

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

Kolektív autorov

**Zákon o dani z finančných transakcií v praxi:
Medzery, výzvy a dôsledky**

JUDr. Ján Dancák

**Nájom nehnuteľnosti a s ním spojená
dodávka energií v kontexte záverov
Komisie na zabezpečenie jednotného
metodického výkladu za oblasť DPH**

Judikát

**Zmluva o poradenstve *Neuznanie nároku
na odpočítanie dane z pridanej hodnoty***

Judikát

**Zneužitie práva pri daňovom
zvýhodnení malých podnikov**

SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV

SKDP



9 772644 688012

Redakčná rada:**Mag. rer. soc. oec. et Mgr.****Branislav Kováč, PhD.**– zodpovedný za oblasť dane
z príjmov**JUDr. Ing. Miriam Galandová,****PhD., LL.M., FCCA, FCI Arb.**

– zodpovedná za oblasť správy daní

Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo

– zodpovedný za oblasť DPH

JUDr. Pavol Nad'

– zodpovedný za oblasť judikatúry

Vydavateľ:

Slovenská komora daňových poradcov,

Trnavská cesta 74A, 821 02 Bratislava,

IČO SKDP: 17060273, IČ DPH:

SK2021085968, BIC: GIBASKBX,

IBAN: SK25 0900 0000 0004 2345 9067

Vychádza: štvrťročne

Náklad: 80 ks v tlačenej verzii

Počet strán: 60

Redakcia:**JUDr. Adriana Horváthová**

– tajomník SKDP

0903 544 902, tajomnik@skdp.sk

Ing. Lucia Cvengrošová – koordinátor

daňovej metodiky pre oblasť dane

z príjmov a účtovníctva, 0917 500 664,

sprava_databaz@skdp.sk

Ing. Lucia Mihoková – koordinátor

daňovej metodiky pre oblasť

DPH a správu daní

0905 221 031, metodika@skdp.sk

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

Darina Valentovičová,

asistent@skdp.sk, 0907 827 293

Cena tlačenej verzie: 10 €,

cena on-line verzie 0,– €

ISSN 2644-688X

Uzavierka odbornej časti:

10. júna 2025

Dátum vydania: 27. júna 2025

Prihovor

**Mag. rer. soc. oec. et Mgr. Branislav Kováč, PhD.**

viceprezident SKDP

**Vážené čitateľky a čitatelia,
milé kolegyně a kolegovia,**

dovoľte mi, aby som vám predstavil nové číslo Bulletinu SKDP – periodika, ktoré sa stalo živým a nedeliteľným prvkom našej odbornej diskusie, platformou pre výmenu názorov, skúseností a poznatkov medzi odborníkmi na dane a daňové právo v SR.

Ako dobre vieme, problémy z oblasti daňového práva sú často zložité a predpisy plné nejasností, čo má priamy dopad na právnu istotu, správnosť a spravodlivosť v zdaňovaní. Odborná diskusia o týchto otázkach zostáva síce jedným zo základov našej profesie, avšak jej úroveň je často nedostatočná. Príčiny môžu byť rôzne – od nedostatku času, cez nejasnosti v právnych predpisoch, až po absenciu priestoru na dôslednú a argumentovanú výmenu názorov. Poslaním Bulletinu je preto vytvoriť prostriedok, ktorý tieto bariéry odstráni a ponúkne nám všetkým možnosť spolupodieľať sa na tvorbe kvalitnej, účinnej a relevantnej odbornej diskusie.

Chceme, aby bolo toto periodikum nie len priestorom na prezentáciu odborných článkov, ale hlavne miestom, kde bude prebiehať podpora a rozvoj otvorenej, konštruktívnej debaty o aktuálnych daňových problémoch, ich interpretácii a riešení. Vďaka aktívnej účasti odborníkov – daňových poradcov, pracovníkov Ministerstva financií SR, finančnej správy, sudcov a akademickej obce – máme možnosť rozvíjať schopnosť kritického myslenia a argumentácie, ktorá ešte zvyšuje kvalitu našej profesie a zaisťuje dôveryhodnosť našich odporúčaní v praxi.

Toto číslo Bulletinu je výnimočné v tom, že v jeho prvej časti sú zaradené články kolektívu autorov z radov daňových poradcov a advokátov, ktorí sa venujú monotematicky téme dane z finančných transakcií. Predovšetkým ide o interpretáciu interakcie medzi Usmernením MF SR a zákonom o dani z finančných transakcií. Sú rozobraté interpretačné nejasnosti v súvislosti s pojmom „vykonáva činnosť v tuzemsku“, s preúčtovanými nákladmi a ďalšie. Je riešená aj problematika dane z finančných transakcií v súvislosti s fyzickými osobami – podnikateľmi.

V ďalšom článku autor JUDr. Ján Dancák z MF SR sumarizuje východiská, ktoré viedli k záverom Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty. Predmetom rokovania Komisie bola problematika nájmu nehnuteľností a uplatňovanie dane z pridanej hodnoty na dodávky energií (tovarov) a služieb spojených s nájmom v kontexte konceptu zložených plnení v nadväznosti na rozsudky Súdneho dvora.

Do tohto čísla Bulletinu vybral predseda NSS SR pán JUDr. Nad' judikát Najvyššieho správneho súdu SR, kde kauzou bolo neuznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri deklarovaní dodania poradenských služieb daňovému subjektu ako účastníkovi verejnej súťaže. V rozsudku súd zdôraznil, že ak je predmetom fakturovaného plnenia taký druh služieb, ktoré sú poskytované priebežne, po dlhší časový úsek a jednotlivé úkony nie sú hmatateľným produktom, resp. výstupom zachyteným na hmotnom substráte, musí si daňový subjekt v takomto prípade zadovážiť čo najširšie penzum dôkazov preukazujúcich reálnosť plnenia. Druhý judikát z pera NSS ČR sa zaoberá témou zneužitia práva pri DPH v prípade umelého presunu činnosti na nové subjekty z dôvodu zamedzenia povinnosti registrácie za platiteľa DPH.

Sme veľmi hrdí na to, že Bulletin SKDP sa stal rešpektovaným a dôveryhodným periodikom, ktoré je cenným zdrojom informácií, názorov a odborných analýz. Veríme, že vďaka aktívnej účasti odborníkov a odborníčok z praxe, z akademickej sféry i z inštitúcií verejnej správy bude tento časopis naďalej napomáhať rozvoju a zdokonaľovaniu daňového práva na Slovensku.

Na záver chcem vyjadriť úprimnú vďaku všetkým, ktorí prispievajú k tvorbe tohto periodika, či už písaním článkov alebo aktívnou účasťou v diskusii.

Verím, že aj toto číslo Bulletinu bude inšpiratívne, obohacujúce a podnieti ďalšiu diskusiu smerom k spravodlivejšiemu, transparentnejšiemu a právne jasnejšiemu daňovému prostrediu.

Ďakujem vám za pozornosť a želim vám všetkým oddychové a pútavé čítanie počas letných dovolení. Dobré si oddychnite!

Branislav Kováč

Hlavné témy

4

Zákon o dani z finančných transakcií v praxi: Medzery, výzvy a dôsledky

5	Koncept daňovníka so zreteľom na vybrané aspekty právnických osôb	Ján Vajcík
12	Výklad pojmu „vykonáva činnosť v tuzemsku“ v kontexte ZDFT	Peter Varga
16	Metodické aspekty „preúčtovaných nákladov“ vo vnútro-skupinových finančných štruktúrach a ich dopad na tuzemské (právnické) osoby	Vladimíra Mačuhová, Ľubomíra Murgašová, Richard Panek
17	Preúčtované náklady v aplikácii u tuzemských (právnických) osôb	Vladimíra Mačuhová
23	Aplikačná prax pri vnútro-skupinovom vysporiadaní pohľadávok a záväzkov	Ľubomíra Murgašová
25	Preúčtované náklady pri vnútro-skupinových službách v kontexte uplatnenia stropu 40 eur	Richard Panek
26	Uplatňovanie výnimiek podľa § 4 ods. 2 písmen c), d) a h) ZDFT	Nikola Kloudová, Samuel Kollár
28	Špecifiká dane z finančných transakcií vo vzťahu k fyzickým osobám - podnikateľom	Martin Tužinský

34

Nájom nehnuteľnosti a s ním spojená dodávka energií v kontexte záverov Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť DPH

JUDr. Ján Dancák

40

Zmluva o poradenstve *Neuznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty*

Judikát

49

Zneužitie práva pri daňovom zvýhodnení malých podnikov

Judikát

Rubriky

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP	56
---	-----------

Zo života SKDP	57
-----------------------	-----------

Pokyny pre autorov:

1. Radi uviťme 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 štylistické, gramatické a technické úpravy.
 5. Autorovi je zaslaná korektúra jeho príspevku na autorizáciu. V prípade, že autor korektúry neodmietne, je príspevok prijatý na uverejnenie. Týmto okamžikom nadobúda vydavateľ výhradnú licenciu na rozmnožovanie a rozširovanie diela v časopise, prostredníctvom internetu a v informačnom systéme SKDP.
 6. Odmena za udelenie licencie je poskytnutá jednorazovo do dvoch týždňov po uverejnení príspevku v príslušnom čísle časopisu a jej výška je určená sumou 20 € za normostranu pôvodného textu.
 7. K akémukoľvek vydaniu príspevku v tlačenej alebo elektronickej podobe je vždy potrebný predchádzajúci písomný súhlas vydavateľa.
 8. Nevyžiadany rukopis vydavateľ autorovi späť nevracia. Na uverejnenie príspevku nie je právny nárok.
- UPOZORNENIE:** Všetky práva vyhradené. Tento časopis je chránený v zmysle autorského práva. Každá pretlač, aj čiastková, ako aj ďalšie využitie článkov v iných informačných médiách je povolené len s výslovným písomným súhlasom vydavateľa.
- VÝHRADA:** Články obsahujú názory autorov, ktoré sa nemusia zhodovať so stanoviskami SKDP.

Zákon o dani z finančných transakcií v praxi: Medzery, výzvy a dôsledky

Príspevok analyzuje vybrané ustanovenia zákona o dani z finančných transakcií (ďalej len „ZDFT“) a ich výklad v aplikačnej praxi. Autori poukazujú na interpretačné nejasnosti, identifikujú kľúčové právne problémy a upozorňujú na možné rozpory s ústavnými princípmi. Súčasťou príspevku sú aj návrhy de lege ferenda so zameraním na zvýšenie právnej istoty a predvídateľnosti pri uplatňovaní tejto novej daňovej úpravy.

ÚVOD

Zákon o dani z finančných transakcií predstavuje úplne nový prvok slovenského daňového systému. Prijatie tejto legislatívnej úpravy, napriek absencii inšpiratívnych príkladov, prebehlo v extrémne krátkom časovom období a bez relevantnej odbornej diskusie. Absencia širšej odbornej diskusie naprieč zainteresovanými a dotknutými skupinami pri zavádzaní nových právnych inštitútov má zákonite za následok vznik otázok v aplikačnej praxi, ktorých riešenie takto prijatá legislatívna úprava jednoznačne neponúka. Od prijatia ZDFT prebieha neustála diskusia odbornej verejnosti prakticky o všetkých jej aspektoch, vrátane rozsahu vecnej a osobnej pôsobnosti, výkladu použitých pojmov, o obsahu výnimiek, ale aj o celkovej systematickosti a udržateľnosti jej ustanovení. Už pred nadobudnutím účinnosti si tento predpis vyžiadal urýchlenné novelizácie (ďalej len „**Novela**“), ktoré však, napriek očakávaniam, neodstránili všetky zásadné výkladové problémy.

Na výzvu MF SR členovia SKDP v krátkom čase zosumarizovali pripomienky, podnety a otázky s očakávaním, že budú pri novelizácii zohľadnené. Napriek týmto snahám prijaté novely viaceré zásadné

pripomienky neadresovali a ani dostatočne neobjasnili špecifiká novej dane, ktorá pritom má predstavovať významný príjem pre štátny rozpočet a má potenciál zasiahnuť prakticky všetky podnikateľské subjekty. V aplikačnej praxi sa tak naďalej vyskytujú vážne interpretačné nejasnosti, ktoré súvisia s nepresným vymedzením základných atribútov dane, ako kto je daňovník, platiteľ a v neposlednom rade, čo je predmetom dane.

Positívne možno vnímať snahu orgánov finančnej správy zabezpečiť metodickú podporu prostredníctvom odborných podujatí, výkladových dokumentov či Centra podpory pre dane. Napriek tomu treba otvorene konštatovať, že mnohé výklady – aj tie prezentované v Usmerení MF SR^{1, 2} – prekračujú rámec samotného zákona a jeho dôvodovej správy (ďalej len „**Dôvodová správa**“), čím vyvolávajú pochybnosti o ústavnej udržateľnosti takto prezentovaného výkladu. Absencia štandardných výkladových pomôcok, ako je odborná literatúra či súdna judikatúra, ešte viac prehľbujú právnu neistotu podnikateľských subjektov, ktorých sa táto daň primárne dotýka. V tomto kontexte považujeme za odôvodnený názor, že berúc do úvahy výnimočnosť tejto situácie, práve pri správe tejto dane bude

namieste uplatnenie zásady *in dubio pro mitius*³ – teda v prípadoch prípustnosti rôzneho výkladu uprednostniť ten, ktorý je pre daňovníka miernejší a výhodnejší.

Cieľom tohto článku je preto poskytnúť analýzu vybraných ustanovení ZDFT a ich výkladu v aplikačnej praxi, identifikovať kľúčové právne problémy a upozorniť na potenciálne rozpory s ústavnoprávnymi princípmi a pravidlami legislatívnej techniky. Vzhľadom na krátkosť času a množstvo interpretačných otázok, nie je ambíciou tohto príspevku poukázať ani analyzovať a nájsť odpovede na všetky nejasnosti. Poukazujeme na neurčitost kľúčových pojmov (napr. výkon činnosti v tuzemsku, preúčtovaný náklad), nejasnosti pri zdaňovaní transakcií v skupine, rôzne prístupy k výkladu pojmu daňovník, interpretácie výnimiek. Tieto rozpory odôvodňujú potrebu úpravy rozsahu pôsobnosti zákona či prehodnotenia samotného konceptu dane a to aj pokiaľ ide o okruh subjektov vyňatých z pôsobnosti ZDFT a aj v súvislosti s jeho aplikáciou na FO – podnikateľov. Článok zároveň formuluje odporúčania *de lege ferenda*.

Kolektív autorov vznikol v rámci činnosti odborných metodicko-legislatívnych komisií SKDP, ktoré sa výkladom daňových zákonov dlhodobo venujú.

1 Usmerenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/008722/2025-77 k postupu pri posudzovaní vykonávania činnosti daňovníka v tuzemsku, spôsobu zdania preúčtovaných nákladov a automatizovanej kompenzácií zostatkov podľa zákona č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

2 Napr. výklad pojmov „vykonáva činnosť v tuzemsku“ a „preúčtované náklady“

3 Napr. Nález ÚS SR I. ÚS 241/2007, Nález ÚS SR II. ÚS 362/2019: „Výklad zákonov ukladajúcich fyzickým a právnickým osobám daňové a poplatkové povinnosti musí byť z povahy veci vždy restriktívny a v pochybnostiach (pri možnosti viacerých výkladov) má prednosť taká interpretácia, ktorá je z pohľadu daňou či poplatkom zaťaženého subjektu výhodnejšia.“

Jednotlivé časti článku spracovali autori samostatne podľa odborného zamerala a venovali sa spravidla otázkam, ku ktorým v praxi narazili pri svojej práci s klientmi, čo im poskytlo aj detailnú znalosť súvisiacich okolností. Výsledný text bol podrobený nielen recenzii odborníkom pre oblasť daní, ktorej podlieha každý článok uverejnený v Bulletin SKDP, ale aj konštruktívnej diskusii medzi jednotlivými autormi, ktorá napriek názorovej nejednotnosti významne prispela k otvoreniu nových pohľadov a širšiemu uchopeniu problematiky. Reflektuje tiež poznámky a názory, ktoré odznali na Me-

todických dňoch organizovaných SKDP v dňoch 2. a 3. júna 2025 vo Zvolene.

Dovoľme si zdôrazniť, že ambíciou príspevku nie je dať jednoznačný záver na interpretáciu jednotlivých ustanovení ZDFT, to môže v právnom štáte jedine príslušná súdna inštancia. Cieľom je prispieť k odbornej diskusii a prípadne poskytnúť určité „vodítka“ pri výklade ZDFT v niektorých situáciách. Rovnako tiež poukázať na nejasné ustanovenia a podporiť ich novelizáciu s cieľom zväčšiť právnu predvídateľnosť úpravy dane z finančných transakcií.

Veríme, že čítanie výsledného textu

prispieje alebo bude inšpiráciou k nájdeniu riešenia aj pre iné situácie, ktoré nie sú v ňom zachytené. Zároveň v prípade, že sa nestotožníte so formulovanými závermi alebo máte záujem vyjadriť sa k inej otázke v texte neadresovanej, budeme radi ak prispějete k odbornej diskusii, či už formou príspevku do Bulletinu, alebo inou formou.

Prajeme príjemné čítanie

Miriám Galandová, prezidentka SKDP
Mária Janušková,
vedúca MLK pre DPPO
a kolektív autorov

POUŽÍVANÉ SKRATKY A OZNAČENIA

DPH – daň z pridanej hodnoty

Devízový zákon – zákon č. 202/1995 Z. z. devízový zákon v znení neskorších predpisov

DzFT alebo **daň** – daň z finančných transakcií

EÚ – Európska únia

FO – fyzická osoba

FO – podnikateľ – fyzická osoba podnikateľ

FR SR – Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

MF SR – Ministerstvo financií Slovenskej republiky

Nariadenie – Nariadenie (ES) Európskeho parlamentu a Rady 883/2004 z 29. apríla 2004 o koordinácii systémov sociálneho zabezpečenia v znení neskorších predpisov

NR SR – Národná rada SR

OBZ alebo **Obchodný zákonník** – Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov

OCP – obchodník s cennými papiermi

PZOCP – pobočka zahraničného obchodníka s cennými papiermi

SR – Slovenská republika

ÚS SR – Ústavný súd SR

Usmernenie MF SR – Usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/008722/2025-77 k postupu pri posudzovaní vykonávania činnosti daňovníka v tuzemsku, spôsobu zdanenia preúčtovaných nákladov a automatizovanej kompenzácií zostatkov podľa zákona č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

Ústava SR – zákon č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov

ZCP – zákon č. 566/2001 Z. z. o cenných papieroch a investičných službách v znení neskorších predpisov

ZDFT alebo **Zákon** – Zákon č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií v znení neskorších predpisov

ZDP alebo **Zákon o dani z príjmov** – Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

ZDPoist alebo **Zákon o dani z poistenia** – Zákon č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia v znení neskorších predpisov

ZOO alebo **Zákon o osobitnom odvode** – Zákon č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach v znení neskorších predpisov

ZoPS – zákon č. 492/2009 Z. z. o platobných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

ZoSĐ alebo **Daňový poriadok** – zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

ZoTPP – zákon č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

ŽZ – zákon č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov

Koncept daňovníka so zreteľom na vybrané aspekty právnických osôb



Autor: **Ján Vajcík**

Vymedzenie daňovníka podľa ZDFT

ZDFT určuje za daňovníkov DzFT fyzickú osobu – podnikateľa, právnickú osobu alebo organizačnú zložku zahraničnej osoby, pričom súčasne upravuje viacero výnimiek⁴. Uvedené

subjekty musia spĺňať aj ďalšie podmienky upravené ZDFT, ktorými sa detailnejšie zaoberáme nižšie.

Organizačná zložka zahraničnej osoby ako daňovník

V súvislosti s osobným rozsahom pôsobnosti ZDFT je z právno-teoretického hľadiska zaujímavé, že ZDFT zavádza fikciu právnej subjektivity organizačnej zložky

vo vzťahu k DzFT, ktorú definuje ako samostatného daňovníka, hoci organizačná zložka štandardne právnu subjektivitu nemá. Toto rozhodnutie zákonodarcu sa odkláňa od aktuálnej aplikačnej praxe pri iných daniach v slovenskom daňovom prostredí – najmä pri dani z príjmov a dani z pridanej hodnoty (**DPH**), pri ktorých je subjektom právnych vzťahov ako daňovník alebo platiteľ dane zahraničná osoba, nie jej organizačná zložka.

Pri dani z príjmov a DPH organizačná zložka zahraničnej osoby nevystupuje ako samostatný daňovník alebo platiteľ dane vo vzťahu k finančnej správe. Daňovníkom a/alebo platiteľom dane je zahraničná osoba. V daňových priznaniach sa uvádza sídlo zahraničnej osoby, s osobitným uvedením adresy umiestnenia stálej prevádzkarne v prípade daňového priznania k dani z príjmov.

Podobnú úpravu ako v ZDFT, v ktorom je organizačná zložka zahraničnej osoby definovaná ako samostatný daňovník, možno nájsť v Zákone o osobitnom odvode (ZOO)⁵, kde definícia regulovanej osoby (ekvivalent pojmu daňovník v ZDFT) znie nasledovne: „Regulovanou osobou je osoba alebo organizačná zložka zahraničnej osoby, ktorá [...] má oprávnenie na výkon činnosti v oblasti [...]”⁶.

Dôvodové správy k ZDFT a ZOO neobsahujú vysvetlenie, prečo bola organizačná zložka zahraničnej osoby explicitne zahrnutá ako samostatný daňovník/regulovaná osoba. V prípade ZOO je možné predpokladať, že v ZOO bola takáto právna úprava odôvodnená tým, že oprávnenie na výkon činnosti v určitých regulovaných odvetviach (napríklad energetika) historicky bolo, resp. za určitých okolností aj v súčasnosti je, viazané na existenciu organizačnej zložky v SR.

Vo všeobecnosti organizačná zložka nemá právnu subjektivitu, čo vytvára určitý rozpor s jej definovaním ako samostatného daňovníka. Fikcia právnej subjektivity organizačnej zložky je v súčasnom znení ZDFT právne významná nielen pri daňovníkovi, ale aj pri koncepte platiteľa dane. Zákonodarcu v záujme uloženia povinností platiteľa dane pobočkám zahraničných bánk výslovne určil za platiteľov dane aj organizačné zložky poskytovateľov platobných služieb v SR. Problematika organizačnej zložky ako platiteľa dane však môže byť širšia ako len otázka statusu poskytovateľa platobných služieb – môže ísť napríklad o organizačné

zložky zahraničných subjektov, ktoré sa stávajú platiteľmi z dôvodu, že sú im preúčtované náklady; porov. § 3 ods. 3 bod 4 ZDFT.

Aj v tomto prípade však z hľadiska teórie právnej subjektivity mohol ZDFT definovať ako platiteľa dane priamo zahraničnú osobu – poskytovateľa platobných služieb vykonávajúceho finančné transakcie (ďalej aj „poskytovateľ”) s vymedzením, že povinnosti platiteľa by sa vzťahovali len na činnosti jeho organizačnej zložky umiestnenej v tuzemsku.

V tomto kontexte môže vzniknúť aj otázka zodpovednosti za daň. Napriek právnej fikcii, ktorú ZDFT vytvára, keď organizačnú zložku považuje za daňovníka, konečná ekonomická a právna zodpovednosť za daňové povinnosti by mala spočívať na zahraničnej osobe. Daňové právo, hoci môže na účely zjednodušenia správy daní vytvárať určité právne fikcie (ako je fikcia daňovníka v prípade organizačnej zložky podľa ZDFT), nemôže prelomiť základné princípy súkromného práva a vytvoriť z organizačnej zložky subjekt s vlastnou právnou subjektivitou. Takáto fikcia môže slúžiť výlučne na administratívne účely a určenie miesta plnenia daňových povinností, avšak neovplyvňuje rozsah zodpovednosti za daňový záväzok.

Kritériá pre určenie daňovníka - právnickej osoby a organizačnej zložky zahraničnej osoby

Daňovník ako právnická osoba alebo organizačná zložka zahraničnej osoby je ďalej vymedzený tým, že je používateľom platobných služieb poskytovateľa platobných služieb vykonávajúceho finančné transakcie, v kombinácii s niektorou z nasledujúcich okolností:

- má sídlo alebo miesto podnikania v tuzemsku (ďalej aj „Okolnosť 1”),
- má platobný účet u poskytovateľa pla-

tobných služieb so sídlom v tuzemsku (ďalej aj „Okolnosť 2”), alebo

- vykonáva činnosť v tuzemsku (ďalej aj „Okolnosť 3”).

Z vyššie uvedeného vyplýva, že právnická osoba sa stáva daňovníkom DzFT, ak je používateľom platobných služieb poskytovateľa platobných služieb vykonávajúceho finančné transakcie a zároveň spĺňa aspoň jednu z troch vymenovaných okolností.

Zdá sa, že Okolnosť 1, t. j. umiestnenie sídla právnickej osoby v tuzemsku, nespôsobuje interpretačné spory, keďže sídlo právnickej osoby je možné objektívne zistiť z príslušných registrov (najmä obchodný register).⁷

Pri Okolnosti 2, t. j. existencii platobného účtu u poskytovateľa so sídlom v tuzemsku, je potrebné upozorniť na právnu neistotu. ZDFT v § 3 ods. 3 jasne rozlišuje medzi (i) poskytovateľom so sídlom v tuzemsku a (ii) organizačnou zložkou poskytovateľa umiestnenou v tuzemsku. Z toho možno usudzovať, že zahraničná osoba pravdepodobne nesplní definíciu daňovníka, ak využíva platobný účet otvorený v slovenskej pobočke zahraničnej banky výlučne na transakcie súvisiace s činnosťou mimo územia SR. Pobočka zahraničnej banky je považovaná za organizačnú zložku zahraničného subjektu a nemožno ju stotožniť s poskytovateľom so sídlom v tuzemsku. Naopak, definíciu daňovníka by takáto zahraničná osoba jednoznačne splnila, ak by mala účet otvorený v banke so sídlom v SR.

Najväčšie nejasnosti vyvoláva Okolnosť 3, t. j. vykonávanie činnosti v tuzemsku, ktorá nie je v ZDFT bližšie definovaná. Podľa interpretácie MF SR a Finančnej správy⁸ je činnosť daňovníka vykonávaná v tuzemsku, ak je:

- A) realizovaná prostredníctvom trvalého

5 Zákon č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

6 § 3 ods. 1 ZOO

7 Diskutabilný môže byť výklad pojmu „miesto podnikania”, najmä v súvislosti s fyzickými osobami; avšak v tejto časti článku sa zameriavame na právnické osoby a týmto pojmom sa podrobnejšie nezaobráame.

8 Usmernenie MF SR, čl. III ods. 1; porov. tiež: Najčastejšie otázky – Daň z finančných transakcií, otázka č. 5: „Čo sa považuje za činnosť daňovníka vykonávanú v tuzemsku?” [online] <https://www.financnasprava.sk/sk/aktualne-dan-clo/faq/dan-financne-transakcie#Danovník>, dostupné k 21. 4. 2025.

Úplné znenie otázky a odpovede finančnej správy:

„Čo sa považuje za činnosť daňovníka vykonávanú v tuzemsku?”

Na účely zákona je činnosť daňovníka vykonávaná v tuzemsku, ak je:

a) realizovaná úplne alebo sčasti prostredníctvom trvalého miesta alebo zariadenia na výkon činností umiestnených v tuzemsku, a to najmä miesto, z ktorého je činnosť daňovníka organizovaná, pobočka, kancelária, dielňa, pracovisko, miesto predaja, technické zariadenie, miesto prieskumu a ťažby prírodných zdrojov alebo trvalé miesto poskytovania služieb daňovníkom alebo osobami pre neho pracujúcimi. Miesto alebo zariadenie na výkon činnosti je považované za trvalé, ak na výkon činnosti využíva sústavne alebo opakovane prevažnú časť mesačného zdaňovacieho obdobia. Stavenisko, miesto vykonávania stavebných projektov a montážnych projektov sa považuje za miesto výkonu činnosti. Činnosť vykonávaná v tuzemsku je aj činnosť, ktorú daňovník vykonáva prostredníctvom osoby, ktorá koná v mene daňovníka a sústavne alebo opakovane prevažnú časť mesačného zdaňovacieho obdobia prerokováva alebo uzatvára v jeho mene zmluvy na základe splnomocnenia. Osoba koná v mene daňovníka, ak koná na základe jeho pokynov, pričom daňovník výsledky jej činnosti kontroluje a nesie za ne podnikateľské riziko,

miesta alebo zariadenia umiestneného v tuzemsku (pobočka, kancelária, dielňa, pracovisko, miesto predaja atď.),

- B) v tuzemsku umiestnená platforma (softvér, webové sídlo, aplikácie), ktorá je prístupná zákazníkom daňovníka,
- C) v tuzemsku umiestnený online trh umožňujúci zákazníkom uzatvárať zmluvy na diaľku s daňovníkom,
- D) poistné riziko súvisiace s touto činnosťou umiestnené v tuzemsku.

Na základe čl. III ods. 1 Usmernenia MF SR a informácií uvedených na webovom sídle Finančnej správy sa zdá, že MF SR a Finančná správa pri svojej interpretácii primárne vychádzali z ustanovení § 16 Zá-

kona o dani z príjmov (ZDP)⁹ a § 3 ods. 2 Zákona o dani z poistenia¹⁰, na ktoré sa však ZDFT v tejto súvislosti neodkazuje. Z uvedeného možno usudzovať, že ide o rozširujúci výklad bez priamej explicitnej opory v texte ZDFT.

Negatívne vymedzenie daňovníka - subjekty vyňaté z definície daňovníka

Okrem pozitívneho vymedzenia daňovníka v § 3 ods. 1 ZDFT sú pri definovaní daňovníka významné výnimky z tejto pozitívnej definície daňovníka. Ide o subjekty, ktoré sú vyňaté z okruhu osôb pova-

žovaných za daňovníkov. Táto negatívna definícia pojmu daňovník upravuje, kto sa za daňovníka nepovažuje.

Zákonodarca vyňal z definície daňovníka okruh subjektov taxatívne vymedzený v § 3 ods. 2 ZDFT.

Relatívne rozsiahly, avšak uzavretý zoznam subjektov vyňatých z definície daňovníka je výsledkom pôvodnej právnej úpravy („Pôvodný zákon“) a dvoch novelizácií ZDFT, pričom každá z novelizácií okruh vyňatých subjektov rozšírila o nové typy subjektov. Zoznam subjektov, ako aj chronológia rozširovania okruhu subjektov vyňatých z definície daňovníka je zobrazená v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka 1: Okruh subjektov vyňatých z definície daňovníka dane z finančných transakcií a jeho postupné rozširovanie

Právny predpis / novelizácie	Okruh subjektov vyňatých z definície daňovníka DzFT a jeho postupné rozširovanie (body § 3 ods. 2 ZDFT)	
Pôvodné vyhlásené znenie: zákon č. 279/2024 Z. z.	1.	Sociálna poisťovňa
	2.	rozpočtová organizácia a príspevková organizácia, ²⁾
	3.	obec a vyšší územný celok
Prvá novelizácia: zákon č. 354/2024 Z. z.	1.	Matica slovenská, Slovenská akadémia vied
	[...]	
	4.	občianske združenie, ^{2a)} nadácia, ^{2b)} neinvestičný fond, ^{2c)} nezisková organizácia poskytujúca všeobecne prospešné služby, ^{2d)} účelové zariadenie cirkvi a náboženskej spoločnosti, ^{2e)} záujmové združenie právnických osôb, ^{2f)} subjekt výskumu a vývoja, ^{2g)} organizácia s medzinárodným prvkom, ^{2h)} Slovenský Červený kríž, ktorých predmetom činnosti sú činnosti podľa osobitného predpisu, ²ⁱ⁾
	5.	krajská organizácia cestovného ruchu, oblastná organizácia cestovného ruchu, turistické informačné centrá, ^{2j)}
Druhá novelizácia: zákon č. 26/2025 Z. z.	1.	Úrad pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou
	[...]	
	6.	diplomatická misia a konzulárny úrad so sídlom na území SR okrem konzulárneho úradu vedeného honorárnym konzulom
	7.	diplomatická misia a konzulárny úrad, ktoré sú akreditované pre SR a majú sídlo mimo územia SR, okrem konzulárneho úradu vedeného honorárnym konzulom
	8.	škola a školské zariadenie zaradené do siete škôl a školských zariadení SR okrem školy a školského zariadenia, ktoré je obchodnou spoločnosťou

Okruh vyňatých subjektov v pôvodnom znení zahŕňal tri kategórie subjektov. Sociálnu poisťovňu a ďalšie subjekty verejného práva, ktoré podliehajú kontrole v rámci limitov verejných výdavkov - rozpočtové a príspevkové organizácie, obce a vyššie územné celky.

V prvej novelizácii (zákon č. 354/2024 Z. z.) sa rozšíril okruh vyňatých subjektov o dve verejnoprávne inštitúcie (Maticu slovenskú a Slovenskú akadémiu vied) a boli vytvorené dve nové kategórie vyňatých subjektov v bodoch 4 a 5 ustanovenia § 3 ods. 2 ZDFT.

Do kategórie v bode 4 ustanovenia § 3 ods. 2 ZDFT zákonodarca zahrnul vybrané subjekty, ktorých činnosti nie sú primárne zamerané na vytváranie zisku. Zákonodarca taxatívne vymedzil právne formy subjektov, ktoré sa nepovažujú za daňovníka

b) v tuzemsku umiestnená platforma, ktorou je softvér vrátane webového sídla alebo jeho časti a aplikácií vrátane mobilných aplikácií, ktorý je prístupný zákazníkom daňovníka a ktorý daňovníkovi umožňuje vykonať, priamo alebo nepriamo, činnosť v prospech týchto zákazníkov a zahŕňa aj všetky postupy na výber a zaplatenie odplaty v súvislosti s činnosťou. Pre naplnenie podmienky výkonu činnosti v tuzemsku nestačí, aby boli tovar a služby na platforme ponúkané slovenským zákazníkom, je nevyhnutné umiestnenie platformy v tuzemsku.

c) v tuzemsku umiestnený online trh, ktorým je služba, ktorá pomocou softvéru vrátane webového sídla, časti webového sídla alebo aplikácie, vrátane mobilnej aplikácie, ktorá 1 Zákon č. 108/2024 Z. z. o ochrane spotrebiteľa a o zmene a doplnení niektorých zákonov 3 umožňuje zákazníkom uzatvárať zmluvy na diaľku s daňovníkom. Pre naplnenie podmienky výkonu činnosti v tuzemsku nestačí, aby boli tovar a služby na online trhu ponúkané slovenským zákazníkom, je nevyhnutné umiestnenie online trhu v tuzemsku

d) poistné riziko súvisiace s touto činnosťou umiestnené v tuzemsku, ak sa:

1. poistené nehnuteľnosti, ich súčasti, príslušenstvo, vrátane vecí, ktoré sa v nich nachádzajú, okrem tovaru v obchodnej preprave, nachádzajú v tuzemsku a prostredníctvom ktorých daňovník vykonáva túto činnosť,

2. poistenie vzťahuje na akýkoľvek dopravný prostriedok, ktorý je alebo má byť evidovaný v príslušnom registri vedenom v tuzemsku.”

e) účelové zariadenie cirkvi a náboženskej spoločnosti,¹⁴¹⁾

f) organizácia s medzinárodným prvkom,¹⁴²⁾

g) Slovenský Červený kríž,

h) subjekty výskumu a vývoja.^{142a)}

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

10 Zákon č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

DzFT. Zoznam vyňatých subjektov sa až na jednu právnu formu prekrýva so zoznamom subjektov uvedených v § 50 ods. 4 ZDP¹¹, ktorý vymedzuje okruh právnických osôb podľa právnych foriem, ktorým možno poskytnúť podiel zaplatenej dane na financovanie ich činnosti. Nad rámec zoznamu v § 50 ods. 4 ZDP obsahuje zoznam v bode 4 aj *záujmové združenie právnických osôb*, ktoré sa v zozname oprávnených príjemcov podielu zaplatenej dane nenachádza.

Podmienkou výnimky z definície daňovníka v bode 4 zároveň je, že predmetom činnosti subjektu, ktorý sa kvalifikuje na vyňatie z okruhu daňovníkov (podľa právnej formy), sú činnosti podľa osobitného predpisu. Odkaz pri pojme „osobitný predpis“ smeruje na § 50 ods. 5 ZDP. Toto ustanovenie ZDP upravuje možnosť poskytnutia podielu zaplatenej dane z príjmov prijímateľovi, pričom takéto prostriedky je možné použiť len na účely, ktoré sú predmetom činnosti prijímateľa¹².

V bode 5 ustanovenia § 3 ods. 2 ZDFT zákonodarcu doplnil právnické osoby zriaďované podľa Zákona o podpore cestovného ruchu¹³: krajské a oblastné organizácie cestovného ruchu, turistické informačné centrá.

Druhá novelizácia (zákonom č. 26/2025 Z. z.) priniesla doplnenie Úradu pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou v bode 1 ustanovenia § 3 ods. 2 ZDFT a vytvorenie troch nových kategórií vyňatých subjektov v bodoch 6, 7 a 8.

Body 6 a 7 ustanovenia § 3 ods. 2 ZDFT vyňali z definície daňovníka diplomatické misie a konzulárne úrady (okrem tých, ktoré sú vedené honorárnymi konzulmi). Bod 8 ustanovenia § 3 ods. 2

ZDFT vyňal z okruhu daňovníkov školy a školské zariadenia zaradené do siete škôl a školských zariadení SR, s výnimkou tých, ktoré majú formu obchodnej spoločnosti. Tento bod sa neodkazuje na žiaden osobitný predpis. Pojem „*sieť škôl a školských zariadení*“ je však možné nájsť v Zákone o štátnej správe v školstve a školskej samospráve¹⁴. Tento zákon sa v zmysle § 38 ods. 1 nevzťahuje na vysoké školy, školy v pôsobnosti Ministerstva vnútra SR, Ministerstva spravodlivosti SR. Tieto školy môžu byť vyňaté z okruhu da-



Vysoké školy (s výnimkou tých, ktoré majú status príspevkových alebo rozpočtových organizácií), vrátane verejných vysokých škôl, teda zostávajú daňovníkmi DzFT.

ňovníkov v prípade, ak ide o príspevkové alebo rozpočtové organizácie. Zároveň podľa § 4 ods. 2 písm. ab) ZDFT je vyňatá z predmetu dane „*platobná operácia verejných vysokých škôl*“¹⁵ na osobitnom účte vedenom v štátnej pokladnici, ktorá nesúvisí s podnikateľskou činnosťou verejnej vysokej školy. Vysoké školy (s výnimkou tých, ktoré majú status príspevkových alebo rozpočtových organizácií), vrátane verejných vysokých škôl, teda zostávajú daňovníkmi DzFT. Verejné vysoké školy majú vyňaté z predmetu dane transakcie vykonávané na osobitnom účte v štátnej

pokladnici, ktoré nesúvisia s ich podnikateľskou činnosťou.

Paralelu medzi subjektmi, ktoré boli vyňaté z okruhu daňovníkov DzFT v § 3 ods. 2 ZDFT, možno hľadať aj v ustanoveniach § 12 ods. 2 a 3 ZDP, ktoré vymedzujú pojem „**daňovníci, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie**“. Ustanovenie § 12 ods. 2 ZDP zavádza pojem „**daňovníci, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie**“ a definuje, aké príjmy sú u nich predmetom dane z príjmov, konkrétne príjmy z činností, ktorými dosahujú alebo môžu dosiahnuť zisk, vrátane špecifických typov príjmov (napr. z predaja majetku, z nájomného, z reklám, z členských príspevkov).¹⁵

Ustanovenie § 12 ods. 3 písm. a) ZDP¹⁶ následne konkretizuje prvú skupinu subjektov, na ktoré sa tento pojem vzťahuje, a uvádza taxatívny zoznam subjektov, ktorý je premietnutý následne v § 50 ods. 4 ZDP, t. j. v zozname subjektov (právnych foriem), ktorým možno poskytnúť podiel zaplatenej dane na financovanie vymedzených činností. Ustanovenie § 12 ods. 3 písm. b) ZDP¹⁷ dopĺňa definíciu pojmu „**daňovníci, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie**“ o druhú skupinu subjektov, ktorí nie sú založení na podnikanie. V ZDP ide o neuzavretý zoznam subjektov, keďže posledným druhom subjektov v tomto zozname sú „*organizácie, ktorých nezisková činnosť vyplýva z osobitného predpisu, na základe ktorého vznikli*“. Toto ustanovenie zároveň vylučuje z definície daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, obchodné spoločnosti, a to aj vtedy ak by boli založené na iný účel ako podnikanie. **Obchodný zákonník (OBZ)**¹⁸ v § 56 ods.

11 § 50 ods. 4 ZDP Podiel zaplatenej dane možno poskytnúť prijímateľovi, ktorým je

a) občianske združenie(137) alebo organizačná jednotka združenia,136ah)

b) nadácia,138)

c) neinvestičný fond,139)

d) nezisková organizácia poskytujúca všeobecne prospešné služby,140)

12 § 50 ods. 5 ZDP

13 Zákon č. 91/2010 Z. z. o podpore cestovného ruchu v znení neskorších predpisov

14 Zákon č. 596/2003 Z. z. o štátnej správe v školstve a školskej samospráve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

15 § 12 ods. 2 ZDP: Predmetom dane daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie,67) sú príjmy z činností, ktorými dosahujú zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť, a to vrátane príjmov z predaja majetku, príjmov z nájomného, príjmov z reklám, príjmov z členských príspevkov, príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43 a príjmov na základe zmluvy o sponzorstve v športe.29ab)

16 § 12 ods. 3 písm. a) ZDP: Daňovníkmi podľa [§ 12] odseku 2 sú a) občianske združenia, nadácie, neinvestičné fondy, neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby, účelové zariadenia cirkvi a náboženskej spoločnosti,141) organizácie s medzinárodným prvkom,142) Slovenský Červený kríž a subjekty výskumu a vývoja,142a) [...]

17 § 12 ods. 3 písm. b) ZDP: Daňovníkmi podľa [§ 12] odseku 2 sú [...] b) záujmové združenia právnických osôb, profesijné komory, politické strany a politické hnutia, štátom uznané cirkvi a náboženské spoločnosti, spoločenstvá vlastníkov bytov a nebytových priestorov, obce, vyššie územné celky,68) rozpočtové organizácie a príspevkové organizácie, štátne fondy,69) vysoké školy,70) Úrad pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou, Sociálna poisťovňa, Kancelária Rady pre rozpočtovú zodpovednosť,71) Fond ochrany vkladov, Slovenská kancelária poisťovateľov, Slovenský pozemkový fond, Rozhlas a televízia Slovenska, Garančný fond investícií,59) organizácie, ktorých nezisková činnosť vyplýva z osobitného predpisu, na základe ktorého vznikli; za daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, sa na účely tohto zákona nepovažujú obchodné spoločnosti nezaložené na účel podnikania.

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

2 pripúšťa, že „Spoločnosť s ručením obmedzeným a akciová spoločnosť môžu byť založené aj za iným účelom, pokiaľ to osobitný zákon nezakazuje.“

V Tabuľke 2 sú zhrnuté jednotlivé subjekty, resp. druhy subjektov, ktoré ZDP považuje za daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie (§ 12

ods. 3 ZDP) a je k nim uvedená poznámka, či sú alebo nie sú vyňaté z okruhu daňovníkov DzFT (§ 3 ods. 2 ZDFT).

Tabuľka 2: Porovnávacia tabuľka § 12 ods. 3 ZDP a § 3 ods. 2 ZDFT

Skupina subjektov podľa § 12 ods. 3 ZDP	Subjekt / Právna forma	Vyňatie z okruhu daňovníkov DzFT v § 3 ods. 2 ZDFT	
		ÁNO	NIE
písm. a)	Občianske združenia	X [1]	
	Nadácie	X [1]	
	Neinvestičné fondy	X [1]	
	Neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby	X [1]	
	Účelové zariadenia cirkvi a náboženskej spoločnosti	X [1]	
	Organizácie s medzinárodným prvkom	X [1]	
	Slovenský Červený kríž	X [1]	
	Subjekty výskumu a vývoja	X [1]	
písm. b)	Záujmové združenia právnických osôb	X [1]	
	Profesijné komory		X
	Politické strany a politické hnutia		X
	Štátom uznané cirkvi a náboženské spoločnosti		X
	Spoločenstvá vlastníkov bytov a nebytových priestorov		X [2]
	Obce	X	
	Vyššie územné celky	X	
	Rozpočtové organizácie	X	
	Príspevkové organizácie	X	
	Štátne fondy		X [4]
	Vysoké školy		X [3]
	Úrad pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou	X	
	Sociálna poisťovňa	X	
	Kancelária Rady pre rozpočtovú zodpovednosť		X
	Fond ochrany vkladov		X [4]
	Slovenská kancelária poisťovateľov		X
	Slovenský pozemkový fond		X [4]
	Rozhlas a televízia Slovenska (aktuálny názov právnickej osoby: Slovenská televízia a rozhlas)		X
	Garančný fond investícií		X [4]
	Organizácie, ktorých nezisková činnosť vyplýva z osobitného predpisu, na základe ktorého vznikli (okrem obchodných spoločností nezaložených na účel podnikania)		X [5]

Poznámky k tabuľke:

- [1] Podmienkou pre výnimku z definície daňovníka v prípade subjektov vymenovaných v bode 4 ustanovenia § 3 ods. 2 ZDFT je, že predmetom činnosti takéhoto subjektu sú činnosti podľa osobitného predpisu, ktorým je § 50 ods. 5 ZDP. Ide o nasledovné činnosti: ochrana a podpora zdravia; prevencia, liečba, resocializácia drogov závislých v oblasti zdravotníctva a sociálnych služieb; podpora a rozvoj športu; poskytovanie sociálnej pomoci; zachovanie kultúrnych hodnôt; podpora vzdelávania; ochrana ľudských práv; ochrana a tvorba životného prostredia; veda a výskum; organizovanie a sprostredkovanie dobrovoľníckej činnosti.
- [2] Spoločenstvá vlastníkov bytov a nebytových priestorov nie sú explicitne vyňaté z okruhu daňovníkov DzFT. Ustanovenie § 4 ods. 2 písm. r) ZDFT však vyčleňuje z predmetu dane „platobnú operáciu vykonanú na účte vlastníkov bytov a nebytových priestorov v dome podľa osobitného predpisu,24)“, čo by malo efektívne zabezpečiť, aby sa nezdaňovali finančné transakcie vykonané na účtoch spoločenstiev vlastníkov bytov a nebytových priestorov.
- [3] Vysoké školy nie sú explicitne vyňaté z okruhu daňovníkov DzFT. V niektorých prípadoch sa však môžu kvalifikovať na výnimku, ak ide o štátnu príspevkovú organizáciu (napr. zdravotnícke vysoké školy), štátnu rozpočtovú organizáciu (napr. policajné vysoké školy) alebo subjekty výskumu a vývoja. Zároveň podľa § 4 ods. 2 písm. ab) ZDFT je z predmetu dane vyňatá „platobná operácia verejných vysokých škôl27g) na osobitnom účte vedenom v štátnej pokladnici, ktorá nesúvisí s podnikateľskou činnosťou verejnej vysokej školy“.
- [4] Štátne fondy, Fond ochrany vkladov, Slovenský pozemkový fond a Garančný fond investícií nie sú explicitne vyňaté z okruhu daňovníkov DzFT. Prostredníctvom vybraných ustanovení § 4 ods. 2 však môžu byť finančné transakcie týchto subjektov vyňaté z predmetu dane. Podľa § 4 ods. 2 písm. o) ZDFT predmetom dane nie je finančná transakcia, ktorou je „platobná operácia, ktorej predmetom je vyplatenie náhrady za nedostupný vklad podľa osobitného predpisu,22) alebo náhrady z Garančného fondu investícií podľa osobitného predpisu,22a)“. Podľa § 4 ods. 2 písm. z) ZDFT predmetom dane nie je finančná transakcia, ktorou je „platobná operácia štátneho fondu27d) a fondu zriadeného zákonom ako verejno-právnej inštitúcie podľa osobitného predpisu,27e) ktorá je vykonaná na osobitnom účte vedenom v štátnej pokladnici [...]“.
- [5] ZDFT neobsahuje všeobecné pravidlo, na základe ktorého by mohli byť z okruhu daňovníkov vyňaté organizácie, ktorých nezisková činnosť vyplýva z osobitného predpisu, na základe ktorého vznikli. V kontexte ZDFT je však možné za takéto organizácie považovať krajské a oblastné organizácie cestovného ruchu, Maticu slovenskú a Slovenskú akadémiu vied. Tieto sú právnickými osobami zriadenými podľa osobitných predpisov. Cieľom ich činnosti nie je dosahovať zisk, ale slúžiť verejnému záujmu. Uvedené organizácie sú explicitne vyňaté z definície daňovníka DzFT.

Oznamovacia povinnosť vybraných subjektov vyňatých z okruhu daňovníkov

Pre efektívne uplatnenie statusu subjektu

vyňatého z okruhu daňovníkov je dôležité
splniť povinnosť v zmysle § 12 ods. 7 ZDFT,
podľa ktorého právnické osoby uvedené
v § 3 ods. 2 body 1, 4 a 5 ZDFT musia sku-

točnosť, že nie sú daňovníkmi, oznámiť pla-
titeľovi dane (banke). Zoznam subjektov,
na ktoré sa táto oznamovacia povinnosť
vzťahuje, sumarizuje nasledujúca tabuľka.

Tabuľka 3: Zoznam subjektov vyňatých z okruhu daňovníkov, ktorí sú povinní osobitne oznamovať svoj status platiteľovi dane

Číslo bodu § 3 ods. 2 ZDFT	Subjekty povinné oznamovať status pre účely neuplatnenia DzFT banke
1	Sociálna poisťovňa, Matica slovenská, Slovenská akadémia vied, Úrad pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou
4	občianske združenie, nadácia, neinvestičný fond, nezisková organizácia poskytujúca všeobecne prospešné služby, účelové zariadenie cirkvi a náboženskej spoločnosti, záujmové združenie právnických osôb, subjekt výskumu a vývoja, organizácia s medzinárodným prvkom, Slovenský Červený kríž a ktorých predmetom činnosti sú činnosti podľa osobitného predpisu
5	krajská organizácia cestovného ruchu, oblastná organizácia cestovného ruchu, turistické informačné centrá

Platiteľ dane (banka) nevyberá DzFT týchto osôb až od nasledujúceho dňa po doručení oznámenia, pričom spôsob a formu preukázania určí samotný platiteľ dane. Efektívnosť výnimky teda závisí od administratívnych krokov, ktoré musí subjekt vykonať.

Potenciálne diskriminačné aspekty pri vymedzení daňovníkov

Podľa čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky¹⁹ (ďalej len „Ústava SR“) možno dane a poplatky ukladať zákonom alebo na základe zákona. Z toho vyplýva, že zákonodarcu má vo všeobecnosti v rámci svojej legislatívnej právomoci ústavne zakotvené oprávnenie určiť daňovú politiku štátu vrátane nastavenia predmetu dane a vymedzenia daňovníkov podľa svojich prioritných cieľov.

V prípade ZDFT zákonodarcu výslovne nestanovil všeobecné pravidlo, podľa ktorého by neziskový charakter činnosti subjektu bol dôvodom na vyňatie z okruhu daňovníkov tejto dane. Namiesto toho v ustanovení § 3 ods. 2 ZDFT špecifikoval uzavretý zoznam právnych foriem uvedených v bode 4 tohto ustanovenia, ktorým priznal výnimku zo statusu daňovníka. Súčasné nastavenie okruhu daňovníkov podľa ZDFT

sa tak javí byť v medziach zákonodarcovej ústavnej kompetencie a pravdepodobne samo osebe nezakladá protiprávnosť alebo otvorenú diskrimináciu.

Prístup, ktorý sa opiera o právnu formu a nie o konkrétny charakter vykonávanej činnosti, však môže vyvolávať otázky potenciálnej diskriminácie v zmysle čl. 12 ods. 2 Ústavy SR²⁰, ktorý garantuje rovnosť v právach bez rozdielu postavenia. Zároveň platí, že daňové zaťaženie musí byť v súlade s princípmi proporcionality a zákazu diskriminácie vyplývajúcimi z čl. 1 ods. 1 a čl. 13 ods. 3 Ústavy SR^{21 22}. Rozdielne zaobchádzanie so subjektmi je ústavne prípustné len vtedy, ak je založené na objektívnych a rozumných dôvodoch, ktoré sledujú legitímny cieľ a rešpektujú princíp proporcionality.

Z týchto dôvodov považujeme za potrebné poukázať na niektoré potenciálne diskriminačné aspekty v konštrukcii okruhu daňovníkov podľa ZDFT.

Diskriminácia podľa právnej formy

ZDFT v § 3 ods. 2 selektívne vyčleňuje z definície daňovníka DzFT len určité právne formy subjektov, ktoré neboli založené alebo zriadené na podnikanie. Patria sem napríklad občianske združenia, nadácie,

neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby a záujmové združenia právnických osôb.

Paradoxne, iné formy subjektov, ktoré rovnako nie sú založené alebo zriadené na podnikanie, ako napríklad profesijné komory či štátom uznané cirkvi a náboženské spoločnosti, zostávajú daňovníkmi napriek tomu, že vykonávajú rovnakú alebo obdobnú neziskovú činnosť vo verejnom záujme.

Rovnako zrejme zostávajú daňovníkmi aj neziskové subjekty, ktoré boli založené alebo zriadené podľa práva iného štátu. Tieto, hoci primárne nespĺnia podmienku právnej formy, na ktorú odkazuje ZDFT, sa však môžu kvalifikovať na výnimku z definície daňovníka DzFT. Stáva sa tak v prípade, ak nadobudnú status organizácie s medzinárodným prvkom podľa osobitného predpisu²³. Podľa Registra mimovládnych neziskových organizácií²⁴ príkladmi takýchto organizácií sú zahraničné kultúrne inštitúty, medzinárodné a zahraničné komory, zahraničné náboženské organizácie, medzinárodné vedecké spoločnosti či medzinárodné humanitárne organizácie pôsobiace v Slovenskej republike.

ZDFT teda umožnil vyčlenenie organizácií s medzinárodným prvkom z okruhu daňovníkov DzFT. Na druhej strane však

19 Článok 59 ods. 2 Ústavy SR: „Dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona.“

20 Článok 12 ods. 2 Ústavy SR: „Základné práva a slobody sa zaručujú na území Slovenskej republiky všetkým bez ohľadu na pohlavie, rasu, farbu pleti, jazyk, vieru a náboženstvo, politické, či iné zmýšľanie, národný alebo sociálny pôvod, príslušnosť k národnosti alebo etnickej skupine, majetok, rod alebo iné postavenie. Nikoho nemožno z týchto dôvodov poškodzovať, zvyhodňovať alebo znevýhodňovať.“

Formulácia „iné postavenie“ je dôležitá, pretože zahŕňa aj diskrimináciu na základe právnej formy subjektu, čo môže byť aj prípad ZDFT, kde sa subjektom poskytuje rozdielne zaobchádzanie výlučne na základe ich právnej formy, hoci vykonávajú rovnakú neziskovú činnosť.

21 Článok 1 ods. 1 Ústavy SR: „Slovenská republika je zvrchovaná, demokratický a právny štát. Neviaže sa na nijakú ideológiu ani náboženstvo.“

22 Článok 13 ods. 3 Ústavy SR: „Zákonné obmedzenia základných práv a slobôd musia platiť rovnako pre všetky prípady, ktoré spĺňajú ustanovené podmienky.“

23 Zákon č. 116/1985 Z. z. o podmienkach činnosti organizácií s medzinárodným prvkom v Československej socialistickej republike v znení neskorších predpisov

24 Zdroj: Register mimovládnych neziskových organizácií. Porov. [online] <https://ives.minv.sk/rmno/>, dostupné k 5. 6. 2025. V čase písania tohto článku malo status organizácie s medzinárodným prvkom približne 170 subjektov.

podobnú výnimku ZDFT neumožnil tu-
zetským profesijným komorám ani štá-
tom uznaným cirkvám a náboženským
spoločnostiam.²⁵

Toto rozlišovanie, ktoré sa zakladá vý-
lučne na právnej forme a nie na charak-
tere skutočne vykonávanej činnosti, môže
predstavovať neodôvodnenú diskriminá-
ciu, ktorá je v rozpore s článkom 12 ods.
2 Ústavy SR.

Nerovnaké zaobchádzanie s porovnateľnými subjektmi

Ak sa subjekt nachádza v zozname subjek-
tov vyňatých z okruhu daňovníkov (naprí-
klad občianske združenie vykonávajúce
kvalifikujúci sa predmet činnosti alebo
rozpočtová či príspevková organizácia
štátu, obce, vyššieho územného celku), sú
z pôsobnosti DzFT vyňaté všetky transak-
cie takéhoto subjektu vrátane tých, ktoré
súvisia s jeho podnikateľskou činnosťou,
napríklad transakcie súvisiace s predajom
majetku, s príjmami z prenájmu, s príjma-
mi z reklám a podobne.

Ako problém vnímame celoplošné
nezdaňovanie transakcií vybraných sub-
jektov vyňatých z okruhu daňovníkov bez
ohľadu na to, či súvisia s podnikateľskou
(ziskovou) činnosťou alebo neziskovou
činnosťou. Uvedené nastavenie § 3 ods.
2 ZDFT je v kontraste s úplným zdane-
ním zmiešaných transakcií podnikateľov
- fyzických osôb ako aj právnických osôb,
ktoré nie sú vyňaté z okruhu daňovníkov.
Špeciálny prípad tvoria práve vyššie zmie-
nené verejné vysoké školy, ktorým záko-
nodarca priznal hybridný prístup, keď im
dal právo nezdaňovať transakcie vykona-
né na osobitnom účte vedenom v Štátnej
pokladnici, ktoré nesúvisia s podnika-
teľskou činnosťou verejnej vysokej školy,
z čoho možno odvodiť, že transakcie ve-
rejnej vysokej školy súvisiace s podnikateľ-
skou činnosťou budú zdaneniu podliehať.

Uvedený rôznorodý prístup k zdaňova-
niu subjektov a selektívne zvýhodňovanie
subjektov nachádzajúcich sa principiálne
v rovnakých situáciách (keď časť ich ak-
tív predstavuje podnikateľskú/ziskovú
činnosť a časť aktivít predstavuje nezis-
kovú činnosť), zakladá potenciálne rozpor

Súčasnú nastavenie ZDFT
vytvára nerovnaké zaob-
chádzanie so subjektmi
nachádzajúcimi sa v porov-
nateľnej právnej a faktickej
situácii, čo narúša hospo-
dársku súťaž a je v rozpore
s viacerými ustanoveniami
Ústavy SR.

s ústavným princípom upraveným v čl. 13
ods. 3 Ústavy SR.

Zároveň je potrebné poukázať na šir-
ší ústavný rámec, v ktorom zdaňovanie
predstavuje zásah do základného prá-
va na vlastníctvo garantovaného čl. 20
Ústavy SR. Vlastnícke právo nie je abso-
lútne a jeho obmedzovanie, ktorým je aj
zdaňovanie, je prípustné len v medziach
ustanovených zákonom, za predpokladu,
že takéto obmedzenie sleduje legitímny
cieľ, je nevyhnutné, primerané a rešpek-
tuje princíp nediskriminácie. Dispropor-
čné zaobchádzanie s porovnateľnými sub-
jektmi – na jednej strane plošné nezda-
ňovanie transakcií niektorých vyňatých
subjektov vrátane transakcií ziskového
charakteru, na strane druhej úplné zda-
ňovanie všetkých transakcií subjektov,
ktorí sú daňovníkmi DzFT – môže pred-
stavovať zásah do vlastníckeho práva bez
ústavne dostatočne ospravedlniteľného
základu.

Tvorcovia právnej úpravy ZDFT argu-
mentujú, že okruh vyňatých subjektov
z definície daňovníka v § 3 ods. 2 bod
4 ZDFT bol prevzatý z právnej úpravy
oprávnených príjemcov podielu zaplate-
nej dane podľa § 50 ods. 4 a 5 ZDP. Pod-
ľa tvorcov právnej úpravy ZDFT je tento
okruh subjektov historicky daný spo-
ločenským konsenzom. Táto argumentácia
však vykazuje nedostatok, keďže okruh
subjektov vymedzených v bode 4 ustano-
venia § 3 ods. 2 ZDFT zahŕňa aj záujmové
združenia právnických osôb, ktoré nie sú
uvedené v zozname oprávnených subjek-
tov na prijímanie podielu zaplatenej dane

v ZDP. V tejto súvislosti vzniká napríklad
otázka relevantnosti odlišného zaobchá-
dzania s profesijnými komorami či štátom
uznanými cirkvami alebo náboženskými
spoločnosťami v porovnaní so záujmový-
mi združeniami právnických osôb.

Ďalej možno namietat, že argumentá-
cia prevzatím subjektov z § 50 ods. 4 ZDP
do zoznamu vyňatých subjektov v § 3
ods. 2 bod 4 ZDFT nerieši nesystémovosť
plošného nezdaňovania transakcií vy-
ňatého subjektu, ktoré neberie ohľad na
to, či sa transakcie týkajú podnikateľskej/
ziskovej činnosti alebo neziskovej činnosti.
Paralela ZDFT s problematikou asignácie
podielu zaplatenej dane upravenej v ZDP
neobstojí, pretože podiel zaplatenej dane
podľa ZDP je možné použiť len na účel
financovania činnosti, ktorá je striktné vy-
medzená ZDP, pričom sú upravené kon-
trolné mechanizmy na overenie dodržania
tohto účelu. Subjekt vyňatý z definície da-
ňovníka DzFT má však prospech z nezda-
ňovania daňou z finančných transakcií vo
vzťahu ku všetkým jeho transakciám, a to
vrátane tých, ktoré majú podnikateľský/
ziskový charakter.

Súčasnú nastavenie ZDFT tak vytvára
nespravodlivé a nerovné podmienky pre
subjekty v porovnateľnej situácii len na
základe ich právnej formy, čo je v rozpore
s ústavnými princípmi rovnosti a nediskri-
minácie.

Záver

Súčasnú nastavenie ZDFT vytvára nerov-
naké zaobchádzanie so subjektmi na-
chádzajúcimi sa v porovnateľnej právnej
a faktickej situácii, čo narúša hospodársku
súťaž a je v rozpore s viacerými ustano-
veniami Ústavy SR.

Ak by DzFT mala zostať súčasťou da-
ňového systému slovenskej ekonomiky
dlhodobo, na odstránenie uvedených
ústavných rizík by bolo možné zvážiť na-
príklad nasledovné úpravy:

- rozšírenie okruhu subjektov vyňatých
z definície daňovníka tak, aby zahŕňal
aj ostatné neziskové subjekty uvedené
v § 12 ods. 3 písm. b) ZDP,
- zavedenie hybridného prístupu ku všet-

25 Výnimku môžu získať subjekty, ktoré majú právnu formu účelového zariadenia cirkvi alebo náboženskej spoločnosti. Za daňovníkov DzFT sú však naďalej považované tie cirkevné právnické osoby, ktoré takúto právnu formu nemajú. Medzi takéto právnické osoby patria napríklad farnosti, cirkevné zbory či náboženské obce. Evidenciu cirkevných právnických osôb vedie Ministerstvo kultúry SR (porov. [online] <https://www.culture.gov.sk/posobnost-ministerstva/cirkvi-a-nabozenske-spolocnosti/evidencia-cirkevnych-pravnickych-osob/>, dostupné k 5. 6. 2025). V čase písania tohto článku je v evidencii vedených viac ako 2 tisíc cirkevných právnických osôb.

kým subjektom, založeného na rozlišovaní transakcií podľa toho, či súvisia s podnikateľskou/ziskovou činnosťou alebo nie (porov. režim verejných vysokých škôl),

- celoplošné zdanenie všetkých transakcií u všetkých subjektov bez ohľadu na právnu formu subjektu, pričom pri takomto nastavení by bolo potenciálne možné znížiť sadzbu dane a podporiť lepší výber daní.

Cieľom týchto úprav je zabezpečiť, aby ZDFT splňal požiadavky ústavnosti, systémovosti a spravodlivého zaobchádzania so všetkými subjektmi.

Výklad pojmu „vykonáva činnosť v tuzemsku“ v kontexte ZDFT



Autor: Peter Varga

Zákon č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií vyvoláva v odbornej verejnosti množstvo otázok. Jedným z najvýraznejších problémov, ktorý zasahuje samotný základ daňovo-právneho vzťahu, je formulácia daňovníka v § 3 ZDFT, a to hlavne vymedzenie pojmu „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“²⁶.

ZDFT tento pojem nedefinuje a jeho výklad je tak ponechaný na prax a v nejakej miere aj na Usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky (ďalej len „**usmernenie MF SR**“), ktoré však nemá bez zmocňujúceho ustanovenia v ZDFT, dostatočný normatívny rozmer²⁷. Rýchlosť prijatia ZDFT, ktorý podliehal len skrátenému legislatívnemu procesu sa významne odráža na jeho kvalite a zdá sa, že napraviť nedokonalosti a chyby pôvodného návrhu zákona²⁸ sa zákonodarcovi nedarí ani za pomoci noviel²⁹.

Základné náležitosti daňovo-právneho vzťahu – problém ZDFT a úloha zákonodarcu

Každý zákon v oblasti daní (vrátane ZDFT) musí v súlade so zásadou zákonnosti obsahovať štyri základné prvky daňovo-právneho vzťahu, a to subjekt, objekt, základ dane a sadzbu³⁰. Ak ktorýkoľvek z týchto prvkov absentuje alebo je nejasný, vznikajú pochybnosti o legitimitě samotného zdanenia.

V prípade ZDFT narážame na problém hneď pri prvom prvku – subjekt dane. Zavedením neurčitého pojmu „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ bez jeho jasného vymedzenia, zákonodarcu vytvoril právnu neistotu a nepredvídateľnosť, ktorá je v rozpore s požiadavkou na právny štát v jeho materiálnom význame tak ako ho relatívne asertívne formuluje vo svojej rozhodovacej činnosti Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „**ÚS SR**“)³¹. Navyše absencia vymedzenia tohto absolútne zásadného prvku daňovo-právneho vzťahu hrá aj v neprospech štátu a jeho verejných príjmov, keďže vytvára priestor pre správne súdy rozhodnúť v prospech daňovníka aj v situáciách, kedy

by domnelý účel ZDFT chcel predpokladať existenciu osobnej pôsobnosti ZDFT v konkrétnom prípade zahraničnej osoby.

ÚS SR totiž opakovane konštatoval, že nedostatočne vymedzený základný prvok daňovo-právneho vzťahu nemožno nahrádzať výkladom. V zmysle čl. 59 ods. 2 Ústavy SR, dane môže verejná moc ukladať a vyberať len zákonom alebo na základe zákona, čo sa deje v rámci legislatívneho procesu na základe zákonu stanoveného postupu. Vo svojej podstate ide o ústavnú poistku, účelom ktorej je znemožniť výkonnej moci ukladať fyzickým a právnickým osobám daňové povinnosti na základe vlastného uváženia s tým, že ukladanie takýchto povinností je výsadou zákonodarnej moci a môže k nemu preto dôjsť len zákonom alebo na základe zákona.³² Iba pri dodržaní zákonných podmienok možno určenie predmetu a rozsahu zdanenia považovať za legitímne. Je preto neprípustné, aby určenie toho, čo má byť zdanené a odňaté z majetkovej sféry daňovníka, bolo určené akýmkoľvek iným spôsobom mimo moci zákonodarnej (napríklad mocou výkonnou – prostredníctvom usmernenia MF SR k ZDFT³³).

26 § 3 ods. 1 ZDFT „Daňovníkom je fyzická osoba – podnikateľ, právnická osoba alebo organizačná zložka zahraničnej osoby, ktorá je používateľom platobných služieb poskytovateľa platobných služieb vykonávajúceho finančné transakcie (ďalej len „poskytovateľ“) a ktorá má sídlo alebo miesto podnikania v tuzemsku, má platobný účet u poskytovateľa platobných služieb so sídlom v tuzemsku alebo vykonáva činnosť v tuzemsku.“

27 Usmernenie MF SR predstavuje jeho normatívny akt, ktorý je záväzný len vo vzťahu k orgánom vykonávajúcim správu daní, nie však vo vzťahu k daňovým subjektom, či orgánom súdnej moci. Usmernenie MF SR nie je všeobecne záväzným právnym predpisom a nemôže meniť alebo rozširovať pôsobnosť samotného zákona, ktorého výkon má ulahčovať. Napríklad Nález ÚS SR PL. ÚS 12/01: „Zo základných ústavných princípov i konkrétnych ustanovení ústavy obsahujúcich odkazy na zákonnú úpravu možno vyvodit, že všetky základné spoločenské vzťahy, ktoré nie sú upravené priamo v ústave, musia byť upravené zákonom. Vyplýva to najmä z demokratického charakteru tvorby práva a poňatia princípu delby moci medzi zákonodarnou a výkonnou mocou v Slovenskej republike. Súčasne sa tým chráni jednotlivec pred ľubovoľnou verejnou mocou. Zo zákona musí byť jasný obsah, účel a rozsah pôsobenia orgánov výkonnej moci. Rozsah minimálneho zákonného základu nemožno stanoviť vo všeobecnej rovine, tento totiž bude vždy vykazovať odlišnosti podľa predmetu právnej úpravy. Do akej miery zákonodarcu túto oblasť minimálneho zákonného základu využije, závisí hlavne na tom, ako posúdi jej potrebnosť, pričom táto hranica je premenná. Je nutné pritom pamätať na účel a zmysel vydávania aktov exekutívy. Do ich sféry patria predovšetkým veci, ktoré zákonodarcu vzhľadom na nepodstatnosť z hľadiska zákonnej formy, a preto ich priamo neupravil, ale ktorých právna úprava, hoci druhotnou normou delegovaného orgánu, je však napriek tomu nutná alebo aspoň vhodná, či účelná. V neposlednom rade ide taktiež o veci nepredvídateľné v chvíli prijatia zákona, teda o veci, ktoré môžu podliehať zmenám, ale rovnako podrobnosti hlavne technického či vysoko expertného charakteru a pod.“

28 Znenie ZDFT vyhlásené v Zbierke Zákonov dňa 25. 10. 2024.

29 Zákon č. 354/2024 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony a zákon č. 26/2025 Z. z. o zmene a doplnení niektorých zákonov v súvislosti so zmenami vyvolanými Stavebným zákonom

30 Pauličková A. a Grúň L., Finančné právo na Slovensku, Eurounion, 2007, 246 s. ISBN 8088984948, s. 62.

31 „Materiálny právny štát sa zásadne odlišuje od formálneho právneho štátu, ktorý favorizuje princíp legality v úzkom význame, „bez hodnotového pozitívneho práva“ Podstatou materiálneho štátu je vnášať do systému pozitívneho práva a formálnej legality aj základné princípy a hodnoty, na ktorých je založená demokratická spoločnosť.“ ÚS SR v náleze PL. ÚS 17/08.

32 Nález ÚS SR, č. k. II. ÚS 362/2019.

33 Usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/008722/2025-77 k postupu pri posudzovaní vykonávania činnosti daňovníka v tuzemsku, spôsobu zdanenia preúčtovaných nákladov a automatizovanej kompenzácií zostatkov podľa zákona č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

V takomto prípade dochádza k porušeniu ústavného princípu delby moci³⁴.

Primárnym zdrojom normatívnej informácie teda musí byť ZDFT. K jeho výkladu v kontexte pojmu „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ je v teórii možné pristúpiť rôznymi výkladovými metódami. Vydanie Usmerenia MF SR bezprostredne po tlaku odbornej verejnosti a niekoľko mesiacov predtým ako adresáti ZDFT majú realizovať prvé platby dane a jeho samotný obsah indikuje, že interpretovať tento pojem nie je jednoduché a nie je ani možné štandardnými a častými výkladovými metódami ako je napríklad gramatický alebo teleologický výklad. O to viac, ak výkladovú konzistentnosť tohto pojmu neposkytuje ani samotné MF SR³⁵.

Navzdory tomu je, podľa nášho názoru, možné pristúpiť k výkladu tohto pojmu cez kombináciu logicko-systematického výkladu s prvkami teleologického výkladu v spojení s historickým vývojom tvorby ZDFT a lojality k právu Európskej únie (ďalej len „**EÚ**“). Naznačená a nižšie detailnejšie popísaná výkladová metodika zníži pravdepodobnosť vzniku absurdných záverov pri interpretáciách pojmu „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ in concreto³⁶.

Výklad pojmu „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ v kontexte snahy o splnenie požiadaviek materiálneho právneho štátu

Podľa dôvodovej správy k novele ZDFT³⁷, ktorou bol pojem „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ do § 3 ZDFT zavedený, išlo len o legislatívno-technické spresnenie³⁸. V pôvodnom znení ZDFT (t. j. do prijatia Novely) definícia daňovníka v § 3 neobsahovala pojem „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“.

Ak by zákonodarcu mal zámer Novelou rozšíriť osobnú pôsobnosť ZDFT o novú kategóriu daňovníkov pridaním prívlastku „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“, bolo by to v rozpore so zásadou účelnosti a publicity a princípov právnej istoty, ak by tak urobil bez jasného vysvetlenia a zdôvodnenia. Zá-

roveň by to bolo v rozpore so zákonom č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov („**ZoTPP**“) (ako je uvedené nižšie v texte).

Teória racionálneho zákonodarcu a jej význam pri výklade ZDFT

To, že pojem „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ nemá ambíciu vytvárať novú kategóriu daňovníkov je do určitej miery možné overiť a obsah tohto pojmu ďalej priblížiť cez teóriu racionálneho zákonodarcu.

Ide o právno-filozofickú koncepciu, ktorá predpokladá, že zákonodarcu koná logicky, systematicky a cieľavedome, aby dosiahol spravodlivé a koherentné právne normy. Táto teória slúži ako výkladový nástroj ktorý umožňuje predpokladať, že zákonodarcu mal rozumný zámer a nevydal normy, ktoré by boli nezmyselné, nelogické alebo v rozpore s inými právnymi normami³⁹. Práve výklad cez teóriu racionálneho zákonodarcu je nápomocný tam, kde jazykový výklad alebo iné metódy výkladu nie sú dostačujúce na odstránenie nejasnosti právnej normy. V prípade výkladu pojmu „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ nám táto teória pomáha nasledovne:

- A. Pojem zahraničná osoba, ktorá **vykonáva činnosť v tuzemsku** nemôže zahŕňať širší okruh situácií ako zahraničná osoba, ktorá má v SR zriadenú organizačnú zložku. Ak by táto hypotéza neplatila, zmienka o organizačnej zložke zahraničnej osoby by bola v definícii daňovníka v § 3 ZDFT absolútne redundantná, keďže každá zahraničná osoba s organizačnou zložkou v SR by napĺňala znaky **vykonávania činnosti v tuzemsku**.
- B. Zároveň dôvodová správa k Pôvodnému Zákonu pri organizačnej zložke dopĺňa prívlastok „**vykonávajúca podnikanie**“. Pojem činnosť je pojmom obsahovo širším ako pojem podnikanie. A teda každé podnikanie je činnosťou, ale nie

každá činnosť je podnikaním. Bolo by tak zbytočné ponechávať v definícii daňovníka v § 3 ZDFT organizačnú zložku zahraničnej osoby, ak je tá pokrytá pôsobnosťou znaku **výkonu činnosti v tuzemsku**.

Na základe vyššie uvedeného je možné dospieť k záveru, že pojem „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ nemôže zahŕňať väčšiu množinu prípadov ako je množina prípadov v ktorých zahraničná osoba má v SR zriadenú organizačnú zložku.

Dôvodová správa k Pôvodnému zákonu a racionálny výklad

Keďže Novela nemala za cieľ zavedením pojmu „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ vytvoriť novú kategóriu daňovníkov, je možné (a v zásade ide o jedinú alternatívu) pri interpretácii tohto pojmu vychádzať z dôvodovej správy⁴⁰ k Pôvodnému zákonu. Tá pre pripísanie obsahovej črty zahraničnej osobe v súvislosti s § 3 Pôvodného zákona dopĺňa vyššie spomenutý prívlastok „**vykonávajúca podnikanie**“.

To naznačuje, že subjektmi dane podľa ZDFT by mali byť iba tie zahraničné osoby, ktoré v tuzemsku (kvalifikovane) podnikajú. Zákonodarcu v Pôvodnom zákone preto relatívne správne v normatívnom texte potrebu zachytenia tejto skupiny osôb adresoval cez zmienku o organizačnej zložke zahraničnej osoby. Zároveň tým mohol chcieť povedať, že miera penetrácie zahraničnej osoby z hľadiska podnikania v SR musí byť tak silná, že si vyžaduje zriadenie organizačnej zložky. To znamená, že podnikanie v SR prostredníctvom poskytovania služieb zo zahraničia (napríklad využitím práva na voľné poskytovanie služieb v zmysle Zmluvy o fungovaní EÚ) nie je dostatočným kvalifikačným znakom na subsumovanie takejto zahraničnej osoby do pozície daňovníka v zmysle ZDFT. A ďalej v súlade s týmto uvažovaním, zavedenie pojmu „(alebo) **vykonáva činnosť v tuzemsku**“ v Novele má za účel slúžiť ako tzv. proti únikové opatrenie pre všetky zahraničné osoby, ktoré v SR podnikajú a mie-

34 Najvyšší správny súd ČR, 5Afs/45/2011.

35 Porovnaj napríklad slide 51 prezentácie pána Toška Berana a pani Ildiko Virágovej Milkovičovej zo dňa 15. 01. 2025 alebo zo dňa 03. 02. 2025 s Usmernením MF SR v otázke vzťahu stálej prevádzkarne s naplnením znaku „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ v zmysle ZDFT.

36 Na závery v konkrétnych prípadoch je však predurčený výklad, ktorý predkladá MF SR v Usmernení MF SR.

37 Novela č. 354/2024 Z. z.

38 V odôvodnení Novely k tejto úprave definície daňovníka sa uvádza nasledovne: „K bodom 1 až 4 ide o legislatívno-technické spresnenia a zmeny vo vzťahu k spresneniu existujúcej poznámky pod čiarou k odkazu 1 a vo vzťahu k spresneniu pojmu platobný účet, ktorý je definovaný v § 2 ods. 9 zákona č. 492/2009 Z. z.“

39 HODÁŠ, M.: Odstraňovanie kontradiktórnosti noriem v aplikačnej praxi a doktrína racionálneho zákonodarcu, Právny obzor, 94, 2011, č. 4, s. 372 – 375.

40 Dôvodová správa k Pôvodnému zákonu, s. 24.

ra ich prítomnosti v SR je natoľko silná, že by v SR mali mať zriadenú organizačnú zložku alebo právnickú osobu.

V súlade s vyššie uvedeným je preto možné prijať predbežný záver, že pojem „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ je potrebné vykladať tak, že sa má vzťahovať na tie zahraničné osoby, ktoré na území SR vykonávajú podnikateľskú činnosť spôsobom, ktorý si vyžaduje formalizáciu tohto podnikania cez organizačnú zložku alebo právnickú osobu, ale k takejto formalizácii (ešte) nepristúpili (ďalej len „**Racionálny výklad**“). Takýto Racionálny výklad má svoj racionálny základ a bezpochyby predvídateľnejšie právne konotácie.

Správnosť Racionálneho výkladu

Kedže predmetom dane podľa ZDFT u zahraničných osôb je každá finančná transakcia, a teda aj tá, ktorá nesúvisí so SR⁴¹,⁴², rozširujúci výklad, ktorý predkladá Usmernenie MF SR by bol v značnom rozpore s princípom teritoriality, ktorý je základným kameňom verejného práva⁴³. To potvrdzuje správnosť uvažovania smerom k Racionálnemu výkladu.

Zároveň legitimitu Racionálneho výkladu je možné overiť:

- prostredníctvom **ZoTPP**;
 - (I) pojem „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ je pojmom neurčitým. Je to pojem, ktorý nie je v právnom poriadku normatívne ukotvený a zároveň ani neexistuje všeobecná zhoda o obsahu tohto pojmu⁴⁴. V zmysle § 3 ods. 5 ZoTPP je používanie neurčitých pojmov možné len v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie účelu právneho predpisu;
 - (II) keďže Novela iné zdôvodnenie pre zavedenie tohto pojmu nepriniesla a zároveň účel Pôvodného zákona sa Novelou nezmenil, zmyslom jeho zahrnutia do definície Novelou tak musela byť ochrana účelu zákona tak

ako bol konštruovaný v Pôvodnom Zákone a jeho dôvodovej správe (t. j. nami predpokladaný účel pojmu „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ ako anti-únikové opatrenie);

- (III) z dôvodovej správy⁴⁵ k Pôvodnému Zákone sa javí, že účelom Pôvodného Zákona v tomto rozsahu bolo zamerať sa na také podnikateľské subjekty, ktoré v SR (kvalifikovane) podnikajú. Ambíciou zavedenia pojmu „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ tak nemohlo byť rozšírenie pôsobnosti ZDFT aj na subjekty, ktoré v SR nepodnikajú.

- cez základný teoreticko-právny imperatív pre tvorbu noriem, ktorý vyžaduje, aby normy boli spôsobilé dodržiavania. Ak by zákonodarca chcel rozšíriť pôsobnosť ZDFT tak ako to stanovuje v Usmernení MF SR aj na subjekty, ktoré v SR nepodnikajú alebo podnikajú iba na základe cezhraničného poskytovania služieb, musel by sa ďalej vedieť vysporiadať napríklad s nasledujúcimi praktickými otázkami, ktoré naznačujú objektívnu nemožnosť pre takýchto daňovníkov regulovať svoje správanie tak, aby ZDFT s určitou neporušovali:

- (I) Podlieha ZDFT aj taká debetná transakcia, ktorou zahraničná osoba platí za jej dodané služby, ktoré sa týkajú okrem SR aj iných krajín (napríklad globálne cloudové služby za aplikáciu)?
- (II) Ak áno, tak ako vypočítava daň nielen metodicky, ale aj s ohľadom na technické možnosti tak, aby ZDFT dokázal prejsť testom ústavnosti⁴⁶ z hľadiska proporcionality a primeranosti vo vzťahu napríklad k administratívnej záťaži a sledovanému verejnému záujmu?
- prostredníctvom znenia niektorých výnimiek z predmetu dane:
 - (I) § 4 ods. 2 písm. a) ZDFT nepovažuje za predmet dane finančnú transakciu, ktorá súvisí s platením odvodov do Sociálnej poisťovne⁴⁷.

Nezahrňa to však finančnú transakciu, ktorou dochádza k úhrade odvodov poisťného na sociálne zabezpečenie v inom členskom štáte EÚ. Ak by mal platiť výklad, ktorý predkladá Usmernenie MF SR, dochádzalo by k významne väčšiemu počtu finančných transakcií na sociálne zabezpečenie v inom členskom štáte EÚ podliehajúcich dani zo strany zahraničných osôb ako v prípade, ak by mal platiť Racionálny výklad.

Je tomu tak preto, lebo so znížením kvalitatívnych predpokladov na naplnenie znakov pojmu „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ (t. j. výklad, ktorý predkladá Usmernenie MF SR) stúpa počet zamestnancov a samostatne zárobkovo činných osôb, ktorí v zmysle Nariadenia (ES) Európskeho parlamentu a Rady 883/2004 z 29. apríla 2004 o koordinácii systémov sociálneho zabezpečenia v znení neskorších predpisov („**Nariadenie**“), nespádajú do slovenského systému sociálneho zabezpečenia, ale spadajú do systému sociálneho zabezpečenia iného členského štátu EÚ alebo tretieho štátu.

Použitím výkladu, ktorý predkladá Usmernenie MF SR, by tak dochádzalo k významne väčšiemu množstvu diskriminačných situácií (potenciálne v rozpore s právom EÚ) ako v prípade Racionálneho výkladu. Racionálny výklad (na rozdiel od výkladu, ktorý predkladá Usmernenie MF SR) má dokonca potenciál, aby v spojení s eurokonformným výkladom viedol k interpretácii, ktorá by nemusela byť vôbec diskriminačná⁴⁸.

- (II) § 4 ods. 2, písm. e) ZDFT vylučuje z predmetu dane určité finančné transakcie, ktoré sa týkajú slovenského obchodníka s cennými papiermi (ďalej len „**OCP**“) alebo pobočky zahraničného obchodníka s cennými

41 Kedže § 4 ods. 1, písm. a) v spojení s § 5 ods. 1 ZDFT neobsahuje zúženie vecnej pôsobnosti ZDFT.

42 Napríklad poskytovatelia informačných služieb v oblasti donášky jedla, ktorí v SR podnikajú na základe práva na voľné poskytovanie služieb by museli podrobovať pôsobnosti ZDFT aj finančné transakcie, ktoré sa týkajú ich podnikania v Austrálii.

43 GERLOCH A.: Teorie práva, 8. aktualizované vydání, Praha, Aleš Čeněk, 2021, 352 s., ISBN 9788073808389, s. 69

44 To, okrem iného, potvrdzuje rozsiahla diskusia k tejto téme ako aj samotné Usmernenie MF SR.

45 Dôvodová správa k Pôvodnému zákonu, s. 24.

46 Nález ÚS SR PL. ÚS 14/2014-72, bod 77

47 Predpokladáme, že zákonodarca mal na mysli odvod poisťného do Sociálnej poisťovne.

48 Pojem „vykonáva činnosť v tuzemsku“ by sa vykladal v súlade s Racionálnym výkladom, pričom v prípade finančných transakcií v súvislosti so zamestnancami by dani podliehali iba tie, pri ktorých zamestnanci spadajú do režimu sociálneho zabezpečenia v SR v zmysle Nariadenia.

papiermi (ďalej len „**PZOC**“).

Zákonodarcu pri vymedzení tejto výnimky nielenže odkazuje na zákon č. 566/2001 Z. z. o cenných papieroch a investičných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o cenných papieroch) v znení neskorších predpisov (ďalej len „**ZCP**“), ale selektívne používa pojmy zo ZCP. Je preto možné rozumne predpokladať, že zákonodarcu pri tvorbe ZDFT detailnejšie analyzoval ZCP.

A teda zákonodarcu musel konať *ex causa rationabili* (vychádzajúc aj z teórie racionálneho zákonodarcu), keď do výnimky nezahrnul zahraničných obchodníkov s cennými papiermi (ďalej len „**ZOC**“), ktorí v SR podnikajú na základe voľného poskytovania služieb v zmysle § 65 ZCP⁴⁹. Ak by sme ale pripustili výklad, ktorý predkladá Usmernenie MF SR, kritická časť ZOC, ktorí v SR poskytujú služby na základe voľného poskytovania služieb v zmysle § 65 ZCP by napĺňala znaky pojmu „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“.

A tak ich nezahrnutím do výnimky by ich zákonodarcu diskriminoval oproti OCP a PZOC, čo by mohlo byť v rozpore s právom EÚ. A teda výklad, ktorý predkladá Usmernenie MF SR nie je pravdepodobný. Oveľa pravdepodobnejší je Racionálny výklad, ktorý predpokladá, že zákonodarcu nezahrnutím ZOC, ktorí v SR poskytujú služby na základe voľného poskytovania služieb v zmysle § 65 ZCP chcel potvrdiť, že takíto ZOC nenapĺňajú kvalitatívne znaky pojmu „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“. A to je v súlade so závermi, ktoré sme k tejto téme formulovali vyššie.

- (III) § 4 ods. 2, písm. g) ZDFT vylučuje z predmetu dane finančné transakcie banky, zahraničnej banky a pobočky zahraničnej banky v rozsahu oprávnenia vykonávať zmenárenskú

činnosť s odkazom na príslušný slovenský právny predpis. Obdobne ako v dvoch prípadoch vyššie, nezahrnutie (do tejto výnimky) zahraničných bánk vykonávajúcich zmenárenskú činnosť v zmysle zahraničných právnych predpisov a zároveň vykonávajúcich činnosť v SR spôsobom napĺňajúcim znaky pojmu „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ podľa výkladu, ktorý predkladá Usmernenie MF SR by bolo opäť diskriminačné.

Interpretácia pojmu „vykonáva činnosť v tuzemsku“ in concreto

Výklad, ktorý predkladá Usmernenie MF SR by v konkrétnych situáciách s veľkou pravdepodobnosťou narazil na ústavnoprávne limitácie.

Jednou z nich je preferencia výkladu, v kontexte materiálneho chápania právneho štátu, ktorý zabezpečí plnohodnotnú, respektíve plnohodnotnejšiu realizáciu Ústavou SR garantovaných práv fyzických a právnických osôb.⁵⁰ Tento princíp vyplýva priamo

z Ústavy SR a ide o štrukturálny princíp liberálne demokratického štátu, ktorý vyjadruje prednosť slobody fyzických a právnických osôb pred štátom⁵¹.

Je totiž vecou a zodpovednosťou štátu (zákonodarcu), aby v prípade, ak chce určiť daň zaviesť a vyberať, určil podmienky stanovenia a výberu tejto dane jednoznačne a určito (t. j. pojem „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“). Ak sa mu to nepodarí, musí počítať s tým, že pri výklade príslušného ustanovenia správny súd uprednostní tú alternatívu, ktorá nezasahuje, resp. čo najmenej zasahuje do vlastníckeho práva daňovníka^{52, 53}.

Je nepravdepodobné, že by zákonodarcu chcel postupovať pri výklade pojmu „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ spôsobom, akým sa uberá Ministerstvo financií SR v Usmernení MF SR. V spore o preferovaný výklad by totiž oproti Racionálnemu výkladu mohlo poľahky „ťahat’ za kratší koniec“. Usmernenie MF SR totiž nielenže ide nad rámec ZDFT, ale v porovnaní s Racionálnym výkladom v otázke osobnej pôsobnosti a teritoriality pôsobí signifikantne absurdnejšie, diskriminačnejšie, nelogicky a v rozpore s pravidlami o tvorbe právnych predpisov.

Záver

Zastávame názor, že výklad, ktorý predkladá Usmernenie MF SR ide nad rámec ZDFT. Takýto výklad vedie k absurdnejším záverom v otázke teritoriálnej pôsobnosti ZDFT ako Racionálny výklad, je diskriminačnejší ako Racionálny výklad, nelogický a v rozpore s dôvodovou správou ZDFT a ZoTPP.

Oproti tomu Racionálny výklad, ktorý interpretuje pojem „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ tak, že má zachytávať tie zahraničné osoby, ktoré na území SR vykonávajú podnikateľskú činnosť spôsobom, ktorý si vyžaduje formalizáciu tohto podnikania cez organizačnú zložku alebo právnickú osobu, ale k takejto formalizácii (ešte) nepristúpili je logickejší, v súlade s dôvodovou správou ZDFT a ZoTPP.



Racionálny výklad, ktorý interpretuje pojem „**vykonáva činnosť v tuzemsku**“ tak, že má zachytávať tie zahraničné osoby, ktoré na území SR vykonávajú podnikateľskú činnosť spôsobom, ktorý si vyžaduje formalizáciu tohto podnikania cez organizačnú zložku alebo právnickú osobu, ale k takejto formalizácii (ešte) nepristúpili je logickejší, v súlade s dôvodovou správou ZDFT a ZoTPP.

49 V zmysle Zmluvy o fungovaní EÚ v spojení so Smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2014/65/EÚ o trhoch s finančnými nástrojmi a dokumentu ESMA (Európsky orgán pre cenné papiere a trhy): MiFID II Supervisory briefing: Supervision of cross-border activities of investment firms zo 14. 12. 2022 je základným rozdielom medzi ZOC a PZOC skutočnosť geografického ukotvenia miesta poskytovania príslušných služieb. Kým PZOC podniká z územia krajiny, v ktorej má pobočku zriadenú, ZOC poskytuje služby na území hostiteľskej krajiny (t. j. SR) zo svojej domovskej krajiny.

50 Nález ÚS SR II ÚS 148/06-33, Nález ÚS SR I. ÚS 241/07

51 Najvyšší správny súd ČR, 1 As 21/2010, 4 Afs 68/2015, 2 Afs 4/2014, 7 Afs 54/2006, 2A fs 16/2011, 5 Afs 86/2009, 7 Afs 69/2007, 3 Afs 106/2017.

52 A to dokonca aj v prípade, že taký výklad bude v rozpore so základnými (štrukturálnymi či inými) princípmi príslušnej dane.

53 Najvyšší správny súd ČR, 7 Afs 54/2006. 7 Afs 301/2016.

Metodické aspekty „preúčtovaných nákladov“ vo vnútro-skupinových finančných štruktúrach a ich dopad na tuzemské (právnické) osoby

Autori: Vladimíra Mačuhová, Ľubomíra Murgašová, Richard Panek

Predmetom DzFT je finančná transakcia, pri ktorej dochádza k odpísaniu sumy finančných prostriedkov z platobného účtu daňovníka, použitie platobnej karty vydanej k transakčnému účtu, na účely vykonania finančnej transakcie a „**preúčtovaný náklad súvisiaci s vykonaním finančnej transakcie, ktorá sa vzťahuje na činnosť daňovníka vykonávanú v tuzemsku**“⁵⁴ v rozsahu a za podmienok, ako ich špecifikuje ZDFT. Súčasné znenie ZDFT neposkytuje legálnu definíciu pojmu „**preúčtovaný náklad**“, čo v aplikačnej praxi vedie k značným interpretačným nejasnostiam. Ak by sme vychádzali z gramatického znenia pojmu „**preúčtovaný náklad**“, evokovalo by to, že musí ísť o vzniknutý náklad u účtovnej jednotky, ktorá následne preúčtuje, resp. „prefakturuje“ tento náklad daňovníkovi. Uvedený záver by podporil aj autentický výklad, keďže v osobitnej časti dôvodovej správy⁵⁵ sa uvádza, že: „Platiteľom dane je aj daňovník, ktorému sú preúčtované náklady od inej osoby, ktorá za neho vykonávala platby súvisiace s jeho činnosťou vykonávanou na území Slovenska... Základom dane je aj suma finančných prostriedkov, ktoré od daňovníka vyžaduje osoba, ktorá za neho transakcie súvisiace s činnosťou daňovníka na Slovensku vykonala, napr. platy jeho zamestnancov, odplaty za spotrebované energie, platby dodávateľom.“

Pojem „**preúčtované náklady**“ je teda možné chápať ako náklady súvisiace s činnosťou daňovníka, ktoré boli v minulosti uhradené inou osobou, a táto iná osoba následne žiada ich úhradu od daňovníka. ZDFT považuje za úhradu aj započítanie pohľadávok a záväzkov, avšak výlučne len v prípade preúčtovaných nákladov⁵⁶. Predmetom dane z finančných transakcií je teda hodnota preúčtovaných nákladov. DzFT sa v danom prípade uplatní taktiež na finančnú transakciu, ktorou daňovník

uhrádza rozdiel zo zápočtu pohľadávok a záväzkov.

Samotný pojem „**preúčtovaný náklad**“ alebo „**náklad**“ ZDFT nedefinuje, avšak pojem „**náklad**“ je bežne používaný v účtovníctve. Zákon o účtovníctve⁵⁷ definuje náklad ako zníženie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť. Ekonomickým úžitkom sa pritom rozumie možnosť priamo alebo nepriamo prispieť k toku peňažných prostriedkov a ekvivalentov peňažných prostriedkov.

Usmernenie MF SR definuje „**preúčtovaný náklad**“ ako nasledovnú situáciu: „Ak daňovník uzavrie zmluvu alebo iný obdobný právny vzťah s treťou osobou, pričom obsahom tohto vzťahu je aj poukazovanie prostriedkov resp. platieb za daňovníka treťou osobou iným subjektom, z pohľadu daňovníka ide v rozsahu týchto poukazovaných prostriedkov resp. platieb, o preúčtované náklady. Pojem preúčtovanie nákladov sa vzťahuje aj na alokáciu nákladov.“

Vzhľadom na nejednoznačnosť a rôznorodé výklady pojmu „**preúčtované náklady**“ v aplikačnej praxi je nevyhnutné dôkladné posudzovanie každého konkrétneho prípadu, pričom kľúčovým faktorom je preukázanie, že náklady boli pôvodne uhradené inou osobou za daňovníka a následne mu boli preúčtované.



Predmetom DzFT je finančná transakcia, pri ktorej dochádza k odpísaniu sumy finančných prostriedkov z platobného účtu daňovníka, použitie platobnej karty vydanej k transakčnému účtu, na účely vykonania finančnej transakcie a „**preúčtovaný náklad súvisiaci s vykonaním finančnej transakcie, ktorá sa vzťahuje na činnosť daňovníka vykonávanú v tuzemsku.**“

54 § 4 ods. 1 písm. c) ZDFT

55 Dostupná dňa 27. 4. 2025 na: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=552943>

56 § 9 ods. 3 ZDFT

57 Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov („Zákon o účtovníctve“)

Preúčtované náklady v aplikácii u tuzemských (právnických) osôb



Autor: Vladimíra Mačuhová

V praxi sa preúčtované náklady potenciálne týkajú dvoch situácií:

A) interakcie v rámci jednej osoby so sídlom (prípadne miestom podnikania) v zahraničí („**zahraničná osoba**“), t. j. medzi jej „**prítomnosťou v SR**“⁵⁸ a jej zostávajúcou časťou, ktorá DzFT nepodlieha a preto nie je daňovníkom, a

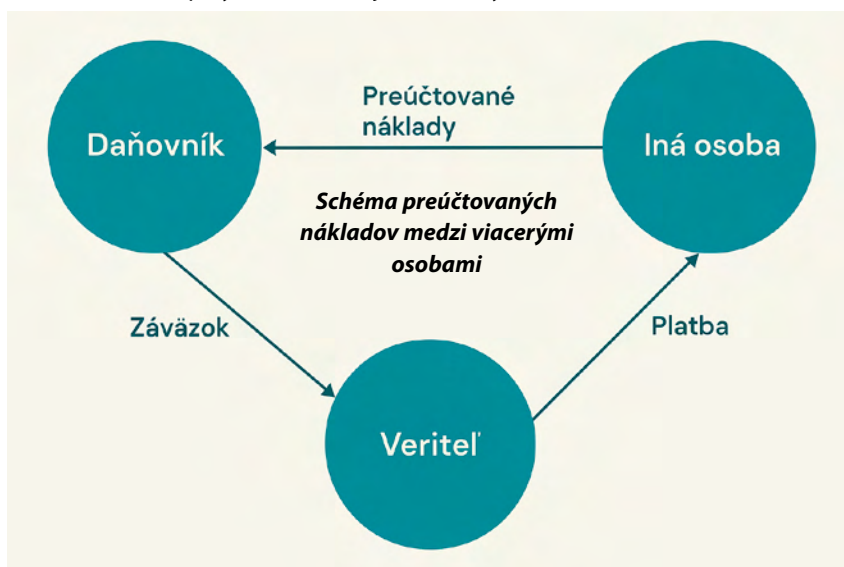
B) vzťahu medzi dvoma osobami, pričom osoba, ktorej sú preúčtované náklady (potenciálny daňovník) má sídlo alebo miesto podnikania v SR („**tuzemská osoba**“)⁵⁹.

Tieto dve situácie sú právne aj ekonomicky odlišné:

- V prípade ad a) ide o presun nákladov v rámci jednej osoby. Typickým príkladom je priradenie nákladov zriaďovateľa – zahraničnej spoločnosti na organizačnú zložku a/alebo stálu prevádzkareň v SR. Zriaďovateľ vstupuje do obchodného vzťahu s dodávateľom (veriteľom), uhradí náklad a zaúčtuje ho ako svoj vlastný. Následne ho preúčtuje/priradí na svoju prítomnosť v SR. Ekonomicky je tento postup logický len vtedy, ak ide o identickú osobu (rovnaký právny subjekt), ktorá interne priradzuje náklady k časti s ktorou tieto náklady súvisia („**priradenie nákladov**“).
- Naproti tomu v prípade ad b) dochádza k preúčtovaniu medzi dvoma odlišnými osobami. Tento vzťah zahŕňa aj finančné vysporiadanie. Osoba, ktorá pôvodne uhradila náklad veriteľovi požaduje od daňovníka jeho refundáciu. U subjektu, ktorý uhradil namiesto daňovníka, však táto platba nemusí predstavovať jeho vlastný náklad v účtovnom slova zmysle, pretože

od začiatku je zjavné, že patrí inej osobe. Taktiež nevytvára obchodný vzťah s dodávateľom (veriteľom). Spoločnosti v rámci skupiny sa nachádzajú

osoby vedeného u poskytovateľa platobných služieb so sídlom mimo územia Slovenskej republiky („**zahraničné platby**“), kde daň nie je vybraná.



taktiež v situácii b), keďže právne sú samostatnými subjektmi a musia pre účely účtovníctva aj dane z príjmov priradovať náklady do tej spoločnosti, ku ktorej tieto náklady ekonomicky patria. Osoba, ktorá uhradila záväzok, môže byť zahraničnou alebo tuzemskou osobou. Pre účely ďalšieho textu je relevantné, či úhrada veriteľovi bola realizovaná

- z platobného účtu podľa § 2 ods. 1 písm. b) až d) zákona č. 492/2009 Z. z. o **platobných službách** a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „**ZoPS**“), pričom platiteľom dane je poskytovateľ platobných služieb alebo zo zahraničného účtu tuzemskej osoby a platiteľom dane je daňovník („**tuzemské platby**“) alebo
- z platobného účtu zahraničnej

PREÚČTOVANIE NÁKLADOV V KONTEXTE TUZEMSKÝCH DAŇOVNÍKOV

Úmysel zákonodarcu pri úprave zdaňovania preúčtovaných nákladov

ZDFT bol doposiaľ dvakrát novelizovaný. Zatiaľ čo dôvodová správa k Pôvodnému zákonu neposkytuje takmer žiadne informácie ohľadom zámerov týkajúcich sa preúčtovaných nákladov, ktoré by mohli byť pre výklad zákona zásadné, prvá Novela zákona, už obsahovala relevantné vysvetlenia.

Predmetná Novela doplnila a spresnila ustanovenia § 5 (základ dane) a § 6 (sadzba dane), ktoré sa týkajú režimu zdaňovania

⁵⁸ V zmysle definície daňovníka v § 3 ods. 1 ZDFT je zahraničná osoba daňovníkom, ak má: (i) organizačnú zložku so sídlom v tuzemsku, (ii) platobný účet u poskytovateľa platobných služieb so sídlom v tuzemsku alebo (iii) vykonáva činnosť v tuzemsku. ZDFT vytvára fikciu, že organizačná zložka zahraničnej osoby je samostatným daňovníkom.

⁵⁹ Situácia, keď má tuzemská právnická osoba organizačnú zložku, nie je z hľadiska cieľa sledovaného týmto článkom dôležitá, preto ju v tomto členení neuvádzame. Čiastočne sa jej však dotýkame ďalej v texte.

preúčtovaných nákladov. V Spoločnej správe výborov NR SR k tejto časti Novely sa uvádza:

„K bodom 23 až 26 navrhuje sa doplniť mechanizmus výpočtu dane tak, aby sa zjednotili pravidlá pre výpočet dane z domácich a zahraničných platieb.“

Ak daňový subjekt vie preukázateľne identifikovať preúčtované náklady podľa jednotlivých transakcií, vzťahuje sa na tieto transakcie zdanenie so sadzbou 0,4 % s použitím stropu 40 € na transakciu. V prípade, ak preúčtované náklady nevie takto preukázateľne identifikovať, zdaní sa celá suma nákladov bez uplatnenia maximálnej výšky dane. Tento spôsob zdanenia sa uplatní ako protiúnikové opatrenie.“

Novelou sa upravila sadzba dane v § 6 ZDFT. Zatiaľ čo pri štandardných platobných transakciách bola uplatňovaná sadzba dane vo výške 0,4 % s maximálnym stropom 40 eur na transakciu, pôvodná koncepcia zdaňovania preúčtovaných nákladov počítala s rovnakou sadzbou dane avšak bez uplatnenia tohto stropu. Novelou sa preto stanovili podmienky, za ktorých sa môže strop 40 eur uplatniť aj pre preúčtované náklady, a to konkrétne v intenciách § 5 ods. 2 písm. b) ZDFT.

Skutočnosť, že v odôvodnení sa výslovne spomína potreba zjednotenia pravidiel domácich a zahraničných platieb naznačuje, že cieľom legislatívnej zmeny bolo odstrániť nerovnaké zaobchádzanie. Pôvodná úprava ZDFT stanovovala v § 6 iné sadzby dane pri finančných transakciách, pri ktorých dochádza k odpísaniu sumy finančných prostriedkov z platobného účtu daňovníka ako pri preúčtovaných nákladoch. Rozdiel bol v maximálnom limite sumy dane 40 eur zavedenom ZDFT najprv len pre finančné transakcie, pri ktorých dochádza k odpísaniu sumy finančných prostriedkov z platobného účtu daňovníka. Tento limit bol dodatočne Novelou ustanovený aj pre preúčtované náklady. Z uvedeného je jasné, že novelizácia smerovala k riešeniu situácie špecifickej pre zahraničné platby, prípadne u zahraničnej osoby pre priradenie nákladov ku jej prítomnosti v SR, pri ktorých sa strop 40 eur v Pôvodnom zákone nenachádzal.

Zo znenia Spoločnej správy výborov NR SR možno zároveň vyvodiť, že zákono-

Zákonodarca spája problematiku preúčtovaných nákladov so zahraničnými platbami.

darca spája problematiku preúčtovaných nákladov so zahraničnými platbami. Toto vyplýva predovšetkým z dôrazu, ktorý správa kladie na potrebu zosúladenia pravidiel pre domáce a zahraničné platby – teda na odstránenie rozdielov, ktoré by mohli viesť k diskriminácii.

Ak by zákonodarca mal v úmysle aplikovať zdaňovanie preúčtovaných nákladov aj na tuzemské platby, nebolo by potrebné riešiť otázku zosúladenia pravidiel pre domáce a zahraničné platby. Inými slovami, ak by zákonodarca plánoval uplatniť daň aj na preúčtované náklady medzi tuzemskými subjektmi, potom by celé odôvodnenie novely stratilo svoju logiku a zmysel. Neexistoval by totiž žiaden relevantný rozdiel, ktorý by bolo potrebné odstraňovať.

Protiúnikový charakter ustanovenia o preúčtovaných nákladoch vyplýva zo zdôvodnenia novely výborov NR SR aj z výkladov Ministerstva financií SR. Cieľom mechanizmu je zabrániť tomu, aby slovenský daňovník využíval úhrady zo zahraničných účtov s cieľom získať prospech z kumulácie transakcií s uplatnením maximálneho limitu dane 40 eur. Takýto výklad je však zameraný výlučne na zahraničné platby.

V žiadnej časti zákona a ani v spoločnej

Má sa aplikovať daň z preúčtovaných nákladov iba na zahraničné osoby a zahraničné platby, u ktorých má zmysel limitovať rozsah zdanenia na „výkon činnosti v tuzemsku“ podľa § 3 ods. 1 ZDFT?

správe výborov NR SR k Novele nie je uvedený alebo ani naznačený zámer rozšíriť tento režim aj na preúčtované náklady medzi tuzemskými subjektmi s tuzemskými platbami. Aplikácia protiúnikového pravidla na tuzemské transakcie by preto predstavovala výklad *ultra vires* – teda nad rámec zákonného splnomocnenia.

Takýto výklad je navyše v rozpore so základnými princípmi právneho štátu, predovšetkým so zásadou právnej istoty. Ak by mal zákonodarca záujem rozšíriť pôsobnosť dane z finančných transakcií aj na tuzemské platby, bolo by potrebné, aby to bolo jasne uvedené v zákone⁶⁰. Interpretácia tejto povinnosti výlučne na základe Usmernenia MF SR nie je právne dostatočná, keďže správne výklady nemôžu nahrádzať ani dopĺňať zákonný rámec bez zmeny zákona samotného.

„Výkon činnosti v tuzemsku“ vs. definícia daňovníka

Ministerstvo financií SR uplatňuje výklad, ktorý je možné považovať za nekonzistentný, keď v prípade tuzemských osôb implicitne predpokladá celosvetový (globálny) princíp zdanenia všetkých finančných transakcií (t. j. nezávisle od ich geografickej väzby)⁶¹, zatiaľ čo ZDFT pri preúčtovaných nákladoch explicitne vyžaduje, aby činnosť súvisiaca s transakciou bola vykonávaná v tuzemsku. Táto výkladová dilema môže byť riešená dvoma, vzájomne si odporujúcimi prístupmi:

A. Striktný výklad:

Má sa aplikovať daň z preúčtovaných nákladov iba na zahraničné osoby a zahraničné platby, u ktorých má zmysel limitovať rozsah zdanenia na „výkon činnosti v tuzemsku“ podľa § 3 ods. 1 ZDFT? Tento výklad vychádza z toho, že preúčtované náklady sú vždy v ZDFT uvedené spolu s geografickou podmienkou („výkon činnosti v tuzemsku“), ktorá sa používa pri definícii zahraničného daňovníka v § 3 ods.1. Taktiež je v súlade s logikou, že podmienka „výkonu činnosti v tuzemsku“ má zmysel v zákone len vtedy, ak existuje aj iná činnosť vykonávaná mimo SR, ktorá nie je predmetom dane v prípade preúč-

60 Napr. v rozsudku NSS SR č. 15fk/34/2022 sa v bode 66 uvádza: „Imperatívom právneho štátu je, aby bol obsah právnych noriem vyjadrený určito a zrozumiteľne tak, aby ich adresáti vopred poznali obsah svojich práv a povinností z nich vyplývajúcich, a aby bol aj následný postup štátnych orgánov aplikujúcich tieto normy pre nich predvídateľný.“

61 Napr. SKDP Klubové stretnutie Transakčná daň – otázky a odpovede zo seminára 3. 2. 2025, konaný dňa 10. 3. 2025

tovaných nákladov. Budeme sa jej detailnejšie venovať ďalej v texte.

B. Inkluzívny výklad:

Predmetom dane sú preúčtované náklady nielen pri zahraničných platbách a zahraničných osobách, ale aj tuzemských platbách. Majú sa však vylúčiť zo zdanenia také prípady preúčtovania nákladov, kde je síce daňovníkom a platiteľom dane tuzemská právnická osoba, ale náklady sa viažu na činnosť vykonávanú mimo územia SR (napr. zahraničná organizačná zložka slovenskej spoločnosti)?

Ad A. Striktný výklad

Základným východiskom pre tento výklad je porovnanie ustanovení § 3 a § 4 ZDFT. Podľa § 3 ods. 1 sa za daňovníka považuje jednak tuzemská osoba, teda osoba so sídlom alebo miestom podnikania v SR, a jednak zahraničná osoba, ak spĺňa podmienku (nexus): (i) má organizačnú zložku v SR, (ii) má platobný účet u poskytovateľa platobných služieb so sídlom v SR alebo (iii) vykonáva činnosť v tuzemsku, pričom v praxi môžu byť splnené aj viaceré podmienky súčasne⁶². Práve pre zahraničnú osobu je teda dôležitá lokalizačná väzba („výkon činnosti v tuzemsku“) a ZDFT vyslovene viaže daňové postavenie zahraničnej osoby a rozsah jej zdanenia na geografickú podmienku. V prípade tuzemskej osoby sa lokalizácia činnosti nevyžaduje.

Na túto logiku nadväzujú aj ustanovenia o predmete dane. Podľa § 4 ods. 1 písm. c) sú predmetom dane preúčtované náklady vzťahujúce sa na finančné transakcie, ktoré sa viažu na činnosť daňovníka vykonávanú v tuzemsku. Rovnako aj § 5 ods. 2, ktorý upravuje základ dane pri preúčtovaní nákladov, odkazuje na § 3 ods. 3 štvrtý bod, kde sa opäť výslovne uvádza súvislosť preúčtovaných nákladov s činnosťou vykonávanou v tuzemsku. ZDFT teda vždy pri preúčtovaných nákladoch explicitne pracuje s geografickou podmienkou výkonu činnosti v tuzemsku, a to nielen pri definícii daňovníka, ale aj pri vymedzení predmetu dane a základu dane.

Ďalej je dôležitá textácia § 5 ods. 2 písm. b) ZDFT, ktoré upravuje základ dane pri preúčtovaní nákladov. Toto ustanovenie hovorí, že základom dane je suma „finančnej tran-

Ustanovenia týkajúce sa preúčtovaných nákladov vždy výslovne obsahujú geografické kritérium – podmienku, že sa musia viazať na činnosť vykonávanú v tuzemsku.

sakcie vzťahujúcej sa na činnosť daňovníka vykonávanú v tuzemsku, ktorú vykonala iná osoba ako daňovník a ktorú mu táto iná osoba preúčtovala, ak ju vie daňovník preukázať.“ Táto časť sa do ZDFT dostala vyššie spomínanou prvou Novelou.

Toto ustanovenie predpokladá, že existuje iná osoba ako samotný daňovník, ktorá vykonáva predmetnú platbu. Touto osobou môže byť napríklad iná právnická osoba alebo zriaďovateľ organizačnej zložky zahraničnej osoby, pričom v druhom prípade ide o situáciu, kde sa právne konštruje fikcia samotného daňovníka (organizačnej zložky) ako osobitného subjektu pre účely DzFT.

Táto systematika naznačuje, že podmienka výkonu činnosti v tuzemsku by sa mala vzťahovať len na zahraničné osoby, ktoré sa stávajú daňovníkmi na základe tejto skutočnosti, a na zahraničné platby. Pri tuzemských osobách ZDFT žiadnu takúto geografickú podmienku nestanovuje. Inými slovami, ak je právnická osoba daňovníkom z titulu svojho sídla na území SR, nie je potrebné skúmať, či sa konkrétna transakcia týka činnosti vykonávanej práve na území SR. ZDFT túto väzbu nevytvára.

Ustanovenia týkajúce sa preúčtovaných

Ak je právnická osoba daňovníkom z titulu svojho sídla na území SR, nie je potrebné skúmať, či sa konkrétna transakcia týka činnosti vykonávanej práve na území SR.

nákladov vždy výslovne obsahujú geografické kritérium –podmienku, že sa musia viazať na činnosť vykonávanú v tuzemsku. Tento fakt veľmi intenzívne evokuje dojem, že tento režim má byť aplikovaný len na zahraničných daňovníkov a zahraničné platby. Aký význam by geografická podmienka mala pre tuzemských daňovníkov?

Z hľadiska systematiky ZDFT je potrebné vykladať ustanovenia § 3 ods. 2, § 4 ods. 1 písm. c) a § 5 ods. 2 v nadväznosti na § 3 ods. 1, ktorý definuje jednotlivé kategórie daňovníkov. Inými slovami, podmienka výkonu činnosti v tuzemsku nie je univerzálnou podmienkou potenciálne aplikovateľnou na všetkých daňovníkov, ale selektívnou podmienkou, ktorá má význam len v kontexte zahraničných osôb a zahraničných platieb.

Ad B. Inkluzívny výklad

Inkluzívny výklad sa opiera o znenie § 5 ods. 2 písm. b) ZDFT, pričom predpokladá, že predmetom DzFT môžu byť preúčtované náklady nielen v prípade zahraničných osôb, ale aj medzi tuzemskými osobami. Podstatnou otázkou je, prečo zákonodarcu neupravil adekvátne aj ustanovenie o predmete dane tak, aby bolo zrejmé, že zahŕňa aj iné situácie, ako preúčtovanie nákladov pri zahraničných platbách a medzi zahraničnou osobou a jej prítomnosťou v SR, t. j. priradenie nákladov.

Ak sa preúčtovanie nákladov vzťahuje aj na tuzemské právnické osoby a tuzemské platby, je potrebné skúmať, či tieto preúčtované náklady súvisia s ich činnosťou v SR. Z vyššie uvedeného možno vyvodiť aj konkrétne dôsledky v praxi. Ak slovenská právnická osoba má napríklad organizačnú zložku v Českej republike a vzniknú jej preúčtované náklady vzťahujúce sa k tejto zahraničnej činnosti, tieto náklady nebudú predmetom DzFT. Dôvodom je, že je možné ich považovať za vyňaté zo zdanenia s odkazom na znenie § 4 ods. 1 písm. c), pretože toto ustanovenie o preúčtovaných nákladoch obsahuje podmienku výkonu činnosti v tuzemsku. Zároveň by bolo možné tieto náklady zdaníť ako finančnú transakciu pri ich úhrade podľa § 5 ods. 1, ak spĺňajú ostatné definíčné znaky predmetu dane. Taktiež pri priradení nákladov do organizačnej zložky tuzemských právnických osôb v zahraničí súčasne nie je splnená podmienka úhrady

62 Definícia výkonu činnosti v tuzemsku je legislatívne problematická a súčasne je kritická v kontexte určenia subjektu a objektu dane.

inou osobou ako daňovníkom, a preto nie sú obsiahnuté v predmete DzFT podľa § 4 ods. 1 písm. c ZDFT.

Pri posudzovaní, či sú „preúčtované náklady“ predmetom dane, je rozhodujúce, či sa týkajú činnosti vykonávanej na území SR. Táto podmienka sa musí vyhodnocovať podobne, ako keď sa pri zahraničných osobách zisťuje, či vykonávajú činnosť v SR na účely vzniku daňovej povinnosti podľa § 3 ods. 1 ZDFT. Inými slovami, v prípade tuzemských daňovníkov sa musí pri preúčtovaných nákladoch posúdiť, či súvisia s činnosťou, ktorá sa vykonáva v SR. Kritéria výkonu činnosti v tuzemsku potom budú pre obe situácie totožné.

Iný príklad, kde § 3 ods. 1 definuje nielen daňovníka, ale aj rozsah zdanenia (predmet dane)

Vo vymedzení predmetu dane podľa § 4 ods. 1 písm. a) pri finančných transakciách vykonávaných na platobných účtoch nie je uvedené geografické obmedzenie.

Pozrime sa na aplikáciu ZDFT v prípade, že zahraničná osoba je považovaná za daňovníka podľa § 3 ods. 1 napríklad z dôvodu, že vykonáva činnosť v SR. Potom by pri gramatickom výklade predmetu dane uvedenom v § 4 ods. 1 písm. a) platilo, že jej vzniká daňová povinnosť pri akejkoľvek finančnej transakcii vykonávanej na akomkoľvek platobnom účte daňovníka, pri ktorej dochádza k odpísaniu sumy finančných prostriedkov z platobného účtu daňovníka⁶³, a to bez ohľadu na to, či súvisí s jej činnosťou vykonávanou na území SR alebo kdekoľvek inde na svete. Takýto výklad je zjavne ekonomicky nezmyselný a z právneho hľadiska extraterritoriálny.

Z uvedeného vyplýva, že na účely výkladu predmetu dane v tomto prípade nestačí vychádzať iba z jeho gramatickej interpretácie. Je nevyhnutné zohľadniť aj vymedzenie daňovníka v § 3 ods. 1, ktoré obsahuje geografické vymedzenie pôsobnosti pre zahraničnú osobu a tým aj rozsah jej daňovej povinnosti. § 3 ods. 1 má teda význam nielen pri definovaní osoby daňovníka, ale aj v kontexte rozsahu zdanenia v nadväznosti na predmet dane uvedený v § 4 ods. 1 písm. a).

Vzniká potom otázka, či sa nemá rovnaký princíp uplatniť aj pri preúčtovaných nákla-

doch v záujme konzistentnosti a systematického prístupu. Znamenalo by to, že je treba vychádzať z obmedzenia rozsahu zdanenia uvedeného v § 3 ods. 1 aj pri preúčtovaných nákladoch, a teda by daňová povinnosť v takomto prípade vznikala len zahraničným osobám a pri zahraničných platbách, t. j. len osobám, pri ktorých je rozsah ZDFT limitovaný len na výkon činnosti v SR a nie na „celosvetové“ aktivity, ako je to pri tuzemských osobách s tuzemskými platbami.

Preúčtovanie platby, ktorá nie je nákladom

Ďalšou otázkou, ktorá si vyžaduje výklad, je situácia, keď sa preúčtuje platba, ktorá nie je nákladom – napríklad úhrada istiny pôžičky alebo úveru, obstaranie majetku, presun finančných prostriedkov do iného typu finančného aktíva alebo výplata dividend. V takýchto prípadoch ide zjavne o finančnú transakciu, avšak samotná povaha tejto transakcie nepredstavuje náklad na strane daňovníka.

Z gramatického výkladu § 5 ods. 2 písm. b) by sa na prvý pohľad mohlo zdať, že predmetom dane je akákoľvek „finančná transakcia [...], ktorú vykonala iná osoba ako daňovník a ktorú mu táto iná osoba preúčtovala“. Takáto formulácia by mohla zahŕňať aj preúčtovanie, ktoré nie je nákladom.

Avšak § 5 ods. 2 sa v úvodnej vete výslovne odvoláva na § 3 ods. 3 štvrtý bod, podľa ktorého je platiteľom dane daňovník, ktorému sú „preúčtované náklady súvisiace s vykonaním finančnej transakcie, ktorá sa

vzťahuje na činnosť daňovníka vykonávanú v tuzemsku“. Tento odkaz jednoznačne ukotvuje predmet dane podľa § 5 ods. 2 na preúčtované náklady, a nie na akékoľvek finančné operácie.

Systematický výklad teda vedie k záveru, že na účely DzFT nie je postačujúce, aby išlo len o preúčtovanie akejkoľvek sumy alebo platby. Kľúčovým predpokladom je, že ide o náklad. Iné typy preúčtovaných súm, ako napríklad realokácia finančných aktív, poskytnutie a splátky pôžičky, obstarania majetku či výplaty dividend, do tohto rámca nespádajú, keďže nie sú nákladovou položkou v účtovnom alebo daňovom zmysle.

Tento prístup zároveň opätovne poukazuje na potrebu konzistentnosti právnej úpravy a výkladu zákona, aby sa jeden interpretačný rámec nedostával do rozporu s iným. V tomto prípade sa tento rozpor vyskytol. Systematický výklad totiž vedie k tomu, že sa zdaneniu podrobia len také preúčtovania, ktoré predstavujú náklad pre príjemcu a/alebo osobu, ktorá uhradza namiesto daňovníka, čo v praxi znamená vylúčenie celého radu transakcií – ako sú pôžičky, dividendy či preúčtovanie obstarávania majetku – ktoré síce nespĺňajú podmienku nákladu, no z hľadiska reálneho pohybu peňažných prostriedkov sú identické s inými zdaňovanými transakciami.

Ide teda o ďalšiu situáciu, kde gramatický výklad vedie k výsledkom, ktoré sú z ekonomického pohľadu neodôvodnené. V prípade tuzemských osôb, kde sa očakáva širšie uplatnenie dane, tak dochádza k paradoxnej situácii – vylúčenie iných ako nákladových preúčtovaní síce zodpovedá textu zákona, ale zároveň je v priamom rozpore s jeho ekonomickým účelom. Tento rozpor medzi účelovým a formálnym výkladom, podobne ako v prípade tzv. inkluzívneho výkladu (viď vyššie), vytvára právnu neistotu a podporuje argumenty o potrebe legislatívnej korekcie.

Vyššie uvedená interpretácia vylučuje z predmetu dane pri preúčtovaných nákladoch iné typy platieb. Zároveň sústreďuje pozornosť na situácie, v ktorých sa daňovníkovi fakticky prenášajú náklady inej osoby – typicky ide o režijné náklady, poplatky alebo iné výdavky súvisiace s prevádzkou, ktoré boli pôvodne uhradené iným subjektom. ZDFT v tejto časti koncepčne zodpovedá vzťahom medzi zahraničným subjektom



Z gramatického výkladu § 5 ods. 2 písm. b) by sa na prvý pohľad mohlo zdať, že predmetom dane je akákoľvek „finančná transakcia [...], ktorú vykonala iná osoba ako daňovník a ktorú mu táto iná osoba preúčtovala“. Takáto formulácia by mohla zahŕňať aj preúčtovanie, ktoré nie je nákladom.

⁶³ Nie je tu podmienka poskytovateľa platobných služieb so sídlom v SR.

a jeho prítomnosťou v SR, napr. organizačnou zložkou so sídlom v SR. Pre takéto prípady zákonodarca zrejme navrhol terminológiu súvisiacu s preúčtovanými nákladmi.

Preúčtovaný náklad vs preúčtovaná platba

Aplikácia týchto ustanovení na tuzemských daňovníkov je z jazykového a vecného hľadiska menej presvedčivá – predovšetkým preto, že pojem „preúčtovaný náklad“ gramaticky nezahŕňa iné formy transferu finančných prostriedkov, ako je napríklad preúčtovaná platba nesúvisiaca s nákladom. Taktiež nepokrýva fyzické osoby – podnikateľov, ktorí štandardne nevedú podvojné účtovníctvo a nemajú náklady, ale výdavky (povedané v terminológii účtovných predpisov), čo je zjavne disproporčné.

Pri preúčtovaní u tuzemských osôb by lepší logický zmysel dával napr. pojem preúčtovaná platba, pretože zdôrazňuje samotný pohyb peňažných prostriedkov medzi subjektmi, bez ohľadu na jeho účtovný alebo daňový charakter. V tomto kontexte by sa totiž podstatou transakcie mohla javiť samotná platba ako taká – nezávisle od toho, či ide o náklad, výdavok, alebo kapitálový presun, čo zodpovedá filozofii DzFT.

Náklad preúčtovaný na daňovníka

Upriamujeme ešte pozornosť na formuláciu § 3 ods. 3 štvrtý bod ZDFT, podľa ktorého je platiteľom dane „daňovník, ktorému sú preúčtované náklady [...]“. Ďalšou rovinnou výkladu pojmu „preúčtované náklady“ je chápať ich ako náklady pôvodne vynaložené treťou osobou (napríklad zahraničnou spoločnosťou), ktorá ich uhradila, zaúčtovala ako svoje náklady a následne preúčtovala daňovníkovi (napr. organizačnej zložke v SR). Podmienka, že ide o náklady by sa teda pri tomto prístupe vzťahovala primárne na osobu, ktorá ich uhradila a následne preúčtovala na daňovníka/platiteľa

DzFT. Tento výklad by zodpovedal prípadom preúčtovania zo strany zahraničnej osoby, ktorá ho pôvodne vynaložila a následne ho preúčtovala na daňovníka – zahraničnú osobu s prítomnosťou v SR.

V prípade vzťahov medzi viacerými, aj tuzemskými osobami, terminológia zákona pokrívka a vyvoláva nejasnosti. Naznačuje, že aplikácia mechanizmu preúčtovaných nákladov na vzťahy medzi viacerými osobami nebola zámerom zákonodarcu, a je otázne, či takýto výklad nie je nad rámec zákona.



Poznámka: Pre účely ďalšieho textu budeme predpokladať, že režim zdaňovania preúčtovaných nákladov sa, v súlade s výkladom Ministerstva financií SR a finančnej správy vzťahuje aj na tuzemské právnické osoby. Tento predpoklad sa zakladá na metodologickom prístupe „za predpokladu platnosti“ určitého interpretačného postoja, a to aj vtedy, ak jeho právna udržateľnosť je sporná.

Preúčtované náklady ako protiúnikový mechanizmus

Mechanizmus preúčtovaných nákladov je v rámci DzFT často prezentovaný aj ako nástroj, ktorého účelom je zamedziť obchádzaniu daňovej povinnosti.^{64 65} Preúčtovanie nákladov potom predstavuje špecifické pravidlo proti zneužívaniu práva (tzv. *specific anti-avoidance rule*, SAAR), nie všeobecné (*general anti-avoidance rule*, GAAR). V praxi to znamená, že zákonodarca identifikoval konkrétny spôsob možného obchádzania dane a osobitne voči nemu koncipoval preventívny mechanizmus – práve preúčtovanie nákladov.

V praxi sa vyskytujú prípady, keď nie je na prvý pohľad zjavné, či určitá platba medzi podnikateľskými subjektmi predstavuje preúčtovanie nákladov v zmysle ZDFT, alebo ide o štandardnú obchodnú operáciu v rámci bežného podnikania. Následne potom možno na riešenie týchto špecifických legislatívne nejasných a sporných situácií

využiť test, či by sa tieto mohli považovať za obchádzanie DzFT.

Cieľom SAAR úpravy teda by malo byť postihovať len tie prípady, ktoré by viedli k neodôvodnenej daňovej výhode. Preúčtované náklady vnímané ako protiúnikové opatrenie potom znamenajú, že tento predmet DzFT by nemal prichádzať do úvahy, ak nedochádza k získaniu neoprávnenej výhody (krátenie dane) z dôvodu realizácie finančných transakcií podliehajúcich dani.

Inými slovami povedané, preúčtovanie nákladov, pri ktorom v dôsledku uplatnenia mechanizmu zníženia dane podľa § 10 ods. 5 ZDFT vznikne nulová daňová povinnosť, by samo osebe nemalo byť dôvodom na uplatnenie dane, aj keď sú inak formálne naplnené ostatné znaky ustanovené ZDFT.

Pri aplikácii § 10 ods. 5 ZDFT je pritom potrebné prihliadať na obmedzené možnosti daňovníka preukázať, že DzFT už bola zaplatená inou osobou, ktorá uhradila veriteľovi daňovníka, a to z dôvodov právnych obmedzení daňovníka v kontexte ochrany práv a záujmov inej osoby, ako aj z praktických dôvodov. Takéto dokazovanie je spojené s neprimeranou administratívnou záťažou, a preto by sa v praxi malo vychádzať z prezumpcie, že osoba, ktorá za daňovníka platbu zrealizovala, riadne splnila (resp. splní) svoje povinnosti vyplývajúce zo zákona o DzFT.

Konanie v mene a na účet

Podľa § 5 ods. 2 písm. b) je základom dane platiteľ/daňovník, ktorému sú preúčtované náklady, suma „finančnej transakcie vzťahujúcej sa na činnosť daňovníka vykonávanú v tuzemsku, ktorú vykonala iná osoba ako daňovník a ktorú mu táto iná osoba preúčtovala, ak ju vie daňovník preukázať.“

V tejto situácii sa vyskytujú tri osoby: (i) daňovník/platiteľ DzFT, (ii) jeho dodávateľ alebo iný veriteľ a (iii) iná, tretia, osoba, ktorá platí dodávateľovi/veriteľovi namiesto daňovníka. V praxi vznikajú aplikačné otázky týkajúce sa situácií, keď

64 Uznesenie Výboru Národnej rady Slovenskej republiky pre financie a rozpočet z 19. 11. 2024 v súvislosti s návrhom novely ZDFT, ktorá bola napokon schválená a vyhlásená v Zbierke zákonov pod číslom 354/2024: „K bodom 23 až 26 navrhuje sa doplniť mechanizmus výpočtu dane tak, aby sa zjednotili pravidlá pre výpočet dane z domáckich a zahraničných platieb. Ak daňový subjekt vie preukázateľne identifikovať preúčtované náklady podľa jednotlivých transakcií, vzťahuje sa na tieto transakcie zdanenie so sadzbou 0,4 % s použitím stropu 40€ na transakciu. V prípade, ak preúčtované náklady nevie takto preukázateľne identifikovať, zdaní sa celá suma nákladov bez uplatnenia maximálnej výšky dane. Tento spôsob zdanenia sa uplatní ako protiúnikové opatrenie.“

65 Prezentácia k DFT pre Slovenskú komoru daňových poradcov, JUDr. T. Beran a JUDr. I. Virágová Milkovičová, Ministerstvo financií SR, Odbor správy daní (autor návrhu zákona o DFT), str. č. 30:

„! Vzor podľa dane z poistenia (zákon č. 213/2018 Z. z.).

! Ide o protiúnikové opatrenie.

! Cieľom predmetného inštitútu je minimalizovať možnosti subjektov pre obchádzanie platenia dane z finančných transakcií.

! Zaviesť zdanenie transakcií vykonaných za daňovníka tak, ako by boli zdanené ak by ich vykonal sám.“

je potrebné rozlišovať, v akom postavení táto tretia osoba koná, t. j. či ide o schému preúčtovaných nákladov alebo o štandardné podnikanie, mimo tejto schémy.

V mene a na účet daňovníka

Ak tretia osoba koná v mene a na účet daňovníka, ide o model, ktorý zodpovedá podmienkam predmetu dane pri preúčtovaných nákladoch podľa § 5 ods. 2 písm. b) ZDFT. V tomto prípade totiž tretia osoba vystupuje iba ako zástupca, ktorý v právnom a ekonomickom zmysle len zabezpečí úhradu záväzku, pričom právny vzťah vzniká medzi daňovníkom a dodávateľom alebo iným veriteľom. Typickým príkladom je platobný agent, ktorý uskutocní platbu z poverenia daňovníka, avšak náklady a zodpovednosť voči dodávateľovi za úhradu ostávajú na strane daňovníka.

Takéto situácie spadajú do režimu preúčtovaných nákladov, ak ich vie daňovník preukázať. Tento režim by mal byť vyhradený pre prípady, kde medzi tretou osobou a daňovníkom existuje zmluvný (napr. mandátny) vzťah s jasným splnomocnením na konanie v mene a na účet daňovníka.

Vo vlastnom mene a na vlastný účet

Ak osoba, ktorá uhrádza záväzok, koná vo vlastnom mene a na vlastný účet, nejde o preúčtovanie nákladov, ale o bežnú podnikateľskú činnosť tretej osoby (odlišnú od výkonu služieb platobného agenta alebo iných platobných služieb). V takom prípade táto osoba sama vstupuje do zmluvného vzťahu s dodávateľom/ veriteľom, znáša riziká spojené s transakciou (napr. kurzové, kreditné) a nesie aj zodpovednosť za podnikateľské rozhodnutia, vrátane vyjednávania o cene.

Vo vlastnom mene, ale na cudzí účet

Ako problematickú potom môžeme označiť situáciu, keď tretia osoba koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby (potenciálne daňovníka), ktorá znáša náklady, hoci právne konanie smerom k dodávateľovi vykonala tretia osoba. Typickým príkladom je komisiársky vzťah alebo iný obdobný model, kde tretia osoba síce vystupuje vlastným menom, ale výnos alebo náklady prechádzajú na daňovníka.

Pri posudzovaní, či ide o preúčtované náklady alebo o samostatnú podnikateľskú činnosť tretej osoby, je vhodné aplikovať test podnikateľského rizika a zodpovednosti.

V týchto prípadoch by však principiálne nemalo dochádzať k uplatneniu režimu preúčtovaných nákladov. Rozhodujúcim kritériom, by mohlo byť, či tretia osoba vo vzťahu k dodávateľovi alebo inému veriteľovi znášala podnikateľské riziká, zodpovednosť a či mala samostatnú rozhodovaciu právomoc. Ak áno, ide o jej vlastné podnikanie, ktoré má svoj samostatný ekonomický účel a nespadá do režimu preúčtovaných nákladov podľa ZDFT.

Kritérium vlastného podnikania

Pri posudzovaní, či ide o preúčtované náklady alebo o samostatnú podnikateľskú činnosť tretej osoby, je vhodné aplikovať test podnikateľského rizika a zodpovednosti:

- Kto uzatvára zmluvný vzťah s dodávateľom alebo iným veriteľom?
- Kto dohaduje podmienky plnenia a cenu?
- Kto znáša kreditné, kurzové alebo iné riziká spojené s platbami?
- Kto zodpovedá veriteľovi za úhradu záväzku?
- Na koho meno je vystavená faktúra?
- Kto vystupuje ako „vlastník“ transakcie z pohľadu účtovníctva a DPH, t. j. kto účtuje o nákladoch, kto má nárok na odpočet DPH?

Len ak odpovede na tieto otázky smerujú k daňovníkovi, možno hovoriť o preúčtovaní nákladov. Ak je odpoveď „tretia

Preúčtované náklady by mali byť predmetom DzFT výlučne v prípade zahraničných osôb a zahraničných platieb.

osoba“, ide o jej podnikanie mimo režim preúčtovaných nákladov.

Príklad z praxe: Prenájom nehnuteľností a energie

Prenajímateľ odoberá od dodávateľov energie vo svojom mene, pričom náklady na energie následne v plnej výške fakturuje nájomcovi, a to bez prirážky. Ide o transakciu vo vlastnom mene a na cudzí účet a má znaky bežnej obchodnej praxe v nájomných vzťahoch. Vzniká tu zmluvný vzťah medzi prenájomcom a dodávateľom energií. Prenajímateľ v tomto prípade nesie riziká spojené s odberom (napr. platobnú neschopnosť nájomcu, zodpovednosť za úhradu dodávateľovi), dohaduje podmienky s dodávateľom a uvedie náklad vo svojom účtovníctve. Z týchto dôvodov by sa takáto transakcia nemala považovať za preúčtované náklady, ale za štandardné podnikanie prenájomcu, ktoré nie je predmetom dane podľa ZDFT.

Záver

Na základe systematickej analýzy ustanovení ZDFT, ako aj jeho novelizačnej histórie, možno dospieť k záveru, že preúčtované náklady by mali byť predmetom DzFT výlučne v prípade zahraničných osôb a zahraničných platieb, ktoré spĺňajú podmienku výkonu činnosti v tuzemsku. Geografická podmienka „výkon činnosti v tuzemsku“, ktorá sa výslovne uvádza v súvislosti s preúčtovanými nákladmi, má oporu v ZDFT výlučne vo vzťahu k zahraničným daňovníkom, nie však pri tuzemských osobách a tuzemských platiach.

Spoločná správa výborov NR SR k novele zákona podporuje výklad, podľa ktorého bol zámer zákonodarcu sústredený výhradne na zahraničné osoby a zahraničné platby, a nie na rozšírenie režimu zdaňovania preúčtovaných nákladov aj na tuzemské osoby a tuzemské platby.

Z týchto dôvodov sa výklad Ministerstva financií SR, ktorý predpokladá uplatnenie dane z preúčtovaných nákladov aj pri tuzemských osobách a tuzemských platiach, javí ako právne neudržateľný a nekompatibilný so systematickou a účelom ZDFT. Takýto výklad je nad rámec zákonného zmocnenia – nie je podložený jeho znením ani legislatívnym úmyslom, čo ďalej posilňuje potrebu legislatívneho vyjasnenia predmetu dane v tejto oblasti.

Aplikačná prax pri vnútro-skupinovom vysporiadaní pohľadávok a záväzkov



Autor: **Lubomíra Murgašová**

Niektoré nadnárodné skupiny spoločností majú, ako formu centralizovaného financovania zriadené Treasury oddelenie, ktorého úlohou je okrem iného vnútro-skupinové riadenie likvidity a cashflow pre jednotlivé spoločnosti. Funkcia Treasury oddelenia je bežná v nadnárodných korporáciách, kedy sa vzájomné vysporiadanie pohľadávok a záväzkov jednotlivých spoločností zo skupiny centralizuje na nadnárodnej úrovni. Ako nástroj na zabezpečenie centralizovaného financovania a riadenia likvidity v nadnárodných skupinách sa používa financovanie prostredníctvom cashpoolingu. Pri centralizovanom vysporiadaní vnútro-skupinových pohľadávok a záväzkov teda dochádza k dvom typom transakcií:

1. Koncentrovanie prebytočnej likvidity na cashpoolových účtoch jednotlivých spoločností zo skupiny, ktoré sú na základe zmluvy o cashpoolingu združené voči hlavnému účtu - účet cashpool lídra (spravidla Treasury oddelenia).
2. Účtovné evidovanie stavu pohľadávok a záväzkov voči cashpoolu Treasury oddelením a interné zúčtovanie vzájomných vnútro-skupinových pohľadávok a záväzkov.

ZDFT má dopad na vyššie uvedený operačný model za predpokladu, že súčasťou tejto nadnárodnej skupiny spoločností je aj slovenská spoločnosť alebo zahraničný daňovník, ktorý vykonáva činnosť v tuzemsku.

Koncentrovanie prebytočnej likvidity na hlavnom cashpoolovom účte

Z pohľadu DzFT ide o realizovanie finančnej transakcie, pri ktorej dochádza k odpísaniu platby finančných prostriedkov

z účtu daňovníka – presun prebytočnej likvidity na cashpoolový účet, a teda táto transakcia spadá pod predmet DzFT. ZDFT vyníma z predmetu dane tento typ finančnej transakcie za predpokladu, že sú splnené nižšie uvedené podmienky, inak sa uplatní DzFT na odpísanú platbu v prospech cashpoolového účtu.

- ide o finančnú transakciu daňovníka;
- jednotlivé platobné účty sú vedené u toho istého poskytovateľa;
- ide o cashpool s automatizovanou kompenzáciou zostatkov účtov daňovníkov;
- daňovník je súčasťou konsolidovaného celku, za ktorý sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka;
- ide o fyzický cashpooling, kedy dochádza k reálnemu odpísaniu platieb z jednotlivých účtov/podúčtov, nie fiktívny (notional) cashpooling, kedy nedochádza k odpísaniu platieb z účtov/podúčtov do hlavného účtu (master account).

V aplikačnej praxi sú na pravidelnej báze automaticky kompenzované zostatky na účtoch daňovníka (daňovníkov) začlenených v cashpoolingu a automaticky sa tieto prostriedky prevedú na hlavný účet cashpoolingu cashpool lídra. Tieto prevody sú zúčtované v spoločnom skupinovom účtovnom programe (napr. SAP) na interné zúčtovacie účty vedené Treasury oddelením. Daňovník eviduje pohľadávku voči cashpool lídrovi z titulu cashpoolu.

K reálnemu toku peňazí nedochádza, keďže peniaze sa nachádzajú stále na rovnakom účte cashpool lídra v platobnej inštitúcii.

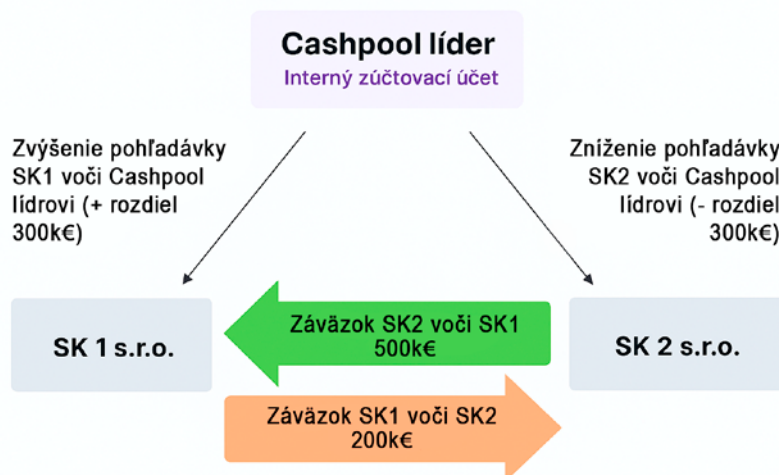
V prípade, ak je potreba dotovať daňovníka financiami (z dôvodu platieb alebo s cieľom vybrať hotovosť), z hlavného cashpool účtu vedeného na meno cashpool lídra sa automaticky prevedú požadované finančné prostriedky na základe požiadavky daňovníka naspäť na jeho lokálny platobný účet, ktorý je začlenený do cashpoolovej štruktúry. Výsledná pozícia daňovníka voči cashpoolu sa úročí na mesačnej báze v súlade s princípmi nezávislého vzťahu.

Interné zúčtovanie vzájomných vnútro-skupinových pohľadávok a záväzkov

Zostatky daňovníkov evidovaných na týchto interných zúčtovacích účtoch sa kompenzujú so vzájomným započítaním vnútro-skupinových pohľadávok a záväzkov. Úlohou Treasury oddelenia je zriadiť a prevádzkovať tieto interné zúčtovacie účty v účtovnom systéme a informovať jednotlivé spoločnosti o stave na internom zúčtovacom účte. V prípade započítania vzájomných vnútro-skupinových pohľadávok a záväzkov sa vykoná interná „platba“, ktorá sa zaúčtuje na farchu alebo v prospech príslušného interného zúčtovacieho účtu, ktorý prevádzkuje Treasury oddelenie.

K reálnemu toku peňazí nedochádza, keďže peniaze sa nachádzajú stále na rovnakom účte cashpool lídra v platobnej inštitúcii. K úhrade pohľadávok a záväzkov dochádza iba evidenčne v účtovnom systéme. Treasury oddelenie tak vystupuje ako „interná banka“ v rámci skupiny. **Daňovníci si priamo v účtovnom systéme zadávajú započítanie pohľadávok a záväzkov, Treasury oddelenie nezapočítava pohľadávky a záväzky v mene jednotlivých spoločností, iba zabezpečuje technické prostredie na vykonanie týchto zápočtov (interné zúčtovacie účty).**

Grafické znázornenie započítania pohľadávok a záväzkov v rámci interných zúčtovacích účtov:



Uplatnenie DzFT na vnútro-skupinové vysporiadanie vzájomných pohľadávok a záväzkov

Predmetom dane je „preúčtovaný náklad“ súvisiaci s vykonaním finančnej transakcie, ktorá sa vzťahuje na činnosť daňovníka vykonávanú v tuzemsku.⁶⁶ Na účely ZDFT sa rozumie finančnou transakciou platobná služba⁶⁷ poskytovaná poskytovateľom platobných služieb, vykonaná na základe príkazu alebo súhlasu daňovníka alebo obdobná platobná služba poskytovaná poskytovateľom platobných služieb so sídlom mimo územia SR vykonaná na základe príkazu alebo súhlasu daňovníka.⁶⁸ Platobná transakcia predstavuje akt presunu finančných prostriedkov, ktorý vyžaduje účasť platobnej inštitúcie. Kľúčovým aspektom je reálny pohyb peňazí medzi účtami, ktorý mení finančnú pozíciu subjektov.

Na to aby bol naplnený predmet DzFT je nevyhnutné, aby došlo k vykonaniu platobnej služby, a tým k naplneniu definície finančnej transakcie. Pri vyššie popísanom vnútro-skupinovom vysporiadaní vzájomných pohľadávok a záväzkov dochádza iba k internej účtovnej evidencii úhrady pohľadávok a záväzkov, pričom nedochádza k žiadnej platobnej službe. Pre-

bytočná likvidita sa stabilne nachádza na hlavnom platobnom účte cashpool lídra a nedochádza v ňom k reálnemu peňažnému toku. Jednotliví veritelia a dlžníci na základe iniciovaného započítania vzájomných pohľadávok a záväzkov evidujú účtovné vysporiadanie záväzku a zníženie alebo zvýšenie pohľadávky (alebo záväzku) voči cashpoolu.⁶⁹

Mechанизmus vnútro-skupinovej kompenzácie (nettingu)

1. **Zápočet vzájomných pohľadávok a záväzkov** - pri zápočte sa vzájomné transakcie medzi spoločnosťami skupiny kompenzujú bez fyzického presunu prostriedkov.
2. **Účtovné aspekty** - účtovné jednotky evidujú zníženie pohľadávok/záväzkov voči cashpoolu, no likvidita zostáva centralizovaná na hlavnom účte cashpool lídra.
3. **Absencia platobnej inštitúcie** - proces nevyžaduje účasť banky ako poskytovateľa platobnej služby, ide o čisto internú účtovnú operáciu.

Popísaný mechanizmus vnútro-skupinového vysporiadania nenapĺňa podstatné znaky DzFT, pretože:

- Chýba aktívna úloha platobnej inštitúcie
- Nedochádza k zmene likvidity na úrovni

bankového systému, iba k interným účtovným úpravám

- Transakcia nemá charakter platobnej služby v zmysle **ZoPS**.

Tento postup teda predstavuje ekonomickú optimalizáciu bez atribútov platobnej služby, čo ho vylučuje z definičného rámca DzFT.

V tomto prípade nemožno ani argumentovať, že dochádza k zneužitiu práva, keďže uvedený spôsob kompenzácie vzájomných vnútro-skupinových pohľadávok a záväzkov je bežná aplikačná prax s cieľom centralizovať likviditu v rámci skupiny, pri ktorej nedochádza k neželateľným stratám z kurzových rozdielov a negatívneho dopadu na cash-flow spoločností zo skupiny. Subjektívny test zneužitia práva nie je naplnený, keďže tento mechanizmus má zjavné ekonomické ratio. Na druhej strane ani objektívny test zneužitia práva nie je naplnený, keďže ZDFT nepodliehajú transakcie, ktoré nie sú finančnou transakciou podľa predmetu ZDFT.

Predmetom DzFT sa táto transakcia stane v situácii, kedy daňovník bude splácať svoj záväzok voči cashpoolu, za predpokladu, že nebudú naplnené podmienky § 4 ods. 2 písm. t) ZDFT pre vyňatie tejto transakcie z predmetu dane.

Preúčtovaný náklad ako proti-únikové opatrenie

Alternatívne by sme mohli argumentovať, že v momente, kedy sa finančné prostriedky daňovníka odpisujú z jeho platobného účtu v prospech hlavného účtu v cashpote, právne vlastníctvo k týmto finančným prostriedkom sa previedlo, keďže ich daňovník požičil cashpool lídrovi. Z vlastníckeho vzťahu sa stal vzťah záväzkový. Daňovník nemá žiadne dispozičné právo k týmto finančným prostriedkom a bez súhlasu cashpool lídra s nimi nemôže nakladať, pričom daňovníkovi prináleží úrok za požičané finančné prostriedky. Týmto momentom sa likvidita dostala do sféry

66 § 4 ods. 1 písm. c) ZDFT

67 V zmysle poznámky č. 1 k ZDFT sa Platobnou službou rozumie, platobná služba v zmysle § 2 ods. 1 písm. b) až d) zákona č. 492/2009 Z. z. o platobných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorou je:

b) výber finančných prostriedkov v hotovosti z platobného účtu a vykonávanie všetkých úkonov súvisiacich s vedením platobného účtu

c) vykonávanie platobných operácií vrátane prevodu finančných prostriedkov z platobného účtu alebo na platobný účet vedený u poskytovateľa platobných služieb úhradou, prostredníctvom platobnej karty alebo iného platobného prostriedku, inkasom

d) vykonávanie platobných operácií z úveru poskytnutého používateľovi platobných služieb formou povoleného prečerpania platobného účtu, a to úhradou, prostredníctvom platobnej karty alebo iného platobného prostriedku, inkasom alebo formou úverového rámca prostredníctvom platobnej karty alebo iného platobného prostriedku

68 § 2 písm. b) ZDFT

69 účet 351 – Pohľadávky voči prepojeným účtovným jednotkám a účtovným jednotkám v rámci podielovej účasti alebo 361 – Záväzky voči prepojeným účtovným jednotkám a účtovným jednotkám v rámci podielovej účasti

vplyvu cashpool lídra, ktorý s nimi nakladá v zmysle dohodnutých podmienok.

V tomto prípade by sa dalo argumentovať, že pri kompenzácií vzájomných vnútro-skupinových pohľadávok a záväzkov dochádza k situácii, kedy iná osoba (cashpool líder) zo „svojich“ peňažných prostriedkov uhrádza záväzok daňovníka, čím dochádza k naplneniu autentického výkladu „**preúčtovaných nákladov**“.

Túto argumentáciu podporuje aj v článku V. ods. 3 Usmernenia MF SR: „*Finančné transakcie, okrem tých, ktoré sú uvedené v odseku 1, napríklad platby tretím osobám (dodávateľom), klíring, započítanie záväzkov a pohľadávok, ktoré predstavujú preúčtované náklady v rámci cashpoolingu, sú predmetom dane.*“

Napriek zdanlivému naplneniu chýbajúcej legálnej definície preúčtovaných nákladov, stále nebude naplnený normovaný predmet dane ZDFT, v prípade vnútro-skupinového nettingu, ktorý určuje, že predmetom dane je preúčtovaný náklad **súvisiaci s vykonaním finančnej transakcie**. Ako bolo argumentované vyššie v popísanom aplikačnom prípade nedochádza k žiadnej finančnej transakcii, keďže likvidita zostáva stále vedená na hlavnom účte cashpool lídra a ide iba o internú zúčtovaciu operáciu.

V prípade inej situácie, ak by cashpool líder na podnet od daňovníka vykonal úhradu záväzkov daňovníka voči externým dodávateľom a následne si cashpool

Na základe vyššie uvedeného možno tvrdiť, že v prípade, ak cashpool líder vykonáva úhrady záväzkov v mene daňovníka voči externým dodávateľom, pričom si cashpool líder bude započítavať túto pohľadávku voči záväzku z cashpoolu na ťarchu daňovníka, pôjde o situáciu „**preúčtovaných nákladov**“, ktoré sú predmetom dane, keďže došlo na strane cashpool lídra k vykonaniu finančnej transakcie.

líder túto pohľadávku voči daňovníkovi započíta v prospech zostatku na cashpoolovom účte, v danom prípade by uvedená situácia spadala pod predmet ZDFT ako „**preúčtovaný náklad**“, keďže zákon definuje, že za úhradu preúčtovaných nákladov sa považuje aj započítanie pohľadávok.⁷⁰ V danom prípade došlo k vykonaniu finančnej transakcie cashpool lídrom, ktorý zadal príkaz na odpísanie platby v mene daňovníka. Ak daňovník bude vedieť preukázať sumu finančnej transakcie, ktorú za neho vykonal cashpool líder, uplatní sa sadzba dane 0,4% a limit 40 eur na finančnú transakciu⁷¹. V opačnom

prípade sa limit 40 eur na finančnú transakciu neuplatní.

Na základe vyššie uvedeného možno tvrdiť, že v prípade, ak cashpool líder vykonáva úhrady záväzkov v mene daňovníka voči externým dodávateľom, pričom si cashpool líder bude započítavať túto pohľadávku voči záväzku z cashpoolu na ťarchu daňovníka, pôjde o situáciu „**preúčtovaných nákladov**“, ktoré sú predmetom dane, keďže došlo na strane cashpool lídra k vykonaniu finančnej transakcie.

Záver

Z analýzy vyplýva, že aplikácia ZDFT na vnútro-skupinové vysporiadanie pohľadávok a záväzkov, najmä v kontexte cashpoolových štruktúr, je komplexná a vyžaduje si dôkladné posúdenie každého prípadu. Nejasná definícia pojmu „preúčtovaný náklad“ a rôznorodý výklad spôsobujú v praxi právnu neistotu. Hoci vnútro-skupinový netting, bez reálneho toku peňazí mimo cashpool, by nemal podliehať DzFT, úhrady záväzkov daňovníka cashpool lídrom voči externým dodávateľom, následne kompenzované voči cashpoolovému účtu, už môžu byť považované za preúčtované náklady podliehajúce dani. Pre odstránenie právnej neistoty a zjednotenie aplikačnej praxe je preto kľúčové, aby bol explicitne definovaný pojem „preúčtovaný náklad“ priamo v ZDFT, čím sa minimalizuje riziko nejednotného výkladu a zabezpečí adekvátne uplatňovanie dane.

Preúčtované náklady pri vnútro-skupinových službách v kontexte uplatnenia stropu 40 eur



Autor: Richard Panek

V nasledujúcej úvahe vychádzame z toho, že koncept „**preúčtovaných nákladov**“ bol do ZDFT včlenený ako nástroj proti zneužívaniu. Príklad: SK daňovník kontrahuje a nakupuje vstupy priamo vo svojom mene, úhradu

však vykoná iná spoločnosť v sku pine na základe „príkazu alebo súhlasu“ SK daňovníka a následne sa záväzok SK daňovníka „vyčistí“ vnútro-skupinovým zápočtom.

Za každým vnútro-skupinovým zápočtom v zmysle tejto úvahy treba hľadať zdaniteľný „**preúčtovaný náklad**“. Ak sa identifikuje, SK daňovník musí tento zápočet preúčtovaných nákladov zdaniť, pričom

40-eurový strop aplikuje len vtedy, ak dokáže jemu refakturovanú sumu „spárovať“ s primárnym nákladom (resp. záväzkom), ktorý sám kontrahoval vo svojom mene a na úhradu ktorého dal inej spoločnosti v skupine príkaz alebo súhlas.⁷²

• **Vnútro-skupinové služby nie sú „preúčtované náklady“**

Vnútro-skupinové služby nepredstavujú

⁷⁰ § 9 ods. 3 ZDFT

⁷¹ § 5 ods. 2 písm. b) a § 6 písm. a) ZDFT

⁷² Pojem „preúčtovaný náklad“ v zmysle § 4 ods. 1 písm. c) ZDFT treba vykladať v kontexte so základnou definíciou finančnej transakcie v zmysle § 2 písm. b) – príkaz alebo súhlas daňovníka.

„preúčtované náklady“ z dôvodu, že SK daňovník neobstarával od zamestnancov centrály predmetné plnenia vo svojom mene (neboli to jeho zamestnanci) a neďával na úhradu týchto nákladov príkaz ani súhlas. Rovnaký režim sa aplikuje aj na externé náklady.

- **Vnútro-skupinové služby sú „preúčtované náklady“, pri ktorých sa aplikuje strop 40 eur**

Dôvodom, prečo SK daňovník nakupuje vnútro-skupinové služby, ako sme

uviedli už vyššie, je vyššia efektívnosť pre celú skupinu. SK daňovník by teoreticky dokázal predmetné plnenia zabezpečovať cez vlastných zamestnancov, prípadne vlastným nákupom od externých dodávateľov. Oslobodenie vnútro-skupinových služieb by bolo neproporčné aj vo vzťahu k priamemu obstarávaniu predmetných vstupov, kedy by priama úhrada bola u SK daňovníka zdanieľná (samozrejme s uplatnením stropu 40 eur).

Záver

Zastávame názor, že aj vo vyššie opísanom prípade ide o „preúčtované náklady“, pri ktorých sa aplikuje strop 40 eur. Aplikáciu DzFT bez uplatnenia stropu 40 eur na vnútro-skupinové služby nepripúšťame, nakoľko SK daňovník mzdy, réžiu a ani externé náklady centrály neobstarával vo svojom mene, nemá podkladové záväzky primárne zaúčtované vo svojej súvahe, a teda nemá ich s čím ani „spárovať“.

Uplatňovanie výnimiek podľa § 4 ods. 2 písmen c), d) a h) ZDFT



Autori: Nikola Kloudová, Samuel Kollár

Výnimka v daňovom zákone predstavuje osobitné ustanovenie, ktoré umožňuje v presne vymedzenej situácii odchyliť sa od všeobecného daňového pravidla alebo povinnosti. Znamená to, že daňovník, na ktorého sa výnimka vzťahuje, nemusí plniť určitú daňovú povinnosť, prípadne ju plní v obmedzenom rozsahu alebo za výhodnejších podmienok. Ide o prejav špecifického zámeru zákonodarcu, a preto pri jej výklade zvyčajne nemožno uplatniť výklad založený na účele zákona. Prevažuje gramatický (doslovný) výklad.

Tak ako uvádzame v úvode, zastávame názor, že v prípade absencie štandardných výkladových pomôcok (odborná literatúra, súdne rozhodnutia) a nejasného a často aj protichodného výkladu jednotlivých ustanovení ZDFT v praxi, je na mieste pri správe tejto dane aplikovať zásadu *in dubio mitius*, ktorej podstata v zmysle judikatúry⁷³ spočíva v tom, že ak uplatnenie výkladových metód viedlo k rôznym záverom, v zmysle zásady *in dubio mitius* sa má uplatniť ten, ktorý je pre daňovníka najmiernejší, resp. najvýhodnejší.

Najmiernejší výklad v prípade uplatnenia výnimiek podľa § 4 ods. 2 ZDFT je ten, ktorý v prípade akýchkoľvek nejasností do príslušnej výnimky zahŕňa všetky platobné operácie, ktoré rozumným výkladom konkrétna výnimka môže pokryť. Uvedené samozrejme neplatí, ak v texte výnimky je takáto situácia výslovne vylúčená.

Nižšie si dovoľíme poukázať na niektoré príklady interpretačných problémov pri výklade výnimiek a prezentovať náš názor na prípustnú interpretáciu.

Zastávame názor, že v prípade absencie štandardných výkladových pomôcok (odborná literatúra, súdne rozhodnutia) a nejasného a často aj protichodného výkladu jednotlivých ustanovení ZDFT v praxi, je na mieste pri správe tejto dane aplikovať zásadu *in dubio mitius*.

Uplatňovanie výnimky podľa § 4 ods. 2 písm. c) ZDFT - platobná operácia, ktorá súvisí so správou cenných papierov alebo iných finančných nástrojov v súvislosti so správou starobného dôchodkového sporenia a doplnkového dôchodkového sporenia

V zmysle § 4 ods. 2 písm. c) ZDFT predmetom dane nie je platobná operácia, ktorá súvisí so správou cenných papierov alebo iných finančných nástrojov alebo platobná operácia súvisiaca s nákupom cenných papierov alebo iných finančných nástrojov v súvislosti so správou starobného dôchodkového sporenia a doplnkového dôchodkového sporenia.

Gramatickým výkladom uvedeného ustanovenia (t. j. berúc do úvahy jazykové vyjadrenie predpisu⁷⁴) je možné vo výnimke odlíšiť dve kategórie platobných operácií:

- (I) platobné operácie súvisiace so správou cenných papierov alebo iných finančných nástrojov (t. j. časť ustanovenia pred čiarkou) a
- (II) platobné operácie súvisiace s nákupom cenných papierov alebo iných finančných nástrojov v súvislosti so správou starobného dôchodkového sporenia a doplnkového dôchodkového sporenia (t. j. časť ustanovenia po čiarku).

73 Napr. Nález ÚS SR I. ÚS 241/2007, bod 14: „Za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorý môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. Inak povedané, v prípade pochybností sú povinné (orgány verejnej moci) postupovať miernejšie - *in dubio mitius*.“

Nález ÚS SR II. ÚS 362/2019: „Výklad zákonov ukladajúcich fyzickým a právnickým osobám daňové a poplatkové povinnosti musí byť z povahy vecí vždy restriktívny a v pochybnostiach (pri možnosti viacerých výkladov) má prednosť taká interpretácia, ktorá je z pohľadu daňou či poplatkom zataženého subjektu výhodnejšia.“

Nález Ústavného súdu ČR sp. zn. IV. ÚS 666/02: „V prípade pochybností sú povinné (orgány verejnej moci) postupovať miernejšie - *in dubio mitius*.“

74 Procházka, R., Káčer, M. Teória práva. 2. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2019, str. 242

Zákonodarcu v dôvodovej správe nedeklaruje dôvod, pre ktorý prvá časť ustanovenia operuje iba s pojmom „správa“ a druhá časť iba s pojmom „nákup“ cenných papierov a iných finančných nástrojov. V tejto súvislosti vzniká otázka, či prvá časť výnimky pokrýva aj platobné operácie súvisiace s nákupom cenných papierov a iných finančných nástrojov.

Pojem správa je možné označiť za širší ako pojem nákup, keďže správa cenných papierov zahŕňa aj niektoré operácie súvisiace s nákupom cenných papierov. Konkrétne, správca v rámci výkonu správy cenných papierov vykonáva aj zúčtovanie nákupov a predajov cenných papierov a tiež inkasuje príjmy z cenných papierov. Na základe uvedeného je prípustný záver, že výnimka pokrýva platobné operácie aj v súvislosti s nákupom cenných papierov a iných finančných nástrojov, ktoré správca vykonáva ako súčasť správy cenných papierov.

Keďže analyzované ustanovenie používa rozširujúci pojem „v súvislosti“, aj odchádzajúca platba správcovi na zaplatenie kúpnej ceny za nakupovaný cenný papier alebo iný finančný nástroj by nemala byť predmetom DzFT. Uvedený záver je možný podporiť aj tým, že platobné operácie súvisiace so správou cenných papierov a iných finančných nástrojov sú vyňaté z predmetu dane už v zmysle § 4 ods. 2 písm. e) ZDFT. Rozdiel medzi týmito výnimkami spočíva v tom, že výnimka podľa § 4 ods. 2 písm. e) ZDFT je určená špeciálne pre (o.i.) OCP, zatiaľ čo § 4 ods. 2 písm. c) vylučuje z predmetu dane platobné operácie všetkých daňovníkov. Správa cenných papierov a iných finančných nástrojov je však činnosťou, ktorú spravidla vykonávajú práve subjekty, ktorých platobné operácie nepodliehajú dani už podľa § 4 ods. 2 písm. e) ZDFT⁷⁵. Preto je možné argumentovať, že by pri aplikácii užšieho výkladu (t. j. výnimka podľa § 4 ods. 2 písm. c) pokrýva iba správu, nie aj nákup) bola prakticky tá istá výnimka pokrytá dvomi ustanoveniami.

V praxi sa však stretávame aj s názormi, ktoré túto výnimku interpretujú užšie, a to že sa nákupu cenných papierov a iných finančných nástrojov týka iba ak súvisí so správou dôchodkového sporenia (starobného alebo doplnkového)⁷⁶. Takáto interpretácia sa však

Aj vzhľadom na chýbajúci výklad zo strany zákonodarcu v Dôvodovej správe k tejto výnimke a daňovú zásadu in dubio pro mitius máme za to, že výnimka definovaná v § 4 ods. 2 písm. c) ZDFT zahŕňa platobné operácie v súvislosti so správou cenných papierov a iných finančných nástrojov, vrátane operácií v súvislosti s nákupom cenných papierov a iných finančných nástrojov.

s prihliadnutím na vyššie uvedené javí ako neobhájiteľná. Výsledkom tejto nesprávnej interpretácie môže dochádzať v praxi k zdaňovaniu platobných operácií, ktoré nemajú byť predmetom dane.

Aj vzhľadom na chýbajúci výklad zo strany zákonodarcu v Dôvodovej správe k tejto výnimke a daňovú zásadu *in dubio pro mitius* máme za to, že výnimka definovaná v § 4 ods. 2 písm. c) ZDFT zahŕňa platobné operácie v súvislosti so správou cenných papierov a iných finančných nástrojov, vrátane operácií v súvislosti s nákupom cenných papierov a iných finančných nástrojov.

Uplatňovanie výnimky podľa § 4 ods. 2 písm. d) ZDFT – platobná operácia v súvislosti s nákupom štátnych dlhopisov

V zmysle § 4 ods. 2 písm. d) ZDFT predmetom dane nie je platobná operácia, ktorá súvisí s nákupom štátnych dlhopisov. ZDFT nešpecifikuje, aké platobné operácie sa v tomto prípade môžu považovať za súvisiace s nákupom štátnych dlhopisov. Zo znenia ustanovenia a použitia rozširujúceho slovného spojenia „v súvislosti“ možno uzavrieť, že vyňaté z predmetu dane sú akékoľvek platby smerujúce k nákupu štátnych dlhopisov,

a to bez ohľadu na to, či ide o priamy nákup alebo nákup prostredníctvom obchodníka s cennými papiermi.

Uvedená výnimka výslovne pokrýva iba platobné operácie súvisiace s nákupom štátnych dlhopisov a správu štátnych dlhopisov explicitne nezahŕňa. Platobné operácie v súvislosti so správou štátnych dlhopisov (t. j. cenných papierov) však napriek tomu budú z predmetu dane vyňaté, a to aplikovaním výnimky podľa § 4 ods. 2 písm. c) ZDFT – platobné operácie súvisiace so správou cenných papierov.

Vzhľadom na závery ohľadne výnimky podľa § 4 ods. 2 písm. c) ZDFT prezentované vyššie je možné tvrdiť, že výnimka podľa § 4 ods. 2 písm. d) ZDFT je duplicitná – platobné operácie súvisiace s nákupom štátnych dlhopisov sú vyňaté už podľa § 4 ods. 2 písm. c) ZDFT, keďže pojem cenné papiere zahŕňa aj štátne dlhopisy⁷⁷.

Uplatňovanie výnimky podľa § 4 ods. 2 písm. h) ZDFT – platobná operácia platiteľa dane, ktorému bola udelená devízová licencia na vykonávanie obchodov s devízovými hodnotami, v rozsahu oprávnenia vykonávať zmenárenskú činnosť

Podľa § 4 ods. 2 písm. h) ZDFT predmetom dane nie sú ani platobné operácie platiteľa dane, ktorému bola udelená devízová licencia na vykonávanie obchodov s devízovými hodnotami, v rozsahu oprávnenia vykonávať zmenárenskú činnosť. ZDFT v tomto kontexte odkazuje iba na devízové licencie podľa § 6 zákona č. 202/1995 Z. z., Devízového zákona v znení neskorších predpisov. Doslovný výklad tejto výnimky teda naznačuje, že sa vzťahuje iba na platiteľov dane, ktorým bola devízová licencia udelená Národnou bankou Slovenska, avšak nie na platiteľov dane, ktorým bola udelená devízová licencia v zahraničí (napr. Českou národnou bankou). Takýto výklad by však bol diskriminačný a v rozpore s pravidlami EÚ upravujúcimi voľný pohyb služieb v rámci EÚ⁷⁸. Výnimka by sa preto mala vzťahovať na všetkých platiteľov dane, ktorým bola udelená devízová licencia, a to aj v inom členskom štáte EÚ.

75 Správa cenných papierov a iných finančných nástrojov je investičnou službou, resp. vedľajšou službou, ktorú v zmysle § 54 ZCP môže vo všeobecnosti vykonávať iba obchodník s cennými papiermi (pokiaľ ZCP alebo osobitný predpis neustanovuje inak).

76 Napr. Informácia FR SR č. 44/DZPaU/2024/I k zákonu č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 354/2024 Z. z.

77 § 2 ods. 2 písm. d) ZCP v spojení s § 18 zákona č. 530/1990 Zb. o dlhopisoch v znení neskorších predpisov

78 Napr. čl. 56 a nasl. Zmluvy o fungovaní Európskej únie, zákon č. 136/2010 Z. z. o službách na vnútornom trhu a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorým sa implementuje Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/123/ES z 12. decembra 2006 o službách na vnútornom trhu

Špecifiká dane z finančných transakcií vo vzťahu k fyzickým osobám - podnikateľom



Autori: **Martin Tužinský**

Fyzické osoby - podnikatelia sú samostatnou podmnožinou daňovníkov DzFT, ktoré majú (v porovnaní s právnickými osobami) svoje špecifiká a odlišnosti. V množstve problémov a nejasností, týkajúcich sa DzFT, problematika fyzických osôb, ako samostatnej kategórie daňovníkov tejto dane zaniká. Práve z tohto dôvodu by sme chceli poukázať na nejasnosť, nejednoznačnosť a problémy spojené s aplikáciou vybraných ustanovení ZDFT.

Vymedzenie fyzickej osoby – podnikateľa na účely ZDFT

ZDFT chýbajú definície viacerých pojmov a ich dodatočné vymedzenie v rámci Usmernenia MF SR nepovažujeme za správne. Jedným z pojmov, ktorý ZDFT osobitne nevymedzuje je pojem „fyzická osoba – podnikateľ“ (ďalej len „**FO – podnikateľ**“). Rovnako napr. ani zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „**ZoSD**“) **osobitne nevymedzuje pojem FO – podnikateľ** [viď v § 14 ods. 1 písm. a), ktorý vymenúva daňové subjekty povinné doručovať podania elektronickými prostriedkami podľa § 13 ods. 5 finančnej správy].

Ťažkopádne k pojmu FO – podnikateľ pristupovali aj samotné banky v súvislosti so zakladaním transakčných (podnikateľských) účtov. Až do cca druhej tretiny marca 2025 väčšina bánk vyžadovala od FO pri zakladaní transakčného (podnikateľského) účtu **aktuálny** (nie starší ako 3 mesiace) **výpis z** (neve-

rejnej časti) **živnostenského registra**, ktorý bolo možné získať buď osobne na Okresnom úrade - odbor živnostenského podnikania alebo **elektronicky** (prostredníctvom stránky www.slovensko.sk). Mnoho bánk (resp. ich pracovníkov) si neuvedomovalo skutočnosť, že indikátorom toho, či sa FO považuje za podnikateľa nie je skutočnosť, či FO je držiteľom IČO (identifikačného čísla osoby) alebo disponuje výpisom zo živnostenského registra, pretože za podnikateľa sa považuje omnoho širší okruh osôb ako sú iba držiteľia živnostenského oprávnenia.

Z § 3 ods. 3 ZoTPP vyplýva, že na



Ak je význam právneho pojmu vymedzený v jednom právnom predpise, nemôže iný právny predpis pre ten istý právny pojem vytvárať iný význam.

označenie rovnakých právnych inštitútov sa používajú rovnaké právne pojmy v rovnakom význame. Jeden právny pojem s vymedzeným významom sa v tomto význame **používa jednotne v celom právnom poriadku**. Ak je význam právneho pojmu vymedzený v jednom právnom predpise, nemôže iný právny predpis pre ten istý právny pojem vytvárať iný význam; to neplatí, ak právny pojem v tomto význame nemožno použiť v inom právnom predpise. Vymedzenie pojmu podnikateľ nájdeme

v § 2 ods. 2 OBZ. Ak nahliadneme do zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní v znení neskorších predpisov (ďalej len „**ŽZ**“) z § 3 vyplýva, čo nie je živnosťou. Prvé dôležité konštatovanie je, že ak nejaká činnosť nie je živnosťou, neznamená to, že nejde o podnikanie (tzn. aj keď FO vykonáva činnosť, ktorá nie je živnosťou, môže sa považovať za FO – podnikateľa). Ustanovenie § 6 ZDP vymedzuje, ktoré dosiahnuté príjmy sa považujú za príjmy z podnikania, príjmy z inej samostatnej zárobkovej činnosti, príjmy z prenájmu a príjmy z použitia diela a umeleckého výkonu. Zaujímavý je § 6 ods. 2 ZDP, ktorý taxatívne vymenúva príjmy z inej samostatnej zárobkovej činnosti, medzi ktoré patria o. i. aj príjmy z činností sprostredkovateľov podľa osobitných predpisov, ktoré nie sú živnosťou alebo príjmy z činnosti športového odborníka alebo z činnosti športovca. Druhé dôležité konštatovanie je, že ak niekto dosahuje príjmy, ktoré nie sú živnosťou alebo dosahuje príjmy, ktoré sú špecifické (a pri ktorých je potrebné siahnuť po ďalších osobitných právnych predpisoch ako je napr. zákon č. 440/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov), **neznamená to, že nejde o podnikanie**. Nesprávnym by však bolo aj také konštatovanie, z ktorého by vyplývalo, že všetky príjmy dosahované podľa § 6 ods. 2 ZDP sa považujú za príjmy plynúce z podnikania FO. V Dôvodovej správe k ZDFT je uvedené, že podnikateľom sa rozumie osoba v zmysle § 2 ods. 2 OBZ. V zmysle uvedeného ustanovenia sa **za podnikateľa považuje:**

- **osoba zapísaná v OR SR** (s účinnos-

ťou od 1. 10. 2020 sa do OR SR registra už nezapisujú žiadne FO),

- osoba, ktorá **podniká na základe živnostenského oprávnenia**,
- osoba, ktorá **podniká na základe iného než živnostenského oprávnenia podľa osobitných predpisov**, napr. **daňový poradca, audítor, advokát, notár, súdny exekútor, mediátor, patentový zástupca, stavebný inžinier, architekt** (avšak iba ten, ktorý je zapísaný v Slovenskej komore architektov), **geodet, reštaurátor, súkromný lekár, lekárnik, súkromný veterinárny lekár, znalec, tlmočník a prekladateľ** (v prípade znalcov, tlmočníkov a prekladateľov sa niektorí považujú za podnikateľov a niektorí sa za podnikateľov naopak nepovažujú, a to v závislosti od toho, pre koho vykonávajú svoju činnosť, viď nižšie), **taxikár, finančný agent, finančný sprostredkovateľ, FO prevádzkujúca fotovoltaické elektrárne, profesionálny športovec** zapísaný do registra fyzických osôb v športe, **športový odborník** zapísaný v informačnom systéme športu, ktorý vykonáva činnosť športového odborníka ako podnikanie...,
- FO, ktorá **vykonáva poľnohospodársku výrobu** a je **zapísaná do evidencie podľa osobitného predpisu** (tzn. **SHR – samostatne hospodáriaci roľníci**).

Podnikateľom naopak nie je napr.:

- **spoločník verejnej obchodnej spoločnosti a komplementár komanditnej spoločnosti**, ktorý zďaňuje časť základu dane (alebo podiel na likvidačnom zostatku / vyrovnací podiel pri zániku účasti) v. o. s. / k. s. podľa § 6 ods. 1 písm. d) ZDP v nadväznosti na ods. 7 a 8,
- **autor** (lektor, programátor.) / **umelec** (hudobník, textár, spisovateľ...) dosahujúci **aktívne príjmy** podľa § 6 ods. 2 písm. a) ZDP z **vytvorenia diela, podania umeleckého výkonu, z vydávania, rozmnožovania a rozširovania literárnych diel a iných diel na vlastné náklady** a z **vytvorenia alebo**

zhotovenia iného predmetu duševného vlastníctva a z použitia iného predmetu duševného vlastníctva alebo z postúpenia práv k predmetu duševného vlastníctva,

- **osobný asistent osoby ZŤP**, ktorý dosahuje príjmy (výnosy) podľa § 6 ods. 2 písm. b) ZDP,
- **model / modelka** dosahujúca príjmy podľa § 6 ods. 2 písm. b) ZDP z činností, ktoré nie sú živnosťou ani podnikaním,
- **znalec, prekladateľ alebo tlmočník**, ktorý **vykonáva svoju činnosť pre súd, iný orgán verejnej moci, FO / PO ako subjekt zapísaný v zozname znalcov, tlmočníkov a prekladateľov Ministerstva spravodlivosti SR**, dosahujúci príjmy podľa § 6 ods. 2 písm. c) ZDP,
- **amatérsky športovec** dosahujúci príjmy podľa § 6 ods. 2 písm. e) ZDP,
- **prenajímateľ nehnuteľnosti** (vrátane prenájamania hnutelných vecí, ktoré sa prenájmajú ako príslušenstvo nehnuteľnosti) dosahujúci príjmy (výnosy) podľa § 6 ods. 3 ZDP,
- **autor** (lektor, programátor.) / **umelec** (hudobník, textár, spisovateľ...) dosahujúci **pasívne príjmy** podľa § 6 ods. 4 ZDP z **použitia diela a použitia umeleckého výkonu**, t. j. „licenčné poplatky“ za **udelenie súhlasu za použitie diela a súhlasu na použitie umeleckého výkonu** [ak nepatria do príjmov uvedených v § 6 ods. 2 písm. a) ZDP],

- **osoba vykonávajúca príležitostnú poľnohospodársku výrobu, lesné a vodné hospodárstvo**, dosahujúca príjmy (výnosy) podľa § 8 ods. 1 písm. a) ZDP,
- osoba **príležitostne prenajímajúca hnutelné veci**, dosahujúca príjmy (výnosy) podľa § 8 ods. 1 písm. a) ZDP,
- osoba dosahujúca príjmy (výnosy) **prekladateľskej činnosti vykonávanej bez povolenia**, dosahujúca „iné“ ostatné príjmy podľa § 8 ods. 1 ZDP,
- osoba dosahujúca **príjmy z predaja kryptoaktív alebo výmeny kryptoaktív** (za majetok / službu / iné kryptoaktívum), dosahujúca príjmy podľa § 8 ods. 1 písm. t) ZDP.

V zmysle § 3 ods. 1 písm. b) **ŽZ živnosťou nie je využívanie výsledkov duševnej tvorivej činnosti** chránených osobitnými zákonmi ich pôvodcami včítane **vydávania, rozmnožovania a rozširovania literárnych a iných diel na vlastné náklady**. Z odborného článku⁷⁹, ktorý rozoberá **problematiku autora ako podnikateľa**, vyplývajú o. i. tieto závery:

- „Nespochybnujeme, že ekonomické a právne vzťahy, ktoré sa týkajú výlučne používania už vytvoreného diela v autorskoprávnom význame a ktorých priamym alebo nepriamym účastníkom je autor, spadajú pod § 3 ods. 1 písm. b) ŽZ. Ako problematickú však vnímame azda ešte početnejšiu skupinu právnych vzťahov, ktoré sú charakteristické **vytváraním autorských diel podľa pokynov objednávateľa**.“,
- „Samotná **tvorba diela nie je použitím diela**, a teda **nemôže byť ani jeho využitím** (môžeme akurát hovoriť o využívaní tvorivého potenciálu autora).“,
- „Keďže **v prípade tvorby diel na objednávku je zložka používania diela marginálna** (prevod originálu diela alebo jeho rozmnoženie autorom) alebo **je vo vzťahu k hlavnému záväzku vytvoriť dielo subsidiárna**, prikláňame sa k názoru, že by **uvedené činnosti mali byť vykonávané na základe živnostenského oprávnenia**.“,
- „Viacrát sa v **zozname odporúčanych voľných živností** v poznámke



V zmysle § 3 ods. 1 písm. b) **ŽZ živnosťou nie je využívanie výsledkov duševnej tvorivej činnosti** chránených osobitnými zákonmi ich pôvodcami včítane **vydávania, rozmnožovania a rozširovania literárnych a iných diel na vlastné náklady**.

79 <https://www.legalis.sk/sk/casopis/sukromne-pravo/autor-ako-podnikatel,m-51.html>

pod čiarou uvádza, že **v rozsahu živnostenského oprávnenia nie je možné vykonávať činnosti, na ktoré sa vzťahuje Autorský zákon.**

Takže aj tento nezáväzný dokument nám jasne odzrkadľuje súčasnú prax a prístup živnostenských úradov k výkladu problematickeho § 3 ods. 1 písm. b) ŽZ, a to tendenciu vyňať z pôsobnosti ŽZ akúkoľvek autorskú činnosť. Ponúka sa teda otázka, či Ministerstvo vnútra SR a živnostenské úrady neprezumujú, že svadobné fotografie alebo fotografie komerčných produktov nie sú obdobne predmetom autorského práva. Takýto predpoklad však nemá žiadnu oporu v právnom poriadku a zaradenie fotografických služieb do zoznamu odporúčaných voľných živností tak pôsobí ako nedopatrenie.“

- „Prikláňame sa k názoru, že § 3 ods. 1 písm. b) ŽZ by nemal zahŕňať tvorbu diel na objednávku, keďže ide o činnosti, v ktorých je dominantnou zložkou vytváranie diel a nielen využívanie výsledkov diel už vytvorených. Z toho dôvodu považujeme súčasný prístup živnostenských úradov k profesiám, ako je **napríklad počítačový programátor, za nesprávny a nezákonný**. Ani situácia, keď je licenčná odmena vyššia ako odmena za vytvorenie diela, nám sama osebe nemôže určovať, že dominantnou zložkou vo vzťahu objednávateľa a zhotoviteľa je využívanie výsledkov duševnej tvorivej činnosti.“

Ako je možné vidieť z vyššie citovaných záverov, vymedzenie toho, ktorá FO je podnikateľom nie je také jednoznačné, ako by sa mohlo zdať a každý konkrétny prípad FO si vyžaduje individuálne posúdenie.

Problémy súvisiace s viacerými transakčnými účtami FO – podnikateľa

Definícia transakčného účtu FO – podnikateľa vyplýva z § 2 písm. c) bod 2 ZDFT. Transakčným účtom sa rozumie **platobný účet** daňovníka, na ktorom FO – podnikateľ **vykonáva finančné transakcie súvisiace s jeho podnikaním**. Pri slov-

Platobným účtom nie je vkladový účet (upravený § 716 a nasl. OBZ) ako napr. termínovaný účet s viazanosťou peňažných prostriedkov a sankčným úrokom pri predčasnom výbere a takisto ani účet stavebného sporenia, ktorý je účelovo zriadený a vedený podľa osobitného predpisu.

nom spojení „platobný účet“ sa uvádza poznámka s odkazom na § 2 ods. 9 ZoPS. V zmysle tohto ustanovenia ZoPS sa platobným účtom rozumie **bežný účet** alebo **iný účet** vedený u poskytovateľa platobných služieb na **meno a priezvisko** (ak ide o FO) alebo **obchodné meno / názov** (ak ide o PO), jedného alebo viacerých používateľov platobných služieb, ktorý sa používa na vykonávanie platobných operácií. Z dôvodovej správy k ZoPS vyplýva, že platobným účtom je **bežný účet** (ten upravuje § 708 ObZ a nasl.) alebo **sporiaci účet**, z ktorých je možné **vykonávať platobné operácie** ako napr. **vklad** alebo **výber** bez uplatnenia sankcií napríklad za výber hotovosti alebo ku ktorým je možné **vydať platobný prostriedok; platobným účtom** naopak **nie je vkladový účet** (upravený § 716 a nasl. OBZ) ako napr. **termínovaný účet s viazanosťou peňažných**

Ak si FO – podnikateľ zriadi podnikateľský účet, všetky finančné transakcie (okrem tých, ktoré nie sú predmetom dane) podliehajú DzFT.

prostriedkov a sankčným úrokom pri predčasnom výbere a takisto ani **účet stavebného sporenia**, ktorý je účelovo zriadený a vedený podľa osobitného predpisu.

FR SR správne konštatuje⁸⁰, že ZDFT **neustanovuje**, aby transakčný účet bol **bankovým účtom konkrétneho typu** alebo **druhu**, neustanovuje, či má byť **bežným podnikateľským účtom**, alebo **iným typom** alebo **druhom účtu**. ZDFT taktiež **neustanovuje podmienku**, aby **transakčný účet bol vedený u poskytovateľa platobných služieb so sídlom na území SR**. Na tomto mieste je však dôležité uvedomiť si dôsledky (vyplývajúce zo založenia si účtu v zahraničí, používania bežného účtu, ktorý nie je podnikateľským účtom FO – podnikateľa alebo používania účtu inej osoby ako je daňovník sám), ktoré pre daňovníka vyplývajú zo ZDFT, konkrétne povinnosť sám daň vypočítať, odvieť ju a doručiť správcovi dane oznámenie (ktoré sa považuje za daňové priznanie podľa Daňového poriadku).

Praktické problémy nastávajú v prípade tých FO, ktoré **vykonávajú súbežne rôzne činnosti** (z ktorých niektoré sa považujú za podnikanie a iné nie). Ak si FO – podnikateľ zriadi podnikateľský účet, **všetky finančné transakcie** (okrem tých, ktoré nie sú predmetom dane) **podliehajú DzFT**. Inak povedané, **banka nerozlišuje**, či finančná transakcia realizovaná z podnikateľského účtu je transakciou súvisiacou s (podnikateľskou) činnosťou FO – podnikateľa, súkromnou transakciou FO (napr. úhrada nájmu za byt, splátka hypotéky na byt) alebo transakciou súvisiacou s takou činnosťou FO, ktorá sa nepovažuje za podnikanie (napr. úhrada elektrickej energie spotrebovanej v byte, ktorý FO prenajíma a z prenájmu dosahuje príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP). **Banka nie je povinná rozlišovať, o akú finančnú transakciu realizovanú z podnikateľského účtu ide** a FO – podnikateľ nemá (účinnú) možnosť uplatniť postup vyplývajúci z § 12 ods. 3 ZDFT (žiadosť adresovaná platiteľovi dane, napr. banke v prípade pochybností o správnosti vybratej dane),

80 Zdroj: https://www.financnasprava.sk/sk/aktualne-dan-clo/faq/dan-financne-transakcie#Transakc_Ucet, odpoveď na otázku č. 6 v časti s názvom „Transakčný účet“.

pretože platiteľ dane (banka) vybrala a odvieďa daň v súlade so ZDFT, a to **zo zrealizovanej finančnej transakcie na transakčnom účte**. Predmet dane je vymedzený v § 4 ods. 1 ZDFT, pričom z písm. a) tohto ustanovenia vyplýva, že predmetom dane **je finančná transakcia, pri ktorej dochádza k odpísaniu sumy finančných prostriedkov z platobného (transakčného) účtu daňovníka**. Z negatívneho vymedzenia predmetu dane v § 4 ods. 2 ZDFT **nevyplyva, že transakcia FO – podnikateľa, ktorá nesúvisí s jeho podnikateľskou činnosťou, nie je predmetom dane**. Práve túto skutočnosť považujeme za podstatný problém.

FO – podnikateľ, môže realizovať finančné transakcie (súvisiace s jeho podnikateľskou činnosťou) rôznym spôsobom:

- 1) z transakčného účtu **vedeného poskytovateľom platobných služieb so sídlom v tuzemsku**, pričom môže ísť o podnikateľský alebo osobný účet FO,
- 2) z transakčného účtu **vedeného poskytovateľom platobných služieb so sídlom v zahraničí**, pričom môže ísť o podnikateľský alebo osobný účet FO,
- 3) z **iného ako transakčného účtu** (napr. z bankového účtu vedeného na meno manžela/manželky FO – podnikateľa alebo inej osoby, ak má k takémuto účtu FO – podnikateľ prístup⁸¹⁾,
- 4) **treťou osobou na základe uzavretej zmluvy alebo iného obdobného právneho vzťahu** (tzv. „preúčtované náklady).

FO – podnikateľ sa bude považovať nielen za daňovníka, ale aj za platiteľa dane vo všetkých vyššie uvedených prípadoch, okrem situácie, že bude realizovať finančné transakcie z podnikateľského účtu vedeného poskytovateľom platobných služieb so sídlom v tuzemsku.

Hoci všetky štyri vyššie opísané situácie si zaslúžia samostatnú pozornosť, na jednoduchom príklade sa zameriame na merito problému, na ktorý chceme v tej-

Z negatívneho vymedzenia predmetu dane v § 4 ods. 2 ZDFT nevyplyva, že transakcia FO – podnikateľa, ktorá nesúvisí s jeho podnikateľskou činnosťou, nie je predmetom dane.

to časti článku poukázať. FO – podnikateľ si zriadí jeden transakčný (podnikateľský) účet, z ktorého bude realizovať finančné transakcie súvisiace s jeho podnikateľskou činnosťou. Okrem tohto (podnikateľského) účtu, má zriadený osobný účet a osobný účet má zriadený aj jeho manželka, pričom manžel (FO – podnikateľ, má k tomuto bankovému účtu dispozičné právo). Všetky tieto bankové účty sú vedené v jednej a tej istej banke a FO – podnikateľ k nim má prístup v rámci jedného prihlásenia do internet bankingu. Od 1. 4. 2025 do 31. 12. 2025 FO – podnikateľ zrealizuje takmer všetky finančné transakcie z podnikateľského účtu. **Niektoré z finančných transakcií súvisiacich s jeho podnikateľskou činnosťou zrealizuje (omylom) zo svojho súkromného účtu a niektoré z účtu jeho manželky**. V súvislosti s týmto „omylom“ FO – podnikateľa si položíme dve jednoduché otázky:

1. Považuje sa za transakčný účet aj súkromný účet, z ktorého FO – podnikateľ omylom vykonala (niekoľko) finančných transakcií súvisiacich s jeho podnikaním?
2. V akom rozsahu (tzn. z akých transakcií) je povinná FO – podnikateľ sama vypočítať daň a odviesť ju z tých finančných transakcií, ktoré boli (omylom) vykonané z jej súkromného účtu a z účtu manželky, ku ktorému má dispozičné právo?

Ak by sme vychádzali z gramatického výkladu ZDFT, konkrétne z § 2 písm. c) bod 2 „**transakčným účtom je platobný účet**

daňovníka, ktorý je FO – podnikateľom, na ktorom takýto daňovník vykonáva finančné transakcie súvisiace s jeho podnikaním“ v spojitosti s § 4 ods. 1 písm. a) ZDFT „**predmetom dane je finančná transakcia, pri ktorej dochádza k odpísaniu sumy finančných prostriedkov z platobného účtu daňovníka**“, potom nie je podstatné, či finančné transakcie súvisiace s podnikaním boli vykonané omylom alebo nie, **aj súkromný účet FO – podnikateľa by sa mal považovať za transakčný a (všetky) z neho realizované transakcie** (rovnako ako tomu je v prípade podnikateľského účtu, v prípade ktorého daň vyberie a odvedie poskytovateľ platobných služieb so sídlom v tuzemsku) **by mali byť považované za predmet dane a podliehať DzFT**. V ZDFT neexistuje relevantné ustanovenie, v súlade s ktorým by sme si mohli dovoliť daň vypočítať a odviesť len v rozsahu tých transakcií (súvisiacich s podnikaním), ktoré boli (omylom) realizované zo súkromného účtu. Ak by sme totiž pripustili, že finančné transakcie (omylom) realizované zo súkromného účtu nerobia z tohto účtu transakčný účet, potom by sme museli vychádzať z ustanovenia § 3 ods. 3 bod 5 ZDFT, v zmysle ktorého je FO – podnikateľ platiteľom dane v postavení daňovníka, ktorý vykonáva finančné transakcie na inom ako transakčnom účte. Otázne je, či je takýto záver súladný so znením § 2 písm. c) bod 2 ZDFT, v zmysle ktorého platobný účet daňovníka, ktorý je FO – podnikateľom, je **bežný účet alebo iný účet** vedený u poskytovateľa platobných služieb na **meno a priezvisko FO**, ktorý sa používa na vykonávanie platobných operácií (finančných transakcií) súvisiacich s jeho podnikaním. V ZDFT **nie je uvedené** ani slovné spojenie „**prevažne**“ vykonáva finančné transakcie súvisiace s jeho podnikaním. Ak by FO – podnikateľ za kalendárny rok vykonal celkovo 30 transakcií a iba 14 z nich by bolo súvisiacich s jeho podnikaním, potom by sme museli takýto účet považovať za iný ako transakčný.

Ak by sme pripustili, že finančné transakcie (omylom) realizované zo súkromného účtu FO – podnikateľa sú finančnými

81 Na účely tohto článku nebudeme ďalej rozoberať, či ide o dispozičné právo k bankovému účtu alebo iba poskytnutie prístupových údajov k tomuto bankovému účtu medzi manželmi/partnermi/rodinnými príslušníkmi.

transakciami realizovanými z **iného ako transakčného účtu**, potom by sme si museli, rovnako ako v prípade druhého bodu (viď vyššie), položiť otázku, v akom rozsahu je FO – podnikateľ (v súlade s § 3 ods. 3 bod 5 ZDFT) daňovníkom v súvislosti s realizovanými (finančnými) transakciami. Podľa nášho názoru by FO – podnikateľ mala byť daňovníkom iba v rozsahu finančných transakcií realizovaných v súvislosti s podnikaním, avšak takéto exaktné vymedzenie v ZDFT nenájdeme. Zastávame názor, že ZDFT v súvislosti s FO – podnikateľom nedostatočne vymedzuje predmet dane, resp. rozsah jej daňovej povinnosti v špecifických prípadoch, ktoré sa v praxi u FO vyskytnú. Kým v prípade PO môžeme identifikovať preúčtované náklady, v prípade FO – podnikateľa (ako jednej a tej istej osoby bez ohľadu na to, či koná v postavení podnikateľa alebo nepodnikateľa a bez ohľadu na to, či realizuje finančné transakcie z podnikateľského alebo súkromného účtu) ZDFT dostatočne nereflektuje na rôzne životné situácie, ktoré FO – podnikateľovi môžu vzniknúť.

Povinnosť FO – podnikateľa zriadiť si platobný (transakčný) účet do 31. 3. 2025

Povinnosť zriadiť si transakčný účet vyplýva z § 13 ods. 1 ZDFT, v zmysle ktorého: „*Daňovník, ktorý je fyzickou osobou a nemá zriadený platobný účet, na ktorom vykonáva finančné transakcie súvisiace s jeho podnikaním, je povinný zriadiť si transakčný účet podľa § 2 písm. c) druhého bodu do 31. marca 2025.*“. Z predmetného ustanovenia v žiadnom prípade **nevyplyva**, že by FO – podnikateľ **nemohol aj naďalej realizovať platby** (napr. drobných nákupov ale aj dodávateľských faktúr) **v hotovosti**⁸². V zmysle Čl. 39a ods. 3 Ústavy SR (osobitný) zákon ustanoví podmienky a obmedzenia tohto práva; týmto osobitným zákonom je

zákon č. 394/2012 Z. z. o **obmedzení platieb v hotovosti** v znení neskorších predpisov. Možno konštatovať, že ZDFT takýmto osobitným zákonom (ustanovujúcim podmienky a obmedzenia práva vykonať platbu za nákup tovarov a poskytnutie služieb v hotovosti zákonným platidlom) **nie je**.

Vráťme sa však späť k dikcii § 13 ods. 1 ZDFT, ktorý pracuje s dvoma predpokladmi:

1. ukladá povinnosť (iba) daňovníkovi, ktorý je FO a
2. ukladá povinnosť zriadiť transakčný účet podľa § 2 písm. c) bod 2 ZDFT.

V zmysle § 3 ods. 1 ZDFT daňovníkom je FO – podnikateľ, ktorá je **používateľom platobných služieb**⁸³ **poskytovateľa platobných služieb vykonávajúceho finančné transakcie** (ďalej len „poskytovateľ“) a ktorá **má miesto podnikania v tuzemsku, má platobný účet u poskytovateľa platobných služieb so sídlom v tuzemsku alebo vykonáva činnosť v tuzemsku**. Transakčným účtom sa v zmysle § 2 písm. c) bod 2 ZDFT rozumie **platobný účet daňovníka**, ktorý je **FO – podnikateľom**, na ktorom takýto **daňovník vykonáva finančné transakcie súvisiace s jeho podnikaním**.



ZDFT v súvislosti s FO – podnikateľom nedostatočne vymedzuje predmet dane, resp. rozsah jej daňovej povinnosti v špecifických prípadoch, ktoré sa v praxi u FO vyskytnú.

ním. Ak FO – podnikateľ do 31. 3. 2025 realizovala všetky transakcie súvisiace s podnikaním výlučne v hotovosti a všetky súkromné transakcie realizovala napr. prostredníctvom bankového účtu vedeného na meno manželky alebo manžela, takáto FO **nesplňa legálnu definíciu daňovníka** (nie je používateľom platobných služieb poskytovateľa platobných služieb vykonávajúceho finančné transakcie) a ak by si aj založila transakčný (podnikateľský) účet, z ktorého by nerealizovala žiadne finančné transakcie (ani len poplatky banke, nakoľko niektoré banky ponúkajú vedenie podnikateľských účtov bez poplatkov), takýto účet by **nesplňal legálnu definíciu transakčného účtu** podľa § 2 písm. c) bod 2 ZDFT (platobný účet daňovníka, ktorý je FO – podnikateľom, na ktorom takýto daňovník vykonáva finančné transakcie súvisiace s jeho podnikaním). V popísanom prípade FO – podnikateľa je ustanovenie § 13 ods. 1 ZDFT prakticky **nevykonateľné**.

Zrušenie transakčného účtu FO – podnikateľa v prechodnom období od 1. 4. 2025 do 31. 5. 2025

Prvým zdaňovacím obdobím DzFT je **apríl 2025**, pričom **daň za prvé tri zdaňovacie obdobia** (t. j. kalendárne mesiace apríl, máj a jún 2025) možno **odviesť najneskôr do 31. 7. 2025**. Ide o stanovenie prechodného obdobia s cieľom poskytnúť platiteľom dane dostatočný časový úsek na implementáciu požadovaných riešení (napr. softvéru slúžiaceho na výpočet DzFT) a procesov potrebných pre správny výpočet a odvod DzFT. Z ustanovenia § 13 ods. 3 ZDFT ďalej vyplýva, že ak **daň za zdaňovacie obdobia apríl až máj 2025** platiteľ dane **vyberie do 31. 5. 2025, je povinný odviesť správcovi dane túto daň do konca kalendárneho mesiaca nasle-**

82 Z Čl. 39a ods. 2 Ústavy SR vyplýva: „Každý má právo vykonať platbu za nákup tovarov a poskytnutie služieb v hotovosti zákonným platidlom, pričom prijatie takejto platby možno odmietnuť len z primeraných alebo všeobecne uplatňovaných dôvodov. Právo vykonať hotovostnú operáciu v banke alebo pobočke zahraničnej banky sa zaručuje.“

83 Platobnou službou [§ 2 písm. b) ZDFT odkazuje na § 2 ods. 1 písm. b) až d) ZoPS] sa rozumie výber finančných prostriedkov v hotovosti (na pobočke banky resp. prostredníctvom bankomatu) z platobného účtu a vykonávanie všetkých úkonov súvisiacich s vedením platobného účtu, vykonávanie platobných operácií vrátane prevodu finančných prostriedkov z platobného účtu alebo na platobný účet vedený u poskytovateľa platobných služieb úhradou (vrátane trvalého príkazu na úhradu)/ prostredníctvom platobnej karty alebo iného platobného prostriedku (internet banking alebo iné platobné aplikácie elektronického bankovníctva) / inkasom (vrátane trvalého príkazu na inkaso), vykonávanie platobných operácií z úveru poskytnutého používateľovi platobných služieb formou povoleného prečerpania platobného účtu úhradou / prostredníctvom platobnej karty alebo iného platobného prostriedku / inkasom / úverového rámca prostredníctvom platobnej karty alebo iného platobného prostriedku.

dujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom daň vybral.

V súčasnosti je známe, že niektoré banky (konkrétne ČSOB, UniCredit a VÚB) vyberú DzFT z transakčného účtu za mesiace apríl, máj a jún súhrnne až **po uplynutí druhého štvrtroka** (t. j. začiatkom júla). Ostatné banky vykonajú zrážku DzFT po každej zrealizovanej finančnej transakcii (ktorá je predmetom dane) alebo súhrnne z finančných transakcií zrealizovaných v predchádzajúci deň.

Z logických dôvodov sa zákonodarca musel vysporiadať aj s tou situáciou, keď daňovník DzFT **zruší transakčný účet** (vo vyššie spomenutom prechodnom) období od 1. 4. 2025 do 31. 5. 2025. Z § 13 ods. 4 ZDFT vyplýva, že ak daňovník zruší transakčný účet od 1. 4. 2025 do 31. 5. 2025, je **povinný odvieť správcovi dane daň za zdaňovacie obdobia, v ktorých mal zriadený tento účet, do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom zrušil transakčný účet**; v rovnakej lehote je daňovník povinný doručiť správcovi dane oznámenie (ktoré sa považuje za daňové priznanie podľa Daňového poriadku) podľa § 10 ZDFT. Toto ustanovenie je však vágne a situáciu neobjasňuje ani dôvodová správa k ZDFT. Porovnajme si dve situácie, ktoré v praxi môžu nastať:

1. FO – podnikateľ má k 1. 4. 2025 zriadený transakčný účet vo VÚB banke. Rozhodne sa však zmeniť banku a dňa 5. 5. 2025 zruší (transakčný) bankový účet vo VÚB banke a založí si ho v Tatra banke. VÚB banka nevybrala a neodviedla DzFT za obdobie od 1. 4. 2025 do 5. 5. 2025 (urobila by tak až po uplynutí druhého štvrtroka, začiatkom júla). V takomto prípade je logické a správne, aby si v súlade s § 13 ods. 4 ZDFT FO – podnikateľ DzFT sama vypočítala a odviedla DzFT a doručila správcovi dane oznámenie (ktoré sa považuje za daňové priznanie podľa Daňového poriadku). Lehota na splnenie týchto povinností je stanovená na koniec kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom zrušila transakčný účet, čo v tomto prípade pripadá na 30. 6. 2025.

Ak by sme sa chceli z gramatického znenia ustanovenia § 13 ods. 4 ZDFT dopracovať k takémuto záveru, muselo by toto ustanovenie obsahovať obmedzenie, že daňovník je povinný odvieť správcovi dane daň za zdaňovacie obdobia, v ktorých mal zriadený tento účet, do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom zrušil transakčný účet, avšak iba v takom rozsahu, v akom daň nebola vybraná a odvedená platiteľom dane; v rovnakej lehote je daňovník povinný doručiť správcovi dane oznámenie podľa § 10, a to iba v prípade, ak mu vznikne povinnosť vybrať a odvieť daň, ktorá predtým nebola vybraná a odvedená platiteľom dane.

2. FO – podnikateľ má k 1. 4. 2025 zriadený transakčný účet v Tatra banke. Rozhodne sa však zmeniť banku a dňa 5. 5. 2025 zruší (transakčný) bankový účet v Tatra banke a založí si ho vo Fio banke. Tatra banka vybrala a odviedla DzFT vždy nasledujúci deň po dni uskutočnenia finančných transakcií a v deň zrušenia (transakčného) bankového účtu vybrala a odviedla DzFT aj z finančných transakcií (ktoré sú predmetom dane) realizovaných dňa 5. 5. 2025. DzFT je teda v plnom rozsahu odvedená a vysporiadaná zo strany platiteľa dane, ktorou je Tatra banka. Napriek tejto skutočnosti je dikcia § 13 ods. 4 ZDFT striktná a ukladá povinnosť daňovníkovi (v tomto prípade FO – podnikateľovi) **odvieť správcovi dane daň za zdaňovacie obdobia, v ktorých mala zriadený**

tento účet a takisto doručiť správcovi dane oznámenie (ktoré sa považuje za daňové priznanie podľa Daňového poriadku). Ak je DzFT zo strany platiteľa dane v plnej miere vysporiadaná, daňovník by nemal byť povinný ani daň správcovi dane odvieť a ani doručovať správcovi dane oznámenie. Ak by sme sa chceli z gramatického znenia ustanovenia § 13 ods. 4 ZDFT dopracovať k takémuto záveru, muselo by toto ustanovenie obsahovať obmedzenie, že daňovník je povinný odvieť správcovi dane daň za zdaňovacie obdobia, v ktorých mal zriadený tento účet, do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom zrušil transakčný účet, avšak **iba v takom rozsahu, v akom daň nebola vybraná a odvedená platiteľom dane**; v rovnakej lehote je daňovník povinný doručiť správcovi dane oznámenie podľa § 10, a to **iba v prípade, ak mu vznikne povinnosť vybrať a odvieť daň, ktorá predtým nebola vybraná a odvedená platiteľom dane**. Všimnime si, že na účely § 13 ods. 4 ZDFT neexistuje osobitné ustanovenie, ktoré by umožňovalo „započítať“ DzFT predtým už vybranú a odvedenú platiteľom dane na rozdiel od toho, ako tomu je v § 10 ods. 5 ZDFT (pri platbe „**preúčtovaných nákladov**“ súvisiacich s vykonaním finančnej transakcie, ktorá sa vzťahuje na činnosť daňovníka vykonávanú v tuzemsku).

Záver

Pojem FO – podnikateľ, s ktorým pracuje ZDFT, je nutné vnímať ako právny pojem s vymedzeným významom, ktorý sa používa jednotne v celom právnom poriadku, a preto ho treba vykladať v súlade s § 2 ods. 2 OBZ.

Zastávame názor, že ZDFT v súvislosti s FO – podnikateľom nedostatočne vymedzil predmet dane, resp. rozsah daňovej povinnosti v špecifických prípadoch, ktoré sa v praxi u FO – podnikateľa vyskytnú.

Ustanovenie § 13 ods. 1 ZDFT je nevykonateľné pre tie FO – podnikateľov, ktoré realizujú všetky transakcie súvisiace s podnikaním výlučne v hotovosti. ■

Nájom nehnuteľnosti a s ním spojená dodávka energií v kontexte záverov Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť DPH



JUDr. Ján Dancák
zamestnanec MF SR,
oddelenie DPH | odbor
nepriamych daní

Autor pracuje na Ministerstve financií SR. Vo svojej praxi sa venuje legislatíve v oblasti dane z pridanej hodnoty.

Cieľom tohto príspevku je poukázať na východiská, ktoré viedli k záverom Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty. Predmetom rokovania Komisie bola problematika nájmu nehnuteľností a uplatňovanie dane z pridanej hodnoty na dodávky energií (tovarov) a služieb spojených s nájmom v kontexte konceptu zložených plnení v nadväznosti na rozsudky Súdneho dvora.

Úvod

Cieľom tohto príspevku je poukázať na východiská, ktoré viedli k záverom Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „Komisia“), ktorá sa uskutočnila dňa 23. januára 2025. Na 18. zasadnutí Komisie bola prediskutovaná problematika nájmu nehnuteľností s ohľadom na uplatňovanie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) na dodávky energií v kontexte konceptu zložených plnení v nadväznosti na rozsudky Súdneho dvora C-572/07, C-392/11 a C-42/14. V rámci úvodu je potrebné uviesť, že prediskutovaná problematika do publikovania záverov z 18. zasadnutia Komisie znášala absenciu jednotného metodického usmernenia a aplikačný výklad nebol jednoznačný. Uvedenú situáciu navyš

exponovalo prijatie zákona č. 278/2024 Z. z., ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v súvislosti s ďalším zlepšovaním stavu verejných financií, ktorým sa s účinnosťou od 1. januára 2025 novelizoval aj zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“), pokiaľ ide o sadzby DPH. V zákone o DPH sa upravila výška sadzieb DPH, ako aj zoznam tovarov a služieb, na ktoré sa uplatňujú znížené sadzby dane. Na dodávanú elektrickú energiu sa jej zatriedením do prvého bodu v prílohe č. 7 k zákonu o DPH uplatňuje znížená sadzba DPH 19 % zo základu dane. Na všetky ostatné súvisiace tovary (plyn, voda, teplo, chlad) a služby sa uplatňuje základná sadzba DPH 23 % zo základu dane. Uvedené skutočnosti súh

na usmernenie tejto problematiky. Predmetom príspevku nie sú závery Komisie, ktoré sa týkajú vzniku daňovej povinnosti pri opakovaných dodaniach energií.

Uplatňovanie dane z pridanej hodnoty

Podľa článku 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v EÚ L 347 11. 12. 2006) v platnom znení (ďalej len „smernica o DPH“), ktorá upravuje všetky mechanizmy fungovania dane z pridanej hodnoty, spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar, aj na službu sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby, ktorá je presne úmerná cene tovaru a služby, bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom,

na ktorom sa táto daň účtuje. Na každú transakciu sa uplatní daň vypočítaná z ceny tovaru alebo služby podľa príslušnej sadzby DPH ustanovenej vnútroštátnym právom pre tento tovar alebo službu, po odpočítaní sumy dane, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.¹ Uvedené ako podstatné charakteristické znaky DPH uvádza Súdny dvor aj vo svojom rozhodnutí C-49/09 Európska komisia proti Poľskej republike.² Platiteľ dane teda v cene tovaru alebo služby DPH vyberie a zaplatí do štátneho rozpočtu. Ako vyplýva z povahy tejto dane, pre platiteľa dane nepredstavuje náklad ako priame dane, ale je iba transferom, ktorý sa odvádza z ceny zaplatenej spotrebiteľom. Voči platiteľovi je neutrálna, keďže od výstupnej DPH má právo odpočítať daň, ktorá bola voči nemu uplatnená v cenách tovarov a služieb, ktoré použil na svoje zdaniteľné plnenia. Predmetom DPH podľa zákona o DPH je dodanie tovaru, dodanie služby, nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie a dovoz tovaru do tuzemska. Za dodanie tovaru sa podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH v zásade považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, pričom hmotným majetkom na účely zákona o DPH sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad. Za dodanie služby sa podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH v zásade považuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru. Z hľadiska zákona o DPH je nájom nehnuteľnosti považovaný za dodanie služby, konkrétne podľa § 9 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, ako poskytnutie práva užívať hmotný majetok.

Tovary a služby spojené s nájomom nehnuteľnosti a nájomom nehnuteľnosti

S poskytovaním služby nájmu nehnuteľnosti je obvykle spojená dodávka tovarov – elektrina, plyn, voda, teplo alebo chlad (energií) a podľa povahy nájmu a potrieb nájomcu aj rôznych služieb –

napr. upratovacia služba, recepcia, bezpečnostná služba, odvoz odpadu, internet a iné. Uvedené dodania jednotlivito podliehajú príslušnej sadzbe DPH. V prípade nájmu nehnuteľností alebo jej časti je tento podľa § 38 zákona o DPH, s výnimkou ubytovacích služieb, nájmu priestorov a miest na parkovanie vozidiel, nájmu trvalo inštalovaných zariadení a strojov a nájmu bezpečnostných schránok, oslobodený od DPH. Podľa ďalšieho odseku v tomto ustanovení sa platiteľ, ktorý prenajíma nehnuteľnosť alebo jej časť zdaniteľnej osobe, môže rozhodnúť, že nájom nebude oslobodený od DPH, okrem nájmu bytu, rodinného domu a nájmu apartmánu v bytovom dome alebo ich častí. Platiteľ dane je teda povinný nájom posledných vymenovaných nehnuteľností poskytovať s oslobodením od DPH. Uvedené sa samozrejme vzťahuje aj na podnájom týchto nehnuteľností alebo ich častí. Slovenská republika do zákona o DPH transponovala článok 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH, podľa ktorého členské štáty oslobodia od DPH tieto transakcie – nájom nehnuteľností a článok 137 ods. 1 písm. d) smernice o DPH, podľa ktorého členské štáty môžu zdaniteľným osobám poskytnúť možnosť voľby v otázke zdanenia týchto transakcií – nájom nehnuteľností. Nadväzujúci odsek 2 článku 137 smernice o DPH umožňuje členským štátom stanoviť pravidlá pre využitie takejto možnosti a členské štáty zároveň môžu obmedziť rozsah pôsobnosti takejto mož-

nosti. K uvedenému je potrebné uviesť, že aplikačná prax členských štátov Európskej únie vo vzťahu k týmto ustanoveniam je rôzna, a aj súčasná právna úprava nastavená v zákone o DPH je len jednou z možností.³ V rámci § 38 zákona o DPH sú teda upravené pravidlá, kedy je dodanie alebo nájom nehnuteľností oslobodený od DPH. Pokiaľ ide o nájom nehnuteľností, dôvodom na jeho oslobodenie je skutočnosť, že prenajímanie nehnuteľnosti predstavuje relatívne pasívnu činnosť nevytvárajúcu prílišnú pridanú hodnotu, a preto sa musí striktno odlišovať od iných ekonomických činností.⁴

V praxi dochádza k tomu, že nielen rôzne nehnuteľnosti ako celok, ale aj jednotlivé časti nehnuteľností sú v prípade nájmu zdaňované podľa § 38 ods. 5 zákona o DPH alebo dodávané s oslobodením od DPH podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH. V rámci uvedeného je potrebné zdôrazniť, že ak prenajímateľ nehnuteľnosti, platiteľ dane, uplatní oslobodenie od DPH na výstupe, nemôže si odpočítať daň zo vstupov súvisiacich s nadobudnutím nehnuteľnosti, či zabezpečením jej výstavby a súvisiacou prevádzkou. Ak bude platiteľ DPH nájom zdaňovať, môže si odpočítať daň na vstupe. Samozrejme iba v prípade nájmu nehnuteľností iných ako je byt, rodinný dom a apartmán v bytovom dome, resp. ich častí. Uvedené pravidlá sa v kontexte zložených plnení týkajú aj energií, pričom v prípade, že dodanie energií nepredstavuje spolu so službou nájmu nehnuteľnosti (resp. jej časti) zložené plnenie, ich dodanie podlieha zdaneniu s právom na odpočítanie DPH uplatnenej voči prenajímateľovi ich dodávateľom (spravidla energetickým podnikom). Kedy však popisované plnenie možno na účely DPH charakterizovať ako zložené plnenie a kedy je potrebné jednotlivé zložky plnenia podrobiť samostatnému zdaneniu?

Na jednej strane, ako vyplýva aj z judikatúry Súdneho dvora, smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že prenájom nehnuteľnosti a dodávky tovarov a slu-



Kedy však popisované plnenie možno na účely DPH charakterizovať ako zložené plnenie a kedy je potrebné jednotlivé zložky plnenia podrobiť samostatnému zdaneniu?

1 Článok 1 odsek 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347 11. 12. 2006) v platnom znení. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/2025-03-20>.

2 Pozri Rozhodnutie Súdneho dvora z 28. októbra 2010, vo veci C-49/09 Európska komisia proti Poľskej republike, ECLI:EU:C:2010:644, bod 45.

3 Kačaljak, M. – Mazúr, J. Vplyv dane z pridanej hodnoty na nájomné bývanie na Slovensku. Ročenka regionálneho rozvoja 2024. Bratislava : Univerzita Komenského v Bratislave, 2024. ISBN 978-80-223-5976-4, pp. 67-72. [Online] https://stella.uniba.sk/texty/FSEV_MC_rocenka_regionálneho_rozvoja_2024.pdf

4 BEŇO, M. – KAČALJAK, M. – ORDA ORAVCOVÁ, A. – RICHTER, F. – SÁBO, J. – VARGAN, M. 2024. Zákon o dani z pridanej hodnoty. Komentár. 1. vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2024. 884 s. ISBN 978-80-571-0688-3, s. 343.

žieb, ktoré sú s týmto prenájomom spojené, treba v zásade považovať za viacero samostatných a nezávislých plnení, ktoré sa majú z pohľadu DPH posudzovať samostatne.⁵ Na druhej strane, z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva aj to, že za určitých okolností viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, a tak osobitne viesť buď k zdaneniu, alebo k oslobodeniu od DPH, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jediné transakciu.⁶ V tejto súvislosti je potrebné dodať, že ak ide o plnenia, ako sú dodanie energií a dodanie upratovacej služby alebo strážnej služby, tieto sú vo všeobecnosti užitočné, resp. nevyhnutné pre užívanie prenajatej nehnuteľnosti.⁷

Zložené plnenia v kontexte judikatúry Súdneho dvora

Smernica o DPH, ktorú Slovenská republika transponovala zákonom o DPH, ani samotný zákon o DPH neobsahujú právnu úpravu týkajúcu sa problematiky zložených plnení. Koncept zložených plnení vyložil Súdny dvor v rámci svojej rozhodovacej praxe vo viacerých svojich rozhodnutiach. Je nepochybné, že Súdny dvor ako jedna z kľúčových inštitúcií zabezpečujúcich jednotnosť výkladu práva Európskej únie, výrazne vplýva nielen na judikatúru vnútroštátnych súdov členských štátov, ale aj na ich právne poriadky, a to vďaka záväznému výkladu, ktorý poskytuje vnútroštátnym súdom. Závery poskytnuté Súdnym dvorom avšak nikdy neriešia meritum veci samotného sporu riešeného vnútroštátnym súdom, ale poskytujú interpretáciu práva Európskej únie potrebnú na rozhodnutie vo veci samej. Súdny dvor v rámci svojich rozhodnutí v podstate odpovedá na otázky vnútroštátnych súdov vo veciach predložených

návrhov na začatie prejudiciálnych konaní, t. j. aké sú vhodné kritériá na rozhodnutie, či sa transakcia pozostávajúca z viacerých prvkov má na účely DPH posudzovať za jedno plnenie alebo za dve alebo viac odlišných plnení, ktoré sa majú posudzovať samostatne. V rámci jednotlivých rozhodnutí postupne definoval určité kritériá, ktoré by mali byť rozhodujúce. V súlade s vyššie uvedeným postupom a právomocou vnútroštátnych súdov Súdny dvor vo svojich rozhodnutiach uvádza, že vzhľadom na rozmanitosť obchodných operácií nie je možné dať vyčerpávajúce usmernenie, ako pristupovať k riešeniu jednoznačne vo všetkých prípadoch.⁸ Každý konkrétny prípad je preto potrebné posudzovať samostatne a vziať do úvahy všetky jeho konkrétne okolnosti. Zároveň však v súlade s konštantnou judikatúrou Súdneho dvora zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality konkrétneho plnenia predstavuje základné kritérium na uplatnenie spoločného systému DPH.⁹

Účelom tohto článku nie je vyčerpávajúco zanalizovať judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa problematiky zložených plnení, keďže problematika zložených plnení vo vzťahu ku konkrétnym aspektom jednotlivých plnení by mohla byť predmetom samostatnej monografie.¹⁰ Autor však považuje za nevyhnutné aspoň v krátkosti na ustálené východiská týkajúce sa tejto problematiky poukázať pre účely nasledujúcich častí článku. K problematike plnenia pozostávajúceho z viacerých prvkov vydal Súdny dvor viacero rozhodnutí, pričom sledujúc cieľ stanovený smernicou o DPH založený na čo najjednoduchšom uplatňovaní pravidiel spoločného systému DPH, judikoval, že operácia pozostávajúca z hospodárskeho hľadiska z jediného plnenia nesmie byť umelo členená, aby sa

nezmenila funkčnosť systému DPH.¹¹ Kritériá v nich uvedené je možné zosumariovať nasledovne, a to pokiaľ ide o jednotlivé koncepty zložených plnení:

- I. Koncept hospodársky neoddeliteľného plnenia, ktorý je v zásade založený na argumentoch, že:
 - za určitých okolností viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, a tak viesť samostatne k zdaneniu alebo k oslobodeniu od DPH, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jedno plnenie,¹²
 - plnenie treba považovať za jediné plnenie, keď dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté platiteľom dane v prospech priemerného spotrebiteľa sú tak úzko zviazané, že tvoria objektívne jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodené.¹³
- II. Koncept hlavného a vedľajšieho plnenia, ktoré z pohľadu priemerného spotrebiteľa neprestavuje samostatný cieľ, pričom podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je úlohou vnútroštátného súdu určiť, či zdaniiteľná osoba poskytuje v konkrétnom prípade jediné plnenie, a v tejto súvislosti posúdiť všetky skutkové okolnosti,¹⁴ a ak je tomu tak:
 - je potrebné nájsť charakteristické prvky dotknutej činnosti na účely určenia, či poskytnuté služby tvoria rôzne hlavné oddelené plnenia alebo jedno plnenie,
 - plnenie musí byť považované za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa.¹⁵

5 Rozhodnutie Súdneho dvora z 16. apríla 2015, vo veci C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, ECLI:EU:C:2015:229.

6 C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, ECLI:EU:C:2015:229, bod 31.

7 C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, ECLI:EU:C:2015:229, bod 36.

8 Rozhodnutie Súdneho dvora z 25. februára 1999, vo veci C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), ECLI:EU:C:1999:93, bod 27.

9 Červenová, E. - Kollár, S. Peňažný príspevok prenajímateľa nájomcovi a jeho daňové implikácie. Bulletin SKDP. 1/2023, s. 8. a tam citovaná judikatúra.

10 Problematike zložených plnení sa rozsiahle venuje napr. LINDGREN ZUCCHINI, Giacomo. Composite Supplies in the Common System of VAT. 2020. PhD Thesis. Örebro University.

11 C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), ECLI:EU:C:1999:93, bod 27 a rozhodnutie Súdneho dvora z 2. decembra 2010, vo veci C-276/09 Everything Everywhere, ECLI:EU:C:2010:730, bod 22.

12 Rozhodnutie Súdneho dvora z 21. februára 2008, vo veci C-425/06 Part Service, ECLI:EU:C:2008:108, body 48, 50 a 51.

13 Rozhodnutie Súdneho dvora z 27. októbra 2005, vo veci C-41/04 Levob Verzekeringen BV a OV Bank NV, ECLI:EU:C:2005:649, bod 22, C-276/09 Everything Everywhere, ECLI:EU:C:2010:730, body 24 a 26 a rozhodnutie Súdneho dvora z 19. júla 2012, vo veci C-44/11 Deutsche Bank AG, ECLI:EU:C:2012:484, bod 28.

14 C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), ECLI:EU:C:1999:93, bod 27 a C-425/06 Part Service, ECLI:EU:C:2008:108, bod 52.

15 Ibid.

Ako teda vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, ak v rámci jedného zmluvného vzťahu je poskytovaných viacero plnení, je potrebné posúdiť všetky okolnosti, s cieľom zistiť, či ide o dve alebo viaceré odlišné plnenia alebo jediné plnenie. Neexistuje pritom bezpodmienečné pravidlo, a tak je na určenie rozsahu plnenia potrebné vziať do úvahy všetky okolnosti ako celok.¹⁶ Každé plnenie sa má zvyčajne považovať za odlišné a nezávislé. Ak však ide o plnenie pozostávajúce z hospodárskeho hľadiska z jedného plnenia, nesmie byť umelo členené, pričom dve, prípadne viaceré jeho zložky (hlavná a vedľajšia, prípadne vedľajšie), nemôžu v zásade podliehať rôznemu daňovému režimu, čo v podstate znamená, že pri oboch konceptoch je potrebné nájsť prevažujúcu zložku, ktorá určuje daňový režim (v zásade oslobodenie alebo zdanenie, uplatnenie sadzby DPH, prípadne iné).

Relevantná judikatúra Súdneho dvora

Predmetom tejto časti článku bude naďalej problematika plnenia pozostávajúceho z viacerých prvkov, ale už vo vzťahu k relevantným rozhodnutiam Súdneho dvora týkajúcich sa nájmu nehnuteľnosti a s ním spojených dodávok tovarov a služieb. Predmetom rozhodnutí boli v podstate otázky, či sa dotknuté plnenia majú považovať za súčasť jedného plnenia nájmu nehnuteľností buď z dôvodu, že spolu s nájomom objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, alebo že sú považované za vedľajšie vo vzťahu k nájmu, ktorý je hlavným plnením. V týchto rozhodnutiach sa Súdny dvor v prvom rade odvoláva na striktnú interpretáciu oslobodenia od DPH a dodržiavanie pravidiel a zásad oslobodenia od DPH, keďže oslobodenie predstavuje výnimku zo všeobecných pravidiel DPH. Oslobodenie od DPH sa nemusí týkať len hlavného plnenia, ale môže sa vzťahovať aj na vedľajšie plnenie.

Predmetom rozhodnutia Súdneho dvora vo veci C-572/07 RLRE Tellmer Property bola otázka, či úhrady za upratovanie spoločných priestorov budovy v nájme

„Každé plnenie sa má zvyčajne považovať za odlišné a nezávislé. Ak však ide o plnenie pozostávajúce z hospodárskeho hľadiska z jedného plnenia, nesmie byť umelo členené, pričom dve, prípadne viaceré jeho zložky (hlavná a vedľajšia, prípadne vedľajšie), nemôžu v zásade podliehať rôznemu daňovému režimu, čo v podstate znamená, že pri oboch konceptoch je potrebné nájsť prevažujúcu zložku, ktorá určuje daňový režim (v zásade oslobodenie alebo zdanenie, uplatnenie sadzby DPH, prípadne iné).“

sú rovnako ako nájomné oslobodené od DPH. Išlo o nájom bytových domov a samostatne účtované upratovanie spoločných priestorov. Pokiaľ ide o vzájomný vzťah poskytnutých služieb, Súdny dvor mal za to, že aj keď teda služby spočívajúce v upratovaní spoločných priestorov budovy boli spojené s užívaním prenajatej nehnuteľnosti, nespádajú nevyhnutne pod pojem „prenájom“ v zmysle článku 13B písm. b) šiestej smernice¹⁷. Služba spočívajúca v upratovaní spoločných priestorov budovy môže byť poskytovaná rozličnými spôsobmi, a to najmä tretou osobou, ktorá fakturuje túto službu priamo nájomníkom, alebo prenajímateľom. Faktúra za upratovanie bola vystavovaná odlišným spôsobom ako nájomné. Keďže prenájom bytov a upratovanie spoločných priestorov budovy bolo za okolností v spore vo veci samej možné od seba oddeliť, prenájom a upratovanie nebolo potrebné v zmysle judikatúry Súdneho dvora považovať za jedno plnenie. Dotknuté služby teda Súdny dvor považoval za samostatné, navzájom oddeliteľné plnenia, v dôsledku čoho uvedená

služba upratovania spoločných priestorov za okolností vo veci samej nespádala pod pojem prenájom nehnuteľnosti.¹⁸

V rozhodnutí Súdneho dvora vo veci C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP išlo o otázku, či sa má nájom kancelárskych priestorov a poskytovanie služieb spojených s nájomom považovať za jediné plnenie, ktoré je v celom rozsahu oslobodené od DPH, alebo za viacero nezávislých plnení posudzovaných z hľadiska DPH samostatne. Z nájomnej zmluvy vyplývalo, že okrem nájmu priestorov nájomcovi poskytuje prenajímateľ aj niektoré služby. Nájomné za poskytovanie služieb zahŕňalo predovšetkým dodávky vody, tepla, opravy konštrukcií a zariadení budovy, upratovanie spoločných častí, ako aj poskytovanie strážnej služby. Okrem toho z nájomnej zmluvy vyplývalo, že prenajímateľ mohol v prípade nezaplatenia časti platby zodpovedajúceho dodávaným energiám vypovedať nájomnú zmluvu. Súdny dvor mal za to, že začlenenie poskytnutia služby do nájomnej zmluvy a možnosť vypovedať celú zmluvu v prípade, ak nájomca nezaplatí poplatky za služby podporovali existenciu jedného plnenia, avšak samo o sebe neboli skutočnosťami rozhodnými. Takou nebola ani skutočnosť, že niektoré služby by v zásade mohli poskytnúť tretie osoby. Súdny dvor však považoval za hospodársky dôvod uzavretia nájomnej zmluvy vo veci nielen právo užívať dotknuté priestory, ale aj to, aby boli nájomcovi poskytnuté všetky služby. Vychádzal pritom z hľadiska záujmov priemerného nájomcu priestorov, pre ktorého predstavujú predmetné služby skôr prostriedok lepšieho využívania hlavného plnenia. Ak využitie predmetných služieb pre nájomcu nepredstavuje samotný cieľ, nájom nehnuteľností a poskytovanie služieb spojených s nájomom môžu z hľadiska DPH tvoriť jediné plnenie.¹⁹

V rozhodnutí Súdneho dvora C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie sa Súdny dvor zaoberal dvomi otázkami, pričom relevantná je predovšetkým druhá otázka, predmetom ktorej bolo posúdenie, či nájom nehnuteľnosti a dodávky vody, elektriny a tepla, ako aj odvoz odpa-

16 C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), ECLI:EU:C:1999:93, bod 27.

17 Šiesta smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145).

18 Rozhodnutie Súdneho dvora z 11. júna 2009, vo veci C-572/07 RLRE Tellmer Property, ECLI:EU:C:2009:365.

19 Rozhodnutie Súdneho dvora z 27. septembra 2012, vo veci C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP, ECLI:EU:C:2012:597.

du, ktoré sú s týmto prenájmom spojené, treba považovať za jediné plnenie alebo za viacero samostatných a nezávislých plnení, ktoré sa majú z pohľadu DPH posudzovať samostatne. Súdny dvor v tejto veci rozlišoval dva scenáre, pričom vychádzal z už v tejto časti článku uvedených rozhodnutí, resp. ich sumarizoval. V prvom scenári je kritériom posúdenia možnosť výberu poskytovateľov tovarov a služieb a zároveň aj spôsob ich využívania, resp. možnosť ich ovládať. V druhom scenári je kritériom hospodárske hľadisko.

- I. Podľa Súdneho dvora možnosť nájomcu rozhodnúť, resp. vplývať na spotrebu vody, elektriny alebo tepla, ktoré možno kontrolovať prostredníctvom umiestnenia individuálnych meračov a ich fakturovanie na základe reálnej spotreby znamená, že ich v zásade možno považovať za plnenia oddelené od nájmu. Službu ako napríklad upratovanie spoločných priestorov nehnuteľnosti možno považovať za oddeliteľnú od nájmu, ak ju môže riadiť každý nájomník samostatne alebo nájomníci spoločne, a ak sú fakturované ako samostatné položky. V súlade s rozsudkom vo veci C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP ďalej uvádza, že ak nezaplatenie poplatkov za služby spojené s nájmom dáva prenajímateľovi možnosť vypovedať nájomnú zmluvu, neodporuje to tomu, že plnenia, s ktorými sú tieto poplatky spojené, predstavujú plnenia oddeliteľné od nájmu. V závere tohto scenára však Súdny dvor uvádza, že ani možnosť výberu poskytovateľa nie je sama osebe určujúca, keďže možnosť, aby boli časti jediného plnenia za iných okolností poskytnuté oddelene, vyplýva z koncepcie jediného zloženého plnenia.
- II. Ak nájom nehnuteľnosti vytvára z hospodárskeho hľadiska jeden celok s plneniami, ktoré sú s ním spojené, možno tieto plnenia posúdiť tak, že s nájmom tvoria jediné plnenie. Ako príklad uvádza Súdny dvor nájom kancelárií na kľúč, ktoré budú užívané spolu s energiami alebo krátkodobý nájom nehnuteľností (napr. hotelové alebo podobné ubytovanie), ktorý nemá zmysel rozdeliť.

Súdny dvor týmto svojím konštatovaním ohľadom komplexne poskytovaných kancelárskych priestorov potvrdil záver z rozhodnutia vo veci C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP. Súdny dvor následne, pokiaľ ide o odvoz odpadov, teda službu spojenú s nájmom, uvádza, že ak má nájomca možnosť vybrať si poskytovateľa alebo uzatvoriť s ním priamo zmluvu, aj keď z dôvodu uľahčenia situácie túto svoju možnosť alebo výber neuskutoční a plnenie nadobudne od poskytovateľa označeného prenajímateľom na základe zmluvy, ktorú tieto osoby uzatvorili, táto okolnosť svedčí v prospech existencie plnenia, ktoré je oddelené od prenájmu. Uvedené podporuje aj samostatná fakturácia.²⁰

V závere svojho rozhodnutia Súdny dvor uvádza, že prenájom nehnuteľnosti a dodávky vody, elektriny a tepla, ako aj odvoz odpadu, ktoré sú s týmto prenájmom spojené, treba v zásade považovať za viacero samostatných a nezávislých plnení, ktoré sa majú z pohľadu DPH posudzovať samostatne, ibaže prvky transakcie, vrátane tých, z ktorých vyplýva hospodársky dôvod uzavretia zmluvy, sú tak úzko



V závere svojho rozhodnutia Súdny dvor uvádza, že prenájom nehnuteľnosti a dodávky vody, elektriny a tepla, ako aj odvoz odpadu, ktoré sú s týmto prenájmom spojené, treba v zásade považovať za viacero samostatných a nezávislých plnení, ktoré sa majú z pohľadu DPH posudzovať samostatne, ibaže prvky transakcie, vrátane tých, z ktorých vyplýva hospodársky dôvod uzavretia zmluvy, sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.

zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené. V bodoch 45 a 46, pokiaľ ide o analyzovaný predmet však Súdny dvor, pri zohľadnení obsahu zmluvy, vyslovil právny názor, podľa ktorého „... treba v rámci každého nájomného vzťahu preskúmať, či má nájomca v súvislosti s energiami možnosť slobodne sa rozhodnúť o svojej spotrebe v objeme, ktorý si vyberie. V tomto ohľade predstavuje existencia individuálnych meračov a fakturácia na základe spotreby použitých tovarov dôležitú skutočnosť, ktorá nasvedčuje, že dodávku energií treba považovať za služby oddelené od prenájmu. Čo sa týka odvozu odpadov, ak má nájomca možnosť vybrať si poskytovateľa alebo uzatvoriť s ním priamo zmluvu, aj keď z dôvodu uľahčenia situácie túto svoju možnosť alebo výber neuskutoční a plnenie nadobudne od poskytovateľa označeného prenajímateľom na základe zmluvy, ktorú tieto dve osoby uzatvorili, táto okolnosť svedčí v prospech existencie plnenia, ktoré je oddelené od prenájmu. Ak sa navyše dlžná suma za odvoz odpadu a suma nájomného uvádzajú v samostatných položkách faktúry, treba konštatovať, že prenajímateľ neposkytuje jediné plnenie, ktoré zahŕňa prenájom a uvedené plnenia.“.

Komentované závery

Vychádzajúc zo záverov z 18. zasadnutia Komisie, základným kritériom pre posúdenie, či pri nájme nehnuteľnosti a s ním spojenej dodávke energií (tovarov) ide o zložené alebo o samostatné plnenie je skutočnosť, či má nájomca v súvislosti s dodávkou energií (elektrina, plyn, voda, teplo a chlad) možnosť slobodne sa rozhodnúť o svojej spotrebe v objeme, ktorý si vyberie. Existencia a zohľadnenie stavu individuálnych meračov energií a ich fakturácia na základe reálnej spotreby použitých tovarov predstavuje takú dôležitú skutočnosť, ktorá nasvedčuje tomu, že dodávku energií treba považovať za dodávku tovarov oddelenú od služby prenájmu nehnuteľností. Ak spotreba energií je pre nájomcu samostatným cieľom, pôjde o samostatné plnenie podliehajúce príslušnej sadzbe DPH. Komisia vo svojich záveroch až pokiaľ ide o iné plnenia, ktoré sa bežne vyskytujú popri službe nájmu nehnuteľností, napr. upra-

20 C-42/14 Wojkowska Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, ECLI:EU:C:2015:229.

tovanie, recepcia, vrátnik a odhrňanie snehu, zohľadňuje ako kritérium samostatného plnenia možnosť vybrať si poskytovateľov služieb. Pri dodaní energií sa ako kritérium pre posúdenie ich nezávislosti možnosť výberu dodávateľa takýchto tovarov v zmysle záverov Komisie nezohľadňuje.

Komentované závery sledujú relevantnú judikatúru Súdneho dvora. Súdny dvor ako kritérium nezávislosti plnení tovarov a služieb zo strany nájomcu vyslovuje možnosť vybrať si svojich poskytovateľov a/alebo spôsob využívania dotknutých tovarov alebo služieb. Pri dodávke energií je relevantným kritériom predovšetkým možnosť rozhodovať o spotrebe energií, overovanej individuálnym meračmi a podľa skutočnej fakturovanej spotreby. V tomto prípade v zásade o plnenia oddelené od nájmu nehnuteľnosti. Pri službách je relevantným kritériom, na základe ktorého ich možno považovať za plnenia oddelené od nájmu nehnuteľnosti, možnosť ich ovládať a ich uvádzanie ako samostatných položiek pri vyhotovovaní faktúr.²¹ Ovládaním, resp. riadením služieb sa rozumie možnosť nájomcu vybrať si poskytovateľa služieb alebo uzatvoriť s ním priamo zmluvu, aj keď z dôvodu uľahčenia situácie túto svoju možnosť alebo výber neuskutoční.²²

Komisia pri prijímaní záverov vychádzala z toho, že daň z pridanej hodnoty je univerzálnou daňou zo spotreby tovarov a služieb, ktorá sa uplatňuje presne úmerne cene dodávaného tovaru alebo služby podľa platnej sadzby DPH, pričom existencia individuálnych meračov energií a fakturovanie a platenie presnej ceny za spotrebovanú energiu sú kritériami, ktoré presne zapadajú do takto vymedzenej podstaty DPH. Podľa § 22 zákona

o DPH základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Daň, ktorá sa má zaplatiť, sa podľa platnej sadzby DPH v zásade vypočítava spätne z protihodnoty požadovanej dodávateľom za dodávaný tovar alebo službu, pričom v tomto kontexte len nevedomosť nájomcu za čo (množstvo, prípadne presne identifikované tovary) má zaplatiť a akú cenu, resp. nemožnosť ovplyvniť spotrebu dodávaných energií a ich cenu, napovedá, že spotreba tovarov nie je pre zákazníka sama o sebe cieľom. Len v tomto prípade môže dodanie energií prenajímateľom ustúpiť službe nájmu ako hlavnému plneniu. Ak tomu tak nie je, ide o samostatné plnenia, ktoré podliehajú príslušnej sadzbe DPH.

Uvedená logika záverov Komisie tak sleduje podstatu spoločného systému DPH vymedzeného v článku 1 smernice o DPH, podľa ktorého je DPH presne úmerná cene tovaru alebo služby a na každú transakciu sa uplatní daň vypočítaná z ceny tovaru alebo služby podľa príslušnej sadzby dane. DPH majú byť zaťažené presné náklady vynaložené na spotrebu tovarov a služieb, čo je v zásade požiadavka na to, aby konkrétna transakcia predstavovala predmet dane podľa § 2 ods. 1 písm. a) alebo písm. b) zákona o DPH, keďže medzi dodaním tovaru alebo služby a požadovanou protihodnotou sa vyžaduje existencia priamej a bezprostrednej súvislosti, pričom protihodnota požadovaná dodávateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za dodané plnenie.²³ Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, prenájom nehnuteľnosti a dodávky tovarov a služieb je potrebné

v zásade považovať za viacero samostatných a nezávislých plnení, ibaže prvky transakcie, vrátane tých, z ktorých vyplýva hospodársky dôvod uzavretia zmluvy, sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.²⁴ A v tomto celom kontexte, len ak na základe zmluvného vzťahu nie je pri poskytnutí služby nájmu nehnuteľnosti po nájomcovi požadovaná protihodnota zodpovedajúca skutočne dodanému množstvu energií využívaných spolu s prenajatou nehnuteľnosťou, nedochádza k naplneniu vyššie uvedených kritérií, čo svedčí v prospech tvrdenia, že odber energií pre nájomcu ako subjektu, ktorý by v súlade s logikou mal znášať daňové bremeno, nepredstavuje samostatný cieľ a môže byť skonzumovaný ako vedľajšie plnenie v rámci služby nájmu, podľa daňového režimu uplatneného dodávateľom, či už na základe jeho rozhodnutia alebo zo zákona (pozri § 38 ods. 5 zákona o DPH). V opačnom prípade, ak nájomca má možnosť a záujem ovplyvňovať výšku spotreby a je zrejmé, že vie ovplyvňovať výšku presne dohodnutej protihodnoty, nemá z pohľadu povahy dane z pridanej hodnoty a predmetu tejto dane, ani judikatúry Súdneho dvora, význam tieto zdaniteľné plnenia považovať za vedľajšie a majú podliehať samostatne zdaneniu.

V neposlednom rade je však potrebné uviesť, že závery Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty nie sú právne záväzné, ale v kontexte uvedenej problematiky bolo cieľom Komisie stanoviť jednoznačné a jednoducho uplatniteľné kritériá, vychádzajúce z logiky veci a založené na judikatúre Súdneho dvora.

Záver

Závery Komisie ponúkajú jednoznačné kritériá, prostredníctvom ktorých možno pri nájme nehnuteľnosti a s ním sporej dodávke energií (tovarov) a služieb posúdiť, či ide o zložené alebo o samostatné plnenia. Existencia a zohľadnenie stavu individuálnych meračov energií a ich fakturácia na základe reálnej spotreby predstavuje takú dôležitú skutočnosť, ktorá nasvedčuje tomu, že dodávku energií treba považovať za dodávku tovarov oddelenú od služby nájmu nehnuteľností.

Až pokiaľ ide o iné plnenia (služby), možno zohľadniť ako kritérium samostatného plnenia možnosť vybrať si poskytovateľov služieb.

Uvedené kritériá zodpovedajú podstate dani z pridanej hodnoty, ktorá zaťažuje náklady kupujúceho na dosiahnutie spotrebiteľskej výhody, a ktorá sa podľa platnej sadzby dane vypočítava z ceny dodávaného tovaru alebo služby.

21 C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, ECLI:EU:C:2015:229, bod 39.

22 C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, ECLI:EU:C:2015:229, bod 45.

23 Návrhy generálneho advokáta z 3. septembra 2020 vo veci C-604/19 Gmina Wrocław, ECLI:EU:C:202:647, bod 34.

24 C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, ECLI:EU:C:2015:229.

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky

Zmluva o poradenstve

Neuznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri deklarovaní dodania poradenských služieb daňovému subjektu ako účastníkovi verejnej súťaže



Právna úprava:

- § 49 ods. 1, § 19 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH
- § 46 ods. 5 Daňového poriadku
- § 24 ods. 1, 4 Daňového poriadku

Právna veta:

Ak je predmetom fakturovaného plnenia taký druh služieb, ktoré sú poskytované priebežne, po dlhší časový úsek a jednotlivé úkony nie sú (nevyhnutne) hmatateľným produktom, resp. výstupom zachyteným na hmotnom substráte, musí si daňový subjekt v takomto prípade zadovážiť čo najširšie penzum dôkazov preukazujúcich reálnosť plnenia (vrátane dôkazov, ktoré spoľahlivo zachytávajú najmä formu poskytovania takýchto služieb (osobnú alebo elektronickú), a s tým súvisiacu prítomnosť osôb participujúcich na poskytovaní onoho plnenia či relevantnú komunikáciu spojenú s dojednávaním jednotlivých úkonov plnenia), aby sa v prípade budúcej daňovej kontroly vo vzťahu k oprávnenosti odpočtu DPH z takto poskytnutej služby vyhol negatívne následku spojenému s dôkaznou núdzou.



Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom č. k. 2Sfk/27/2023 zo dňa 21. februára 2025 rozhodol takto

- Kasačná sťažnosť **sa zamieta**.
- Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania **nepriznáva**.

Najvyšší správny súd vec rozhodol v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD.

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Úrad pre vybrané hospodárske subjekty (ďalej len „**správca dane**“) rozhodnutím č. 100896866/2021 z 25. 05. 2021 (ďalej len „**prvostupňové rozhodnutie**“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „**Daňový poriadok**“) **vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 82.800 eur na dani z pridanej hodnoty**



Úrad pre vybrané hospodárske subjekty vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 82.800 eur na dani z pridanej hodnoty z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods.1 a § 51 ods.1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

(ďalej len „**daň**“ alebo „**DPH**“) za zdaňovacie obdobie august 2015, a to z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods.1 a § 51 ods.1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „**zákon o DPH**“).

2. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa EA, s.r.o., za dodanie poradenských služieb pri verejnom obstarávaní v súvislosti s účasťou žalobcu vo verejnej súťaži na výstavbu diaľnice D1 Lietavská Lúčka - Višňové - Dubná skala. Konštatoval, že žalobca vie-rohodne nepreukázal (a ani preverovaním správcu dane sa nepreukázalo), že dodanie fakturovaného plnenia sa reálne uskutočnilo tak, ako žalobca deklaroval na dodávateľskej faktúre.
3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102613318/2021 z 21. 12. 2021 (ďalej aj „**napadnuté rozhodnutie**“ alebo „**preskúmané rozhodnutie**“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcou dane o neopodstatnenosti práva na odpočet dane z faktúry od deklarovaného dodávateľa.



Z kontrolných zistení, nepresvedčivých dôkazov predložených žalobcom, ako aj zo sporných výpovedí svedkov, nebolo možné odvodiť reálne poskytnutie deklarovaných služieb spoločnosťou EA, s.r.o.

4. Žalovaný mal za to, že **z kontrolných zistení, nepresvedčivých dôkazov predložených žalobcom, ako aj zo sporných výpovedí svedkov, nebolo možné odvodiť reálne poskytnutie deklarovaných služieb spoločnosťou EA, s.r.o.** Zhodne so správcou dane skonštatoval, že okrem predloženej faktúry, Zmluvy o poskytovaní poradenstva (ďalej aj ako „**zmluva**“) a výpisov z bankového účtu žalobca nepreukázal poskytnutie služby žiadnym iným overiteľným spôsobom.
5. **Žalovaný a správca dane sa z hľadiska preukazovania existencie materiálneho plnenia zaoberali obsahom žalobcom predloženej zmluvy.** Zhodne upozornili na skutočnosť, že **v článku 5 s názvom Práva a povinnosti zmluvných strán sa v bode 12 objednávateľ - spoločnosť D, a.s. zaväzuje potvrdiť rozsah poskytnutého poradenstva podpísaním samostatných akceptačných protokolov.** V tejto súvislosti podotkli, že **žalobca uvedené akceptačné protokoly správcovi dane nepredložil**, napriek tomu, že ho tento opakovane, a to výzvou č. 100764988/2020 zo dňa 09. 04. 2020 a následne i v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101737822/2020 dňa 13. 11. 2020, žiadal o predloženie všetkých dokladov a dôkazov preukazujúcich poskytnutie služieb zo strany poskytovateľa. Žalovaný poukázal v tejto súvislosti i na skutočnosť, že v bode 13 identického článku zmluvy sa uvádza, že Prílohou č. 1 k tejto zmluve je objem celkových investičných nákladov tvorený cenou na dodávku prác a služieb uvedenou vo víťaznej ponuke predloženej do verejného obstarávania. Ani táto príloha nebola žalobcom v priebehu daňového konania predložená.
6. Žalovaný uviedol, že ďalším dôkazom potvrdzujúcim závery správcu dane sú i nezrovnalosti medzi výpoveďou bývalého (vtedajšieho) konateľa dodávateľskej spoločnosti M. Dž., ktorý uviedol, že všetky činnosti týkajúce sa poradenstva žalobcovi vykonával sám, a zisteniami vyplývajúcimi z protokolu Daňového úradu Prešov z daňovej kontroly u spoločnosti EA, s.r.o., v zmysle ktorých to bola spoločnosť tA, s.r.o., ktorá odovzdala spoločnosti EA, s.r.o. podklady pre finálnu verziu ponuky žalobcu v predmetnom verejnom obstarávaní. Žalovaný vyzdvihol skutočnosť, že z výsledkov preverovania vykonaných v rámci onej daňovej kontroly vyplýva, že spoločnosť EA, s.r.o. pre potreby realizácie kompletných činností uvedených v zmluve o poskytovaní poradenstva uzatvorenej so žalobcom pristúpila k uzatvoreniu obdobnej formy zmluvy

o poskytnutí poradenstva so spoločnosťou tA s.r.o. so sídlom XY dňa 02. 02. 2012. Žalovaný uvedené zistenia vyhodnotil konštatujúc, že v dodávateľskom vzťahu spoločnosť tA, s.r.o. figurovala ako generálny subdodávateľ spoločnosti EA, s.r.o., ktorá svoje služby dodávala spoločnosti D, a.s.



Žalovaný mal preukázané, že žalobca na výzvy správcu dane nepredložil relevantné overiteľné dôkazy, ktorými by preukázal reálne uskutočnenie preverovaných plnení od deklarovaného dodávateľa.

7. Žalovaný mal za to, že správca dane neuprel daňovému subjektu žiadne právo vyplývajúce z § 45 ods. 1 Daňového poriadku a vytvoril mu priestor, aby preukázal skutočnosť, ktoré mali vplyv na správne určenie dane, a skutočností, ktoré uviedol v podanom daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie. Umožnil mu vyjadriť sa ku skutočnostiam týkajúcim sa kontroly dane z pridanej hodnoty a zároveň ho vyzýval predložiť doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a podať potrebné vysvetlenia k preverovaným plneniam. **Žalovaný mal preukázané, že žalobca na výzvy správcu dane nepredložil relevantné overiteľné dôkazy, ktorými by preukázal reálne uskutočnenie preverovaných plnení od deklarovaného dodávateľa.**



Správca dane nie je povinný dokazovať neuskutočnenie obchodu.

8. **Záverom odôvodnenia napadnutého rozhodnutia zdôraznil, že daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii (napr. aj keď obchodný partner zanikne, resp. nemá doklady) mal dostatočné podklady preto, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov.** Daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie obchodu čo do priebehu a obsahu, a to osobou uvedenou v predkladaných faktúrach. **Správca dane nie je povinný dokazovať neuskutočnenie obchodu. Dôkazné bremeno v daňovom konaní znáša daňový subjekt v zmysle § 24 Daňového poriadku a je povinnosťou daňového subjektu preukázať, že právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty si uplatňuje odôvodnene a v zmysle zákonom stanovených podmienok.**



Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, v ktorej sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného z dôvodov uvedených v § 191 ods. 1 písm. c) až g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov.

II. Konanie pred správnym súdom

9. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, v ktorej sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného z dôvodov uvedených v § 191 ods. 1 písm. c) až g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Namietal, že konajúce orgány pri hodnotení dôkazov nepostupovali zákonne a správne, dôvodiac skutočnosťou, že ním predložené dôkazy a správcom dane vykonané dokazovanie hodnotili vysoko subjektívne a zo zásady v neprospech kontrolovaného daňového subjektu, a to za súčasného odmietnutia vykonania ním navrhovaného dokazovania (v podobe výsluchov svedkov - zamestnancov žalobcu, ktorí spolupracovali pri zhromažďovaní podkladov verejného obstarávania). Správca dane podľa žalobcu zároveň odmietol uznať žalobcom predložené dôkazy v podobe podpornej dokumentácie a čestných vyhlásení zamestnancov žalobcu o kooperácii s M. Dž. Žalobca tvrdil, že konajúce orgány rovnako nevzali do úvahy hospodársky prospech, ktorý zabezpečenie poskytnutých služieb predstavovalo v protipóle obrátov žalobcu.



Krajský súd v Bratislave správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol rozsudkom sp. zn. 6S/51/2022 z 8. decembra 2022.

10. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol rozsudkom sp. zn. 6S/51/2022 z 8. decembra 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“).
11. V odôvodnení rozsudku okrem iného konštatoval, že správca dane po vykonanom rozsiahlom dokazovaní dôvodne spochybnil materiálny obsah deklarovanej dodávky služieb pre žalobcu od spoločnosti EA, s.r.o, pričom jeho závery neboli svojvoľné a vychádzali z vykonaného dokazovania. Poukázal na pasivitu žalobcu, keď tento

na základe opakovaných výziev správcu dane až dňa 18. 12. 2020, t. j. cca dva mesiace pred ukončením lehoty na výkon daňovej kontroly, predložil Zmluvu o poskytovaní poradenstva zo dňa 26. 01. 2012 uzatvorenú medzi žalobcom a spoločnosťou EA, s.r.o. (poskytovateľ).

12. Akcentoval skutočnosť, že správca dane v rámci vykonaného šetrenia preveroval uskutočnenie predmetného plnenia u kontrolovaného daňového subjektu (výpoveďou Ing. F. M.) aj u dodávateľa EA, s.r.o. (výpoveďou PhDr. M. Dž.), ako je podrobne zaznamenané v zápisniciach o ústnom pojednávaní s uvedenými svedkami a zhrnuté v rozhodnutiach žalovaného aj správcu dane. Správca dane zistil skutočnosti v súvislosti s predmetom fakturovaného plnenia (služby poradenstva) aj zo spisu z daňovej kontroly u dodávateľa EA s.r.o. Správny súd mal za to, že konajúce orgány všetky zistené skutočnosti vyhodnotili vo vzájomných súvislostiach a svoje závery náležite odôvodnili.
13. Krajský súd stotožňujúc sa so žalovaným skonštatoval, že žalobca nepredložil správcovi dane overiteľné dôkazy o tom, že k predmetnému plneniu od deklarovaného dodávateľa skutočne došlo. Poukázal na obsah predloženej zmluvy, v ktorej článku 5 s názvom *Práva a povinnosti zmluvných strán* sa v bode 12 objednávateľ - žalobca zaväzuje potvrdiť rozsah poskytnutého poradenstva podpísaním samostatných akceptačných protokolov, avšak tieto žalobca správcovi dane nepredložil, napriek tomu, že ho opakovane, a to výzvou č. 100764988/2020 z 09. 04. 2020 a následne v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101737822/2020 dňa 13. 11. 2020 žiadal o predloženie všetkých dokladov a dôkazov preukazujúcich poskytnutie služieb zo strany poskytovateľa EA, s.r.o. Zároveň zdôraznil, že žalobca nepredložil ani prílohu č. 1 k onej zmluve, ktorá mala obsahovať informáciu o objeme celkových investičných nákladov tvorených cenou na dodávku prác a služieb uvedenou vo víťaznej ponuke predloženej do verejného obstarávania žalobcom.
14. Tento záver podľa správneho súdu umocňuje i skutočnosť, že ani na základe vyhodnotenia výpovedí svedkov Ing. F. M. a PhDr. M. Dž. sa hodnoverným spôsobom nepreukázalo, že preverované plnenie bolo žalobcovi dodané, a to spoločnosťou EA, s.r.o. Správca dane podľa krajského súdu celkom dôvodne práve poukázal na významné rozpory medzi výpoveďami svedka M. Dž. ale aj výpoveďami zástupcov jednotlivých účastníkov obchodu v súvislosti s deklarovaným plnením - Ing. F. M. (zástupca žalobcu), PhDr. M. Dž. (zástupca dodávateľa EA, s.r.o.) a T. O. (zástupca subdodávateľa tA, s.r.o.). Správca dane teda dôvodne uzavrel, že žalobca okrem predložených dokladov nepreukázal žiadnym hodnoverným a overiteľným spôsobom reálne uskutočnenie (čo do obsahu a priebehu) fakturovaného plnenia.
15. Záverom **podotkol, že daňový subjekt je povinný viesť spoľahlivú obchodnú evidenciu, ako aj riadne preverovať svojich obchodných partnerov tak, aby v pri uplatnení nároku na DPH dostatočné podklady**

na riadne preukázanie svojich nárokov. Zdôraznil, že ani doklady so všetkými požadovanými náležitosťami nemusia byť dostatočným podkladom pre uznanie práva odpočítať daň, ak nie je preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného obchodu skutočne došlo tak, ako je dokladmi deklarované. Nie je úlohou ani povinnosťou daňových orgánov preukazovať skutočnosti tvrdené daňovým subjektom, táto povinnosť spočíva len na daňovom subjekte. V danom prípade vznikli v rámci daňovej kontroly u správcu dane dôvodné pochybnosti o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a o skutočnostiach v týchto dokladoch uvedených. Správca dane umožnil žalobcovi identifikované pochybnosti odstrániť, z dôkazov predložených žalobcom však nie je možné prijať záver o ich odstránení.



Žalobca podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a § 440 ods. 1 písm. h) SSP.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko účastníkov

A/

- 16. Žalobca** (ďalej len „sťažovateľ“) **podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP** (nesprávne právne posúdenie veci) **a § 440 ods. 1 písm. h) SSP** (odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu) a navrhol v zmysle § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť správneho súdu na ďalšie konanie.
- 17.** Kasačný súd na tomto mieste v stručnosti rekapituluje sťažnostné body, ktoré v značnej miere kopírujú žalobné námietky:
- správca dane, ako aj žalovaný jednostranne a v rozpore s predloženými dôkazmi odmietli tézu o možnosti poskytnutia služieb zo strany dodávateľa, ba dokonca odmietli subdodávateľskú formu dodania, ktorá nie je nijakým spôsobom zákonom obmedzená. Uvedeným konaním výrazne prekročili svoje právomoci a svojvoľným výkladom zrejmých skutočností v neprospech žalobcu založili nepreskúmateľnosť rozhodnutí;
 - sťažovateľ nesúhlasí so záverom správneho súdu o nepreukázaní reálneho uskutočnenia služieb. V tejto súvislosti podotýka, že konateľ spoločnosti EA s.r.o. PhDr. Dž. sa vyjadril k poskytovaným službám a potvrdil ich dodanie na základe zmluvy o poskytovaní poradenských služieb. Sťažovateľ tvrdil, že túto skutočnosť preukázal predloženými dokladmi, a to najmä faktúrami, potvrdeniami o úhrade, samotnou zmluvou, ako aj výsluchmi označených svedkov, pričom predložením uvedených dokladov splnil for-

málne aj materiálne podmienky vyžadované zákonom o DPH;

- jedným z najdôležitejších predmetov dotknutej zmluvy bolo spracovanie a kontrola súladu podkladov, ktoré boli výsledkom ponuky vo verejnom obstarávaní, a to jednak s požiadavkami obstarávateľa, ako aj s následným priebehom realizácie a všetkými realizačnými dokumentami súvisiacimi s projektom, to všetko s následnou väzbou na komunikáciu s investorom (obstarávateľom). Uvedené činnosti boli zo strany dodávateľa EA, s.r.o. vykonané, čo bolo preukázané podkladmi, ktoré sťažovateľ predložil v rámci výkonu daňovej kontroly, ako aj výsluchom svedkov (tých, ktorých výsluchy správca dane umožnil), ako aj čestnými vyhláseniami zamestnancov sťažovateľa, ktorých výsluch správca dane odmietol vykonať;
- sťažovateľ v rámci výkonu daňovej kontroly poskytoval správcovi dane všetku potrebnú súčinnosť s obstaraním a zabezpečením dokladov, čoho dôkazom sú rozsiahle vyjadrenia sťažovateľa, ako aj jeho účasť na všetkých vykonávaných úkonoch v rámci daňovej kontroly;
- realizáciu poskytnutia služieb potvrdzuje aj úspešnosť v získaní zákazky vo verejnom obstarávaní, ktorej výsledok je zhmotnený vo výslednom stavebnom diele realizovanom sťažovateľom;
- poukazuje na skutočnosť, že služby mu zabezpečila práve a len spoločnosť EA, s.r.o. a že žiadna iná spoločnosť pre sťažovateľa v danom období takéto služby neposkytovala a tiež to, že v danom období žalobca nedisponoval takým odborným interným personálom, ktorý by ponuku na tak komplexné verejné obstarávanie o takejto (410 mil. EUR) veľkosti a zložitosti dokázal bezchybne (podmienka úspechu) zabezpečiť;
- v zmysle negatívnej dôkaznej teórie nemôže sťažovateľ preukázať, že inú zmluvu, predmetom ktorej by bolo zabezpečenie identickej služby v súvislosti s uvedeným projektom, neuzavrel. Nie je totiž možné preukázať, že sa niečo nestalo alebo že niekto niečo nevykonával. Dôkazné bremeno sa v tomto prípade presúva na toho, kto podáva negatívne tvrdenia, a teda na správca dane, ktorý napriek existencii písomnej zmluvy, ktorej uzatvorenie spolu s vystavením príslušnej faktúry potvrdil pri výsluchu Ing. F. M., tvrdí, že dohodnuté komplexné poradenské služby sťažovateľovi nezabezpečila spoločnosť EA, s.r.o. Sťažovateľ má za to, že samotná písomná zmluva o zabezpečení služieb preukazuje dodanie služby a správcovi dane sa tento skutkový záver nepodarilo žiadnym spôsobom spochybniť;
- poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR zo 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle ktorého ak daňový subjekt predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť, splní si tým svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú;
- správca dane a žalovaný nehodnotili dôkazy správne, a to najmä vo vzájomných súvislostiach, ale práve naopak, dôkazy vyhodnocovali selektívne, napr. využitím zistení

z iných daňových konaní, o ktorých sa sťažovateľ dozvedel až v predbežnom protokole správcu dane;

- protokoly z iných daňových kontrol vedených u iných subjektov podľa názoru sťažovateľa nemali súvis s preverovaním daňovým plnením podľa predloženej zmluvy o poradenstve. Správca dane použil protokol z daňovej kontroly spoločnosti EA, s.r.o., kde boli preverovaní subdodávatelia tejto spoločnosti. Zmluva o poskytovaní poradenstva nevyklúčovala, aby dodávateľ využil aj služby subdodávateľov, prípadne iných subjektov v spolupráci a k plneniu predmetu onej zmluvy. Správca dane neoznámil sťažovateľovi v priebehu daňovej kontroly použitie protokolov z iných daňových kontrol, ten sa o ňom dozvedel až dorúčením protokolu z daňovej kontroly za preverované obdobia. Týmto postupom bolo sťažovateľovi znemožnené klásť svedkom otázky a/alebo sa vyjadriť k týmto zisteniam;
 - ak by v prípadnom súdnom spore s dodávateľom sťažovateľ namietal to, čo namietajú kontrolóri správcu dane ako dôvod, na základe ktorého by odmietal za prijaté služby uhradiť tomuto dodávateľovi zmluvne dohodnutú odmenu, pod ťarchou rovnakých dôkazov je zrejmé, že by v takomto spore úspešný nebol a musel by dohodnutú odmenu za dokázateľne prijaté zazmluvnené zdaniteľné plnenie svojmu dodávateľovi uhradiť;
 - citujúc relevantné časti uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo konštatuje, že správcou dane realizované dokazovanie sa týkalo najmä nemožnosti zabezpečenia plnení prostredníctvom subdodávateľských subjektov deklarovaného dodávateľa EA, s.r.o., čo však v zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ samo osebe neobstojí;
 - napadnutý rozsudok považuje za vecne nesprávny, nakoľko správca dane identickým spôsobom (ako aj v prípade prejednávanej veci Najvyšším správny súdom SR pod sp. zn. 3Sžfk 15/2020) vydal rozhodnutie založené výlučne na spochybňovaní dodávateľského reťazca zdaniteľného plnenia, ktoré bolo poskytnuté sťažovateľovi;
 - považuje za potrebné uviesť, že v konaní nebolo žiadnym spôsobom preukázané, že sa mal podieľať na daňovom podvode, alebo vedel, prípadne mal vedieť že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom. Pred podpísom zmluvy o zabezpečení poradenských služieb dodávateľa EA, s.r.o. preveril dostupným spôsobom, pričom nič nenasvedčovalo tomu, že by bol tento subjekt nespoľahlivý alebo by mal/mohol spáchať daňový podvod, prípadne, že by bol účastníkom obchodného reťazca poznačeným prípadným daňovým podvodom. Má za to, že vykonal všetky opatrenia v predchádzaní zapojenia sa do podvodného obchodného reťazca, a preto mu nie je možné uprieť právo na odpočítanie dane.
18. Podaním zo dňa 15. 05. 2023 oznámil právny zástupca sťažovateľa zmenu právnej formy podnikania a požiadal kasačný súd o nariadenie pojednávania v danej veci. Dňa 28. 05. 2024 bolo kasačnému súdu doručené podanie

sťažovateľa označené ako „Vyjadrenie žalobcu, informácia o rozhodnutí súdu v obdobnej právnej veci“, v ktorom dal do pozornosti kasačného súdu rozhodnutie senátu 3S vo veci žalobcu D, a.s. sp. zn. 3Sfk/54/2023 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie december 2015. Vyzdvihol, že uvedené zdaňovacie obdobie bolo predmetom rovnakej daňovej kontroly ako v tu posudzovanej veci (s identickým protokolom z daňovej kontroly) a má za to, že závery vyslovené v označenom rozsudku o nedostatočnom spochybnení hmotnoprávných podmienok odpočítania dane z faktúr za dodanie reklamných služieb majú relevanciu aj pre aktuálne posudzovanú vec. Podotkol, že aj v uvedenom prípade správca dane vychádzal pri formulovaní svojich záverov z ničím nepodložených tvrdení, založených na indíciách a domnienkam, neformuloval žiadne relevantné námietky, a zároveň nepreukázal účasť žalobcu na daňovom podvode.



Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti ani vyjadreniu sťažovateľa z 28. 05. 2024 nevyjadril.

B/

19. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti ani vyjadreniu sťažovateľa z 28. 05. 2024 nevyjadril.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „**kasačný súd**“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), zohľadniac § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto po predchádzajúcom zverejnení termínu verejne vyhlásil dňa 21. februára 2025 tento rozsudok, ktorým rozhodol spôsobom podľa § 461 SSP.
21. V súvislosti s právom na odpočítanie dane a s tým spojeným dokazovaním v daňovom konaní kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti opakovane pripomína rozdiely v preukazovaní naplnenia hmotnoprávných a formálnych podmienok pre odpočítanie DPH na jednej strane, a odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu účasti na daňovom podvode na strane druhej.

22. Hmotnoprávne podmienky pre priznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú splnené, ak: (1) poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti (porovnaj čl. 168 písm. a/ Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej „**Smernica**“)), tiež napr. **rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálnou podmienkou vzniku práva na odpočítanie dane je, že daňový subjekt má faktúru od dodávateľa s predpísanými náležitosťami (čl. 178 písm. a) Smernice, napr. **rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).** Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane primárne zaťažuje daňový subjekt, ktorý si uplatňuje toto právo.**
23. Aplikujúc vyššie predostreté teoretické východiská sa kasačný súd stotožňuje s právnym posúdením správneho súdu a žalovaného vo vzťahu ku konštatovaniu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu dane z faktúry od dodávateľa EA, s.r.o. z dôvodu nepreukázania existencie zdanieľného plnenia. Z daňovej kontroly vyplynul podstatný záver, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno, pokiaľ išlo o preukázanie reálneho základu takto fakturovaného plnenia.
24. Kasačný súd (v tom čase **Najvyšší súd SR**) už v rozsudku **sp. zn. 5Sžf/66/2016 z 31. mája 2018 zdôraznil, že „ak má (daňový subjekt) teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“.** Uvedené platí o to viac za situácie, ak je predmetom fakturovaného plnenia taký druh služieb, ktoré sú poskytované priebežne, po dlhší časový úsek a jednotlivé úkony nie sú (nevyhnutne) hmatateľným produktom, resp. výstupom zachyteným na hmotnom substráte. Daňový subjekt si musí v takomto prípade zadovážiť čo najširšie penzum dôkazov preukazujúcich realitu plnenia (vrátane dôkazov, ktoré spoľahlivo zachytávajú najmä formu poskytovania takýchto služieb (osobnú alebo elektronickú), a s tým súvisiacu prítomnosť osôb participujúcich na poskytovaní onoho plnenia či relevantnú komunikáciu spojenú s dojednávaním jednotlivých úkonov plnenia), aby sa v prípade budúcej daňovej kontroly vo vzťahu k oprávnenosti odpočtu DPH z takto poskytnutej služby vyhol negatívne následku spojeného s dôkaznou núdzou.
25. Z výsluchu konateľa dodávateľskej spoločnosti M. Dž. vyplynulo, že predmet fakturovaného plnenia realizoval on sám, pričom spoločnosť nemala v rozhodnom období žiadnych zamestnancov. Konzultácie mali spočívať v pomoci pri príprave ponuky do súťaže, zhromažďovaní a príprave podkladov či písomnej komunikácii s verejným obstarávateľom.
26. Kasačný súd uvádza, že sťažovateľ nielenže nepredložil dôkazy o tom, že M. Dž. navštevoval sídlo sťažovateľa v Prešove za účelom dojednanej poradenskej činnosti (ako tvrdil) či komunikoval s verejným obstarávateľom (Národná diaľničná spoločnosť, a.s.), ale nepredložil ani výstupy, ktorých existenciu predpokladala samotná zmluva uzatvorená medzi sťažovateľom a deklarovaným dodávateľom, a ktoré mali potenciál prispieť k preukázaniu realnosti plnenia (akceptačné protokoly potvrdzujúce rozsah poskytnutého poradenstva a prílohu zmluvy s celkovým objemom investičných nákladov tvoreným cenou na dodávku prác a služieb vo víťaznej ponuke).
27. Skutočnosť, že vtedajší zamestnanci sťažovateľa čestne vyhlásili, že s M. Dž. spolupracovali pri tvorbe dokladovej časti ponuky do verejného obstarávania, a to prevažne osobnou formou, postráda akúkoľvek relevanciu za súčasného zohľadnenia vyššie uvedeného, ako aj skutočnosti, že nie je objektívne možné, aby táto aktivita a pričinenie sa dodávateľa neboli vierohodne odzrkadlené aspoň v e-mailovej komunikácii či dochádzke návštev u sťažovateľa. K predloženiu tohto druhu dôkazov však zo strany sťažovateľa nedošlo. Rovnako sa žiada v tejto súvislosti podotknúť, že dotknuté čestné vyhlásenia boli zo strany sťažovateľa predložené oneskorene, a to až po prerokovaní pripomienok sťažovateľa k protokolu z onej daňovej kontroly. Ustanovenie § 46 ods. 8 Daňového poriadku predstavuje v tomto ohľade časovú koncentráciu, pokiaľ ide o predkladanie takých dôkazov na preukázanie podmienok nároku na daňový odpočet zo zrealizovaných obchodov, ktoré nemá, resp. nemohol mať daňový subjekt objektívne k dispozícii už v priebehu trvania daňovej kontroly. Označenie alebo predkladanie dôkazov zo strany daňového subjektu, ktoré nespĺňajú tento atribút, je potrebné koncentrovať v rámci trvania daňovej kontroly, t. j. do dňa doručenia protokolu o daňovej kontrole, k čomu v tomto prípade nedošlo.
28. Ak aj sťažovateľ tvrdí, že výsledkom poradenskej činnosti bolo v zásade len samotné predloženie cenovej ponuky do verejného obstarávania, kasačný súd podotýka, že pri objeme takejto zákazky, ako aj rozsahu činností, ktoré mala obnášať, je prakticky nemožné, aby kooperácia subjektov participujúcich na vyhotovení takto komplexnej cenovej ponuky počas časového obdobia troch rokov (2012 - 2015) nebola zachytená v elektronickej či inej podobe preukazujúcej realnosť skutkového deja obchodnej transakcie. Ak aj sťažovateľ predložil dokumentáciu (ním označenú ako podpornú), išlo o e-mailovú komunikáciu, v ktorej M. Dž. nie je odosielateľom žiadneho mailu týkajúceho sa kontrolovaného zdanieľného plnenia. Žalovaný preto správne uzavrel, že z predloženej komunikácie nevyplyva akákoľvek forma

(deklarovaného) aktívneho podieľania sa M. Dž. na poskytovaní poradenských služieb v súvislosti s verejným obstarávaním a účasťou sťažovateľa vo verejnej súťaži na výstavbu diaľnice D1 Lietavská Lúčka-Višňové-Dubná skala. Uvedené zistenia pritom iba podporujú závery daňových orgánov o tom, že išlo o fakturáciu služieb bez reálneho plnenia.

29. K námietke o použití zistení z daňovej kontroly vedenej voči EA, s.r.o. kasačný súd v prvom rade uvádza, že toto vyhodnotil ako celkom oprávnené (aj) s ohľadom na dikciu § 24 ods. 4 Daňového poriadku, v zmysle ktorého *ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim*. Kasačný súd podotýka, že pod tento demonštratívny výpočet nepochybne patria aj zistenia a šetrenia vykonané v rámci daňovej kontroly vedenej voči dodávateľovi daňového subjektu.
30. Ak sťažovateľ v tejto súvislosti namieta, že so zisteniami z vykonanej daňovej kontroly u dodávateľa nebol oboznámený, kasačný súd poukazuje na žiadosť splnomocneného zástupcu sťažovateľa č. 100051961/2021 zo dňa 20. 01. 2021, ktorou tento žiadal správcu dane o elektronické doručenie *Protokolu z daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti EA, s.r.o.*, na čo nadväzovalo oznámenie správcu dane o nemožnosti jeho zaslania daňovému subjektu s dodatkom, že neposkytnutím elektronickej kópie protokolu nie je dotknuté jeho právo nahliadať do spisu z daňovej kontroly podľa § 23 Daňového poriadku. Splnomocnený zástupca oprávnenie nahliadnuť do spisu nevyužil. Kasačný súd podotýka, že pasivita sťažovateľa v tomto ohľade nemôže byť pričítaná na farchu správcovi dane. Nemožno pritom opomenúť ani skutočnosť, že relevantné zistenia z daňovej kontroly u dodávateľa boli súčasťou záverečného protokolu z daňovej kontroly (vedenej voči sťažovateľovi), s ktorým mal sťažovateľ možnosť oboznámiť sa a podať k nemu pripomienky.
31. Kasačný súd nadväzujúc na uvedené zdôrazňuje, že správca dane touto formou zistené skutočnosti nevyhodnotil ani neidentifikoval ako pochybnosti indikujúce nemožnosť zabezpečenia plnení prostredníctvom subdodávateľských subjektov deklarovaného dodávateľa EA, s.r.o., ako sa mylne domnieva sťažovateľ namietajúc uvedené v podanej kasačnej sťažnosti. Slúžili len ako podporné zistenia v súvislosti s overovaním spôsobu a formy poskytovania deklarovaného poradenstva. **Správca dane nezaložil dokazovanie a naň nadväzujúce závery na spochybnení subdodávateľov či preukazovaní účasti sťažovateľa na podvode. Preto odkazovanie sťažovateľa na nutnosť aplikácie záverov uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo či rozhodnutia kasačného súdu sp. zn. 35žfk/15/2020 nie je v tejto súvislosti na mieste.**

32. Žalovaný ani správca dane na základe zistení z inej daňovej kontroly nedospeli k záveru o odmietnutí odpočtu dane z dôvodu pochybností na subdodávateľskej časti reťazca. V dôsledku šetrení z inej daňovej kontroly však formulovali kvalifikovanú pochybnosť o existencii materiálneho plnenia na základe nezrovnalostí medzi výpoveďou M. Dž., ktorý deklaroval v rámci výpovede osobné vykonanie poradenstva (prípravy tendra) pre sťažovateľa, a výpoveďou T. O. - konateľa spoločnosti tA, s.r.o., ktorá dodávateľovi EA, s.r.o. v zmysle vystavenej faktúry poskytovala v rozhodnom období identický druh poradenstva, za súčasnej (tvrdennej) vedomosti o tom, že jeho koncovým odberateľom je práve sťažovateľ. Uvedené však nemožno vykladať tak, že správca dane a žalovaný konštatáciou týchto nezrovnalostí odmietli subdodávateľskú formu dodania. Sťažovateľ ani dodávateľ totiž netvrdili, že poskytovanie poradenstva bolo realizované subdodávateľsky, a rovnako tak nebol predložený žiaden dôkaz o tom, že by cenovú ponuku sťažovateľovi vypracovala a odovzdala priamo spoločnosť tA, s.r.o. Predseda predstavenstva sťažovateľa Ing. F. M. počas výsluchu dokonca uviedol, že T. O. nepozná a o spoločnosti tA, s.r.o. nikdy nepočul.

33. K námietke sťažovateľa, že preukazovanie negatívnych tvrdení (v tomto prípade o tom, že dohodnuté komplexné poradenské služby sťažovateľovi nezabezpečila spoločnosť EA, s.r.o.) prináleží správcovi dane, kasačný súd uvádza, že v daňovom konaní má primárne daňový subjekt dôkaznú povinnosť a dôkazné bremeno na preukázanie zákonných podmienok pre vznik práva na odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH, má dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok, po ktorom nasleduje povinnosť daňového subjektu dokázať svoje tvrdenie pre prípad daňovej kontroly, čo vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje. Ak správca dane identifikuje konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu, predložených dokladoch alebo údajoch v nich uvedených, je povinný tieto pochybnosti a ich dôvody daňovému subjektu oznámiť a vyzvať ho na vyjadrenie k nim a na opravu alebo doplnenie dokladov, či objasnenie alebo korekciu údajov (§ 46 ods. 5 daňového poriadku). Ak tak správca dane urobí, je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu. Ten je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Z tvrdení sťažovateľa je zrejmé, že nie celkom rozumie princípom prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní, keď má za to, že odpočet mu prináleží bez rozdielu v prípadoch, keď sa správcovi dane nepodarí preukázať, že služba skutočne nebola dodaná.

34. Kasačný súd zároveň dodáva, že nie je zákonnou povinnosťou správcu dane navrhovať daňovému subjektu, akými listinnými dôkazmi by mal svoje tvrdenia doložiť, pokiaľ si splnil povinnosť oznámiť mu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, a vyzvať ho na vyjadrenie a doplnenie, opravu či vysvetlenie údajov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku), k čomu v uvedenom prípade podľa obsahu administratívneho spisu preukázateľne (a opakovane) došlo.
35. Ak sťažovateľ poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR zo 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle ktorého *ak daňový subjekt predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť, splní si tým svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú*, tak kasačný súd podotýka, že uvedená konštatácia je vytrhnutá z kontextu záverov tohto uznesenia. Uvedené platí totiž len v prípade, ak sa správcovi dane nepodari kvalifikovane spochybniť vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov takto predložených daňovým subjektom. V takom prípade je (v zmysle mechanizmu presúvania dôkazného bremena v daňovom konaní) opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.
36. Sťažovateľ namietal, že správca dane nevykonával výsluch zamestnancov sťažovateľa na preukázanie kooperácie M. Dž. s týmito osobami pri spracovávaní podkladov do verejnej súťaže. Kasačný súd mal z administratívneho spisu preukázať, že hoci konateľ dodávateľa M. Dž. v písomnom doplnení svojej výpovede menoval osoby (celkom 12 zamestnancov spoločnosti D, a.s.), s ktorými mal počas poskytovania služieb spolupracovať, sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly ani počas vyrubovacieho konania neformuloval návrh tieto vypočuť. Ak má sťažovateľ uniesť dôkazné bremeno na preukázanie ním tvrdených skutočností, nemôže sa spoliehať na výsledky zistení u dodávateľa či výsledky výpovedí svedkov vykonaných z vôle správcu dane. Na tomto mieste kasačný súd poukazuje aj na závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 45žf/30/2014 zo dňa 17. 02. 2015 cit. „Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.“ Preto ak mal správca dane z už zisteného skutkového stavu ustálený záver o tom, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu reálnej existencie zdaniteľného plnenia, nemožno mu vytýkať nevykonanie výsluchov zamestnancov sťažovateľa, a to obzvlášť za situácie, keď mu sťažovateľom nebol daný návrh na ich vypočutie.



Sťažovateľ v priebehu odvolacieho a aj celého súdneho konania operoval skutočnosťou, že vykonanie fakturovaných činností bolo preukázané predloženou faktúrou, potvrdeniami o úhrade a zmluvou o poskytovaní poradenských služieb.

37. Sťažovateľ v priebehu odvolacieho a aj celého súdneho konania operoval skutočnosťou, že vykonanie fakturovaných činností bolo preukázané predloženou faktúrou, potvrdeniami o úhrade a zmluvou o poskytovaní poradenských služieb. Kasačný súd opätovne akcentuje, že pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia.



Kasačný súd dospel v zhode so správnym súdom k právnomu záveru, že správca dane nezaťažil daňový subjekt dôkazným bremenom v neprimeranom rozsahu.

38. Za dôkaznej situácie, aká je v prejednávanej veci a ktorá je detailne opísaná a vyhodnotená v rozhodnutí správcu dane, ako aj žalovaného, kasačný súd dospel v zhode so správnym súdom k právnomu záveru, že správca dane nezaťažil daňový subjekt dôkazným bremenom v neprimeranom rozsahu. Správca dane

súčasne dostatočne spochybnil žalobcom tvrdené skutočnosti a keďže žalobca nedokázal produkovať nijaké ďalšie dôkazy preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ocitol sa v dôkaznej núdzi a svoje dôkazné bremeno vyplývajúce mu z § 24 ods. 1 Daňového poriadku neuniesol. Ako už kasačný súd naznačil vyššie, bolo pritom potrebné, aby on sám preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi ním a deklarovanými dodávateľmi bude spochybnené. **Stážovateľ však správcovi dane nepredložil ani len prílohy konkretizujúce druh, rozsah alebo inú špecifikáciu dodaných služieb, ktorých existenciu predpokladala samotná zmluva o poradenstve.** Kasačný súd preto námietku neprimeraného zaťaženia dôkazným bremenom vyhodnotil ako nedôvodnú.

39. Pre kasačný súd nezrozumiteľne vzišla námietka stážovateľa, ktorá poukazovala na ustanovenie § 440 ods. 1 písm. h) SSP, teda že sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Túto ďalej nerozvil o argumentáciu, v čom vidí namietaný odklon. Kasačný súd preto uvedenú námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.
40. Pokiaľ ide o poukaz stážovateľa na aplikovateľnosť záverov rozhodnutia senátu 3S vo veci, v ktorej vystupoval ako žalobca, i na tu posudzovanú vec, kasačný súd pripomína, že predmetom daňovej kontroly sú jednotlivé zdaňovacie obdobia, pričom správca dane je povinný výsledky zistení z každého zdaňovacieho obdobia posúdiť samostatne - nie zovšeobecňovať. Opačný postup by bol v príkrom rozpore so zásadami Daňového poriadku. Každé zdaňovacie obdobie, za ktoré bolo následne vydané rozhodnutie, nesie odlišujúce črty čo do skutkových okolností (napr.: minimálne je daná iná výška odpočtu), rovnako je tomu i v uvedenom prípade. Kasačný súd nevezhladol podobnosť tu prejednáwanej veci s vecou posudzovanou senátom 3S v rámci konania sp. zn. 3Sfk/54/2023; predmetom fakturácie bolo navyše plnenie iného charakteru (reklamné služby). Skutočnosť, že išlo o obchodnú transakciu pre-

verovanú v rámci tej istej daňovej kontroly, automaticky neznamená, že sa správca dane vo vzťahu k vyhodnocovaniu oprávnenosti odpočtu DPH z každého realizovaného obchodu dopustil identického pochybenia.

41. Stážovateľ žiadal kasačný súd o nariadenie pojednávania v posudzovanej veci. Podľa § 455 SSP *kasačný súd rozhodne o kasačnej sťažnosti spravidla bez pojednávania; pojednávanie môže nariadiť, ak to považuje za potrebné.* Kasačný súd žiadosti stážovateľa nevyhovel, nakoľko nevezhladol potrebu nariadenia pojednávania v danej veci, a to aj s ohľadom na skutočnosť, že predmetom posudzovania je výlučne právna otázka.



Kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

42. S poukazom na už uvedené a po zistení, že stážovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu, kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.
43. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Stážovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.
44. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie: Proti tomuto rozhodnutiu **nie je** prípustný opravný prostriedok.



POZNÁMKY

Aktuálna judikatúra Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky tentokrát znovu poukázala, v rámci štandardného modelu rozloženie dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, na prípad nedôsledného prístupu daňového subjektu pri vykonávaní vlastných dôkazných povinností vo vzťahu k uplatneným nárokom na odpočet DPH. Ako to vyplýva najmä z bodu 24 uverejneného rozsudku, NSS SR vo vzťahu k dokazovaniu reálnosti plnení deklarovaných daňovým subjektom (v zmluve, faktúre a ďalších dokladoch) poukázal

na oprávnenosť požiadavky daňových orgánov voči daňovým subjektom na preukázanie nimi produkovaných tvrdení o uskutočnených obchodoch. Má sa tak diať na strane daňového subjektu podľa možnosti priebežne, v reálnom čase uskutočnenia obchodných vzťahov, a to v snahe získať dôkazy o tom, že obchod bol naozaj zrealizovaný spôsobom a za podmienok uvedených v dokladoch predložených následne správcovi dane. Kasačný súd pritom v rámci právneho posúdenia veci v bodoch 21, 22 rozsudku v súlade s vlastnou judikatúrou poukázal na rozdiely pri posudzovaní práva

na odpočítanie dane a s tým spojeným dokazovaním, a to medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na jednej strane a s odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu účasti na daňovom podvode na strane druhej. Uvedenie tohto rozhodnutia do Bulletinu SKDP je aj opakovanou inšpiráciou pre poctivo fungujúce daňové subjekty viesť dôslednú evidenciu reálne prijatých plnení vyplývajúcich z deklarovaných obchodov, a tým chrániť vlastné práva vo verejnoprávných daňových vzťahoch.

Pavol Nad'

Najvyšší správní soud České republiky

Zneužití práva pri daňovom zvýhodnení malých podnikov



Právna úprava:

- Článek 287 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (předtým článok 24a ods. 1 Šiestej smernice)
- § 6 ods. 1 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty v platném znění

Právna veta:

Za zneužití práva (uplatnění zneužívající praktiky v oblasti daně z přidané hodnoty) se považuje jednání spočívající v umělelem vytvoření korporátní struktury, v níž dochází k opakovanému převodu totožné ekonomické činnosti v krátkém časovém sledu na řadu dalších subjektů (korporací) účelově vytvořených s cílem vyhnout se plátcovství daně z přidané hodnoty (§ 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), a tedy zachovat osvobození od daně, které je ve smyslu čl. 287 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty určeno výhradně malým podnikům.



Najvyšší správní soud České republiky rozsudkem č. k. 6 Afs 193/2024-54 zo dňa 22. 1. 2025 rozhodol takto:

- I. Kasační stížnost žalobce se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladu řízení o kasační stížnosti.

Najvyšší správní soud České republiky vec rozhodol v senáte zloženom z predsedníčky senátu Veroniky Juříčkovéj a sudcov Filipa Dienstbiera a Petra Šuránka.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

1. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 až 2. čtvrtletí 2020. Na základě provedeného dokazování dospěl správce daně k závěru, že **žalobce opakovaně řetězově převáděl ekonomickou činnost spočívající v obchodování s elektronickými cigaretami na velké množství společností, které za tím účelem vytvořil**. K převodu došlo vždy, jakmile konkrétní společnost dosáhla zákonné výše obrátu, aby se stala plátcem DPH. Tento model správce daně vyhodnotil jako zneužívající praktiku (zneužití práva) s cílem vyhnout se placení DPH. Dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 až 3. čtvrtletí 2019 z uskutečněných zdanitelných plnění realizovaných jednotlivými společnostmi, **tedy ve výši odpovídající tomu, pokud by k převodu ekonomické činnosti na uvedené společnosti nedošlo**. Současně byla žalobci za příslušná zdaňovací období stanovena povinnost uhradit penále z doměřené daně. Shodným způsobem správce daně platebními výměry vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období 4. čtvrt-

letí 2019 až 2. čtvrtletí 2020. Žalobce se proti rozhodnutím správce daně bránil odvoláním, které žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl a prvostupňová rozhodnutí správce daně potvrdil.

2. Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Krajský soud potvrdil závěry finančních orgánů, že **žalobce působil jako společník a jednatel celkem ve dvaceti sedmi obchodních korporacích, jejichž obchodní činnost představovaly nákup a prodej elektronických cigaret**. Jedna z těchto korporací, konkrétně **AB MANA s.r.o. (dále jen „AB MANA“)**, dovážela zboží ze zahraničí, ostatní společnosti **prodávaly elektronické cigarety odběratelům (koncovým zákazníkům) v rámci maloobchodního prodeje**. Společnosti vykonával ekonomickou činnost pouze v krátkém časovém období, zpravidla po dobu dvou měsíců. Poté činnost nahradila další ze žalobcových společností, přičemž některé se za sledované období podílely na uvedeném způsobu podnikání i dvakrát. **Krajský soud dospěl ve shod s finančními orgány k závěru, že systém měnících se obchodních korporací s totožnou obchodní činností, shodnými zaměstnanci a shodným místem působení, fungujících v pravidelných časových intervalech po celkovou dobu třiceti sedmi měsíců, nelze vysvětlit jinak než jako zneužívající praktiku**

v oblasti DPH a snahu získat neoprávněnou daňovou výhodu v podobě osvobození od DPH. Krajský soud proto hodnotil tento obchodní model jako zneužití práva, jehož objektivní i subjektivní stránka byla finančními orgány v předchozím řízení prokázána.

3. Dle krajského soudu **finanční orgány také postupovaly tak, aby nastolily stav, který by existoval v případě, že by ke zneužití nedošlo, tedy kdyby žalobce popsanou strukturu nevytvořil. Daňovou povinnost z transakcí zatížených zneužitím tedy přičítaly žalobci, který sám jako fyzická osoba podnikal se shodnou komoditou a byl strůjcem a realizátorem celého obchodního modelu zneužívajícího právo. Dle krajského soudu DPH nemohla být stanovena společnosti MARINATAL s.r.o. (dále jen „MARINATAL“), která již tvořila součást uměle (formálně) vytvořené korporátní struktury zasažené zneužitím práva, ani společnosti AB MANA, která byla dovozcem zboží a nebyla u ní zjištěna pochybení.**



Žalobce namítal, že krajský soud na věc nesprávně aplikoval institut zneužití práva dle § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

4. **Žalobce** (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. **Namítal, že krajský soud na věc nesprávně aplikoval institut zneužití práva dle § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.** Stěžovatel upozornil, že toto ustanovení nabylo účinnosti až 1. 4. 2019, proto je na většinu prověřovaných zdaňovacích období nelze aplikovat, neboť by se jednalo o nepřipustnou retroaktivitu.
5. **Stěžovatel dále s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dovozoval, že se zneužití práva nedopustil. Dle jeho názoru mu nelze klást k tíži volbu takové struktury podnikání, aby omezil daňové zatížení. Zneužití práva je povinen prokázat správce daně, přičemž musí přihlížet ke konkrétním okolnostem případu a nezaměřovat se pouze na řešení, které představuje nejvyšší daňové zatížení. Finanční orgány dle stěžovatele tímto způsobem nepostupovaly, neboť nezohlednily specifická rizika podnikání s elektronickým cigaretami, která stěžovatele vedla k vytvoření korporátní struktury. K rizikům se v napadeném rozsudku vyjádřil až krajský soud, stěžovateli však nepřisvědčil, aniž by svůj závěr opřel o náležitě zjištěný skutkový stav, a proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Ačkoli krajský soud potvrdil, že korporátní struktura vznikla legálně, přistupoval k ní, jak kdyby kvůli zneužití práva neexistovala. Bylo-li však založení korpo-**

rátní struktury legální a byla-li jako problematická shledána činnost jednotlivých společností v ní, nelze dle stěžovatele za zneužití práva považovat vlastní vytvoření korporátní struktury.

6. **Stěžovatel dále zpochybnil doměření daně jemu jako fyzické osobě podnikající. Dle jeho názoru měla být daň přisouzena buď dovozci zboží (společnosti AB MANA), anebo prvnímu článku korporátní struktury (společnosti MARINATAL).** Doměření daně stěžovateli nemohlo být založeno na tom, že před vytvořením modelu sám jako fyzická osoba obchodoval s elektronickými cigaretami. Stěžovatel také s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu připomněl, že v případě zneužití práva nelze daň doměřit přímo akcionářům či společníkům. Tento závěr odpovídá dle stěžovatele principu oddělení fyzických a právnických osob.



Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu.

7. **Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu.** S odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“ nebo „Soudní dvůr“) uvedl, že **uplatnění zásady zákazu zneužívajících praktik v oblasti DPH bylo možné i před účinností § 8 odst. 4 daňového řádu.** Soudní dvůr potvrdil, že je možné tento institut aplikovat i při absenci vnitrostátní právní úpravy. Z judikatury SDEU také vyplývá, že založení společnosti s cílem obcházet povinnost přiznat a hradit DPH představuje zneužití práva. V nyní posuzované věci bylo dle žalovaného prokázáno, že stěžovatel založil řadu obchodních korporací, mezi které uměle rozdělil vlastní podnikatelskou činnost. Učinil tak z toho důvodu, aby se vyhnul plátcovství DPH, což bylo jediným smyslem vytvořené korporátní struktury. Vágní stěžovatelovo tvrzení o řešení rizik považoval žalovaný za účelové. **Stěžovatel nevysvětlil, jakým konkrétním (a reálně hrozícím) rizikům měl vytvoření korporátní struktury zabránovat.** Žalovaný připomněl, že to byl stěžovatel, kdo korporátní strukturu vytvořil, proto byla činnost této struktury přičítána jemu jako fyzické osobě podnikající (jako kdyby k vytvoření struktury formálně fungujících obchodních korporací nedošlo).

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

8. Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.
9. **Mezi účastníky řízení je v nyní souzené věci spor o to, zda stěžovatel umělým vytvořením korporátní struktury a rozložením ekonomické činnosti mezi jednotlivé společnosti této struktury (vždy po omezené časové období a u některých společností opakovaně) uplatnil zneužívající prak-**

tiku v oblasti DPH, tedy zneužil právo za účelem získání neoprávněného osvobození od DPH určeného pro malé podniky.

Plátcovství DPH

10. Dle čl. 287 směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty mohou členské státy poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně v tomto článku uvedených částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení. Pro Českou republiku činí tato částka dle čl. 287 bodu 7 směrnice 35 000 EUR.
11. Česká republika možnosti poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, které nedosahují určitého obratu (tzv. **osvobození od daně pro malé podniky**), využila. V zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), došlo k zavedení institutu plátce DPH v návaznosti na dosažený obrat. Konkrétně dle § 6 odst. 1 zákona o DPH se plátcem *stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně*. Od 1. 1. 2023 došlo k navýšení dosaženého obratu na částku 2 000 000 Kč.
12. Účelem této úpravy je administrativní zjednodušení pro malé podniky, které má posílit zakládání, činnost a konkurenceschopnost malých podniků a zachovat rozumný poměr mezi administrativní zátěží související s daňovou kontrolou a očekávatelným nízkými daňovými příjmy. Smyslem uvedeného režimu je ušetřit malé podniky a správce daně právě takové administrativní zátěže (rozsudek SDEU ze dne 9. 7. 2020 ve věci *AJP Caraș-Severin a DGRFP Timișoara*, C-716/18).

Obecná východiska zneužití práva

13. V obecné rovině má daňový subjekt výhradní právo na volbu struktury ekonomické činnosti tak, aby omezil svůj daňový dluh (rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci *Halifax Plc a další*, C-255/02, bod 73). Daňové subjekty tedy mohou uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly daňové povinnosti, **avšak je třeba pečlivě rozlišovat situace, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něj daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situací, kdy jediným smyslem dané činnosti či transakce je právě získání nelegitimního daňového zvýhodnění** (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108). Hlavním účelem podnikání (či jednotlivých transakcí) tak nesmí být získání nelegitimní daňové výhody. V daňovém řízení je proto třeba posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací. Jinými slovy, **hlavní (resp. dostatečně významný) účel provedených transakcí musí být jiný než účel daňový** (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, č. 4630/2024 Sb. NSS). Zároveň musí být zneužití práva dostatečně prokázáno, neboť se jedná o výjimečný postup (*ultima ratio*) a musí mu předcházet aktivita správce daně směřující ke zjištění, že právo skutečně zneužito bylo (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2023, č. j. 2 As 17/2023-23).
14. Za tím účelem **judikatura dovodila tzv. dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití práva, který spočívá v hodnocení splnění objektivního a subjektivního prvku zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu naplnění podmínek daných příslušnými právními předpisy nebyl naplněn účel dané právní úpravy. Subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení**. Daňovému subjektu tak lze odeprít nárokové právo z důvodu jeho zneužití pouze tehdy, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné převažující objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se 6 Afs 193/2024 - 56 pokračování smyslem a účelem aplikovaných ustanovení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, a judikatura v něm uvedená).
15. V rozsudku ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, Nejvyšší správní soud doplnil, že v praktické rovině se rozdíl mezi objektivním a subjektivním kritériem zneužití práva může stírat. Při posuzování subjektivní podmínky je třeba vzít v úvahu všechny relevantní objektivní okolnosti dané věci, i když je finanční orgán již použil při řešení objektivního prvku. **Na jejich základě finanční orgán musí vyloučit racionální ospravedlnění jednání daňového subjektu a najít umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody**. Smyslem subjektivního kritéria je pak na základě objektivních okolností každého případu dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody.
16. Ve spojitosti s nyní projednávanou věcí Nejvyšší správní soud uvádí, že skutkově obdobným případem se v nedávné době zabýval Soudní dvůr na podkladě chorvatské předběžné otázky. V rozsudku ze dne 4. 10. 2024 ve věci *UP CAFFE d.o.o., C-171/23*, Soudní dvůr konkrétně řešil, zda



V obecné rovině má daňový subjekt výhradní právo na volbu struktury ekonomické činnosti tak, aby omezil svůj daňový dluh (rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci *Halifax Plc a další*, C-255/02, bod 73).

Ize za zneužití práva (zneužívající praktiku) považovat převedení podnikatelské činnosti na nově založenou společnost, k němuž došlo právě s cílem zachovat osvobození od DPH dle čl. 287 směrnice. Soudní dvůr v uvedeném rozsudku zopakoval, že je třeba odepřít výhodu či nárok plynoucí ze systému DPH, je-li zneužití práva prokázáno, **a to i v případě neexistence zvláštních vnitrostátních ustanovení, která by zneužití práva výslovně upravovala** (shodně k tomu poukázal rovněž na rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech *Staatssecretaris van Financiën proti Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof a Turbu.com BV, Turbu.com Mobile Phone's BV proti Staatssecretaris van Financiën, C-131/13, C-163/13 a C-164/13*). Následně pak **Soudní dvůr potvrdil, že založení společnosti pouze za účelem zachování osvobození od DPH dle čl. 287 směrnice představuje zneužití práva**, a tedy se osvobození pro malé podniky na takto založenou společnost neuplatní. Zároveň doplnil, že „**v případě zneužívajících praktik musí být dotčena plnění překvalifikována tak, aby byla obnovena taková situace, která by existovala v případě neexistence plnění představujících tuto zneužívající praktiku**“ (rozsudek SDEU ve věci C-171/23, bod 40).

Absence zákonné úpravy

17. Stěžovatelova první námitka spočívá v tom, že finanční orgány a krajský soud aplikovaly na nyní posuzovaný případ institut zneužití práva dle § 8 odst. 4 daňového řádu před jeho účinností (1. 4. 2019), čímž se dopustily nepřípustné retroaktivity.
18. **Podle § 8 odst. 4 daňového řádu (účinného od 1. 4. 2019) se při správě daní nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.**
19. Ačkoli institut zákazu zneužití práva nebyl do 1. 4. 2019 výslovně upraven tuzemskými daňovými předpisy, jedná se o právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že by právní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120). Aplikace zneužití práva jakožto obecného právního principu vyplývá rovněž z judikatury Soudního dvora (rozsudek SDEU ze dne 14. 12. 2000 ve věci *Emsland-Stärke*, C-110/99, a již odkazovaný rozsudek *Halifax*), jakož i navazující judikatury Nejvyššího správního soudu (mezi prvními např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS).
20. Možnost jeho aplikace potvrdil i **Ústavní soud, který dovodil, že ačkoli daňové právo institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky** (viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne

6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07). **Povinnost aplikovat institut zneužití práva i při absenci výslovné zákonné úpravy ostatně potvrdil Soudní dvůr v již odkazovaných rozsudcích *Italmoda* a *UP CAFFE d.o.o.***

21. **Výslovné zakotvení institutu zneužití práva do daňového řádu (s účinností od 1. 4. 2019) nepředstavuje věcnou změnu dosavadního pojetí, jedná se o výslovné legislativní zakotvení tohoto institutu** (již existujícího a aplikovaného) **z důvodu zvýšení právní jistoty daňových subjektů** (viz k tomu již odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 16/2023-78). Finanční orgány a krajský soud proto mohly tento institut aplikovat na posuzovanou věc i v případě zdaňovacích období před 1. 4. 2019.



Všechny společnosti byly personálně propojeny přes osobu stěžovatele a byly jím řízeny a ovládány. Stěžovatel rovněž kontroloval finanční toky těchto společností.

Naplnění podmínek pro aplikaci zákazu zneužití práva v projednávané věci

22. **Krajský soud správně upozornil, že v předchozím řízení bylo prokázáno, že stěžovatel zprvu obchodoval s elektronickými cigaretami jako fyzická osoba. Posléze ovšem vyvinul model, v němž započal k obchodování využívat právnické osoby. Konkrétně založil celkem 26 společností s ručením omezeným, mezi nimiž postupně řetězově převáděl ekonomickou činnost, kterou nejprve sám prováděl** (krajský soud vycházel z počtu 27, zahrnul však do něj i společnost AB MANA, která byla dovozcem zboží a vlastního prodeje se na rozdíl od ostatních společností neúčastnila). Každá z těchto společností prováděla obchodní činnost v průměru po dobu dvou měsíců, poté následoval převod činnosti na další společnost. Některé společnosti stěžovatel tímto způsobem využil i dvakrát. Celkové období využívání tohoto „obchodního modelu“ činilo třicet sedm měsíců, během kterých docházelo v průměru každé dva měsíce ke změně společnosti, která s elektronickými cigaretami obchodovala. **Všechny společnosti byly personálně propojeny přes osobu stěžovatele a byly jím řízeny a ovládány. Stěžovatel rovněž kontroloval finanční toky těchto společností.** Společnosti realizovaly podnikatelskou činnost v pronajatých prostorách, nájemní smlouvy střídání nájemců umožňovaly. **U společností působili titíž zaměstnanci, kteří průměrně každé dva měsíce uzavírali nové dohody o provedení práce vždy s další společností, na kterou stěžovatel podnikatelskou činnost v daný čas převedl. Všechny společnosti měly společné faktické (skutečné) sídlo.** V řízení bylo prokázáno, že organizace

této korporátní struktury po materiální, organizační i finanční stránce podléhala stěžovateli.

23. V takto vytvořeném modelu finanční orgány i krajský soud důvodně spatřovaly účelovou snahu vyhybat se povinnosti přiznávat a odvádět DPH a Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje. Stěžovatelovo jednání, které spočívalo v opakovaném převodu ekonomické činnosti mezi řadou společností v krátkém časovém sledu, svědčí o uplatnění zneužívající praktiky v oblasti DPH, a sice **za účelem zneužití osvobození od DPH, které je ve smyslu čl. 287 směrnice určeno výhradně malým podnikům.** Z provedeného dokazování vyplynulo, že stěžovatelem vytvořené a ovládané společnosti vykonávaly tutéž ekonomickou činnost, kterou by za standardní situace realizoval jediný subjekt (stěžovatel), který ji však účelově rozkládal. Ekonomická činnost byla všemi společnostmi ve struktuře realizována shodným způsobem, v totožných provozovnách, se stejnými zaměstnanci, a sice s jediným rozdílem, že průměrně v období dvou měsíců došlo ke změně společnosti, která činnost formálně vykazovala. Pokud by stěžovatel vlastní ekonomickou činnost nepřeváděl a tím ji uměle „nerozmělňoval“ mezi dvacet šest společností, zjevně by tato činnost podléhala DPH vzhledem k milionovým hodnotám realizovaných zdanitelných plnění.

24. Nejvyšší správní soud tak ve shodě s krajským soudem a finančními orgány potvrzuje, že stěžovatel se svým jednáním dopustil zneužití práva, které naplnilo objektivní i subjektivní kritérium. Z hlediska objektivního stěžovatel postupoval v rozporu s cílem osvobození od daně pro malé podniky. Jak již bylo uvedeno výše, osvobození od daně dle čl. 287 směrnice představuje administrativní zjednodušení za účelem pomoci malým podnikům v jejich ekonomické činnosti. Ekonomická činnost stěžovatele a jím vytvořené struktury společností však zjevně směřovala proti tomuto smyslu právní úpravy, neboť se materiálně nejednalo o činnost malých podniků, nýbrž ve výsledku o činnost realizovanou ve značných finančních objemech podléhající DPH, uměle a účelově rozdělenou mezi velký počet společností tak, aby bylo po formální stránce osvobození od daně dosaženo. **Naplněna byla i subjektivní stránka zneužití práva, neboť stěžovatel vytvořil korporátní strukturu dvaceti šesti společností s jednotným úmyslem mezi nimi převádět shodnou ekonomickou činnost, aby uměle navodil splnění podmínek pro osvobození od daně pro malé podniky.**

25. Stěžovatelův případ je co do svých okolností obdobný případu, jímž se Soudní dvůr zabýval v nedávném rozsudku ve věci UP CAFFE d.o.o. Rozdíl spočívá v tom, že v případě posuzovaném Soudním dvorem se jednalo o převod ekonomické činnosti toliko mezi dvěma společnostmi, zatímco v nyní projednávané věci se jedná o opakovaně prováděný převod činnosti celkem mezi dvaceti šesti společnostmi v období každých dvou měsíců, přičemž některé společnosti se v řetězci převodů vyskytly i dvakrát. Nyní posuzovaný případ tedy co do své intenzity vykazuje závažnější znaky a jednoznačně svědčí o uplatnění zneužívající praktiky.



Legální vznik a fungování společností nevylučuje, že byly založeny a využívány právě za účelem získání neoprávněné daňové výhody.

- 26. Na těchto závěrech nic nemění ani skutečnost, že korporátní struktura byla založena legálně.** Krajský soud správně uvedl, že se tím rozumí toliko to, že společnosti byly dle norem soukromého práva založeny v souladu se zákonem. Tato okolnost nebyla sporná, resp. založení a vznik společností nebyly předmětem nynějšího řízení. **Legální vznik a fungování společností nevylučuje, že byly založeny a využívány právě za účelem získání neoprávněné daňové výhody.** Důsledkem takového jednání je její odepření, v nynějším případě tedy stanovení daňové povinnosti stěžovateli tak, jako kdyby k účelovému rozdělení jím vykonávané ekonomické činnosti nedošlo.
- 27. Nejvyšší správní soud dále ve shodě s krajským soudem uvádí, že stěžovateli byla poskytnuta možnost, aby logicky vysvětlil, jaký konkrétní účel měla jím vytvořená korporátní struktura a že byl tento účel jiný než zneužití osvobození od daně.** Stěžovatel však věrohodné vysvětlení neposkytl, pouze obecně odkazoval na snahu vyhnout se rizikům, která spojoval s dovozem nekvalitních a závadných náplní do elektronických cigaret ze zahraničí.
- 28. Ani stěžovatelem deklarovaná snaha vyhnout se veřejnoprávní či soukromoprávní odpovědnosti za nekvalitní či závadné výrobky by však bez dalšího nepostačovala k vyloučení závěru o existenci zneužití práva. Judikatura citovaná výše nevyžaduje, aby získání neoprávněné daňové výhody bylo jediným cílem a výsledkem zneužívajícího jednání. Postačuje, jde-li o cíl a výsledek hlavní, zjevně převažující (viz již odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 376/2018-46).** Jinými slovy, bylo-li prokázáno, že hlavním cílem a výsledkem jednání stěžovatele a jím vytvořených společností bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění, je nerozhodné, že toto jednání mohlo mít i vedlejší (dílčí) důsledky.
- 29. V tomto případě byl doprovodným důsledkem vytvoření korporátní struktury stěžovatelův záměr ztížit uplatňování veřejnoprávní a soukromoprávní odpovědnosti za dovážené výrobky.** Docházelo-li každé dva měsíce k převodu ekonomické činnosti na jinou společnost, je pro koncového zákazníka (spotřebitele), který např. zakoupil vadnou náplň do elektronické cigarety, obtížné určit, u jaké společnosti uplatňovat odpovědnost za vady zboží. Stěžovatelova argumentace v tomto ohledu směřuje k tomu, že více společnost zakládal z toho důvodu, aby se v případě vzniku problémů (ať již reklamací ze strany zákazníků či veřejnoprávních kontrol stran dodržování kvality a požadavků na bezpečnost výrobků) mohl vyhnout případným negativním následkům, neboť by postih dopadl na společnost, která v dané době již ekonomickou činnost neprováděla (utlumila ji či ukončila). Nadto **nelze**

nezmínit, že i tento důsledek by bylo možné hodnotit jako zneužívající, byť v jiné než daňové oblasti. I kdyby šlo o převažující účel (což v tomto případě nebylo prokázáno), nebylo by jej možné akceptovat, jelikož **aby daňovou optimalizací bylo možné považovat za legitimní, musí být účel převažující nad snahou dosáhnout daňové výhody sám po materiální stránce souladný s právem. Jednání přičítámu se smyslu a účelu (jen formálně dodržovaných) právních pravidel soud nemůže poskytnout ochranu v žádné z oblastí, kde popírá účel právní regulace.**

30. Ve prospěch stěžovatelovy argumentace nesvědčí ani výše zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 16/2023-78, jehož obsáhlý rozbor stěžovatel provedl v kasační stížnosti. Každý případ zneužití práva je třeba posuzovat individuálně s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem věci. V odkazovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval holdingovou strukturou, ve které figurovala mateřská společnost a jí podřízené dceřiné společnosti. V tehdy posuzovaném případě účastníci holdingové struktury dostatečně vysvětlili, proč k jejímu vytvoření přistoupili (uvedli konkrétní důvody, které nespočívaly pouze či převážně v získání daňové výhody), a proto v tehdejší případě nebylo zneužití práva prokázáno (finanční orgány argumentaci vysvětlující vytvoření holdingu nevyvrátily). V nyní projednávaném případě však stěžovatel relevantní argumentaci (věrohodnou verzi reality) vysvětlující vytvoření korporátní struktury neuvedl. Jím uváděné důvody (viz předchozí odstavce odůvodnění) naznačují záměr ztížit nebo se zcela vyhnout zákonné odpovědnosti za vadné či škodlivé výrobky, které nevyvracejí, že převažujícím účelem korporátní struktury bylo získání neoprávněného osvobození od DPH.

Přičitatelnost daňové povinnosti stěžovateli

31. Poslední okruh stěžovatelových námitek směřuje proti závěru o přičitatelnosti daňové povinnosti jemu jako podnikající fyzické osobě. Krajský soud v napadeném rozsudku potvrdil závěry finančních orgánů, které dle jeho názoru dostatečně zdůvodnily, proč daňovou povinnost přičítaly právě stěžovateli. Ani v tomto ohledu Nejvyšší správní soud pochybení krajského soudu neshledal.
32. Z judikatury vyplývá, že je-li zneužití práva prokázáno, jsou finanční orgány povinny aplikovat opatření k nastolení situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedené zneužití. Podstatou aplikace institutu zákazu zneužití práva je tedy snaha o to, aby byl nastolen takový stav, jako kdyby ke zneužití práva nedošlo (rozsudek SDEU ve věci *Halifax*). Konkrétní způsob je v rukou správce daně a odvíjí se od okolností daného případu (viz odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 376/2018-46).
33. Finanční orgány i krajský soud podle uvedených závěrů postupovaly a zohlednily konkrétní okolnosti nynějšího případu. Stěžovatel zprvu obchodování s elektronickými cigaretami vykonával sám jako podnikající fyzická osoba, přičemž následně vytvořil korporátní strukturu v podobě řetězce společností, na niž vlastní ekonomickou činnost převedl (a převod činnosti postupně řetězově prováděl mezi jednotlivými společnost-

mi; na některé i opakovaně). Daňová povinnost nemohla být přisouzena společnosti MARINATAL, neboť ta sice figurovala jako první článek vytvořené korporátní struktury, avšak již i její činnost představovala zneužití práva (ekonomické činnosti se účastnila pouze krátkodobě a v řetězci se objevila dvakrát, a sice v roce 2017 a 2019). Daňová povinnost správně nebyla přičtena ani společnosti AB MANA, která byla dovozcem zboží (jejich dodávek se zneužití práva netýkalo).

34. Po vyloučení korporátní struktury vytvořené stěžovatelem za účelem získání neoprávněné daňové výhody tak zůstal právě stěžovatel jako podnikající fyzická osoba, jemuž byla daňová povinnost stanovena, neboť před umělým a účelovým vytvořením korporátní skupiny sám vykonával podnikatelskou činnost nezatíženou zneužívající praktikou. Závěr o přičtení daňové povinnosti stěžovateli tak Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem pokládá za logický a podložený zjištěnými skutkovými okolnostmi.
35. Ekonomickou činnost stěžovatel nejprve vykonával sám svým vlastním jménem a poté prostřednictvím společností, které ovládal. Tyto společnosti vytvořil právě za tím účelem, aby mohl ekonomickou činnost vykonávat způsobem, který zajistí vyloučení plátcovství DPH z důvodu nepřekročení zákonem stanovené výše obrátu. Byl by to tedy právě stěžovatel jako podnikající fyzická osoba, kdo by se stal plátcem DPH, pokud by korporátní strukturu účelově nevytvořil. Z hlediska dosažení zákonem stanovené výše obrátu u stěžovatele pro povinnou registraci jako plátce DPH přitom nebylo s ohledem na celkový objem realizovaných obchodů rozhodné, komu konkrétně stěžovatel zboží dříve dodával (zda koncovým spotřebitelům nebo právnické osobě, která maloobchodní prodej realizovala).
36. Na uvedeném nic nemění ani stěžovatelův odkaz na již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 376/2018-46. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dovodil, že konkrétní způsob nápravy (restituce) zneužití práva je v rukou správce daně a vždy se odvíjí od konkrétních okolností případu. V tehdejší věci (za konkrétních okolností případu) Nejvyšší správní soud neshledal, že by bylo možné daňovou povinnost stanovit přímo akcionářům společnosti, obecně však nevyloučil, že by mohla být daňová povinnost přičtena i společníkům či statutárním orgánům konkrétní společnosti. V souzené věci však stěžovateli nebyla daňová povinnost stanovena z toho důvodu, že byl zároveň společníkem a jednatelem všech vytvořených společností, nýbrž že sám vykonával podnikatelskou činnost předtím, než k vytvoření struktury přistoupil.
37. V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za nedůvodnou i dílčí námitku, dle které přičtení daňové povinnosti právnické osoby fyzické osobě vylučuje princip oddělení fyzických a právnických osob. K tomu nad rámec rozhodovacích důvodů doplňuje, že oddělení právnických osob (zejména obchodních korporací) a fyzických osob podílejících se na jejich fungování není absolutní. Souběžná odpovědnost právnické osoby a fyzické osoby za tuto právní osobu jednající se uplatňuje v trestním právu; dle soukromoprávní úpravy odpovídá fyzická osoba za újmu, kterou obchodní korporaci způsobí porušením povinnosti péče řádného hospodáře dle § 53 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních spo-



Soudní dvůr ve své judikatuře vyslovil, že směrnice nebrání vnitrostátní právní úpravě, aby za určitých podmínek stanovila pro členy statutárního orgánu právnické osoby režim solidárního ručení za dluhy této právnické osoby na DPH.

lečnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). Statutární orgán také dle § 66 odst. 1 zákona o obchodních korporacích odpovídá, přispěl-li porušením svých povinností k úpadku obchodní korporace.

38. Striktní oddělení právnické a fyzické osoby se pak neuplatní ani v daňovém právu. Již **Soudní dvůr ve své judikatuře vyslovil, že směrnice nebrání vnitrostátní právní úpravě, aby za určitých podmínek stanovila pro členy statutárního orgánu právnické osoby režim solidárního ručení za dluhy této právnické osoby na DPH** (rozsudky SDEU ze dne 13. 10. 2022 ve věci *Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritel-na prakтика“*, C-1/21, nebo ze dne 14. 11. 2024 ve věci *Herdijk*, C-613/23). **Rovněž Nejvyšší správní soud potvrdil odpovědnost člena voleného orgánu právnické osoby za daňové nedoplatky této právnické osoby při splnění konkrétních podmínek** (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2024, č. j. 10 Afs 4/2024-38, č. 4620/2024 Sb. NSS).
39. Ani stěžovatelem namítaný princip tedy nevylučuje možnost přičtení daňové povinnosti stěžovateli, který vlastní ekono-

mickou činnost převedl na jím vytvořenou korporátní strukturu za účelem získání neoprávněné daňové výhody (s cílem vyhnout se povinnosti registrovat se jako plátcé DPH).

IV. Závěr a náklady řízení

40. Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.
41. O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.



Nejvyšší správní soud potvrdil odpovědnost člena voleného orgánu právnické osoby za daňové nedoplatky této právnické osoby při splnění konkrétních podmínek



POZNÁMKY

Zvláštny režim pre malé podniky je obsiahnutý v čl. 281-294 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Vychádza sa pritom z čl. 281 smernice Rady 2006/112/ES (predtým čl. 24 ods. 1 Šiestej smernice) podľa ktorého členské štáty, ktoré by sa mohli stretnúť s obtiažami pri uplatňovaní bežného režimu DPH na malé podniky z dôvodu ich činnosti alebo štruktúry, môžu za podmienok a v medziach, ktoré sami určia, a po konzultácii s výborom pre DPH uplatňovať zjednodušené postupy vymieravania a výberu dane, napríklad režimy daňového paušálu, ak nemajú za následok zníženie dane. Zároveň v čl. 287 smernice (predtým čl. 24a ods. 1 Šiestej smernice) je daná možnosť členským štátom, ktoré pristúpili do EÚ po 1. januári 1978, poskytnúť oslobodenie od dane osobám povinným k dani pri nenaplnení hranice smernicou stanovených obrátov.

Európska únia od svojho vzniku mala záujem na rozvíjaní efektívnych obchodných vzťahov tak v cezhraničnom právnom režime, ako aj

vo vnútroštátnych pomeroch v jej členských štátoch. Oslobodenie tzv. malých podnikov od dane z pridanej hodnoty má svoj silný právny, ekonomický a administratívny základ a spoločný menovateľ predstavujúci najmä snahu Únie umožniť obchodný rozbeh začínajúcim subjektom - taký rozbeh slobodného podnikania, ktorý nemá byť zatážaný bariérami či záťažami, ekonomickou a právnou náročnosťou realizácie obchodov danou neprimeranými povinnosťami voči štátu resp. správcovi dane.

Uverejnený judikát Najvyššieho správneho súdu Českej republiky je rukolapným príkladom zneužitia práva týkajúceho sa malých podnikov podliehajúcich liberalizovanému právnomu režimu oslobodenia od DPH. Prejudikátúra v práve Európskej únie dotýkajúca sa danej právnej problematiky tak bola v českom právnom prostredí doplnená o poznatky a závery plynúce zo zapojenia veľkého množstva (celkovo 26) subjektov do daňového podvodu, ktorého hlavným zjednocujúcim prvkom bola snaha jedinej fyzickej osoby vykonávajúcej dovoz elektronických cigariet vyhnúť sa daňovej

povinnosti pri povinných odvodoch DPH. Ako to vyplýva z bodu 16 rozsudku č.k. 6 Afs 193/2024-54 v danej veci, Súdny dvor Európskej únie v krátkom časovom predstihu rozsudkom zo 4. 10. 2024 vo veci UPCAFFE d.o.o., č.k. C-171/23 riešil otázku, či je možné za zneužitie práva (zneužívajúcu praktiku) považovať prevedenie podnikateľskej činnosti na novo založenú spoločnosť, a to s cieľom zachovať oslobodenie od DPH podľa čl. 287 smernice o DPH. Súdny dvor konštatoval, že je potrebné odoprieť výhodu či nárok plynúci zo systému DPH, ak je zneužitie práva preukázané, a to aj v prípade neexistencie zvláštnych vnútroštátnych ustanovení, ktoré by zneužitie práva výslovne upravovali. Je veľmi dôležitým aj ďalší záver v uvedenom rozsudku SDEU, podľa ktorého “v prípade zneužívajúcich praktík musia byť dotknuté plnenia prekvalifikované tak, aby bola obnovená taká situácia, ktorá by existovala v prípade neexistencie plnení predstavujúcich túto zneužívajúcu praktiku.” (Bod 40 rozsudku SDEU vo veci C-171/23)

Pavol Nad'

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP

Z aktuálnej činnosti komisií:

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

Na ostatných zasadnutiach metodicko-legislatívnej komisie pre DPPO sa diskutovali najmä aplikačné problémy z praxe v súvislosti s novou daňou z finančných transakcií. Aj to je jeden z dôvodov, prečo členovia komisie zaradili panelovú diskusiu k dani z finančných transakcií do programu letných metodických dní. Iniciatíva členov MLK pre DPPO napokon viedla aj k rozhodnutiu

prípraviť odborný článok k dani z finančných transakcií do tohto čísla Bulletinu SKDP. Členovia komisie sa však naďalej venujú aj dani z príjmov, sledujeme vývoj legislatívy a už teraz pripravujeme témy na diskusiu na októbrové zasadnutie Spoločného fóra pre medzinárodné zdaňovanie a transferové oceňovanie.

Vedúca: **Ing. Mária Janušková**

MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

V rámci spolupráce s Ministerstvom financií SR členovia metodicko – legislatívnej komisie vzniesli svoje námety k návrhu vzoru daňového priznania k DPH platného od 1. júla 2025. Metodicko – legislatívna komisia zasadala v apríli 2025. Na zasadnutí sa komisia venovala problematike zdaňovania pri premiestnení tovaru z Rakúska na Slovensko za účelom testovania a získania licencie, v kontexte zmeny sadzieb DPH od 1. januára 2025 problematike uplatnenia správnej sadzby DPH na paušálny poplatok za balíky služieb poskytovaných v športo-

vých, rekreačných a voľnočasových zariadeniach a uplatnenia zníženej sadzby vo výške 5 % na stavebné práce fakturované registrovaným sociálnym podnikom v postavení vedúceho združenia. Na platforme CFE sa diskutovala najmä téma transferového oceňovania s presahom na DPH a daňového režimu dodania tovaru s montážou a inštaláciou. Medzi dlhodobšie témy patrí interpretácia prevádzkarne pre DPH účely z titulu realizácie stavebných projektov.

Vedúci: **Ing. Milan Vargan**

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Členovia metodicko-legislatívnej komisie pre DPFO na aprílovom zasadnutí diskutovali podnety z praxe týkajúce sa „split-year residence“. Predmetom diskusie boli aj oznamovacie povinnosti ako napr. CRS oznamovanie v spojitosti s bankovými účtami, alebo oznamovanie vyplývajúce z dohody FATCA, na základe ktorej musia iné štáty oznamovať USA, či rezidenti USA majú v danom štáte nejaké finančné účty, investičné poistenia, sporenia a pod. a to v nadväznosti na situáciu, keď FO neozná-

mi zmenu rezidencie do USA. Praktické skúsenosti si na tomto zasadnutí členovia komisie vymenili aj pokiaľ ide o SWAT akcií alebo obchodných podielov, ktoré FO vlastní so zámerom výmeny za iné akcie/podiely, ako aj skúsenosti so stornovaním žiadosti o A1 zo strany Sociálnej poisťovne. V máji členovia komisie diskutovali podnet z praxe v súvislosti s ponukami bánk na „úhradu“ dane z finančných transakcií za svojich klientov.

Vedúca: **PhDr. Ľubica Dumitrescu**

MLK PRE SPRÁVU DANÍ A MIESTNE DANE

V nadväznosti na zasadnutie konzultačnej rady Prezidenta finančnej správy členovia metodicko – legislatívnej komisie adresovali návrhy benefitov pre daňové subjekty s indexom vysoko spoľahlivého a spoľahlivého daňového subjektu. Metodicko – legislatívna komisia zasadala v apríli 2025. Na aprílovom zasadnutí komisie sa členovia venovali problematike zmeškania lehoty na prevzatie elektronickej úradnej správy daňovým subjektom z objektívnych dôvodov a témami, ktoré budú za oblasť správy daní prezentované na plánovaných júnových metodických dňoch týkajúce sa úroku z neoprávnene vybranej dane a úroku zo zadržaného nadmerného od-

počtu, judikatúry súdneho dvora EÚ v oblasti práva bývalého konateľa pri spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti za daň brániť sa voči výške dorubenej dane a dokazovania na strane daňového subjektu pri správe daní. V mene komory boli adresované pripomienky a návrhy k návrhu nového zákona o obchodnom registri, ktorý bol zverejnený v pripomienkovom konaní, a v rámci tohto pripomienkového konania aj pripomienky k zákonu o daňových poradcov a Slovenskej komore daňových poradcov týkajúce sa daňového poradenstva poskytovaného právnickými osobami.

Vedúci: **JUDr. Jozef Vasilík**

MLK PRE ÚČTOVNÍCTVO

Metodicko-legislatívna komisia pre účtovníctvo aktívne sleduje vývoj legislatívy v oblasti účtovníctva, pričom očakávame zmeny najmä z iniciatívy EÚ - odklad začatia uplatňovania určitých ustanovení smernice CSRD, pokiaľ ide o vykazovanie informácií o udržateľnosti podnikov a smernice CSDDD vo väzbe zachovania konkurencieschopnosti európskych podnikov v súčasnom kontexte. V rámci lokálnej legislatívy sledujeme zmeny, ktoré s účinnosťou od 1. júna 2025 priniesol zákon č. 109/2025 Z. z., ktorým sa me-

ní a dopĺňa zákon č. 213/1997 Z. z. o neziskových organizáciách poskytujúcich všeobecne prospešné služby, pričom sa rozširuje výpočet dokumentov, ktoré sa ukladajú do registra účtovných závierok, o výkazy o transparentnosti. Členovia komisie aktuálne pripravujú podnet na úpravu Postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v súvislosti s účtovaním DPH z úrokov pri finančnom leasingu po 1. 1. 2025.

Vedúci: **Mag. Branislav Kováč**

Konzultačná rada prezidenta Finančnej správy SR

Dňa 28. marca sa vedúca MLK pre daň z príjmov právnických osôb – pani Mária Janušková spolu s tajomníčkou komory zúčastnili zasadania konzultačnej rady prezidenta Finančnej správy SR. Predmetom zasadania bolo plánované vydanie usmernenia k dani z finančných transakcií. Za SKDP sme vyjadrili svoje sklamanie s jeho

obsahom, nakoľko z nášho pohľadu zákon o dani z finančných transakcií si vyžaduje dôslednejšiu novelizáciu, ktorú nie je možné sanovať vydaním usmernenia, ktoré pokrýva len 3 oblasti (činnosť daňovníka v tuzemsku, preúčtované náklady a cash pooling) a aj to len veľmi okrajovo. SKDP vzniesla desiatky pripomienok, ktoré však neboli zapracované

a neobdržali sme ani odpovede na položené otázky. Navrhovali sme vrátiť sa ku všetkým pripomienkam týkajúcim sa definície činnosti pre účely dane z finančných transakcií a rovnako sme upozornili na veľmi nedostatočne riešenú oblasť stálych prevádzkarní. Rovnako sme poukázali na nedostatočné riešenie oblasti online platforiem. ■

Rokovanie Slovenskej komory daňových poradcov s Ministerstvom financií SR

Zástupcovia Slovenskej komory daňových poradcov sa 1. apríla stretli s predstaviteľmi Ministerstva financií SR. Hlavnými témami stretnutia boli aktuálne otázky v oblasti daní a zefektívnenie spolupráce medzi oboma inštitúciami. SKDP na rokovaní zastupovali prezidentka Miriam Galandová, viceprezident Branislav Kováč a tajomníčka Adriana Horváthová. Výsledkom stretnutia je aj podpis nového Skúšobného poriadku komory. ■



8. Ročník seminára „aktuálne výzvy pre správu daní“

Dňa 7. apríla pani prezidentka – Miriam Galandová reprezentovala SKDP na 8. ročníku seminára „Aktuálne výzvy pro správu daní“, ktorý organizuje Generální finanční ředitelství České republiky. Seminár vytvára priestor pre odbornú diskusiu medzi zástupcami finančných správ, daňových poradcov a expertov z Českej republiky

a Slovenska. Diskusie sa venovali aktuálnym výzvam v oblasti daní, vrátane judikatúry, transferového oceňovania či daňového procesu. Takéto platformy predstavujú dôležitý priestor na zdieľanie skúseností a prehlbovanie spolupráce medzi inštitúciami.

Ďakujeme pekne GFR ČR za pozvanie na skvelé podujatie ■

Česko-Nemecká konferencia v Prahe

Prezidentka SKDP Miriam Galandová a viceprezident Branislav Kováč zastupovali Slovenskú komoru daňových poradcov na Česko-nemeckej daňovej konferencii v Prahe dňa 10. apríla na pozvanie kolegov z Komory daňových poradců ČR. Témami boli napríklad cezhraničné daňové otázky, rozdiely v DPH medzi krajinami či vplyv EÚ na našu profesiu. Konferencia bola skvelou príležitosťou na výmenu odborných skúseností a rozvíjanie medzinárodnej spolupráce.

Na spoločnej fotografii s prezidentom nemeckej Spolkovej komory daňových poradcov Prof. Dr. Hartmutom Schwabom.

Ďakujeme pekne KDP ČR za pozvanie na inšpiratívne podujatie ■

Diskusia o regulácii účtovníckej profesie:

Odborníci hľadali zhodu na potrebných zmenách

Na pôde Slovenskej komory daňových poradcov sa 25. apríla konalo odborné stretnutie venované aktuálnemu stavu regulácie účtovníckej profesie na Slovensku. Tá dnes funguje ako voľná živnosť – bez požiadaviek na vzdelanie, odbornú prax či poistenie.

Cieľom pracovného stretnutia bolo otvoriť odborný dialóg medzi zástupcami Ministerstva financií SR, Finančnej správy SR, podnikateľského sektora, zamestnávateľov a samotných účtovníkov. Účastníci diskutovali o výhodách a rizikách súčasného systému a snažili sa identifikovať spoločné i odlišné pohľady na možné nastavenie vstupných podmienok a regulácie tejto dôležitej profesie tak, aby bola zabezpečená kvalita služieb a zároveň aby úprava reflektovala aj potreby praxe. ■

Odovzdávanie ocenení za záverečné práce



Regionálna rada Košice vyhodnotila záverečné práce študentov vysokých škôl vo svojom regióne. Vyhodnotenie súťaže o najlepšiu diplomovú prácu v oblasti daní za rok 2025 sa uskutočnilo dňa 15. 05. 2025 v Košiciach. Ocenenými boli študenti Podnikovohospodárskej fakulty Ekonomickej univerzity v Bratislave so sídlom v Košiciach – Bc. Tomáš Benko, Právnickej fakulty Univerzity P. J. Šafárika v Košiciach – Bc. Dominik Džupin a Ekonomickej fakulty Technickej univerzity v Košiciach – Bc. Mária Mižáková. Všetkým oceneným gratulujeme a veríme, že sa umiestnia aj v celoslovenskom hodnotení. ■



Dane z výšky opäť prilákali študentov – druhý ročník podujatia zaznamenal veľký úspech

Odborné podujatie *Dane z výšky* sa po roku opäť vrátilo na pôdu Ekonomickej fakulty Technickej univerzity v Košiciach. V spolupráci so Slovenskou komorou daňových poradcov sa 10. apríla uskutočnil jeho druhý ročník, ktorý potvrdil, že záujem o daňovú problematiku medzi študentmi stále pretrváva.

Účastníci mali možnosť zapojiť sa do diskusií s pozvanými odborníkmi, preveriť si vedomosti v kvíze a získať praktické informácie počas osobných konzultácií. Práve tie poskytli členovia Regionálnej komory SKDP Košice, ktorým organizátori vyjadrili poďakovanie za ich aktívnu účasť a podporu pri približovaní profesie daňového poradcu mladým ľuďom. ■



Prezentácia daňových poradcov na Rakúskom veľvyslanectve

Viceprezident Slovenskej komory daňových poradcov Branislav Kováč zastupoval profesiu daňových poradcov na odbornom podujatí „Slovenské účtovníctvo v praxi“, ktoré sa uskutočnilo 15. mája pod záštitou obchodného oddelenia Rakúskeho veľvyslanectva.

Vo svojom vystúpení sa zameriaval najmä na aktuálne legislatívne zmeny a novinky v oblasti účtovníctva, ktoré sú relevantné pre podnikateľskú prax. Prakticky orientované podujatie bolo určené predovšetkým podnikateľom a ich účtovným tímom, ktorým pán Kováč priblížil, aké dopady môžu mať pripravované či prijaté opatrenia na každodenné fungovanie firiem.

Svojím príspevkom zároveň poukázal na význam odbornej prípravy, správnej interpretácie legislatívy a úlo-

hu daňových poradcov ako partnerov pri zabezpečovaní správneho a spoľahlivého vedenia účtovníctva.

Stretnutie prinieslo priestor aj pre výmenu skúseností medzi slovenskými a zahraničnými odborníkmi z oblasti účtovníctva, daní a podnikania.

Pán Kováč v rámci svojho vystúpenia priblížil postavenie a úlohu daňových poradcov v slovenskom podnikateľskom prostredí, poukázal na dôležitosť odbornosti a nezávislosti profesie a reflektoval aj aktuálne výzvy spojené s reguláciou a kvalitou poskytovaných služieb v oblasti daní.

Podujatie potvrdilo, že otvorená odborná diskusia naprieč profesiami a krajinami je dôležitá pre zvyšovanie kvality ekonomického prostredia a podpory podnikateľov.



Výročné stretnutie daňových poradcov v Nemecku



V dňoch 19. a 20. mája reprezentoval viceprezident Slovenskej komory daňových poradcov Branislav Kováč našich členov na kongrese nemeckých daňových poradcov 2025 v Drážďanoch. Toto významné výročné stretnutie profesie daňových poradcov bolo organizované Spolkovou komorou daňových poradcov a prinieslo najmä príležitosti na výmenu názo-

rov s politikmi a zástupcami podnikov. Okrem iného sa diskutovalo aj o aktuálnych výzvach v Nemecku s dôrazom na odborný dialóg. Na fotke Prof. Dr. Schwab, prezident Bundesteuerberaterkammer, Volker Kaiser, viceprezident, Michael Schick, vedúci zastúpenia BStBK v Bruseli Tomáš Urbášek, člen prezídia KDP ČR a Branislav Kováč, viceprezident SKDP".

Konferencia AmCham

Prezidentka SKDP Miriam Galandová sa zúčastnila 21. mája konferencie Future Ready Slovakia: Let's talk Competitiveness,

ktorú zorganizovala Americká obchodná komora na Slovensku (AmCham). Na konferencii zdôraznila, že stabilné a predvídateľné daňové prostredie je základom pre rozvoj podnikateľského prostredia. Ďalej uviedla, že časté legislatívne zmeny zvyšujú riziká pre podnikateľské prostredie. Riešením je systematický dialóg medzi štátom a podnikateľským sektorom – vrátane reálneho zapojenia zástupcov biznisu do pripomienkovania daňovej legislatívy. Spoločná tvorba daňovej stratégie musí byť postavená na hľadaní kompromisov, ktoré síce



môžu byť „bolestivé“ pre obe strany – štát aj podnikateľov – ale zároveň budú viesť k dlhodobej stabilite a udržateľnosti. Konferencia organizovaná AmCham bola skvelým príkladom ako viesť takýto dialóg. Ideálne by bolo, keby myšlienky, ktoré na nej odzneli boli reflektované v praxi.



