. ako osobu, ktorá mala byť prítomná na stavbách. Sťažovateľ taktiež namietal, že žiaden zákon nezakazuje vykonávať činnosti subdodávateľsky. Uviedol, že o reálnom uskutočnení prác svedčia oboma stranami podpísané preberacie protokoly a zákazkové listy.

4. O odvolaní rozhodol žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutím, ktoré sťažovateľ napadol podanou správnu žalobou v ktorej namietal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného a spolu s ním aj rozhodnutie správcu dane považuje za nezákonné, arbitrárne, vychádzajúce z nesprávneho právneho názoru a nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nedostatočne zistený skutkový stav.
5. Sťažovateľ uviedol, že v rámci daňovej kontroly so správcom dane spolupracoval, predložil mu všetky doklady a poskytol vysvetlenia, teda si splnil svoju dôkaznú povinnosť a vyčerpávajúcim spôsobom preukázal dodávateľsko-odberateľský vzťah medzi ním a deklarovaným dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. a oprávnenosť odpočítania dane. Sťažovateľ uviedol, že správcovi dane preukázal zmluvu o dielo, preberací protokol, prehľad o prijatom a uskutočnenom zdaniteľnom plnení, faktúru, výpis z bankového účtu a ďalšie správcom požadované doklady, taktiež, že dodanie prác bolo potvrdené samotným dodávateľom, pričom správca dane porušil ustanovenie § 3 ods. 2 Daňového poriadku, keď nevykonol dokazovanie v dostatočnej miere, odmietol vykonať dôkazy navrhované sťažovateľom v daňovom konaní (nevypočul svedka S.L.), čím ukrátil sťažovateľa na jeho právach, a preto rozhodnutie správcu dane a napadnuté rozhodnutie žalovaného trpí vadou nezákonnosti.
6. **Sťažovateľ namietal, že ak správca dane nespochybnuje dodanie služby, je logické, že právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.** Na základe uvedeného, ak o materiálnej existencii plnenia neexistujú pochybnosti, nemôže správca dane svojvoľne nepriznať daňovému subjektu odpočítanie dane. Nakoľko v predmetnom prípade nebola spochybnená materiálne existencia plnenia, žalovaný nezákonne neuznal sťažovateľovi odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od spoločnosti BRASTRECH, s.r.o.
7. Sťažovateľ mal za to, že na neho žalovaný ako aj správca dane neoprávnene presunuli dôkazné bremeno, v súvislosti s čím poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011, v zmysle ktorého ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a tovarom od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno a na preukázanie opaku znáša dôkazné bremeno správca dane. **Opakovane uviedol, že nie je povinný a ani oprávnený skúmať odkiaľ jeho obchodný partner spoločnosť BRASTRECH, s.r.o. prijal zdaniteľné plnenia, či ho uskutočnil sám, alebo ho zrealizoval subdodávateľsky.**
8. **Správny súd sa stotožnil s postupom správcu dane ako aj žalovaného, ktorí konštatovali, že v predmetnej veci bolo dôkazné bremeno** na sťažovateľovi, teda kontrolovanom daňovom subjekte, nakoľko tento v rámci daňovej kontroly nepreukázal, že rekonštrukčné a stavebné práce deklarované v sporných faktúrach vykonala spoločnosť BRASTRECH s.r.o. Samotné tvrdenie splnomocnenej zástupkyne uvedenej spoločnosti o vykonaní deklarovaných prác nie je dostatočným dôkazom na konštatovanie o reálnom vykonaní prác, nakoľko toto bolo vyvrátené dôkazmi vykonanými správcom dane a to zistením, že predmetná spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov ani materiálne vybavenie na vykonanie uvedených prác, taktiež splnomocnená zástupkyňa nevedela uviesť konkrétnu spoločnosť, ktorá mala tieto práce vykonať. Z dokazovania vyplýva, že ani žiadna zo subdodávateľských spoločností uvedených splnomocnenou zástupkyňou spoločnosti BRASTRECH s.r.o. a to spoločnosť MPV Consult, s.r.o. ani PreShov H+R, s.r.o., ktoré podľa účtovníctva mali práce vykonať, nemali žiadnych zamestnancov, ani materiálne vybavenie na vykonanie prác.
9. Podľa správneho súdu v predmetnej právnej veci si sťažovateľ objednal služby, ktoré mu podľa sporných faktúr dodala spoločnosť BRASTRECH, s.r.o., avšak s výnimkou objednávok, faktúr, preberacích protokolov a súpisov prác, sťažovateľ nepredložil žiadne iné dôkazy, z ktorých by bolo zrejme, kto reálne práce deklarované na uvedených listinných dokladoch skutočne vykonal. Sťažovateľ tak podľa správneho súdu neunesol dôkazné bremeno ohľadom ním tvrdených skutočností, nakoľko na základe dokazovania vykonaného správcom dane, boli jeho tvrdenia o prácach uskutočnených dodávateľom spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o. vyvrátené, obdobne ako bolo preukázané, že uvedené práce v rámci subdodávky nevykonala ani žiadna spoločnosť deklarovaná dodávateľom žalobcu.
10. Čo sa týka námietky sťažovateľa, že práce boli vykonané, nakoľko tieto následne odovzdal svojim objednávateľom na základe zmluvy o dielo, správny súd poukázal na povinnosť sťažovateľa preukázať, kto reálne práce vykonal, nakoľko iba v tom prípade dôjde k preukázaniu skutočností potrebných na priznanie nároku na odpočet dane.
11. **Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca – sťažovateľ – kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok** (ďalej „SSP“) a navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok a zrušil prvostupňové rozhodnutie i preskúmané rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, eventuálne aby zrušil napadnutý rozsudok a vec správneho súdu vrátil na ďalšie konanie.
12. Sťažovateľ sa nestotožnil so závermi správneho súdu uvedenými v napadnutom rozsudku. Je presvedčený, že si splnil svoju dôkaznú povinnosť v zmysle ZoDPH. Namietal tiež, že navrhol výsluch svedka Stanislava Liptáka, ktorý mal byť prítomný na predmetných stavbách. Napadnutý rozsudok považuje za rámcový, arbitrárny a nepreskúmateľný. Namietal nesprávne posúdenie prenesenia dôkaznej povinnosti na sťažovateľa, ktorý mal dokladmi preukázať reálne uskutočnenie prác. Namietal, že správny súd sa nevenoval tomu, že práce boli reálne vykonané, že sťažovateľ nemal dostatočné personálne kapacity na ich vykonanie a tieto si preto objednal cez dodávateľa, ktorý na ich vykonanie použil subdodávateľov. Namietal, že nie je jeho povinnosťou overovať si, kto práce reálne vykonal.

Z ODŮVODNENIA ROZHODNUTIA KASAČNÉHO SÚDU

13. **Najvyšší správny súd Slovenskej republiky po posúdení dôvodnosti kasačnej sťažnosti dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom a preto v zmysle § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok krajského súdu č. k. 2S/48/2018-96 zo dňa 2. mája 2019 zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100569313/2018 zo dňa 16. marca 2018 a vec mu vráti na ďalšie konanie.**
14. Pokiaľ ide o sťažnostný bod sťažovateľa, že správca dane nevykonal výsluch svedka S.L. ktorý mal byť prítomný na predmetných stavbách, a teda nedostatočne zistil skutkový stav, tento kasačný súd nepovažuje za dôvodný. Sťažovateľ výsluch svedka S.L. počas daňovej kontroly, vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní nenavrhol a prvýkrát jeho nevypočutie namielol až v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane. I napriek tomu že dokazovanie možno vykonávať aj v odvolacom konaní (§ 74 ods. 3 Daňového poriadku), žalovaný dôvody nevypočutia svedka S.L. (jeho nekontaktosť) vysvetlil v napadnu-

tom rozhodnutí a kasačný súd to vzhľadom na okolnosti prípadu považuje za dostatočné.

- 15.** K ostatným sťažnostným bodom **kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“)** a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.
- 16.** Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do ZoDPH. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle ZoDPH odpočítať daň:
- I. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 ZoDPH),
 - II. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 ZoDPH),
 - III. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) ZoDPH),
 - IV. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) ZoDPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.
- 17.** V súdenom prípade nebola sporná druhá podmienka na odpočítanie dane, t.j. že predmetné plnenia (stavebné práce) fakticky existujú a nejde o fiktívne plnenia (materiálna existencia plnenia) ani tretia podmienka na odpočítanie dane. Správcom dane bolo spochybnené, kto fakturované plnenia reálne vykonal nakoľko deklarovaný dodávateľ BRASTRECH, s.r.o. a jeho subdodávatelia nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác, teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia, nebolo preukázané, kto predmetné práce vykonával.
- 18.** Ohľadom sťažovateľom namietaného nesprávneho právneho posúdenia otázky nepreukázania dodania služieb deklarovaných na predložených faktúrach od spoločnosti BRASTRECH, s.r.o., respektíve nepreukázania, že predmetné služby deklarovaný dodávateľ BRASTRECH, s.r.o. obstaral prostredníctvom ním označených subdodávateľov, je potrebné dať za pravdu argumentácii sťažovateľa, že žalovaný ako aj správny súd vec nesprávne posúdili.
- 19.** Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (napr. C-409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). Právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty a v zásade nemôže byť obmedzené a toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (napr. C-110/98 až C-147/98 Gabalfrisa a i., C-465/03 Kretztechnik, C-438/09 Dankowski a C-285/11 Bonnik). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých ich hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (napr. C-285/11 Bonnik). Z judikatúry Súdneho dvora EÚ taktiež vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (napr. C-267/15 Gemeente Woerden).
- 20.** **Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva.**
- 21.** V súdenom prípade správca dane spochybnil, kto fakturované plnenia reálne vykonal, t.j. spochybnil prvú hmotnoprávnou podmienku na odpočítanie dane - že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň. Správca dane uviedol, že skutočným poskytovateľom plnenia s ohľadom na to, že deklarovaný dodávateľ BRASTRECH, s.r.o. a jeho subdodávatelia nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác, teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia, mohli byť iné osoby ktoré nemali status platiteľa dane.
- 22.** **Otázke statusu osoby deklarovaného dodávateľa sa venoval Súdny dvor EÚ vo svojom rozhodnutí vo veci C-154/20 Kemwatter ProChemie, kde konštatoval, že uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby deklarovaného dodávateľa hmotnoprávnou podmienkou je a dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane (sťažovateľ).** V súdenom prípade je deklarovaným dodávateľom spoločnosť BRASTRECH, s.r.o., pričom nie je sporné, že spoločnosť BRASTRECH, s.r.o. bola osobou registrovanou pre daň. Podstatou spochybnenia zo strany správcu dane tak ostala skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ BRASTRECH, s.r.o. a jeho subdodávatelia nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie a nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác.
- 23.** V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľ nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ BRASTRECH, s.r.o. zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľských subjektov, respektíve tieto subjekty stotožniť, k čomu však vedú závery správcu dane aj žalovaného v súdnej veci. K uvedenému kasačný súd poukazuje na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúry

ru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

- 24. Kasačný súd si je vedomý, že v tejto súvislosti dochádza k judikatórnemu posunu vo vzťahu k posudzovaniu okolností nepreukázania dodania služieb deklarovaným dodávateľom v prípadoch, ak správca dane oprávnené spochybni ich vykonanie subdodávateľmi deklarovaného dodávateľa.** Avšak zodpovednou inštanciou, ktorá je oprávnená podávať záväzný výklad práva Európskej únie, je Súdny dvor EÚ a ten svoj výklad uviedol v citovanom uznesení vo veci C-610/19 Vikingo.
- 25.** Z vyššie citovaného uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo vyplýva, že v prípade spochybnených subdodávateľov v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočítanie dane v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu (sťažovateľa) o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Keďže správca dane a ani žalovaný týmto smerom nevedeli svoje úvahy pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi, tak kasačný súd považuje ich rozhodnutie za nezákonné.
- 26.** Je potrebné prisvedčiť sťažovateľovi, že správcomi dane predložil ako dôkaz o plneniach poskytnutých deklarovaným dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. písomné dôkazy - zmluvu o dielo, preberacie protokoly, prehľad o prijatom a uskutočnenom zdaniteľnom plnení, faktúry, výpisy z bankového účtu a ďalšie správcom požadované doklady a taktiež tieto plnenia a ich poskytnutie sťažovateľovi boli potvrdené dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. Správcom dane realizované dokazovanie sa týkalo najmä nemožnosti zabezpečenia plnení prostredníctvom subdodávateľských subjektov deklarovaného dodávateľa BRASTRECH, s.r.o., čo však v zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ samo o sebe neobstojí.
- 27. Pre záver správcu dane a žalovaného, že sťažovateľ nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa sťažovateľa, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálne-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane sťažovateľovi ak by bolo v konaní preukázané, že sťažovateľ sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.**
- 28.** Kasačný súd preto napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 SSP z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia nenaplnenia hmotnoprávných podmienok odpočítania dane. Žalovaný bude

pri svojom ďalšom konaní a rozhodovaní vo veci viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku a s poukazom na bod 28 tohto rozsudku bude najmä musieť zvážiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné udržať záver o nesplnení podmienok na odpočítanie dane zo strany sťažovateľa.

- 29.** O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.
- 30.** Tento rozsudok prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

POZNÁMKA

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky vo svojej rozhodovacej činnosti považoval za veľmi dôležité premietnuť aktuálnu judikatúru SD EÚ do vlastných rozhodnutí už od samotného počiatku svojho rozhodovania. Nové trendy týkajúce sa rozsahu dôkaznej povinnosti daňového subjektu, procesných povinností správcu dane pri presune dôkazného bremena v rámci pochybností správcu dane a rozloženia dôkazného bremena teda nachádzajú svoje miesto v aktuálnych rozhodnutiach NSS SR. Toto konštatovanie sa týka aj vecí, ktoré boli prevzaté ako nerozhodnuté z agendy Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a z časového hľadiska pochádzajú z obdobia pred rozhodnutím SD EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie. Ako to vyplýva z hore uvedeného rozsudku NSS SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022, ako aj z aktuálnej judikatúry ÚS SR v daňových veciach, judikát SD EÚ Kemwater ProChemie obsahovo doplnil záväzné judikatórne pohľady s vyššie uvedeným predmetným obsahovým zameraním. Ide o posun v judikatúre obsahovo znamenajúci jej potrebné dotvorenie vzťahujúce sa na konkrétne dôkazné stavy (existencia možnosti, že skutočným dodávateľom je iný subjekt než dodávateľ uvedený na faktúre atď).

Tak, ako to evidentne vyplýva aj z obsahu aktuálnej rozhodovacej činnosti Ústavného súdu Slovenskej republiky, ktorú sme v ďalšej časti zaradili do tohto čísla Bulletinu, javí sa byť vysoko pravdepodobným, že súlad v právnych pohľadoch NSS SR v kasačnej agende a ÚS SR pri kontrole ústavnosti obsahu a záverov kasačného konania by mal mať aj v budúcnosti jasné právne pravidlá vytvárajúce právnu istotu pre orgány verejnej správy a účastníkov konania v daňovej agende.

Nedá sa úplne na záver nespomenúť pri pohľade do českého právneho prostredia, z ktorého pochádza kauza Kemwater ProChemie, že po rozhodnutí SD EÚ vydal NSS ČR rozsudok rozšíreného senátu č. k. 1Afs 334/2017 – 208 z 23. 3. 2022, v ktorom sa právne vysporiadal so všetkými zásadnými otázkami týkajúcimi sa možnosťami odmietnutia nároku na odpočítanie DPH a ďalšími otázkami. Následne NSS ČR predovšetkým na základe predchádzajúcich rozhodnutí o prerušení konania vydal do dňa prípravy tohto príspevku do Bulletinu SKDP viac ako sto ďalších rozhodnutí právne korešpondujúcich s označeným rozhodnutím rozšíreného senátu NSS ČR. Z obsahu súdneho prieskumu v daných veciach vyplýva, že tak ako boli v daných veciach obsahovo rôznorodým žalobné a kasačné námietky v konaní pred správnym súdom, také boli aj právne reakcie senátov NSS ČR v kasačnom konaní vo „svetle“ kauzy Kemwater ProChemie a ďalšej judikatúry SD EÚ v danej právnej problematike. Pre ilustráciu uvádzam rozsudky NSS ČR č. k. 7 Afs375/2020-41 z 25. 10. 2022, č. k. 10 Afs371/2019-60 z 3.11.2022 a č. k. 1 Afs 142/2022-49 z 15.11.2022.

JUDr. Pavol Naď

Ústavný súd Slovenskej republiky

Dve rozhodnutia potvrdzujúce nové trendy v judikatúre vo veciach DPH v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie

I.

Uznesenie sp. z. IV.ÚS 86/2022 z 15. 2. 2022



Použitie odkazy na relevantnú judikatúru ústavného súdu, ESĽP a iných súdov:

- Čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky
- Čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd
- Rozsudok Súdneho dvora EÚ zo 6. októbra 2021 vo veci Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi and Catania Multiservizi, sp. zn. C-561/19.
- uznesenie Súdneho dvora EÚ z 3. septembra 2021 vo veci Vikingo Fővállalkozó, sp. zn. C-610/19,
- rozsudok Súdneho dvora EÚ z 9. decembra 2021 vo veci Kemwater ProChemie, sp. zn. C-154/20

Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nespĺnenie si rôznych povinností na ich strane, či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami. Finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií ani nemusí v zásade nadobudnúť presvedčenie, že zvolený obchodný model daňového subjektu je optimálny alebo odôvodnený, pričom existenciu rôznych pochybností nemôže automaticky prenášať, ak nepreukáže účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, na daňový subjekt. Iba splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane však nemusí stačiť na také odpočítanie, t. j. daňový subjekt môže byť povinný dokazovať aj niektoré skutočnosti rozhodné pre splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH. Ak daňový subjekt splní hmotnoprávne podmienky, nedostatky v splnení formálnych podmienok zas nemusia automaticky znamenať negatívny následok pre daňový subjekt.

SKUTKOVÝ STAV A ZÁKLADNÉ FAKTY

Sťažovateľka je obchodná spoločnosť, ktorej predmetom činnosti sú predovšetkým stavebné práce – zateplovacie a fasádne práce. Na základe daňovej kontroly jej bola v roku 2016 dorubená daň z pridanej hodnoty za zdaňovanie obdobie jún 2011 v sume 4 609,62 eur, pretože správca dane nepovažoval za preukázané, že obchodní partneri sťažovateľke naozaj dodali fakturované tovary a služby. Sťažovateľka v správnej žalobe namietala nedostatočné zistenie skutkového stavu zo strany správcu dane, rozpor konštatovaného skutkového stavu s administratívnymi spismi a tiež nesprávne právne posúdenie veci. Správca dane neuznal sťažovateľke právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr voči (i) spoločnosti RAMMA, s. r. o., za dodávku stavebných prác a (ii) spoločnosti G & C service, s. r. o., za dodanie reklamných služieb. **Správna žaloba bola rozsudkom Krajského súdu v Trnave zo 17. januára 2018 zamietnutá. Napadnutým je rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) z 8. októbra 2019, ktorým Najvyšší súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľky proti rozsudku Krajského súdu v Trnave.**

Sťažovateľka namieta, že Najvyšší súd nevykonal riadne dokazovanie, nesprávne tak právne posúdil daňovo procesné predpisy, a tak dospel k nesprávnym právnym záverom. Ďalej Najvyšší súd protiústavne rozdelil rovnaké veci na viacero osobitných konaní, a napokon Najvyšší súd nereagoval na námietku, že krajský súd v obdobných veciach rozhodol opačne a rozhodnutia správcu dane zrušil.

Nesprávne právne posúdenie Najvyšším súdom sťažovateľka konkretizuje ako nesprávne právne posúdenie nespĺnenia podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v nadväznosti na preukázanie reálnosti zdaniteľných plnení; nesprávnu interpretáciu ustanovenia § 24 ods. 1 až 4 daňového poriadku upravujúceho dokazovanie; nesprávnu interpretáciu zásad daňového konania krajským súdom, ktorý povýšil prejednávaciu zásadu nad zásadu materiálnej pravdy, pričom, naopak, fakticky zúžil až vylúčil aplikáciu vyhľadávacej zásady v predmetnom daňovom konaní; a nesprávne právne posúdenie rozhodnutia Najvyššieho súdu v obdobnom konaní sp. zn. 3Sžf 1/2010.

Z ODÔVODNENIA

Sťažovateľka je stavebnou spoločnosťou, ktorá deklarovala, že prijala dodávky od iných spoločností – stavebnej a reklamnej. Správca dane v rámci daňovej kontroly v roku 2016 vyžadoval od sťažovateľky detailné formálne (zmluva, faktúra, dodacie listy a pod.) a materiálne (fakty o dodávke) dôkazy, že v roku 2011 skutočne prevzala od týchto spoločností dodávky tovarov a služieb. Správca dane nepovažoval dôkazy poskytnuté sťažovateľkou za dostatočné. Naopak, sťažovateľka je presvedčená, že dodávky riadne prijala, dostatočne to preukázala a mala tak právo na odpočet DPH. Sťažovateľka tvrdí, že nepresvedčivé odôvodnenie napadnutého rozsudku odráža skutočnosť, že jej bola nezákonne, na základe neadekvátnych požiadaviek, uložená povinnosť doplatiť DPH.

Právna úprava týkajúca sa predmetnej veci, a to zákon o DPH, je úpravou majúcou pôvod v práve Európskej únie, v smernici Rady č. 2006/112/ES. K aplikácii národných predpisov sa automaticky pridáva aplikácia relevantného európskeho predpisu, a to nielen jeho textu, ale aj interpretácií podaných Súdny dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“). Ide o normy východiskovo európske (a v tom zároveň slovenské) a následne o normy vnútroštátne.

Ústavný súd vníma vývoj judikatúry Súdneho dvora v otázkach rozloženia dôkazného bremena, dôkazného štandardu a s tým súvisiacich povinností 7 daňových subjektov a finančnej správy. V kontexte tejto veci Ústavný súd považuje potrebné poukázať na uznesenie Súdneho dvora z 3. septembra 2021 vo veci Vikingo Fövállalkozó, sp. zn. C-610/19, zhrňujúce jeho doterajšiu judikatúru. Ústavný súd v tomto smere poukazuje na to, že dôkazný štandard a rozloženie dôkazného bremena vyžadované Súdny dvorom pre oblasť DPH nie sú priamočiare v tom zmysle, že by zaťažovali výlučne daňový subjekt, ba naopak, rozsiahle povinnosti kladú i na finančnú správu.

V možnostiach finančnej správy je uskutočňovať príslušné šetrenia, na ktoré daňový subjekt nemá dostatočnú kapacitu a ani to od neho nemožno spravodlivosti požadovať (bod 56 uznesenia Vikingo Fövállalkozó). Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane, či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (bod 42 uznesenia Vikingo Fövállalkozó). Inými slovami, oprávnenia príslušné finančnej správe, resp. negatívne dôsledky porušenia povinností inými osobami, nemožno prenášať na daňový subjekt.

V zmysle tejto judikatúry sa daňový subjekt, ktorý spĺňa formálne podmienky potrebné na priznanie práva na odpočítanie DPH, dostáva do vyváženejšej pozície voči finančnej správe. Uvedené ale neznamená, že iba splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane postačuje na také odpočítanie, t. j. že by daňový subjekt nebol povinný dokazovať aj niektoré skutočnosti rozhodné pre splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH (ako to Súdny dvor rozviedol v nedávnom rozsudku z 9. decembra 2021 vo veci Kemwater ProChemie, sp. zn. C-154/20). A naopak, ak daňový subjekt splní hmotnoprávne podmienky, nedostatky v splnení formálnych podmienok nemusia automaticky znamenať negatívny následok pre daňový subjekt (bod 29 rozsudku Kemwater ProChemie). Z toho možno odvodiť, že finančná správa je naďalej povinná vyhodnocovať všetky zadovážené dôkazy aj spôsobom, ktorý je na prospech daňového subjektu (napr. body 39 a 40 rozsudku Kemwater ProChemie), a teda finančná správa musí prijať záver kladný pre daňový subjekt, ak vie taký záver získať aj z iných dôkazov než len tých, ktoré tento subjekt predložil.

Pochybnosti o identite dodávateľa či o presnom priebehu dodávateľského reťazca tak samé osebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať (body 45, 47 a 49 uznesenia Vikingo Fövállalkozó). Rovnako nie je finančná správa oprávnená s negatívnym dôsledkom pre daňový subjekt vyhodnocovať racionalitu či hospodársku účelnosť zvoleného spôsobu usporiadania si podnikateľských aktivít (body 62 a 63 uznesenia

Vikingo Fövállalkozó), ak nejde o zneužitie práva, na prijatie záveru o ktorom ale Súdny dvor kladie pomerne vysoké požiadavky (má ísť o „vyslovene umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality s jediným cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi smernice 2006/112“). Finančná správa teda nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií ani nemusí v zásade nadobudnúť presvedčenie, že zvolený obchodný model daňového subjektu je optimálny alebo odôvodnený, pričom existenciu rôznych pochybností nemôže automaticky prenášať, ak nepreukáže účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, na daňový subjekt. Napokon, opatrenia prijaté členskými štátmi v oblasti DPH sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky sponchýbňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (bod 44 rozsudku Vikingo Fövállalkozó, bod 28 rozsudku Kemwater ProChemie).

Z týchto perspektív Ústavný súd preskúmal napadnutý rozsudok Najvyššieho súdu. Už v úvode je potrebné uviesť, že výklad § 24 daňového poriadku (dokazovanie) použitý Najvyšším súdom (bod 5 tohto uznesenia) vo všeobecnosti v podstate zodpovedá už uvedenej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora.

Vzhľadom na absenciu ústavne relevantnej argumentácie sťažovateľky proti napadnutému rozsudku v časti, v ktorej tento posudzoval zákonnosť rozsudku krajského súdu v časti týkajúcej sa dodávateľa RAMMA, s. r. o., napadnutý rozsudok v tejto časti nebol predmetom predmetom ústavného prieskumu. Z napadnutého rozsudku Najvyššieho súdu (body 31-34) je zjavné, že tento – neprevzal názory krajského súdu bez ďalšieho, len mechanicky, ale autenticky preskúmal administratívny spis a zistený skutkový stav veci vrátane napadnutého rozhodnutia krajského (správneho) súdu. **Najvyšší súd v preskúmanom rozsudku akcentuje, že sťažovateľka v daňovom konaní dostatočne nepreukázala, že spoločnosť G & C service, s. r. o., zabezpečila pre sťažovateľku reklamnú prezentáciu predmetného reklamného produktu na konkrétnom mieste a v deklarovanom čase a rozsahu.** Ústavný súd však musí uviesť, že závery Najvyššieho súdu sú akceptovateľné, pretože nie sú len všeobecnými konštatovaniami, ale sú založené na viacerých konkretizovaných pochybnostiach o dodávke reklamného plnenia. Je síce pravdou, že orgány finančnej správy vytvorili značný procesný tlak na sťažovateľku, ale na druhej strane platí, že postupovali v súlade so zákonom, pričom **sťažovateľka neponúkla potrebné skutočnosti pre splnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu v podobe riadneho špecifikovania dodávok.** Ústavný súd uvádza, že Najvyšší súd sa v bodoch 31 až 33 napadnutého rozsudku dal sťažovateľke odpoveď na všetky ňou nastolené dôvody kasačnej sťažnosti a podrobne sa vyjadril k jednotlivým skutkovým zisteniam a dôkazom.

Najvyšší súd teda riadne a autenticky preveril, či skutkové a právne závery rozsudku krajského súdu sú v súlade s obsahom administratívneho spisu, a preto nie je podklad pre ďalšie úvahy o tom, že napadnutý rozsudok porušuje právo sťažovateľky na súdnu ochranu.

Ústavný súd odmietol ústavnú sťažnosť ako zjavne neopodstatnenú.

II.
NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. z. I.ÚS 259/2022-37

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ladislava Dudíša (sudca spravodajca), sudkyne Jany Baricovej a sudcu Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa, zastúpeného advokátskou kanceláriou Burian & partners, s. r. o., Vojtecha Tvrdého 1, Žilina, IČO 47 254 483, v mene ktorej koná advokát a konateľ JUDr. Martin Burian, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžfk 88/2019 z 30. júna 2021 takto



rozhodol:

1. Rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžfk 88/2019 z 30. júna 2021 **bolo porušené** základné právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.
2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžfk 88/2019 z 30. júna 2021 **zrušuje a vec vracia** na ďalšie konanie Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky.
3. Najvyšší súd Slovenskej republiky **je povinný** nahradiť sťažovateľovi trovy konania v sume **460,90 eur** a zaplatiť ich jeho právneému zástupcovi do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.
4. Ústavnej sťažnosti vo zvyšnej časti **nevyhovuje**.

Odôvodnenie:

I. ÚSTAVNÁ SŤAŽNOSŤ SŤAŽOVATEĽA
A SKUTKOVÝ STAV VECI

1. Sťažovateľ podnikajúci pod obchodným menom XX, sa ústavnou sťažnosťou doručou Ústavnému súdu 22. septembra 2021 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) označeným v záhlaví tohto nálezu, ktorým bola zamietnutá jeho kasačná sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline (ďalej len „krajský súd“) č. k. 31 S 56/2018-119 z 22. mája 2019. Sťažovateľ navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť súdu na ďalšie konanie a priznať mu primerané finančné zadostučinenie v sume 15 000 eur.
2. Z ústavnej sťažnosti a príloh pripojených k ústavnej sťažnosti sťažovateľom vyplýva nasledujúci stav veci: **Daňový úrad Žilina, pobočka Martin (ďalej len „správca dane“) ako príslušný správca dane vykonal u sťažovateľa kontrolu oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za obdobie marec 2016 a na základe zistení vydal 18. októbra 2017 rozhodnutie, ktorým sťažovateľovi určil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016 v sume 74 989,20 eur a znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016 zo sumy 97 707,23 eur na sumu 22 718,03 eur (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).**
3. Sťažovateľ podal proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej aj „žalovaný správny orgán“ alebo „finančné riaditeľstvo“) ako odvolací orgán rozhodlo tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdilo rozhodnutím zo 16. apríla 2018.
4. Správnu žalobou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. **Krajský súd žalobu zamietol rozsudkom č. k. 31 S 56/2018-119 z 22. mája 2019 s odôvodnením, že rozhodnutie žalovaného správneho orgánu považuje za zákonné**, pretože konanie, ako aj rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom 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“) a s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“).
5. **Proti tomuto rozsudku sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol Najvyšší súd napadnutým rozsudkom tak, že kasačnú sťažnosť zamietol v zmysle § 461 Správneho súdneho poriadku ako nedôvodnú**, pretože dospel k záveru, že krajský súd sa s prejednávanou vecou dostatočne vysporiadal, racionálne odôvodnil svoje úvahy a vyvodil správne skutkové a právne závery.

II. ARGUMENTÁCIA SŤAŽOVATEĽA

6. Ústavný súd zo sťažovateľom vznesených námietok proti napadnutému rozsudku vyselekoval ako ústavnoprávne relevantnú nasledujúcu argumentáciu sťažovateľa:
 - a) porušenie práva na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré podľa sťažovateľa vykazuje znaky arbitrárnosti z dôvodu nevysporiadania sa s jeho zásadnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti, ako aj v predchádzajúcich konaniach, na ktoré nedostal odpovede;
 - b) odklon od ustálenej súdnej praxe Najvyššieho súdu, ako aj judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „súdny dvor“) bez toho, aby Najvyšší súd tento odklon náležite odôvodnil;
 - c) nesprávne posúdenie procesnoprávnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane v daňovom procese v kontexte kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správcu dane vo vzťahu ku skutočnostiam a k dôkazom produkovaným sťažovateľom, pričom tieto chyby v procese dokazovania mali vplyv na hmotnoprávne posúdenie nároku na odpočítanie DPH.

III. VYJADRENIA NAJVVYŠIEHO SPRÁVNEHO SÚDU SLOVENSKEJ REPUBLIKY A ZÚČASTNENEJ OSOBY A REPLIKA SŤAŽOVATEĽA

7. Vzhľadom na to, že napadnuté rozhodnutie bolo vydané v správnom súdnictve, ktorého výkon prešiel z Najvyššieho súdu na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“), vyzval Ústavný súd na vyjadrenie k prijatej ústavnej sťažnosti sťažovateľa predsedu Najvyššieho správneho súdu. Ten v písomnom vyjadrení zrekapituloval základné a zásadné body odôvodnenia napadnutého rozhodnutia a v tejto súvislosti konštatoval, že bol dodržaný štandard dôkazného bremena a jeho rozloženia medzi daňový subjekt a finančnú správu dlhodobo používaný v judikatúre kasačného súdu. Navrhol, aby ústavnej sťažnosti nebolo vyhovené.
8. Finančné riaditeľstvo sa k ústavnej sťažnosti písomne vyjadrilo ako zúčastnená osoba. Nepriznanie práva na odpočítanie DPH považuje za oprávnené, nestotožňuje sa s argumentáciou sťažovateľa a uvádza, že správne súdy, ako aj orgány finančnej správy sa vysporiadali s námietkami sťažovateľa, uviedli relevantné právne normy a na ne nadväzujúce úvahy, na základe ktorých vo veci rozhodli. Finančné riaditeľstvo vo vyjadrení k ústavnej sťažnosti neformulovalo návrh, ako má Ústavný súd rozhodnúť vo veci samej, z obsahu vyjadrenia však nepochybne vyplýva, že sa prikláňa k nevyhovaniu ústavnej sťažnosti.
9. Ústavný súd zaslal sťažovateľovi vyjadrenia Najvyššieho správneho súdu aj zúčastnenej osoby na zaujatie stanoviska, ak to bude považovať za potrebné. Sťažovateľ repliku nepodal.
10. Ústavný súd podľa § 58 ods. 3 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) upustil v danej veci od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s podaniami účastníkov a ich prílohami dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci.

IV. POSÚDENIE VECI ÚSTAVNÝM SÚDOM

11. **Podstatným dôvodom zamietnutia práva sťažovateľa na odpočítanie DPH orgánmi finančnej správy bol záver, že sťažovateľ nepreukázal, že k dodaniu tovaru zo strany konkrétneho dodávateľa došlo**, preto správca dane nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie DPH z predmetných zdaniteľných obchodov. Správca dane dospel k záveru, že zo strany dodávateľa išlo len o formálne vystavenie faktúr bez reálneho dodania tovaru, v dôsledku čoho nevznikla ani daňová povinnosť, a preto nevzniklo právo na odpočítanie DPH. Z hľadiska naplnenia hmotnoprávnych podmienok uvedených v § 49 a § 51 zákona o dani z pridanej hodnoty je totiž potrebné, aby daňový subjekt uplatňujúci si nárok na odpočítanie DPH predložil dôkazy preukazujúce skutočné naplnenie hypotézy citovanej právnej normy. Správca dane vychádzal z toho, že dostatočným spôsobom spochybnil dôkazy sťažovateľa ako daňového subjektu, v dôsledku čoho malo dôjsť k presunu dôkazného bremena na sťažovateľa.
12. Ústavný súd po preskúmaní ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených identifikoval, že **podstatou argumentácie sťažovateľa v správnom súdnom konaní boli okolnosti súvisiace s posúdením skutočností vzťahujúcich sa na uskutočnenie zdaniteľného plnenia ako jedného zo základných predpokladov na odpočítanie DPH a tiež posúdenie kľúčovej právnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena**, t. j. kto bol s ohľadom na daný procesnú situáciu nositeľom dôkazného bremena. Ústavný súd dospel k záveru, že Najvyšší súd na tieto otázky neposkytol ústavne súladné odpovede a z napadnutého rozhodnutia je navyše prima facie zrejmé, že Najvyšší súd vzhľadom na rozsah a relevantnosť námietok sťažovateľa napadnuté rozhodnutie odôvodnil nedostatočným spôsobom.

IV.1. VŠEOBECNE K ROZLOŽENIU A PRESUNU DOKAZNÉHO BREMENA V PROCESOCH PRI SPRÁVE DANÍ:

13. **Určiť presnú hranicu, po ktorej je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a od ktorej ho už dôkazné bremeno nezatažuje, býva často náročné a pomerne nejednoznačné.** Dôkazné bremeno sa v daňovom konaní presúva medzi daňovým subjektom a správcou dane, pričom v určitej fáze konania ho vždy môže niesť iba jeden z nich. Dôkazné bremeno najprv zatažuje daňový subjekt a až potom správcu dane. Táto špecifická koncepcia dokazovania priamo nadväzuje na podstatu daňového konania, v ktorom je skutkovým základom tvrdenie daňového subjektu o jeho daňovej povinnosti.
14. Neúmerné prenášanie dôkazného bremena na daňový subjekt zo strany orgánov finančnej správy je potrebné považovať za ústavne neudržateľný postup. Neprimerané dôkazné bremeno sa môže prejavovať v dvoch rovinách, a to (i) zaťažením daňového subjektu predkladaním dôkazov nad rozsah nevyhnutne postačujúci na preukázanie rozhodujúcich skutočností alebo (ii) požiadavkou na preukázovanie takého okruhu skutočností, ktoré netvorí dôkazné bremeno daňového subjektu. Dôkazné bremeno by mal daňový subjekt znášať v rozumne akceptovateľnom rámci, resp. do tej miery, do ktorej to od neho možno rozumne požadovať. Od daňového subjektu možno na daňové účely požadovať štandardné a v obchodnej praxi obvyklé dôkazy, pri ktorých

je rozumné predpokladať, že ich daňový subjekt bude uchovávať; samozrejme, musí ísť o dôkazy, ktoré sú postačujúce na preukázanie skutočného dodania tovaru, ktoré sa javí ako dostatočne pravdepodobné.

15. Pri posudzovaní miery dôkazného bremena daňového subjektu je potrebné vychádzať z toho, že dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdených skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. Tá bude spravidla naplnená, ak bude možné z vykonaných dôkazov urobiť daný záver bez vážnych pochybností, pričom treba zohľadniť aj čas, ktorý uplynul od doby, keď preukazované skutočnosti nastali (podobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8 Afs 23/2018 zo 16. januára 2020, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave).
16. **Ak daňový subjekt preukázal existenciu materiálneho plnenia a predložil všetky zákonom požadované doklady viažuce sa na neho, vyčerpal tým vlastné dôkazné bremeno. Správca dane nemôže daňovému subjektu pričítať existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.** Z hľadiska teórie dôkazného práva nemožno požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je z pohľadu daňového subjektu objektívne nemožné (tzv. probatio diabolica). Rozsah dôkaznej povinnosti sa logicky môže vzťahovať len na tie dôkazy, ktorými reálne môže disponovať daňový subjekt. Dôkazné bremeno teda nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek, skutočností, t. j. vrátane tých, ktoré je povinný predložiť iný subjekt.
17. Ak u správcu dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie alebo iných daňovo významných dokladov, alebo podvodného konania dodávateľov alebo odberateľov daňového subjektu, ktoré mu nemožno s poukazom na judikatúru súdneho dvora pripísať, táto skutočnosť nemôže byť pripísaná na úkor kontrolovaného daňového subjektu, ktorý na to nemá vplyv. Kontrolovaný daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov alebo odberateľov by si mal nadštandardne zabezpečiť dôkazy o zdaniiteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude dokumentácia riadne vedená, prípadne že ide o karuselový podvod, o ktorom nemohol mať vedomosť.

IV.2. POSÚDENIE NÁMIETOK SŤAŽOVATEĽA VO VZŤAHU K ROZLOŽENIU DÔKAZNÉHO BREMENA V JEHO VECI:

18. **Z napadnutého rozhodnutia Najvyššieho súdu nevyplýva, ako Najvyšší súd vyhodnotil námietky sťažovateľa vzťahujúce sa na posudzovanie dôkazov produkovaných sťažovateľom v daňovom konaní a spôsob ich spochybnenia orgánmi finančnej správy,** resp. prečo tieto považovali sťažovateľom predložené dôkazy o dodaní tovaru za nedostatočné na preukázanie jeho nároku na odpočítanie DPH.
19. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže takýto výklad by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je na správcovi dane, aby bol skutkový stav zistený presne

a úplne, a od neho závisí, aké dokazovanie na tento účel vykoná. Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadří pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom. V tejto súvislosti je potrebné poukázať tiež na to, že hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov z 24. novembra 2020; rozsudok Najvyššieho súdu č. k. 1 Sžfk 22/2019 z 26. mája 2020; rozsudok Najvyššieho súdu č. k. 6 Sžfk 40/2018 z 3. septembra 2019; rozsudok Najvyššieho súdu č. k. 1 Sžfk 16/2018 z 13. septembra 2019). Ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený nad dodržiavaním a rešpektovaním práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom (I. ÚS 241/07).

20. Z už uvedeného vyplýva, že **až preukázateľným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt.** Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniiteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie na okolnosť, či tieto plnenia sú fiktívne. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovarov od dodávateľa nedošlo, nepostačuje bez ďalšieho iba spochybnenie dodania tovaru.
21. **Je potrebné pripomenúť procesnoprávny pohľad na správnu aplikáciu § 46 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého ak správca dane vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniiteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, bolo jeho povinnosťou svoje závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie, či tieto plnenia sú fiktívne. Iba samotné spochybnenie deklarovaných plnení bez reálne existujúceho reálneho základu vytvoreného správcom dane je nutné považovať za neakceptovateľné. V rámci postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku teda správca dane nesmie pred daňovým subjektom tajiť „zdroje“ svojich pochybností (NAĎ, P. Poznámka k rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Šžfk/44/2019 z 24. novembra 2020. In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 2021, č. 2, s. 41.).**
22. **Z obsahu napadnutého rozhodnutia vyplýva, že daňové orgány vo veci sťažovateľa zamerali svoju pozornosť najmä na skutočnosti mimo sféry jeho vplyvu (personálne a technické kapacity jeho dodávateľa),** pričom podľa tvrdenia sťažovateľa nezohľadnili predložené dôkazy týkajúce sa priamo deklarovanej dodávky tovaru medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom. K tomuto rozporu sa Najvyšší súd nevyjadril. Správne súdy sa stotožnili s obvyčajným konštatovaním daňových orgánov, že dodávateľ sťažovateľa nemal potrebné personálne a pracovné kapacity na zabezpečenie fakturovaného plnenia, na základe čoho dospeli k záveru o nedodaní tovaru.
23. **Ústavný súd k otázke rozloženia dôkazného bremena pri preukazovaní nároku na odpočet DPH v kontexte po-**

chybností správcu dane judikoval, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (I. ÚS 377/2018).

- 24. Kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňových subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľné vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom.** V tejto súvislosti Ústavný súd označil za ústavne konformné také východisko, podľa ktorého dôkazné bremeno prechádza na daňový subjekt v prípade, ak správca dane preukázateľným spôsobom spochybni uskutočnenie zdaniteľných plnení. Súdny v správnom súdnictve sú v takom prípade oprávnené verifikovať dôkazy vykonané v procese správy daní z toho hľadiska, či dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal pri spochybnení dôkazov daňového subjektu (a teda reálnej existencie zdaniteľného plnenia), nie sú pochybné a či umožňujú urobiť skutkový záver, ku ktorému dospel orgán finančnej správy (m. m. II. ÚS 705/2017).
- 25.** Z obsahu administratívnych rozhodnutí, ako sú zhrnuté v rozsudku Najvyššieho súdu, je na prvý pohľad zrejmé, že orgány finančnej správy sa zásadnou právnou otázkou unesenia a presunu dôkazného bremena riadne nezaoberali, podobne ani správne súdy na námietky sťažovateľa v tomto smere neposkytli náležitú odpoveď.
- 26.** Na tomto mieste je potrebné nadviazať na východiská, ktoré majú korene v „staršej“ judikatúre Najvyššieho súdu a ktorých aktuálnosť pretrváva, podľa ktorých je dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt, jasne limitované § 24 ods. 1 daňového poriadku (pôvodne § 29 ods. 8 predchádzajúceho daňového poriadku, pozn.), ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažovať ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval (rozsudok Najvyššieho súdu č. k. 6 SžF 10/2012 z 28. novembra 2012).
- 27.** Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti explicitne argumentoval judikatúrou Najvyššieho súdu, od ktorej sa podľa jeho názoru krajský súd odchýlil. Z pohľadu ústavného súdu sú relevantné závery z rozsudku Najvyššieho súdu č. k. 3 SžF 1/2010 z 19. augusta 2010, podľa ktorého v otázke obstarania tovaru dodávateľom daňového subjektu, resp. subdodávateľmi jeho dodávateľa ide o skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú iného daňového subjektu a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. V zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontroloval výrobné procesy a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či kontrolovaný daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane.
- 28.** Sťažovateľ označil aj rozsudok Najvyššieho súdu č. k. 3 SžF 1/2011 z 15. marca 2011, v ktorom sa Najvyšší súd odmietol stotožniť so záverom o neunesení dôkazného bremena daňovým subjektom, ktorý bol vyvodzovaný z toho, že daňový subjekt nepreukázal skutočnosti týkajúce sa samotného plnenia subdodávateľov jeho dodávateľov, teda osôb, s ktorými on sám žiadne zmluvy neuzatváral. Podľa Najvyššieho súdu skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. Ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny pri dodaných službách a tovaroch od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu, účasť na dokazovaní mu musí byť umožnená. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia, od následného forenzného dokazovania. V prípade, ak správca dane pričíta daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, ide o postup v rozpore so zákonom.
- 29.** V tejto súvislosti Ústavný súd poukazuje na rozsudok súdneho dvora v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.
- 30.** Zo základnej premisy chápania a konceptu inštitútu právnej zodpovednosti vyplýva, že nikto nemôže znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobovanej právom. Každý nesie zodpovednosť za vlastné správanie, pričom výnimky z tohto pravidla môže stanoviť iba zákon (napr. ručenie za daň podľa § 69b zákona o dani z pridanej hodnoty, osobitné prípady objektívnej zodpovednosti

a pod.), a preto nedostatky v účtovnej evidencii, prípadne akejkoľvek inej daňovo relevantnej dokumentácii, ako aj iné nezrovnalosti na strane tretej osoby nemožno bez opory v zákone pričítať na ťarchu daňového subjektu, ktorý je s touto osobou v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu. Zároveň je potrebné uviesť, že tieto nedostatky na strane tretích subjektov nemusia automaticky znamenať a viesť k záveru o nepreukázaní existencie zdaniteľného plnenia za predpokladu, že kontrolovaný daňový subjekt disponuje vlastnými daňovo významnými dôkazmi, ktoré preukazujú opak.

31. V posudzovanej veci Najvyšší súd vychádzal z toho, že priamy dodávateľ sťažovateľa (spoločnosť XX) nemal potrebné personálne a pracovné kapacity na to, aby dokázal zabezpečiť fakturované plnenia, čo podľa kasačného súdu predstavuje významnú indíciu, ktorá je spôsobilá spochybniť hodnovernosť tvrdení o tom, že sa fakturované obchody reálne uskutočnili tak, ako je deklarované na faktúre, a to najmä vo vzťahu k osobe, ktorá je na faktúre uvedená ako dodávateľ sťažovateľa.
32. **Nedostatočné personálne a pracovné kapacity dodávateľa daňového subjektu môžu za určitých okolností predstavovať indíciu, resp. operatívnu informáciu k ďalšiemu vyšetrovaniu a preverovaniu reálnosti zdaniteľného plnenia, avšak táto skutočnosť nie je sama osebe spôsobilým dôkazom o fiktívnosti zdaniteľných transakcií.** U dodávateľa môžu nastať rôzne situácie, ako napríklad nelegálne zamestnávanie, zabezpečenie externých spolupracovníkov bez zmluvného základu, zapojenie rodinných príslušníkov, faktické využitie inej spoločnosti, čo sú skutočnosti mimo kontrolovaného daňového subjektu, pretože sú v plne režii jeho dodávateľa.
33. **Je neprípustné, aby si daňové orgány týmto spôsobom kompenzovali dôkaznú núdzu (nedostatok dôkazných prostriedkov) vo vzťahu k vlastnej verzii skutkového deja. Smerodajný a rozhodujúci musí byť za každých okolností vždy dôkazný materiál, ktorý je obsahom administratívneho a súdneho spisu, a nie domnienky daňového orgánu.**
34. Nie je vylúčené, aby určitá informácia majúca povahu indície mohla byť za istej konštelácie považovaná za nepriamy dôkaz. V prípade nepriamych dôkazov je možné dospieť k záveru o neexistencii zdaniteľného plnenia, avšak len v prípade, že tieto nepriame dôkazy vylučujú akýkoľvek iný priebeh skutkového deja a tvoria súvislú, logickú, uzatvorenú a ničím nenarušenú sieť dôkazov, ktoré sa vzájomne dopĺňajú a nadväzujú na seba, t. j. jednoznačne vedú k záveru o fiktívnosti zdaniteľného plnenia.
35. **Závery Najvyššieho súdu odobrujúce postup správcu dane bez odpovede na konkrétne námietky sťažovateľa sú v konflikte s judikatúrnymi východiskami rozhodovacej činnosti súdneho dvora, podľa ktorých daňový orgán vo všeobecnosti nemôže od zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby jednak overila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar a služby, na základe ktorých sa požaduje výkon práva na odpočítanie DPH, disponuje predmetným tovarom, je schopný ho dodať a splnil si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane subjektov na vstupe nie sú nezrovnalosti alebo podvod, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala príslušnými dokumentmi**

(rozsudok z 22. októbra 2015 vo veci PPUH Stehcemp, C-277/14, bod 52).

36. Keďže predloženie takýchto dodatočných dokladov nie je upravené v čl. 178 písm. a) smernice o DPH a môže sa neprimeraným spôsobom dotknúť výkonu práva na odpočítanie, ako aj zásady neutrality, príslušný vnútroštátny daňový orgán nemôže vo všeobecnosti vyžadovať takéto predloženie. Zásady upravujúce uplatňovanie spoločného systému DPH členskými štátmi, najmä zásady daňovej neutrality a právnej istoty, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby v prípade existencie jednoduchých nepodložených podozrení zo strany vnútroštátnej daňovej správy, pokiaľ ide o skutočné uskutočnenie hospodárskych transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry, bolo zdaniteľnej osobe, ktorej bola vystavená daňová faktúra, odopreté právo na odpočítanie DPH, ak nie je schopná okrem uvedenej faktúry poskytnúť iné dôkazy o tom, že vykonané hospodárske transakcie sú skutočné (rozsudok súdneho dvora zo 4. júna 2020 vo veci SC C.F. SRL, C-430/19). V tomto prejudiciálnom konaní sa riešila otázka totožná s vecou, ktorá je predmetom ústavnej sťažnosti, t. j. situácia, keď dodávateľa daňového subjektu nemali technickú a logistickú spôsobilosť poskytovať služby, ktoré fakturovali daňovému subjektu (bod 14 citovaného rozsudku).

IV.3. K NEDOSTATOČNÉMU ODÔVODNENIU KASAČNÉHO ROZHODNUTIA:

37. Súčasťou a účelom práva na obhajobu v daňových veciach je podľa judikatúry súdneho dvora pravidlo, že príjemcovi rozhodnutia, ktoré nepriaznivo zasahuje do jeho postavenia, sa musí umožniť, aby pred prijatím rozhodnutia predložil pripomienky, ako aj to, aby príslušný orgán rovnako účelne prihliadol na všetky relevantné skutočnosti (rozsudok súdneho dvora zo 16. Októbra 2019 vo veci Glencore Agriculture Hungary, C-189/18). Porušenie práva na obhajobu vedie k zrušeniu rozhodnutia prijatého na konci predmetného správneho konania len vtedy, ak by bez tejto vady mohlo toto konanie viesť k inému výsledku (rozsudok súdneho dvora z 3. júla 2014 vo veci Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13).
38. Z judikatúry Ústavného súdu vyplýva, že obsahom práva na spravodlivé súdne konanie nie je záruka, že rozhodnutie súdu bude spĺňať očakávania a predstavy strany konania. Podstatou je, aby postup súdu bol v súlade so zákonom, aby bol ústavne akceptovateľný a aby jeho rozhodnutie bolo možné kvalifikovať ako zákonné, preskúmateľné a nearbitrárne (I. ÚS 50/04, III. ÚS 162/05, IV. ÚS 410/2011).
39. Podľa konštantnej judikatúry Najvyšších vnútroštátnych a európskych súdnych autorít tiež platí, že súd nie je povinný reagovať na všetky argumenty strán konania, ale len na tie, ktoré majú pre rozhodnutie sporu podstatný a rozhodujúci význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu [rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) Ruiz Torija v. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 – A, s. 12, § 29, Hiro Balani v. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 – B, Georgiadis v. Grécko z 29. 5. 1997, Higgins v. Francúzsko z 19. 2. 1998; rozhodnutia Ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44/03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, III.

ÚS 191/2013 a pod.] Z práva na spravodlivú súdnu ochranu vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (Kraska c. Švajčiarsko z 29. 4. 1993, II. ÚS 410/06).

- 40. Najvyšší súd podľa názoru Ústavného súdu v odôvodnení napadnutého rozsudku nedal presvedčivú a jasnú odpoveď na podstatné otázky súvisiace s predmetom právnej ochrany, ktorá sa mala sťažovateľovi poskytnúť v daňovom a správnom súdnom konaní, a vôbec nereagoval ani na podstatné námietky sťažovateľa.**
- 41.** Podstatnú časť odôvodnenia napadnutého rozsudku tvorí rekapitulácia priebehu administratívneho a súdneho konania, v nich vydaných rozhodnutí a podaní účastníkov konania. Samotné meritorne odôvodnenie rozsudku, teda časť, v ktorej Najvyšší súd vyslovuje vlastný názor na vec a robí skutkové a právne závery, tvorí tri krátke odseky (body 22 až 24). V bode 22 Najvyšší súd prezentuje úvahy vo vzťahu k uneseniu dôkazného bremena, v bode 23 podáva stručný výklad hmotnoprávnej úpravy a v bode 24 sa zaoberá procesnou nemeritornou otázkou, ktorá vznikla až pred správnym súdom (nesúlad ústneho odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu s jeho písomným vyhotovením). Aj stručné odôvodnenie rozhodnutia môže byť ústavne udržateľné, ale to len za podmienky, ak dáva odpoveď na všetky podstatné námietky. To však v posudzovanej veci neplatí. Meritorne odôvodnenie neobstojí z hľadiska kvantitatívneho, keďže nedáva odpoveď na všetky relevantné námietky vznesené sťažovateľom, ale ani po kvalitatívnej stránke. Stručné odôvodnenie nereaguje na podstatu námietok sťažovateľa, ktorému sa má poskytnúť ochrana, a to na rozhodujúce skutočnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávnych podmienok na vznik nároku na odpočítanie DPH.
- 42.** Najvyšší súd v plnom rozsahu prevzal závery preskúmaného rozhodnutia krajského súdu, čo sa týka skutkových zistení, ako aj právneho posúdenia, pričom vlastné právne odôvodnenie záverov prezentoval v minimálnom rozsahu a povrchným spôsobom. S argumentáciou sťažovateľa sa nevyšporiadal ani len formálne, pričom neprezentoval vlastné závery ako výsledok konfrontácie záverov krajského súdu a námietok sťažovateľa. Písomné vyhotovenie rozsudku Najvyššieho súdu neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre jeho rozhodnutie. Požiadavky na presvedčivosť odôvodnenia rozsudku vyplývajúce z § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku nemôžu byť naplnené jednostrannou obhajobou záverov daňových orgánov a krajského súdu bez toho, aby sťažovateľ dostal odpoveď na viaceré podstatné žalobné a kasačné námietky.
- 43. Z napadnutého rozsudku predovšetkým nevyplýva, ako Najvyšší súd posúdil v konfrontácii s konkrétnymi námietkami sťažovateľa správnosť záverov orgánov finančnej správy vo vzťahu k existencii dôkazov v neprospech sťažovateľa, t. j. na základe akých dôkazov došlo k relevantnému spochybneniu deklarovaného zdaniteľného plnenia a vyvráteniu dôkazov predložených sťažovateľom ako daňovým subjektom, ako ani to, ako bolo prihliadané na dôkazy prezentované v prospech sťažovateľa.**
- 44.** Sťažovateľ namietal, že správne súdy sa odklonili od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pričom vo svojej argumentácii podrobne poukazoval na konkrétne rozhodnutia, ku ktorým Najvyšší súd nezaujal žiadne stanovisko. Išlo pritom o judikatúru, ktorá v značnej miere podporovala argumentáciu sťažovateľa súvisiacu s jeho dôkaznou povinnosťou, ako aj to, že skutočnosti majúce pôvod v iných dodávateľsko-odberateľských vzťahoch nemôžu byť rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane prioritne založí svoje rozhodnutie. Pritom požiadavka na dôkladné odôvodnenie odklonu od ustálenej súdnej praxe nie je len produktom vytvoreným judikatúrou Ústavného súdu, ale je normovaná zákonom (§ 139 ods. 3 Správneho súdneho poriadku).
- 45.** Ak sa dopustil vady skôr rozhodujúci orgán verejnej moci, tak inštančne nadriadený orgán, resp. orgán rozhodujúci o opravnom prostriedku je povinný túto vadu odstrániť tým spôsobom, že napraví nedostatky v rámci svojej prieskumnej právomoci, či už vo forme kasácie, alebo revízie nezákonného rozhodnutia.
- 46.** Ústavný súd s ohľadom na už prezentované východiská a konkrétne zistenia konštatuje, že Najvyšší súd neposkytol sťažovateľovi napadnutým rozhodnutím náležitú súdnu ochranu, pretože rezignoval na svoju úlohu odpovedať na všetky relevantné argumenty prezentované v kasačnej sťažnosti. Najvyšší súd nereflektoval dostatočne vlastnú judikatúru a judikatúru Najvyšších súdnych autorít a nevyjadril sa k zásadnej otázke dôkazného bremena a jeho presunu v konkrétnych okolnostiach sťažovateľovej veci. Takisto nereagoval na námietky rozporu rozsudku krajského súdu s judikatúrou Najvyšších súdnych autorít. Neposkytnutím odpovede na zásadné a podstatné námietky zasiahol do práva sťažovateľa na súdnu ochranu.
- 47. Po posúdení všetkých okolností preto Ústavný súd dopel k záveru, že napadnutým rozsudkom, ktorým Najvyšší súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa, bolo porušené základné právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (bod 1 výroku nálezu), a preto bolo potrebné pristúpiť v zmysle čl. 127 ods. 2 prvej vety ústavy a jemu zodpovedajúceho § 133 ods. 2 zákona o ústavnom súde aj k zrušeniu napadnutého rozsudku (bod 2 výroku nálezu).** Vzhľadom na presun výkonu správneho súdnictva rozhodol ústavný súd, že sa vec vracia na ďalšie konanie Najvyššiemu správne súdu.
- 48.** Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 46 ods. 2 Ústavy Ústavný súd uvádza, že jeho obsahom je ochrana práva na prístup k súdu vo veci, v ktorej rozhodoval orgán verejnej moci. Toto právo napadnutým rozhodnutím porušené nebolo, preto ústavnej sťažnosti v tejto časti nebolo možné vyhovieť.
- 49.** K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd poukazuje na judikatúru ESLP, podľa ktorej uvedené ustanovenie nie je aplikovateľné na rozhodovanie vo veciach daňových, pretože tieto tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (pozri rozsudky veľkej komory ESLP vo veciach Jussila proti Fínsku z 23. 11. 2006, č. 73053/01, bod 29 alebo Ferrazzini proti Taliansku z 12. 7. 2001, č. 44759/98, body 24 – 25). Výnimku tvoria konania v takých daňových veciach, ktoré je možné považovať za trestné. V posudzovanej veci správne orgány sťažovateľovi neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale vyrubili mu daň, ktorú bol povinný platiť na základe platných právnych predpisov. Nedošlo teda k uloženiu

sankcie preventívno-represívneho charakteru, v dôsledku čoho nie je naplnená požiadavka druhého z troch tzv. Englovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (Engel a ďalší proti Holandsku, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 a 5370/72, bod 82). Ústavný súd teda dospel k záveru o neaplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru v danej veci, a preto aj v tejto časti ústavnej sťažnosti nevyhovel (II. ÚS 705/2017, II. ÚS 104/2019).

IV.4. K ĎALŠIEMU POSTUPU NAJvyššieho SPRÁVNEHO SÚDU PO VRÁTENÍ VECI:

50. Úlohou Najvyššieho správneho súdu v ďalšom konaní bude vo veci opätovne rozhodnúť v súlade s právnym názorom Ústavného súdu. Bude sa musieť v novom rozhodnutí náležitým spôsobom vysporiadať s podstatnými námietkami sťažovateľa vo vzťahu k preukazovaniu uskutočnenia zdaniteľného plnenia a **predovšetkým posúdiť, či nedošlo k neúmernému presunu dôkazného bremena na sťažovateľa**, t. j. či zo strany orgánov finančnej správy došlo k preukázateľnému spochybneniu dodania tovaru, eventuálne preukázaniu vedomej účasti sťažovateľa na podvodných schémach poznačených daňovým únikom. V prípade zistenia objektívne podložených pochybností správcu dane je potrebné overiť, či tieto boli oznámené sťažovateľovi a či sa mu vytvoril procesný priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal (rozsudok Najvyššieho súdu č. k. 1Vs/1/2020 z 18. mája 2021).

51. Požiadavkám základného práva na súdnu ochranu zodpovedá aj úloha Najvyššieho správneho súdu argumentačne sa vyrovnáť s relevantnou (odlišnou) judikatúrou, na ktorú poukazoval sťažovateľ, a preto Najvyšší správny súd bude musieť zaujať stanovisko k tomu, či judikatúru označenú sťažovateľom v jeho argumentácii možno považovať za ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu vo vzťahu k riešenej materii týkajúcej sa merita veci a či je aplikovateľná na prípad sťažovateľa, prípadne dôsledne odôvodniť prípadný odklon od nej v intenciiach § 139 ods. 3 Správneho súdneho poriadku.

52. Posúdenie relevantnosti a dôvodnosti námietok sťažovateľa sa týka aj otázky, či hodnotenie dôkazov daňovými orgánmi nevykazuje zjavný exces (extrémny rozpor medzi vykonanými dôkazmi a skutkovými zisteniami), t. j. či sa uskutočnilo v súlade s ústavnoprávnymi štandardmi (IV. ÚS 607/2021, IV. ÚS 477/2020), podľa ktorých možno záver o prípadnom neunesení dôkazného bremena sťažovateľa ako výsledku procesu hodnotenia dôkazov považovať za ústavnoprávne udržateľný. Prítom je potrebné dôsledne rozlišovať, čo tvorí dôkazné bremeno daňového subjektu a čo má povinnosť preukazovať správca dane. Z každého rozhodnutia musí vyplývať, ktoré skutočnosti možno považovať za preukázané a ktoré nie a ako boli vyhodnotené predložené dôkazy a akými úvahami sa riadil príslušný orgán verejnej moci pri ich hodnotení.

V. PRIMERANÉ FINANČNÉ ZADOSTUČINENIE

53. Sťažovateľ v ústavnej sťažnosti žiadal o priznanie primeraného finančného zadostučinenia vo výške 15 000 eur, dôvodiac tým, že „s akcentom na závažnosť porušenia práva sťažova-

teľa na súdnu ochranu, resp. spravodlivý súdny proces, a to aj s poukazom na porušenie princípu právnej istoty, ako aj výšky určeného rozdielu v sume nadmerného odpočtu DPH, možno uvedenú sumu predstavujúcu finančnú satisfakciu za porušenie práva sťažovateľa a priori považovať za adekvátnu“.

54. Ústavný súd predovšetkým považuje dôvody, ktorými sťažovateľ odôvodňuje priznanie primeraného finančného zadostučinenia za príliš všeobecné, čo nezodpovedá požiadavkám vyplývajúcim z § 123 ods. 2 zákona o ústavnom súde. Navyše priznanie primeraného finančného zadostučinenia prichádza do úvahy najmä v prípadoch, keď vzhľadom na charakter porušenia základných práv a slobôd sťažovateľa nie je možné zaistiť úplnú nápravu zrušením rozhodnutia a rozhodnutie ústavného súdu konštatujúce porušenie základných práv a slobôd sťažovateľa nepredstavuje ani v kombinácii s ďalšími opatreniami na zabránenie pokračovania v porušovaní ústavných práv v budúcnosti dostatočnú nápravu zisteného porušenia ústavnosti.

55. Odhladiac od absencie riadneho odôvodnenia návrhu na priznanie finančného zadostučinenia, Ústavný súd považuje zrušenie napadnutého rozhodnutia Najvyššieho súdu a vrátenie veci na ďalšie konanie za dostatočné poskytnutie ochrany porušenia označených práv (I. ÚS 402/08), a preto návrhu na priznanie primeraného zadostučinenia ústavnej sťažnosti nevyhovel (bod 4 výrokovej časti nálezu).

VI. TROVY KONANIA

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

57. Z obsahu spisu vyplýva, že sťažovateľ má nárok na náhradu trov konania pozostávajúcich z dvoch úkonov právnej služby. Pri výpočte trov právneho zastúpenia sťažovateľa Ústavný súd vychádzal z príslušných ustanovení vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“). Základná sadzba odmeny za úkon právnej služby uskutočnený v roku 2021 je v sume 181,17 eur a hodnota režijného paušálu je v sume 10,87 eur.

58. Trovy právneho zastúpenia pozostávajú z dvoch úkonov právnej služby v roku 2021 (prevzatie zastupovania vrátane prvej porady s klientom, podanie ústavnej sťažnosti), čo spolu s náhradou podľa § 16 ods. 3 vyhlášky (2 × 10,87 eur) predstavuje sumu 384,08 eur, k čomu treba podľa § 18 ods. 3 vyhlášky pripočítať DPH v sume 76,82 eur. Spolu ide o sumu 460,90 eur, ktorú je Najvyšší súd povinný zaplatiť na účet právneho zástupcu sťažovateľa. ■

Poučenie: Proti tomuto rozhodnutiu Ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok.

**V Košiciach, 12. októbra 2022
Ladislav Dudits, predseda senátu**

Z činnosti metodicko- -legislatívnych komisií SKDP

Z AKTUÁLNEJ ČINNOSTI KOMISIÍ:

MLK pre DPH, spotrebné dane a clo

Metodicko-legislatívna komisia pre DPH, spotrebné dane a clo iniciovala návrhy na legislatívnu úpravu zákona o DPH týkajúce sa podania kontrolného výkazu, a možnosti vrátenia dane neziskovej organizácii z titulu nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu na účely humanitárnej pomoci mimo územia EÚ, a venovala sa téme deklarovaného dodávateľa v zmysle rozsudku Súdneho dvora EÚ Kemwater ProChemie a podvodných konaní, ktorá bola prezentovaná a diskutovaná na septembrovej konferencii „Podvodné konania pri DPH“. Komisia participuje na decembrových metodických dňoch tromi témami, v ktorých ide o aplikáciu DPH pri predaji pozemkov, režimu pri predaji hnuťelného majetku a následného spätného leasingu v kontexte rozsudku Mydibel SA a úhrady realizované vo virtuálnej mene.

Vedúci: Ing. Milan Vargan



Metodicko-legislatívna komisia pre DPFO

Diskusia členov metodicko-legislatívnej komisie pre DPFO v septembri sa vyvinula do návrhov tém na Metodické dni k DPH, dani z príjmov a účtovníctvu, ktoré sa konajú v decembri 2022 v Jasnej. Martin Tužinský, ktorý sa zasadnutia v septembri zúčastnil ako hosť načrtnol problematiku vzdelávania konateľa a stravovania konateľa, ktorá sa rozšírila do témy Špecifické postavenie konateľa/spoločníka a súvisi-

ace problémy. Rovnako Martin Tužinský v minulosti navrhoval komisii na diskusiu problematiku stravného poskytovaného pozadu, z čoho sa taktiež vyvinula téma na Metodické dni. Komisia zároveň na toto podujatie navrhla tému Opčné a akciové plány. Členovia komisie diskutovali odpoveď FR SR na podnet týkajúci sa pohľadávky, ktorú FO dostane ako dividendu, dar, alebo ju zdedí. Zároveň adresovali

MF SR nový podnet, ktorý sa týka názorovej zmeny FR SR v súvislosti s identifikáciou nepenažného príjmu pri majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a pri ktorom je uplatňovaná tzv. paušalizácia výdavkov v zmysle § 19 ods. 2 písm. t) bod 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. V decembri členovia komisie pripravujú výjazdové zasadnutie komisie.

Vedúca: PhDr. Ľubica Dumitrescu

Metodicko-legislatívna komisia pre DPPO

Členovia komisie pre DPPO v septembri diskutovali najmä pravidelne sa opakujúce témy ako sú Spoločné fórum k medzinárodnému zdaňovaniu a transferovému oceňovaniu, navrhovali témy na Metodické dni k DPH, dani z príjmov a účtovníctvu na december 2022, pripravovali témy na Česko-slovenské fórum, ktoré sa má konať v máji 2023 a zaoberali sa aj prípravou tém na Konferenciu k medzinárodnému zdaňovaniu. Z praktických problémov rezonovali najmä témy Daňovej uznateľnosti pohľadávok u daňovníkov, ktorých hlavnou činnosťou je nákup, predaj a vymáhanie pohľadávok; Oceňovacie rozdiely pri zlúčení dcérskej spoločnosti do materskej spoločnosti (upstream merger) v reálnych hodnotách (§ 17c ZDP); Odpočet daňovej straty vykázananej pred zmenou právnej formy spoločnosti v zdaňovacích obdobiach po zmene právnej formy z kapitálovej spoločnosti (a.s./s.r.o.) na osobnú spoločnosť (v.o.s./

k.s.). V novembri bol predmetom diskusie aj § 30e - Odpočet výdavkov (nákl.) na investície ZDP (Priemysel 4.0) a § 30c – Odpočet nákladov na výskum a vývoj. Členovia komisie naďalej aktívne pracujú v rámci pracovnej skupiny zriadenej

pri MF SR v súvislosti s prípravou zákona o premenách obchodných spoločností a zbierajú praktické podnety aj v súvislosti s prípravou legislatívy týkajúcej sa rodinných podnikov.

Vedúca: Ing. Mária Janušková



Metodicko-legislatívna komisia pre účtovníctvo

Členovia komisie na decembrovom zasadnutí MLK pre účtovníctvo budú hostiť novú riaditeľku odboru metodiky účtovníctva na MF SR, Máriu Makrovskú, ktorá bude informovať členov komisie o pripravovaných zmenách v oblasti úč-

tovníctva, ktoré sa očakávajú v roku 2023. Okrem toho členovia komisie pripravujú na január 2023 Konferenciu pre účtovníctvo, na ktorej sa bude diskutovať s profesorom Milošom Tumpachom o úskaliach IFRS, s odborníčkou na kryptoaktíva

Vladimírou Mačuhovou o tom, ako účtovne zachytiť úhrady za tovary a služby vo virtuálnej mene a so špecialistom na účtovníctvo Martinom Tužinským sa prediskutujú vybrané problémy účtovania vyplývajúce z praxe.

Vedúci: Mag. et Mgr. Branislav Kováč

MLK pre správu daní

Metodicko-legislatívna komisia pre správu daní a miestne dane na septembrovom a novembrovom zasadnutí otvorila diskusiu k podnetom členov a diskutovala závery k témam za oblasť správy daní prezentovaných na júnových

Metodických dňoch SKDP v Trenčíne. Diskutovala sa aj navrhovaná úprava daňového poriadku týkajúca sa tzv. druhej šance pri pokutách, ktorá bola zo strany komisie pripomienkovaná v medzirezortnom pripomienkovom konaní. Členovia komisie

sa v nadväznosti na pracovné stretnutie organizované Finančným riaditeľstvom SR, ktorého sa zúčastnili, venovali aj problematike indexu daňovej spoľahlivosti na rok 2023.

Vedúci: JUDr. Jozef Vasilík

Konferencia k DPH podvodom

Konferencia, ktorá zaujala množstvo účastníkov najmä z radov daňových poradcov. Podnetná diskusia sa rozpútala medzi lektormi (Ing. Alicou Orda Oravcovou, Ing. Jánom Skorkom) a diskutujúcimi hosťami z NSS ČR, NSS SR a odboru kontroly FR SR. Jej predmetom boli kľúčové rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie a C-440/04 AXEL KITTEL zamerané na:

- Identifikáciu deklarovaného dodávateľa, resp. splnenia hmotnoprávných podmienok pre účely uplatnenia práva na odpočítanie DPH v prípade, ak nebol identifikovaný deklarovaný dodávateľ,
- dôkazné bremeno týkajúce sa statusu osoby dodávateľa, ktoré je primárne na strane daňového subjektu (odberateľa) a jeho presunutia na daňový subjekt, možnosť vyvinenia sa daňového subjektu,
- vedomostný test (vedel alebo vedieť mal a mohol) v súvislosti s podvodným konaním a rozsahom dôkazného bremena správcu dane a následné právo daňového subjektu vyvinenia sa, t. j. ako preukázať, že daňový subjekt konal v dobrej viere,
- test rozumnosti prijatých opatrení, t.j. preukázanie daňového subjektu, že ním prijaté opatrenia boli v „rozumnom rozsahu“.



Zástupcovia SKDP na zasadaní CFE

20. a 21. septembra 2022 sa zástupcovia SKDP zúčastnili na zasadaniach Európskej konfederácie daňových poradcov v

Seville, kde diskutovali aktuálne aktivity Európskej komisie a ESD rozhodnutia v daňovej oblasti. O aktualitách z otázok

diskutovaných na CFE informuje SKDP daňových poradcov na pravidelnej báze v Spravodajcovi.



Spoločné zasadanie SKDP a KDP ČR



10. októbra 2022 zasadalo prezídium SKDP s kolegami z ČR. Navzájom sme si vymenili informácie týkajúce sa vnútro-morového života, legislatívnych úprav v daňovej oblasti a začali sme spoločne pripravovať aj Slovensko-českú konferenciu, ktorá sa bude konať v dňoch 18. a 19. mája 2023 v Bratislave.



Konferencia Medzinárodné zdaňovanie



26. októbra sme zrealizovali už 4. ročník konferencie k medzinárodnému zdaňovaniu, ktorá bola zameraná na zmeny a aktuálne otázky v oblasti medzinárodného zdaňovania. Najnovšie témy z jednotlivých oblastí predstavili skvelí lektori (Ing. Elena Pekárová, JUDr. Ivan Rumana, Ing. Ľubica Adame, Ing. Judita Kuchtová a JUDr. Ing. Matej Kačaljak). Prínosom bola aj diskusia nielen s účastníkmi ale aj s hosťami konferencie.



Valné zhromaždenie



VZ SKDP, ktoré sa konalo dňa 27. októbra 2022 sa uskutočnilo s osobnou účasťou 30 daňových poradcov a on-line účasťou 168 daňových poradcov. Okrem schválenia finančných materiálov boli zvolené aj nové orgány SKDP na obdobie rokov 2022-2026:

PREZIDENT: Miriam Galandová

VICEPREZIDENT: Branislav Kováč

ČLENOVIA PREZÍDIA ZA RK BA: Ľubica Dumitrescu, Silvia Hallová, Jozef Vasilík,

ČLEN PREZÍDIA ZA RK BB:

Lucia Jeleníková

ČLEN PREZÍDIA ZA RK KE:

Marta Ščureková

DOZORNÁ RADA: Viera Fraňová,

Beata Krausová, Miroslav Marcinčin,

Miriám Patiová, Mária Sameková

DISCIPLINÁRNA KOMISIA:

Eva Barčíková, Milan Benka, Radovan

Ihnát, Zuzana Jánošdeáková, Tibor Karlik,

Ján Skorka, Ingrid Spišáková



Slovenské zastúpenie v Európskej konfederácii daňových poradcov

Valné zhromaždenie Európskej konfederácie daňových poradcov (CFE Tax Advisers Europe) opätovne zvolilo Branislava Kováča za člena Výkonného výboru a pokladníka. Člen prezídia Slovenskej komory daňových poradcov tak bude ďalšie dva roky reprezentovať Slovenskú republiku v najvýznamnejšej európskej organizácii združujúcej daňových poradcov.



Tax Advisors Award 2023

V rámci 5. ročníka prehliadky záverečných študentských prác sme ocenili ďalších 8 úspešných diplomových a dizertačných prác. Tento rok boli ocenené tieto práce:

NÁZOV PRÁCE	AUTOR
Daňová povinnosť pri príjmoch z predaja virtuálnej meny	Ing. Denis Gallo
Návrh metodiky účtovania nákladov podľa zásad environmentálneho účtovníctva	Ing. Lenka Hanidžiarová
Európske a národné pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam	JUDr. Ladislav Hrabčák, PhD., Ph.D.
Enviromentálne dane a ich uplatnenie v SR a krajinách EÚ	Bc. Karol Majerník
Superodpočet nákladov na výskum a vývoj ako možnosť daňovej optimalizácie	Ing. Alena Majirská
Vplyv daní a regulácií na cenu a spotrebu elektrickej energie v krajinách EÚ	Ing. Monika Michelová
Problematika dane z pridanej hodnoty v podmienkach SR	Ing. Róbert Oravský, PhD.
Dane ako spôsob boja s negatívnymi externalitami	Ing. Monika Varcholová

Gratulujeme všetkým oceneným a ďakujeme vysokým školám za mnohoročnú spoluprácu.



Skúšky na získanie osvedčenia o spôsobilosti na výkon daňového poradenstva

Na zimný termín skúšok sa nám prihlásilo spolu 40 uchádzačov. 27 z nich, ktorí skúšky úspešne zvládli, privítame v radoch daňových poradcov. Skúšky sú pripravované v spolupráci s MF SR a overujú odborné vedomosti uchádzačov z oblasti daňovo-právnych predpisov. Na trhu práce je preto neustále dopyt po držiteľoch tohto osvedčenia, nakoľko u takéhoto zamestnanca existujú záruky jeho praxe a odbornosti.



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