

# bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

JUDr. Toško Beran

**Zmeny zákona o dani z finančných transakcií k 1. januáru 2026**

Mgr. Ján Vajcík

**Legislatívna dynamika Zákona o dani z finančných transakcií: k ostatným dvom novelám schváleným v roku 2025**

JUDr. Toško Beran

**Daňová amnestia v roku 2026**

Mgr. Ing. Ingrid Spišáková

**Daňová amnestia – podmienka zaplatenia**

JUDr. Ing. Peter Schmidt

**Daňová sankčná amnestia**

Judikát

**Daň z príjmov právnickej osoby  
Metóda nezávislej trhovej ceny**

Judikát

**Daň z pridanej hodnoty**

SLOVENSKÁ KOMORA  
DAŇOVÝCH PORADCOV



**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: 64

**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:

1. decembra 2025

Dátum vydania: 15. decembra 2025

## Príhovor

**JUDr. Ing. Miriam Galandová, PhD., LL.M.**

Prezidentka SKDP

**M**ilí čitatelia,

v predvianočnom čase sa vám dostáva do rúk nové číslo nášho odborného bulletinu. Budeme poctení, ak si aj v tomto období, primárne určenom na rodinné chvíle, sviatočnú atmosféru a oddych, nájdete chuť na jeho prečítanie. Veríme, že má potenciál vám v novom roku pomôcť pri aplikácii komplexných daňových predpisov.

Jednou z charakteristických črt poslednej doby je neustále sa meniaci daňová legislatíva. Môžeme povedať, že tempo zmien v daňových predpisoch je také rýchle, že ich praktická aplikácia sa stáva čoraz náročnejšou nielen pre samotné daňové subjekty, ale aj pre daňových odborníkov. Ad hoc prijímané legislatívne úpravy bez predchádzajúcej odbornej diskusie a bez dostatočného priestoru na pripomienkovanie vytvárajú priestor pre nejasnosti, interpretačné rozdiely a potenciálne konflikty s finančnou správou. Hoci je prirodzené, že právny poriadok sa vyvíja v súlade s meniacimi sa podmienkami spoločnosti, je nevyhnutné, aby podobné zmeny sprevádzala kvalitná odborná diskusia a jasne vysvetľujúce materiály.

Náš bulletin sa snaží na tieto zmeny reagovať a „svojou troškou“ uľahčovať Vašu prácu zverejňovaním interpretačných názorov. V dnešnom čísle sa venujeme najmä dvom veľmi aktuálnym témam:

Prvou témou sú zmeny v zákone o dani z finančných transakcií. V prvom príspevku nám Toško Beran predstaví zmeny v tejto právnej úprave, ktoré majú nadobudnúť účinnosť 1. januára 2026. Pohľad na túto legislatívu z inej perspektívy ponúka kolega Ján Vajcík, ktorý analyzuje jej dynamiku so zreteľom na novely zákona o dani z finančných transakcií schválené v roku 2025 a poukazuje na problematickú legislatívnu techniku ich prijímania bez štandardného medzirezortného pripomienkového konania.

Druhou nosnou témou tohto čísla je tzv. daňová amnestia. Toško Beran v úvodnom príspevku predstavuje právnu úpravu daňovej amnestie účinnej v roku 2026, ktorú považuje za jedinečnú príležitosť pre daňové subjekty doplatiť nedoplatky a dodatočne priznať daň bez sankcií. Kolegyňa Ingrid Spišáková sa vo svojom článku venuje interpretačným nejasnostiam pojmu „zaplatenie“ na účely aplikácie daňovej amnestie. Ďalším aplikačným ťažkostiam súvisiacim s daňovou amnestiou sa venuje vo svojom príspevku Peter Schmidt, ktorý, okrem iného, detailne analyzuje, na ktoré pokuty a úroky sa amnestia vzťahuje.

Osobitné miesto v tomto čísle patrí dvom judikátom, ktoré ukazujú smer vývoja a predstavujú cennú oporu pre aplikačnú prax. Prvým je rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu týkajúce sa aplikácie metódy nezávislej trhovej ceny pri určovaní dane z príjmov právnických osôb, v ktorom správca dane identifikoval tzv. iné prepojenie. Druhým je uznesenie Ústavného súdu zaoberajúce sa otázkou účasti daňového subjektu na daňovom podvode v kontexte DPH, kde deklarovaná cena plnenia zohrala kľúčovú úlohu pri posudzovaní miery účasti subjektu.

Srdečne Vám ďakujeme za neustálu podporu a záujem o aktuálne trendy v oblasti daní, účtovníctva a práva. Opätovne vás pozývame do odbornej diskusie – vaše názory, polemiky a kritické zhodnotenia článkov sú cenným príspevkom k rozvoju nielen nášho bulletinu, ale aj k všeobecnému odbornému povedomiu v oblasti daní. Krásne vianočné sviatky plné pokoja a lásky a príjemné čítanie vám želá

**Miriam Galandová**

## Hlavné témy

---

### 20 Daňová amnestia v roku 2026

JUDr. Toško Beran

### 30 Daňová sankčná amnestia

JUDr. Ing. Peter Schmidt

### 37 Daň z príjmov právnickej osoby Metóda nezávislej trhovej ceny

Judikát

### 45 Daň z pridanej hodnoty

Judikát

## Rubriky

---

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP .....	54
Zo života SKDP .....	55
SKDP v médiách .....	60

## Pokyny pre autorov:

1. Radi uvítame články aj od Vás. Svoje príspevky zašlite v elektronickej podobe na adresu [tajomnik@skdp.sk](mailto:tajomnik@skdp.sk) alebo príslušnému členovi redakčnej rady na formulári zverejnenom na stránke <http://www.skdp.sk/bulletin-skdp>.
2. Prijímame výhradne pôvodné, v inom periodiku nepublikované príspevky.
3. Doručené príspevky sú posudzované redakčnou radou časopisu na základe anonymných recenzných posudkov.
4. Redakcia si vyhradzuje právo upraviť názov príspevku, vykonať v rukopise nevyhnutné 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.

# Zmeny zákona o dani z finančných transakcií k 1. januáru 2026



Absolvoval Právnickú fakultu Univerzity Komenského v Bratislave a na Trnavskej univerzite úspešne obhájil titul JUDr. Od roku 2013 vedie odbor legislatívy finančnej správy a správy daní na Ministerstve financií SR. Medzi rokmi 2014 až 2017 súčasne vykonával aj funkciu riaditeľa odboru priamych daní. V roku 2020 pôsobil ako viceprezident finančnej správy. Aktívne prednáša a zúčastňuje sa na rôznych odborných podujatiach. V súčasnosti študuje ako doktorand na Právnickej fakulte Univerzity Komenského v Bratislave.

**JUDr. Toško Beran**  
riaditeľ odboru  
legislatívy finančnej  
správy a správy daní  
MF SR, sekcia daňová  
a colná

**Od 1. januára 2026 začne platiť novela zákona o dani z finančných transakcií, ktorá prináša zásadné zmeny v zdaňovaní platobných operácií. Zásadným spôsobom sa mení osobný rozsah, zavádzajú sa nové definície v rámci pojmového aparátu a rozdelenie daňovníkov na daňovníkov s neobmedzenou a obmedzenou daňovou povinnosťou, precizuje sa predmet dane vrátane preúčtovaných nákladov a upravuje sa sankčný mechanizmus. V článku sa dozviete, koho sa nové úpravy dotknú a pre koho už úprava nebude relevantná. Aké nové povinnosti vzniknú a ktoré zaniknú. Súčasťou článku sú aj praktické príklady, ktoré ilustrujú dopady nových úprav na aplikačnú prax.**

## 1. Zákon o dani z finančných transakcií

„Tempus fugit“<sup>1)</sup>.

V rámci druhej vlny konsolidácie verejných financií bola v roku 2024 medzi inými opatreniami, ktorých cieľom bolo zvýšiť príjmy štátneho rozpočtu, do daňovej sústavy Slovenskej republiky doplnená aj daň z finančných transakcií. Je mladšou sestrou dane z nealkoholických sladených nápojov<sup>2)</sup>, ktorá bola s rovnakou účinnosťou od 1. januára 2025 prijatá na rokovaní Národnej rady Slovenskej republiky dňa 11. 9. 2024. Zákon č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o dani z finančných transakcií“) nadobudol účinnosť 1. januára 2025. Predmetom dane z finančných transakcií sú vybrané druhy platobných operácií, ktoré sú na príkaz alebo so

súhlasom daňovníkov vykonávané na ich platobných účtoch. Špecifický režim zdania sa ustanovil pre používanie platobných kariet, ktoré sú k takýmto účtom vydávané, a to zavedením paušálnej dane vo výške 2 EUR ročne. Relatívne široký osobný a vecný rozsah zákona o dani z finančných transakcií sa postupom času zužoval. Z definície daňovníka boli vypúšťané ďalšie subjekty a rovnako aj medzi výnimky z predmetu dane z finančných transakcií boli dopĺňané ďalšie osobitné druhy platobných operácií. Zároveň sa novelami spresňoval aj relatívne jednoduchý text jednotlivých právnych noriem, ktoré tvoria obsah samotného zákona o dani z finančných transakcií, aby sa zabezpečila čo najvyššia miera právnej istoty pri uplatňovaní tejto dane v praxi. Okrem samotnej legislatívnej iniciatívy pristúpilo Ministerstvo financií Slovenskej republiky aj k vydaniu metodického usmernenia, ktoré

vybrané úpravy zákona o dani z finančných transakcií ďalej definovalo a spresňovalo<sup>3)</sup>.

Od prijatia zákona o dani z finančných transakcií Národnou radou Slovenskej republiky na jeseň v roku 2024 bol tento právny predpis medzičasom štyrikrát novelizovaný, a to:

I. Zákonom 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<sup>4)</sup>:

Touto novelou sa rozšíril okruh subjektov, ktoré sa nepovažujú za daňovníka dane z finančných transakcií, predovšetkým subjekty neziskového sektoru, Matica Slovenská a ďalšie (§ 3 ods. 2). Z predmetu dane z finančných transakcií sa vyňali platobné operácie v rámci poštového platobného styku (§ 4 ods. 2 písm. m)), ale aj ďalšie druhy špecifických pla-

1) „Čas uteká.“ Publius Vergilius Maro, Georgica (Zpěvy rolnické)

2) Zákon č. 251/2024 Z. z. o dani zo sladených nealkoholických nápojov a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

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

4) <https://www.slov-lex.sk/ezbierky/pravne-predpisy/SK/ZZ/2024/354/20250701>

tobných operácií, ako napríklad platby súvisiace so zdravotným poistením (§ 4 ods. 2 písm. ag)). Rovnako sa zaviedol aj mechanizmus započítania dane z finančných transakcií, ktorú vybral platiteľ dane z finančnej transakcie, ktorou bola platba preúčtovaných nákladov (§ 10 ods. 5).

- II. Zákomom č. 26/2025 Z. z. o zmene a doplnení niektorých zákonov v súvislosti so zmenami vyvolanými Stavebným zákonom<sup>5)</sup>:

Táto novela ďalej zúžila osobný rozsah zákona o dani z finančných transakcií a medzi právnické osoby, ktorých finančné transakcie nepodliehajú dani z finančných transakcií, zaradila aj diplomatické misie alebo školy a školské zariadenia (§ 3 ods. 2). Ani predmet dane sa nevyhol zúženiu a doplnili sa ďalšie výnimky, ako platobné operácie advokáta na osobitnom účte (§ 4 ods. 2 písm. w)) alebo platby verejných vysokých škôl súvisiace s ich nepodnikateľskou činnosťou (§ 4 ods. 2 písm. ab)). Pri preúčtovaných nákladoch sa rozšírila možnosť započítania dane z finančných transakcií, ktorá sa vybrala alebo zaplatila na predchádzajúcich stupňoch (§ 10 ods. 5).

- III. Zákomom č. 176/2025 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 245/2008 Z. z. o výchove a vzdelávaní (školský zákon) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony<sup>6)</sup>:

Výnimky z predmetu dane z finančných transakcií sa opäť rozšírili o ďalšiu špecifickú finančnú transakciu, a to platbu cirkví alebo náboženských spoločností, ktorou finančné prostriedky zo štátneho rozpočtu prevádzajú na svoje školy a školské zariadenia (§ 4 ods. 2 písm. ah)).

- IV. Zákomom č. 272/2025 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov:

Obsah tejto novely je vo väčšom detaile rozobratý v nasledujúcich častiach.

## 2. Zmeny v zákone o dani z finančných transakcií od 1. januára 2026

Na rokovanie Národnej rady Slovenskej republiky bol návrh zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon o dani z finančných transakcií predložený ako poslanecký návrh dňa 15. apríla 2025 skupinou poslancov. Národná rada Slovenskej republiky prijala ostatnú novelu zákona o dani z finančných transakcií na svojom rokovaní dňa 30. septembra 2025. Za prijatie tejto novely hlasovalo spoločne všetkých 128 prítomných poslancov<sup>7)</sup>. Prezidentom SR bola uvádzaná novela zákona o dani z finančných transakcií podpísaná dňa 8. októbra 2025<sup>8)</sup>. Táto novela nadobudne účinnosť 1. januára 2026. V zmysle dôvodovej správy k uvedenému návrhu novely zákona o dani z finančných transakcií bolo jej cieľom upraviť rozsah subjektov, ktoré sú daňovníkmi podľa zákona o dani z finančných transakcií, a to z dôvodu potreby zabezpečiť spravodlivejšie, hospodárnejšie a administratívne únosnejšie uplatňovanie tejto dane<sup>9)</sup>. Samotný návrh bol však počas druhého čítania v pléne Národnej rady Slovenskej republiky podstatným spôsobom upravený pozmeňujúcim a doplňujúcim návrhom poslanca Adama Lučanského<sup>10)</sup>. Jeho cieľom bolo jednak upraviť navrhované výnimky z osobného rozsahu zákona o dani z finančných transakcií a zároveň doplniť ďalšie úpravy, ktorých cieľom bolo spresniť text zákona o dani z finančných transakcií, ako napríklad doplniť ďalšie definície do pojmového aparátu, spresnenia súvisiace s inštitútom preúčtovaných nákladov, alebo procesné postupy správy tejto dane, či sankčný mechanizmus.

## 3. Úprava osobného rozsahu dane z finančných transakcií

### 3. 1. Vypustenie fyzických osôb z osobného rozsahu zákona o dani z finančných transakcií

Najzásadnejšou zmenou v osobnom rozsahu zákona o dani z finančných transakcií je

vypustenie fyzických osôb – podnikateľov z okruhu daňovníkov. V nadväznosti na túto úpravu od 1. januára 2026 tieto osoby nebudú musieť viesť tzv. transakčný účet a zaniká im aj záznamová povinnosť. Ďalšou významnou zmenou týkajúcou sa okruhu daňovníkov je aj spresnenie existujúcej výnimky osobitne ustanovených právnických osôb, ako je Sociálna poisťovňa alebo Matica Slovenská, či Slovenská akadémia vied (§ 3 ods. 2 písm. a)) doplnením ďalších spoločensky významných inštitúcií, ako sú Úrad pre dohľad nad výkonom auditu, Ústav pamäti národa, Úrad komisára pre osoby so zdravotným postihnutím a Úrad komisára pre deti.

### 3. 2. Daňovník s neobmedzenou a obmedzenou daňovou povinnosťou

Ustanovenie § 3 zákona o dani z finančných transakcií ustanovuje osobný rozsah zákona o dani z finančných transakcií. Upravuje osoby, na ktoré sa tento zákon vzťahuje, t. j. ktorým osobám ukladá povinnosti, alebo priznáva práva. Medzi tieto osoby sa zaraďujú daňovníci a platelia dane. Daňovníkmi sú subjekty, ktoré priamo nesú originálnu daňovú povinnosť, to znamená, že sú to práve tieto subjekty, ktorých finančné transakcie sú zaťažené daňou z finančných transakcií, a to napriek skutočnosti, že podľa zákona o dani z finančných transakcií priamo nezodpovedajú za plnenie daňových povinností voči správcovi dane. Zákon o dani z finančných transakcií ukladá povinnosti spojené s plnením dane z finančných transakcií platiteľom dane a ustanovuje ich aj zodpovednými za ich riadne a včasné plnenie. Platiteľom dane sú subjekty, ktoré na jednej strane vyberajú daň od daňovníkov a na druhej strane vyberajú daň odvádajú do štátneho rozpočtu a sú za ňu zodpovední<sup>11)</sup>.

Medzi daňovníkov dane z finančných transakcií sa, podľa znenia zákona o dani z finančných transakcií platného a účinného do 31. decembra 2025, zahŕňajú v prvom rade najmä fyzické osoby - podnikatelia a právnické osoby. Na účely dane z finančných transakcií sa za daňovníka považuje aj

5) <https://www.slov-lex.sk/ezbierky/pravne-predpisy/SK/ZZ/2025/26/20250401>

6) <https://www.slov-lex.sk/ezbierky/pravne-predpisy/SK/ZZ/2025/176/20250630.html>

7) <https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=schodze/hlasovanie/hlasklub & ID=56989>

8) <https://www.prezident.sk/page/podpisane-a-vratene-zakony-pp/>

9) Dôvodová správa – všeobecná časť, <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=564740>

10) <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=573902>

11) Toško Beran: Zákon o dani z finančných transakcií – komentár, Wolters Kluwer, 6/2025, 88 strán, ISBN 978-80-571-0768-2

organizačná zložka zahraničnej osoby, predovšetkým pobočka alebo iná forma zastúpenia zahraničného subjektu, ktorá vykonáva svoju činnosť na území Slovenska. Okrem uvedených právnych foriem ustanovuje zákon o dani z finančných transakcií ako podmienku na to, aby bol subjekt považovaný za daňovníka, aj skutočnosť, že takýto subjekt musí mať určitú formu prítomnosti v Slovenskej republike, takzvaný daňový nexus. Túto prítomnosť definuje zákon splnením aspoň jednej z nasledujúcich podmienok, a to: sídlo alebo miesto podnikania je v Slovenskej republike, platobný účet je vedený poskytovateľom platobných služieb, ktorý má sídlo v Slovenskej republike alebo vykonávaním samotnej činnosti daňovníka v Slovenskej republike. Tieto podmienky nemusia byť splnené súčasne a na to, aby fyzickej osobe - podnikateľovi, právnickej osobe alebo organizačnej zložke zahraničnej osoby, vzniklo postavenie daňovníka dane z finančných transakcií postačí, ak naplní aspoň jednu z uvedených troch podmienok<sup>12)</sup>.

O vypustení fyzických osôb - podnikateľov z osobného rozsahu po novele zákona o dani z finančných transakcií pojednáva predchádzajúca časť.

Vo vzťahu k organizačným zložkám zahraničných osôb je potrebné uviesť, že ako problematické sa javilo zahrnutie týchto organizačných zložiek medzi daňovníkov dane z finančných transakcií, keďže organizačná zložka sama osebe nemá právnu subjektivitu a nositeľom práv a povinností je vždy materská zahraničná právnická osoba. Napriek tomu, že organizačná zložka môže byť zapísaná v obchodnom registri, jej existencia by mala byť z daňového hľadiska posudzovaná ako forma výkonu činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne. Novozakotvená úprava preto smeruje k vypusteniu organizačnej zložky ako samostatného daňovníka a k jej subsumovaniu pod pojem stálej prevádzkarne, čím by malo dôjsť k zosúladieniu s ustáleným chápaním výkonu činnosti a konceptu stálej prevádzkarne obdobne, ako je tomu v oblasti dane z príjmov<sup>13)</sup> a v medzinárodných daňových zmluvách<sup>14)</sup>.

Pri novom nastavení osobného rozsahu dane z finančných transakcií bolo potrebné

spresniť existujúcu úpravu § 3 zákona o dani z finančných transakcií, s cieľom posilniť právnu istotu pri určovaní postavenia daňovníkov. Pri tejto novej definícii je možné identifikovať inšpiráciu, ktorá sa primárne čerpala z existujúcich pravidiel a inštitútov vlastných pre daň z príjmov.

Kľúčovým prvkom novoprijatej úpravy je rozdelenie daňovníkov na tých, ktorí majú neobmedzenú daňovú povinnosť, a tých, ktorí majú daňovú povinnosť obmedzenú. Tento princíp je zaužívaný v slovenskej daňovej legislatíve a analogicky funguje v zákone o dani z príjmov<sup>15)</sup>. Daňovníci s neobmedzenou daňovou povinnosťou sú právnické osoby so sídlom v Slovenskej republike. V prípade právnických osôb ide o subjekty, ktoré majú svoje sídlo zapísané v obchodnom registri alebo inom príslušnom registri (napríklad obchodné spoločnosti, družstvá alebo politické strany či cirkvi). Pri daňovníkoch s neobmedzenou daňovou povinnosťou budú podliehať zdaneniu všetky finančné transakcie, ktoré uskutočnia, bez ohľadu na to, či sú realizované prostredníctvom poskytovateľov platobných služieb so sídlom v Slovenskej republike alebo v zahraničí.

Naopak, daňovníci s obmedzenou daňovou povinnosťou sú zahraničné subjekty bez sídla v Slovenskej republike, ktorých finančné transakcie však majú väzbu s územím Slovenskej republiky. Pre vznik daňovej povinnosti je teda rozhodujúce, či im na Slovensku vznikne na účely dane z finančných



**Kľúčovým prvkom novoprijatej úpravy je rozdelenie daňovníkov na tých, ktorí majú neobmedzenú daňovú povinnosť, a tých, ktorí majú daňovú povinnosť obmedzenú. Tento princíp je zaužívaný v slovenskej daňovej legislatíve a analogicky funguje v zákone o dani z príjmov.**

transakcií stála prevádzkarne. Tento pojem sa navrhuje spresniť tak, aby odstránil existujúce výkladové nejasnosti súvisiace so súčasnou úpravou inštitútu výkonu činnosti na Slovensku. Za daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou sa rovnako budú považovať aj zahraničné právnické osoby bez sídla v Slovenskej republike, ktoré však na Slovensku majú platobný účet.

### **3. 3. Stála prevádzkarne na účely dane z finančných transakcií**

Stálou prevádzkarňou je najmä trvalé miesto, prostredníctvom ktorého zahraničný subjekt vykonáva svoju činnosť na Slovensku. Za trvalosť sa považuje vykonávanie činnosti aspoň 15 dní v kalendárnom mesiaci, ktorý predstavuje zdaňovacie obdobie dane z finančných transakcií.

Stála prevádzkarne môže vzniknúť aj rôznymi inými formami. Ide napríklad o prípady tzv. agentskej stálej prevádzkarne, keď zahraničný subjekt pôsobí prostredníctvom osoby, ktorá v jeho mene sústavne alebo opakovane uzatvára alebo prerokúva zmluvy, pričom nie je rozhodujúce, či ide o zamestnanca v pracovnoprávnom vzťahu alebo o inú osobu viazanú občianskoprávnou či obchodnoprávnou zmluvou. Rovnako môže ísť aj o tzv. službovú stálu prevádzkarne, kedy daňovník alebo osoby pre neho pracujúce poskytujú na území Slovenska služby alebo o tzv. stavebnú stále prevádzkarne, kedy sa na území Slovenska nachádza stavenisko, miesto vykonávania stavebných projektov a montážnych projektov, ak doba výkonu týchto činností presiahne 15 dní v kalendárnom mesiaci.

Za výkon činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne v Slovenskej republike, sa nad rámec zaužívaný pre oblasť dane z príjmov, považuje aj využívanie nehnuteľností alebo dopravných prostriedkov, ktoré predstavujú poistné riziko umiestnené v tuzemsku, napríklad pri poistených nehnuteľnostiach na Slovensku alebo pri dopravných prostriedkoch evidovaných v slovenských registroch. Obdobný daňový nexus vychádzajúci z umiestnenia poistného rizika na Slovensku sa uplatňuje aj pre daň z poistenia<sup>16)</sup>.

Osobitnú kategóriu tvoria elektronické

12) Toško Beran: Zákon o dani z finančných transakcií – komentár, Wolters Kluwer, 6/2025, 88 strán, ISBN 978-80-571-0768-2

13) § 16 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

14) Čl. 5 modelovej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmov a zabránení daňovému úniku a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

15) § 2 písm. d) a e) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

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

rozhrania umiestnené v tuzemsku. Prijatá úprava zohľadňuje špecifický charakter služieb informačnej spoločnosti<sup>17)</sup> a zahŕňa do definície stálej prevádzkarne subjekty, ktoré prostredníctvom elektronického rozhrania predávajú tovar alebo poskytujú služby, prípadne sprostredkujú predaj medzi predávajúcimi a kupujúcimi. Ide o e-shopy predávajúce tovar alebo poskytujúce služby priamo zákazníkom alebo o tzv. marketplace platformy, prostredníctvom ktorých je sprostredkovaný predaj tovaru alebo poskytnutie služby medzi nezávislými stranami. Pod elektronickým rozhraním umiestneným v tuzemsku sa rozumie najmä webová stránka alebo aplikácia prevádzkovaná pod doménou „.sk“, prípadne ak je táto webová stránka hostovaná na serveri umiestnenom na Slovensku alebo ak je inak technicky či prevádzkovo spätá s územím Slovenskej republiky. Podobné zadefinovania výkonu činnosti v oblasti digitálnej ekonomiky prostredníctvom online trhu<sup>18)</sup> alebo digitálnej platformy, ktoré sú umiestnené v Slovenskej republike, je obsiahnuté aj v metodickom usmernení Ministerstva financií Slovenskej republiky<sup>19)</sup>. Rovnako vznikne stála prevádzkareň na účely dane z finančných transakcií aj takej zahraničnej právnickej osobe, ktorá ma v príslušnom registri zapísanú organizačnú zložku najmenej po dobu 15 dní v kalendárnom mesiaci.

Ak výkon činnosti presiahne polovicu kalendárneho mesiaca, t. j. 15 kalendárnych dní, vzniká daňová povinnosť na celé zdaňovacie obdobie a všetky finančné transakcie subjektu v tomto období podliehajú dani, ak nie sú podľa zákona o dani z finančných transakcií oslobodené. Toto kritérium je ustanovené vo všeobecnej časti definície stálej prevádzkarne na účely dane z finančných transakcií<sup>20)</sup>, kde sa reflektuje potreba stálosti a trvalosti vykonávania činnosti, pričom je presnejšie určené na 15 dní príslušného kalendárneho mesiaca, ktorý je zda-



**V súvislosti s novou úpravou daňovníka, a to zavedenie daňovníka s neobmedzenou alebo obmedzenou daňovou povinnosťou, bolo potrebné zodpovedajúco upraviť aj predmet dane z finančných transakcií.**

ňovacím obdobím. Úmyslom zákonodarcu nebolo pri osobitných formách stálych prevádzkarní, aby tieto vznikali bez akéhokoľvek časového testu, ihneď po začatí vykonávania činnosti zahraničnej právnickej osoby na území Slovenska.

Reálny vznik stálej prevádzkarne na účely dane z príjmov, či už na základe príslušných článkov zmluvy o zamedzení dvojitého zdaňovania alebo na základe príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov<sup>21)</sup> nemajú pre vznik stálej prevádzkarne na účely dane z finančných transakcií žiaden vplyv, keďže ide o rozdielne dane rovnakého alebo v podstate podobného druhu.

Samostatným kritériom daňového nexasu a teda prepojenia finančných transakcií subjektov, ktoré nemajú na Slovensku sídlo, s územím Slovenskej republiky je vedenie platobného účtu u poskytovateľa platobných služieb so sídlom v Slovenskej republike. Ak zahraničná právnická osoba má účet vedený u slovenského poskytovateľa platobných služieb, stáva sa daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a to aj v prípade, ak by jej na Slovensku nevznikla stála prevádzkareň na účely dane z finančných transakcií. V takomto prípade sú však predmetom dane len finančné transakcie realizované prostredníctvom tohto účtu, pričom však nie je

relevantné, za akým účelom by tieto finančné transakcie boli vykonávané, a teda by nebola relevantná ani skutočnosť, či sú vykonávané v súvislosti s výkonom činnosti daňovníka na území Slovenskej republiky.

### 3. 4. Doplnenie ďalšieho samoplatiteľa dane

Za platiteľa dane sa dopĺňa aj daňovník, ktorý vykonal finančnú transakciu, ktorá nie je vylúčená z predmetu dane, na takom osobitnom účte, na ktorom by sa podľa zákona o dani z finančných transakcií v spojení s príslušnými osobitnými predpismi<sup>22)</sup> mali vykonávať výlučne finančné transakcie, ktoré nie sú predmetom dane z finančných transakcií<sup>23)</sup>.

### 4. Precizovanie predmetu dane

V súvislosti s novou úpravou daňovníka, a to zavedenie daňovníka s neobmedzenou alebo obmedzenou daňovou povinnosťou, bolo potrebné zodpovedajúco upraviť aj predmet dane z finančných transakcií. Pri tejto úprave je opäť možné identifikovať paralely s definovaním predmetu dane z príjmov daňovníkov s neobmedzenou a obmedzenou daňovou povinnosťou v zmysle úprav obsiahnutých v zákone o dani z príjmov. Zákon explicitne ustanovuje, ktoré finančné transakcie predstavujú predmet dane daňovníkov s neobmedzenou daňovou povinnosťou, a ktoré finančné transakcie sa zahŕňajú pod predmet dane daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou:

I. Daňovníci s neobmedzenou daňovou povinnosťou: predmetom dane z finančných transakcií sú všetky finančné transakcie vykonané na ich platobných účtoch bez ohľadu na skutočnosť, či sú ich platobné účty vedené v tuzemsku alebo v zahraničí, pričom rovnako nie je relevantné, či vykonávajú svoju činnosť v tuzemsku alebo v zahraničí.

17) § 2 písm. a) a b) zákona č. 22/2004 Z. z. o elektronickom obchode a o zmene a doplnení zákona č. 128/2002 Z. z. o štátnej kontrole vnútorného trhu vo veciach ochrany spotrebiteľa a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 284/2002 Z. z.

18) Zákon č. 108/2024 Z. z. o ochrane spotrebiteľa a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

19) čl. III ods. 1 písm. b) a c) Usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/008722/2025-77 k postupu pri posudzovaní vykonávania činnosti daňovníka v tuzemsku, spôsobu zdania predčítaných nákladov a automatizovanej kompenzácie zostatkov podľa zákona č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

20) § 2 ods. 2 predvetie zákona č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

21) § 16 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

22) Napríklad § 68 zákona Slovenskej národnej rady č. 323/1992 Zb. o notároch a notárskej činnosti (Notársky poriadok) v znení neskorších predpisov, § 7b ods. 4 a § 8 ods. 3 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 182/1993 Z. z. o vlastníctve bytov a nebytových priestorov v znení neskorších predpisov, § 12 ods. 5 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 233/1995 Z. z. o súdnych exekútoroch a exekučnej činnosti (Exekučný poriadok) a o zmene a doplnení ďalších zákonov v znení neskorších predpisov.

23) § 4 ods. 2 zákona č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

II. Daňovníci s obmedzenou daňovou povinnosťou:

- a. predmetom dane z finančných transakcií sú všetky tie finančné transakcie, ktoré sú vykonávané na ich platobných účtoch vedených v tuzemsku bez ohľadu na skutočnosť, či takýmto daňovníkom v tuzemsku vzniká stála prevádzkareň alebo nevzniká, alebo
- b. predmetom dane z finančných transakcií sú všetky tie finančné transakcie, ktoré sú vykonávané v súvislosti s ich stálymi prevádzkarňami v tuzemsku bez ohľadu na skutočnosť, či sú vykonávané na ich platobných účtoch vedených v tuzemsku alebo v zahraničí.

### Príklady k daňovníkovi a predmetu dane po 1. 1. 2026:



**Príklad 1:** Fyzická osoba-podnikateľ, ktorá má v tuzemsku trvalý pobyt, a rovnako má miesto podnikania, zapísané v príslušnom registri, v tuzemsku. Mimo územia Slovenska prevádzkuje obchod a na území tuzemska aj mimo územia tuzemska má vedený bankový účet.

Takáto fyzická osoba nie je daňovníkom dane z finančných transakcií. Predmetom dane nie sú žiadne jej finančné transakcie vykonávané na slovenskom alebo zahraničnom bankovom účte.



**Príklad 2:** Právnická osoba, ktorá má sídlo v tuzemsku, ale mimo územia Slovenska prevádzkuje obchod a má tam vedený aj bankový účet, pričom v tuzemsku nemá vedený žiaden účet.

Takáto právnická osoba je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou z titulu existencie miesta podnikania na území tuzemska. Predmetom dane sú všetky jej finančné transakcie vykonávané na zahraničnom bankovom účte, okrem tých, ktoré sú z predmetu dane vylúčené v zmysle príslušných ustanovení zákona o dani z finančných transakcií. Takáto právnická osoba je zároveň platiteľom dane z finančných transakcií z dôvodu používania platobných služieb poskytovateľa so sídlom mimo Slovenska.



**Príklad 3:** Právnická osoba, ktorá má mimo územia Slovenska sídlo a má tam aj vedený bankový účet. V tuzemsku má obchodného zástupcu, ktorý v jej mene uzatvára zmluvy 16 dní v jednom kalendárnom mesiaci.

Takáto právnická osoba je daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou z dôvodu vzniku agentskej stálej prevádzkarne na území tuzemska. Predmetom dane sú tie jej finančné transakcie, ktoré síce vykonáva na zahraničnom bankovom účte, ale súvisia s činnosťou jej stálej prevádzkarne na území tuzemska, okrem tých, ktoré sú z predmetu dane vylúčené v zmysle príslušných ustanovení zákona o dani z finančných transakcií. Takáto právnická osoba je zároveň platiteľom dane z finančných transakcií z dôvodu používania platobných služieb poskytovateľa so sídlom mimo Slovenska.



**Príklad 4:** Právnická osoba, ktorá má mimo územia Slovenska sídlo a v tuzemsku má vedený bankový účet.

Takáto právnická osoba je daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou z dôvodu vedenia tuzemského bankového účtu. Predmetom dane sú tie jej finančné transakcie, ktoré vykonáva na tomto účte, okrem tých, ktoré sú z predmetu dane vylúčené v zmysle príslušných ustanovení zákona o dani z finančných transakcií. Platiteľom dane je poskytovateľ platobných služieb so sídlom v tuzemsku.



**Príklad 5:** Právnická osoba, ktorá má mimo územia Slovenska sídlo a v tuzemsku má v obchodnom registri zapísanú organizačnú zložku 16 dní v jednom kalendárnom mesiaci. Mimo územia Slovenska má vedený bankový účet a v tuzemsku nemá vedený žiaden účet.

**Ustanovenie § 2, ktoré zakotvuje základný terminologický aparát uplatňovaný v zákone o dani z finančných transakcií definíciami základných pojmov, bolo doplnené o definíciu preúčtovaných nákladov.**

Takáto právnická osoba je daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou z dôvodu vzniku stálej prevádzkarne na území tuzemska, keďže má na území tuzemska organizačnú zložku. Predmetom dane sú tie jej finančné transakcie, ktoré síce vykonáva na zahraničnom bankovom účte, ale súvisia s činnosťou jej stálej prevádzkarne na území tuzemska, okrem tých, ktoré sú z predmetu dane vylúčené v zmysle príslušných ustanovení zákona o dani z finančných transakcií. Takáto právnická osoba je zároveň platiteľom dane z finančných transakcií z dôvodu používania platobných služieb poskytovateľa so sídlom mimo Slovenska.

### 5. Preúčtované náklady

Ustanovenie § 2, ktoré zakotvuje základný terminologický aparát uplatňovaný v zákone o dani z finančných transakcií definíciami základných pojmov, bolo doplnené o definíciu preúčtovaných nákladov. V dikcii zákona o dani z finančných transakcií, ktorý bol účinný do aktuálnej novely, absentuje výslovná úprava definície preúčtovania nákladov napriek skutočnosti, že sa využíva pri definovaní základných parametrov tohto zákona.

Za platiteľov dane sa v osobitných prípadoch považujú aj samotní daňovníci. Ide prevažne o prípady, ak poskytovatelia platobných služieb týchto daňovníkov, nie sú sami schopní plniť daňové povinnosti v postavení platiteľa dane vo vzťahu k špecifickým finančným transakciám vykonávaným týmito daňovníkmi resp. v ich mene. V špecifickom prípade, ak sú daňovníkovi preúčtované náklady od iných osôb, ktoré v mene konkrétneho daňovníka realizujú poukazovanie finančných prostriedkov resp. platieb iným subjektom za dodané tovary alebo služby a daňovník ich následne uhradza osobám, ktoré finančné transakcie vykonali, sa platiteľom dane stáva tento daňovník. Tieto finančné transakcie však musia súvisieť s činnosťou daňovníka vykonávanou na Slovensku. Pojem preúčtovanie nákladov sa vzťahuje aj na alokáciu nákladov, ktoré vynaložila za daňovníka tretia osoba a následne ich aj čiastočne priradila daňovníkovi. V takýchto prípadoch nemusí od daňovníka dôjsť k faktickej úhrade finančných prostriedkov zodpovedajúcich sume týchto nákladov inej osobe<sup>24</sup>).

24) Toško Beran: Zákon o dani z finančných transakcií – komentár, Wolters Kluwer, 6/2025, 88 strán, ISBN 978-80-571-0768-2

Rovnako pri určení predmetu dane<sup>25)</sup> či základu dane<sup>26)</sup> pracuje právna úprava s pojmom preúčtované náklady. Osobitnú úpravu vo vzťahu k preúčtovaným nákladom predstavujú aj pravidlá pre určenie príslušnej sadzby dane<sup>27)</sup>, ktoré vychádzajú zo skutočnosti či daňovník, ktorému sú preúčtované náklady, vie identifikovať jednotlivé platby z ktorých sa suma preúčtovaných nákladov skladá. Ak daňový subjekt vie preukázateľne identifikovať preúčtované náklady podľa jednotlivých transakcií, uplatní sa sadzba dane vo výške 0,4 % zo sumy každej transakcie v rámci preúčtovaných nákladov s horným stropom 40 € výšky dane. Ak však daňovník nepreukáže skutočnosť podľa predchádzajúcej vety, uplatní sa sadzba dane vo výške 0,4 % zo sumy preúčtovaných nákladov v úhrne, bez horného stropu 40 €. Uvedená úprava sleduje princíp, že v prípade ak daňovník nevie alebo nechce identifikovať sumy jednotlivých transakcií, z ktorých pozostáva celková suma preúčtovaných nákladov, predpokladá sa, že žiadna z týchto transakcií nepresahuje takú sumu, pri ktorej by sa uplatnila maximálna výška dane 40 €<sup>28)</sup>.

Cieľom doplnenia definície pojmu preúčtovaných nákladov bolo v súlade s výkladom tohto pojmu prezentovaným v metodickom usmernení vydanom Ministerstvom financií Slovenskej republiky zabezpečiť právnu istotu adresátov právnej úpravy obsahnutej v zákone o dani z finančných transakcií<sup>29)</sup>. V intenciách predmetného metodického usmernenia aktuálna novela definuje preúčtované náklady, ako sumu finančných transakcií, ktoré za daňovníka vykoná iná osoba. Novozadefinované postavenie daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou a obmedzenou daňovou povinnosťou sa premietlo aj do definície preúčtovaných nákladov. V prípade daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorého predmetom dane sú všetky jeho finančné transakcie, aj v prípade preúčtovaných nákladov nie je zakotvená žiadna obmedzujúca podmienka. Avšak, v prípade daňovníka s obmedzenou daňovou povin-

**Cieľom doplnenia definície pojmu preúčtovaných nákladov bolo v súlade s výkladom tohto pojmu prezentovaným v metodickom usmernení vydanom Ministerstvom financií Slovenskej republiky zabezpečiť právnu istotu adresátov právnej úpravy obsahnutej v zákone o dani z finančných transakcií.**

nosťou, sa v súlade s princípom zdaňovania len tých finančných transakcií, ktoré majú daňový nexus spojený so Slovenskou republikou, považujú za preúčtované náklady len sumu tých finančných transakcií, ktoré súvisia s činnosťou stálej prevádzkarne tohto daňovníka na Slovensku.

### Príklady na preúčtované náklady:



**Príklad 1:** Tretia osoba, ktorá nie je daňovníkom dane z finančných transakcií, realizuje úhrady za dodávky, v mene obchodnej spoločnosti, ktorá má sídlo v tuzemsku a je daňovníkom dane z finančných transakcií. 50% hodnoty týchto dodávok súvisí s činnosťou obchodnej spoločnosti na území tuzemska a 50% hodnoty týchto dodávok súvisí s činnosťou obchodnej spoločnosti mimo územia Slovenska:

1. Tretia osoba (nie je daňovník) vykoná tri platby každú vo výške 100.000 €. Tieto platby nie sú predmetom dane z finančných transakcií, keďže tretia osoba nie je daňovníkom. Tretia osoba preúčtuje sumu týchto úhrad vo výške 300.000€ obchodnej spoločnosti, ktorá je daňovníkom dane z finančných transakcií.

2. Obchodná spoločnosť (daňovník) so sídlom v tuzemsku sa považuje za daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou a preto bude predmetom dane z finančných transakcií celá suma realizovaných platieb vo výške 300.000 €.
3. Obchodná spoločnosť (daňovník) vykoná jednu platbu vo výške 300.000 € tretej osobe, ktorá nie je daňovníkom (úhrada preúčtovaných nákladov).
4. Platiteľ dane obchodnej spoločnosti vyberie z účtu obchodnej spoločnosti (daňovníka) daň z finančných transakcií vo výške 40€ = v oznámení o výške dane uvedie daň z finančných transakcií vo výške 40€ = 300.000 x 0,004 max 40€.
5. Správca dane príjme daň z finančných transakcií od platiteľa dane obchodnej spoločnosti vo výške 40€.
6. Obchodná spoločnosť (daňovník) je povinná podať oznámenie o výške dane, keďže sa z dôvodu preúčtovaných nákladov stala aj platiteľom dane a neidentifikuje jednotlivé transakcie. Z tohto dôvodu sa neuplatní maximálna výška dane (40€). V oznámení o výške dane uvedie obchodná spoločnosť (daňovník) daň z finančných transakcií vo výške 1.160€ = (300.000 x 0,004) – 40€ (daň vybrať platiteľom dane obchodnej spoločnosti z jej transakčného účtu, o ktorú si táto obchodná spoločnosť môže znížiť vlastnú daňovú povinnosť (§ 10 ods. 5).
7. Správca dane príjme daň z finančných transakcií od daňovníka vo výške 1.160€.
8. Správca dane celkovo v vzťahu k vykonaným finančným transakciám príjme daň z finančných transakcií vo výške 1.200 € = 40 € (oznámenie platiteľa dane obchodnej spoločnosti) + 1.160 € (oznámenie obchodnej spoločnosti, ktorá je daňovníkom a zároveň platiteľom dane).



**Príklad 2:** Tretia osoba, ktorá nie je daňovníkom dane z finančných transakcií, realizuje úhrady za dodávky, v mene ob-

25) § 4 ods. 1 písm. c) zákona č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

26) § 5 ods. 2 zákona č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

27) § 6 zákona 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.

28) Toško Beran: Zákon o dani z finančných transakcií – komentár, Wolters Kluwer, 6/2025, 88 strán, ISBN 978-80-571-0768-2

29) Čl. IV 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 kompenzácie zostatkov podľa zákona č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

chodnej spoločnosti, ktorá má sídlo mimo územia Slovenska, mimo územia Slovenska ma bankový účet, na území tuzemska má stálu prevádzkareň a je daňovníkom dane z finančných transakcií. 50% hodnoty týchto dodávok súvisí s činnosťou obchodnej spoločnosti v tuzemsku a 50% hodnoty týchto dodávok súvisí s činnosťou obchodnej spoločnosti mimo územia Slovenska:

1. Tretia osoba (nie je daňovník) vykoná tri platby každú vo výške 100.000 €. Tieto platby nie sú predmetom dane z finančných transakcií, keďže tretia osoba nie je daňovníkom. Tretia osoba preúčtuje sumu týchto úhrad vo výške 300.000€ obchodnej spoločnosti, ktorá je daňovníkom dane z finančných transakcií.
2. Obchodná spoločnosť (daňovník) so sídlom mimo územia Slovenska sa považuje za daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou z dôvodu existencie stálej prevádzkarne na **území tuzemska**, a preto bude predmetom dane z finančných transakcií len suma realizovaných platieb súvisia s činnosťou jej stálej prevádzkarne vo výške 150.000 €.
3. Obchodná spoločnosť (daňovník) je povinná podať oznámenie o výške dane, keďže sa z dôvodu preúčtovaných nákladov stala aj platiteľom dane a neidentifikuje jednotlivé transakcie. Z tohto dôvodu sa neuplatní maximálna výška dane (40€). V oznámení o výške dane uvedie obchodná spoločnosť (daňovník) daň z finančných transakcií vo výške 600€ = (150.000 x 0,004).
4. Správca dane prijme daň z finančných transakcií od daňovníka vo výške 600€. Keďže platba preúčtovaných nákladov nebola vykonaná z bankového účtu vedeného v tuzemsku, neexistuje daň vybratá platiteľom dane obchodnej spoločnosti z jej transakčného účtu, o ktorú by si táto obchodná spoločnosť (daňovník) mohla znížiť vlastnú daňovú povinnosť (§ 10 ods. 5).



**Príklad 3:** Tretia osoba, ktorá nie je daňovníkom dane z finančných transakcií, realizuje úhrady za dodávky, v mene obchodnej spoločnosti, ktorá má sídlo mimo územia



**Za platobnú kartu sa v zmysle príslušnej legislatívnej úpravy ustanovujúcej pravidlá platobného styku považuje platobný prostriedok, ktorý umožňuje používateľovi platobných služieb prístup k finančným prostriedkom čerpaným do výšky limitu povoleného poskytovateľom platobných služieb.**

Slovenska, mimo územia Slovenska ma bankový účet, v tuzemsku má stálu prevádzkareň a je daňovníkom dane z finančných transakcií. 100% hodnoty týchto dodávok súvisí s činnosťou obchodnej spoločnosti mimo územia Slovenska a žiadna z týchto dodávok nesúvisí s činnosťou stálej prevádzkarne tejto obchodnej spoločnosti v tuzemsku:

1. Tretia osoba (nie je daňovník) vykoná tri platby každú vo výške 100.000 €. Tieto platby nie sú predmetom dane z finančných transakcií, keďže tretia osoba nie je daňovníkom. Tretia osoba preúčtuje sumu týchto úhrad vo výške 300.000€ obchodnej spoločnosti, ktorá je daňovníkom dane z finančných transakcií.
2. Obchodná spoločnosť (daňovník) so sídlom mimo územia Slovenska sa považuje za daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou z dôvodu existencie stálej prevádzkarne na Slovensku, ale keďže žiadna z dodávok, za ktoré boli realizované platby treťou osobou (nie je daňovník), nesúvisí s činnosťou stálej prevádzkarne obchodnej spoločnosti (daňovník), v tuzemsku nebude predmetom dane z finančných transakcií ani žiadna suma preúčtovaných nákladov.
3. Takáto obchodná spoločnosť nie je povinná podať správcovi dane oznámenie o výške dane, keďže sa nestala

platiteľom dane z finančných transakcií z dôvodu preúčtovaných nákladov.

## 6. Predmet dane - použitie platobnej karty

Medzi ďalšie spresnenia, ktoré sa aktuálnou novelou zákona o dani z finančných transakcií dopĺňajú do textu právneho predpisu, patrí aj úprava predmetu dane z finančných transakcií vo vzťahu k použitiu platobnej karty<sup>30)</sup>. Za platobnú kartu sa v zmysle príslušnej legislatívnej úpravy ustanovujúcej pravidlá platobného styku považuje platobný prostriedok, ktorý umožňuje používateľovi platobných služieb prístup k finančným prostriedkom čerpaným do výšky limitu povoleného poskytovateľom platobných služieb<sup>31)</sup>. V praxi ide v prevažnej miere o takzvané debetné alebo kreditné karty, ktoré môžu byť vydané k platobným účtom. Za použitie platobnej karty vydané k transakčnému účtu sa v zmysle tejto novej úpravy bude považovať len také použitie platobnej karty, ktorého účelom je vykonanie debetnej finančnej transakcie, ktorej dôsledkom je predovšetkým zníženie finančných prostriedkov na platobnom účte daňovníka. Z uvedeného vyplýva, že za použitie platobnej karty sa nebude považovať také použitie, ktorého následkom nebude finančná transakcia, ale ide o rôzne doplnkové služby ako napríklad použitie platobnej karty v bankomate za účelom sledovania zostatku na účte bez reálneho výberu hotovosti alebo zmena PIN kódu na platobnej karte.

## 7. Úprava správy dane z finančných transakcií

### 7. 1. Zasielanie oznámení o výške dane a platenie dane z finančných transakcií

S cieľom implementovať zmeny v osobnom rozsahu do procesných ustanovení upravujúcich správu dane z finančných transakcií sa upravili najmä § 10 a § 12 zákona o dani z finančných transakcií. V prvom rade sa vypustili tie právne úpravy, ktoré sa týkali daňovníkov dane z finančných transakcií, fyzických osôb- podnikateľov, ktorí mali zároveň aj status platiteľa dane. Definovanie obsahu oznámenia o výške dane, ktoré sa na účely dane z finančných transakcií považuje za

30) § 4 ods. 2 písm. b) zákona č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

31) § 2 ods. 20 zákona č. 492/2009 Z. z. o platobných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

daňové priznanie, bolo od 1. januára 2026 ponechané len vo vzťahu k tomu platiteľovi dane z finančných transakcií, ktorý je právnickou osobou.

Znenie ustanovenia § 10 ods. 4 zákona o dani z finančných transakcií v znení účinnom od 1. januára 2026 explicitne rieši situáciu, v ktorej platiteľovi dane z finančných transakcií do okamihu doručenia oznámenia správcu dane o pridelení čísla účtu vedeného pre platiteľa dane nevzniká povinnosť odvieť daň z finančných transakcií a to napriek skutočnosti, že lehota na podanie oznámenia o výške dane a zaplatenie dane z finančných transakcií za príslušné zdaňovacie obdobie už uplynula. Týmto nie je dotknutá samotná povinnosť podať oznámenie o výške dane, ktoré musí byť podané riadne a načas. Po doručení uvedeného oznámenia správcu dane začína plynúť lehota na splnenie povinnosti zaplatiť daň, ktorá je stanovená na 8 dní odo dňa jeho doručenia. Ide o legislatívne opatrenie smerujúce k posilneniu právnej istoty daňovníka a eliminácii rizika sankcií za objektívne nesplniteľnú povinnosť zaplatiť daň, ak takémuto daňovníkovi nebolo oznámené číslo bankového účtu správcu dane, na ktorý ma byť zodpovedajúca daň z finančných transakcií zaplatená.

## 7. 2. Spresnenie sankčného mechanizmu

Novelizácia zákona o dani z finančných transakcií reflektuje potrebu sankcionovania konania smerujúceho k obchádzaniu zákona. V § 12 ods. 6 zákona o dani z finančných transakcií sa zavádza nová skutková podstata správneho deliktu, podľa ktorej v prípade realizácie finančnej transakcie, ktorá nie je vylúčená z predmetu dane z finančných transakcií, na osobitnom účte určenom výlučne na vykonávanie finančných transakcií, ktoré sú z predmetu dane taxatívne vylúčené v zmysle ustanovenia § 4 ods. 2, správca dane uloží pokutu podľa § 154 ods. 1 písm. j) Daňového poriadku. Ide o sankciu s preventívnym charakterom, ktorá má za cieľ odradiť od obchádzania daňového režimu. Ustanovenie § 154 ods. 1 písm. j) ustanovuje všeobecný rámec daňového deliktu nesplnenia

povinnosti nepeňažnej povahy, pričom výška pokuty je určená v rozpätí od 30 eur do 3 000 eur a správca dane ju za jeden a ten istý správny delikt môže ukladať aj opakovane, kým nedôjde k náprave protiprávneho stavu zo strany daňového subjektu<sup>32)</sup>. Daňový poriadok ako „lex specialis“ sa subsidiárne uplatňuje aj pri správnych deliktoch a ukladaní sankcií za porušenie povinností vyplývajúcich zo zákona o dani z finančných transakcií. Sankčný mechanizmus v oblasti daňového práva plní funkciu efektívneho vynucovania zákonného správania daňových subjektov a zároveň chráni fiškálne záujmy štátu. Súčasne poskytuje priestor na zmiernenie alebo odpustenie sankcie v prípadoch, keď daňovník preukáže ospravedlniteľné dôvody alebo prejaví súčinnosť. Podľa § 155 ods. 4 Daňového poriadku správca dane pri prvom porušení povinnosti, za ktoré ukladá sankcie v zákonom stanovenom rozpätí, pokutu neuloží. Tento inštitút tzv. „druhej šance“ sa vzťahuje aj na správne delikty nesplnenia inej nepeňažnej povinnosti. Tento mechanizmus premieta preventívny princíp sankčného systému, ktorým sa vytvára motivačný tlak na dodržiavanie zákonných postupov a uprednostňuje vychovávanie daňových subjektov k správne plneniu daňových povinností pred ich perzekúciou.



**Sankčný mechanizmus je koncipovaný tak, aby bol definovaný jednoznačne a plnil preventívnu funkciu. Zavedenie skutkovej podstaty správneho deliktu v prípade zneužívania pravidiel pre výnimky z predmetu dane z finančných transakcií posilňuje integritu daňového systému.**

## 8. Záver

Prijatá posledná novela zákona o dani z finančných transakcií, zákon č. 272/2025 Z. z., predstavuje významný legislatívny krok smerujúci k precizovaniu daňového režimu v oblasti finančných operácií. Základnou zmenou je redefinícia osobného rozsahu zákona, ktorá okrem vypustenia fyzických osôb spomedzi daňovníkov dane z finančných transakcií zavádza aj rozdelenie daňovníkov na subjekty s neobmedzenou a obmedzenou daňovou povinnosťou, pričom kritériom je rezidencia a existencia daňového nexu. Tento prístup eliminuje doterajšie interpretačné nejasnosti a zvyšuje právnu istotu adresátov zákona o dani z finančných transakcií.

Novela zároveň precizuje predmet dane z finančných transakcií, nie len v reflexii na rozdelenie daňovníkov, ale aj s ohľadom na spresnenia v súvislosti s použitím platobnej karty. Dopĺňa definíciu preúčtovaných nákladov, čím reaguje na potrebu jednoznačného vymedzenia transakcií realizovaných prostredníctvom tretích osôb. Osobitnú pozornosť si zasluhuje úprava procesných postupov, ktorá znižuje administratívnu záťaž platiteľov dane a zavádza mechanizmy na ochranu právnej istoty, napríklad prostredníctvom lehoty na zaplatenie dane po doručení oznámenia správcu dane o čísle bankového účtu správcu dane, určeného na jej zaplatenie.

Sankčný mechanizmus je koncipovaný tak, aby bol definovaný jednoznačne a plnil preventívnu funkciu. Zavedenie skutkovej podstaty správneho deliktu v prípade zneužívania pravidiel pre výnimky z predmetu dane z finančných transakcií posilňuje integritu daňového systému. Celkovo novela smeruje k zvýšeniu transparentnosti, efektívnosti správy dane z finančných transakcií a k zjednoteniu postupov správcu dane a daňových subjektov. V kontexte aktuálnej praxe uplatňovania dane z finančných transakcií ide o legislatívnu úpravu, ktorá má potenciál stabilizovať aplikáciu tejto dane a podporiť jej predvídateľnosť. ■

Novela zákona o dani z finančných transakcií účinná od 1. januára 2026 zužuje okruh daňovníkov a prináša jasnejšie pravidlá pri aplikácii tejto dane. Priamo do zákona sa zavádzajú nové definície a procesné postupy súvisiace so správou tejto dane. Cieľom úprav zákona je odstrániť nejasnosti, znížiť administratívnu záťaž a zabezpečiť efektívnejšie uplatňovanie zákona o dani z finančných transakcií v praxi.

32) § 155 ods. 1 písm. e) v spojení s § 155 ods. 16 Daňového poriadku.

# Legislatívna dynamika Zákona o dani z finančných transakcií: k ostatným dvom novelám schváleným v roku 2025



Autor je daňový poradca, spoluzakladateľ a partner poradenskej skupiny AVENIAS. V oblasti daňového poradenstva má viac ako 20 rokov praxe. Pred založením AVENIAS v roku 2015 pracoval v poradenských spoločnostiach Rödl & Partner (2003-2004) a KPMG (2004-2015). Je členom viacerých metodicko-legislatívnych komisií SKDP.

**Mgr. Ján Vajcík**  
daňový poradca,  
člen metodicko-  
legislatívnych  
komisií SKDP

**Zákon o dani z finančných transakcií (ZDFT) bol od svojho vzniku sprevádzaný výkladovými nejasnosťami, čo si vyžiadalo viacero legislatívnych korekcií. Najnovšia novelizácia (zákon č. 272/2025 Z. z.), účinná od 1. januára 2026, odbremeňuje fyzické osoby – podnikateľov a prináša legálne definície pre stálu prevádzkareň a pre-účtované náklady. Neštandardný spôsob prijatia týchto zmien, ktoré opäť obišli medzirezortné pripomienkové konanie, však pokračuje v praxi pozorovanej pri všetkých doterajších novelách. Opakované obchádzanie štandardnej legislatívnej prípravy môže ovplyvniť výslednú kvalitu a systémovú ucelenosť právnej úpravy.**

## Používané skratky a označenia

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

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

**FO** – fyzická osoba

**FO – podnikateľ** – fyzická osoba podnikateľ

**FR SR** – Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

**MF SR** – Ministerstvo financií Slovenskej republiky

**NR SR** – Národná rada Slovenskej republiky

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

**SAV** – Slovenská akadémia vied

**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 kompenzácie zostatkov podľa Zákona č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

**VÚC** – vyšší územný celok

**Zákon** alebo **ZDFT** – Zákon č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov 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

**ZoTPP** alebo **Zákon o tvorbe právnych predpisov** – 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

## Úvod

Daň z finančných transakcií (DzFT) bola zavedená zákonom č. 279/2024 Z. z., ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2025, pričom daň sa začala uplatňovať od 1. apríla

2025<sup>1</sup>. Zákon už pri svojom vzniku nastolil v slovenskom daňovom prostredí komplikované interpretačné otázky.

Problematická oblasť zdaňovania<sup>2</sup>, nejasnosti vo vymedzení rozsahu pô-

sobnosti Zákona, absencia legálnych definícií kľúčových pojmov a rýchlosť, akou bola právna úprava prijatá, si vyžiadali relatívne skoré a rozsiahle legislatívne korekcie.

1 Zákon nadobudol účinnosť 1. januára 2025. Prvým zdaňovacím obdobím DzFT bol apríl 2025, t. j. daň sa začala uplatňovať od 1. apríla 2025.

2 Problematická oblasť zdaňovania spočíva najmä v predmete dane (objekte dane). Predmetom dane sú predovšetkým odchádzajúce bankové platobné operácie, vrátane transakcií, ktoré predstavujú náklad (napr. úhrady miezd, faktúr) alebo finančné presuny (napr. splátky úverov). Takýto koncept zdanenia odchádzajúcich platieb je celosvetovo ojedinelý, pričom v rámci Európy s ním má skúsenosti prakticky len Maďarsko a vo svete niektoré krajiny Latinskej Ameriky.

V priebehu rokov 2024 a 2025, v reakcii na praktické a vecné problémy daňovníkov, bol Zákon novelizovaný celkovo štyrikrát. Po úvodných dvoch novelách (zákon č. 354/2024 Z. z. a zákon č. 26/2025 Z. z.), ktoré reagovali na najnaliehavejšie nedostatky, boli prijaté ďalšie dve novely (zákon č. 176/2025 Z. z. a zákon č. 272/2025 Z. z.). Práve tieto dve posledné novely sú predmetom analýzy tohto článku.

Zmeny ZDFT reflektujú zjavnú snahu reagovať na aplikačné otázky, najmä v súvislosti s finančnou a administratívnou záťažou vybraných subjektov a nejasným vymedzením niektorých inštitútov. Kľúčové úpravy, najmä tie s účinnosťou od 1. januára 2026, sú zamerané (i) na zníženie finančnej a administratívnej záťaže tým, že odbreňujú fyzické osoby – podnikateľov a (ii) zvýšenie miery právnej istoty tým, že definujú doteraz výkladovo sporné pojmy, resp. podrobnejšie upravujú definíciu daňovníka.

Tento príspevok poskytuje rozbor najdôležitejších zmien zavedených treťou a štvrtou novelou ZDFT, zahŕňajúc okrem iného vylúčenie FO – podnikateľov z okruhu daňovníkov, zavedenie legálnej definície stálej prevádzkarne a preúčtovaných nákladov. Súčasťou tejto analýzy je aj pohľad na legislatívny prístup, ktorý bol pri ich prijatí uplatnený.

## 1. Legislatívna technika a dynamika prijímania noviel ZDFT

Dynamika prijímania noviel Zákona o dani z finančných transakcií (ZDFT) v roku 2025 si vyžaduje osobitnú pozornosť. V čase písania tohto článku bol Zákon novelizovaný celkovo štyrikrát. Právnu úpravu ako celok, vrátane prvých dvoch noviel (zákon č. 354/2024 Z. z. a zákon č. 26/2025 Z. z.), ktoré reagovali na najnaliehavejšie nedostatky, sme ako kolektív autorov v rámci Slovenskej komory daňových poradcov podrobne analyzovali v rozsiahlom článku v *Bulletine SKDP* č. 2/2025<sup>3</sup>.



**Zmeny ZDFT reflektujú zjavnú snahu reagovať na aplikačné otázky, najmä v súvislosti s finančnou a administratívnou záťažou vybraných subjektov a nejasným vymedzením niektorých inštitútov.**

Pri analýze nasledujúcich zmien je potrebné vnímať kontext, v ktorom boli prijímané. Už samotné prvotné znenie Zákona bolo prijaté v skrátanom legislatívnom konaní a všetky doterajšie novely vzišli z poslaneckých návrhov alebo návrhov výborov NR SR. Spoločným menovateľom týchto legislatívnych techník je, že obchádzajú štandardný proces medzirezortného pripomienkového konania.

**Tretia novela**, prijatá ako súčasť zákona č. 176/2025 Z. z. (ktorý primárne menil školský zákon<sup>4</sup>) s účinnosťou od 30. júna 2025, bola zaradená ako samostatný článok (Čl. XIII) predmetnej novely školského zákona. Podstatou tejto úpravy bolo zavedenie nového vylúčenia z predmetu dane v § 4 ods. 2 písm. ah) ZDFT, ktoré sa týka platobných operácií štátom uznaných cirkví a náboženských spoločností. Cieľom úpravy bolo vyňať z predmetu dane transakcie, ktorými tieto subjekty (ako daňovníci a zriaďovatelia škôl) transferujú finančné prostriedky získané zo štátneho rozpočtu zo svojich osobitných účtov na účty škôl a školských zariadení vo svojej zriaďovateľskej pôsobnosti. Uvedená zmena nebola súčasťou pôvodného vládneho návrhu, ale vyplynula z rokovania výborov NR SR.

Táto zmena mala vecnú súvislosť s financovaním školstva a možno ju v záseade odborne akceptovať ako súčasť

vecne súvisiaceho zákona. Technika vkladania daňových zmien do primárne vecných zákonov však vo všeobecnosti znižuje prehľadnosť právneho poriadku. Platí to o to viac, ak zmena týkajúca sa ZDFT nebola súčasťou vládneho návrhu. Keďže k pridaniu novely ZDFT došlo až počas rokovania parlamentných výborov formou pozmeňujúceho a doplňujúceho návrhu, táto časť legislatívnej zmeny sa vyhla štandardnému legislatívnemu procesu predchádzajúcemu predloženiu návrhu do parlamentu, vrátane medzirezortného pripomienkového konania upraveného v § 10 Zákona o tvorbe právnych predpisov (ZoTPP). Hoci ZoTPP v § 6 ods. 3 ustanovuje, že návrh zákona nemôže obsahovať novelizáciu iného zákona, ktorá s ním obsahovo nesúvisí, v tomto prípade bola zrejme uplatnená argumentácia o vecnej súvislosti s financovaním školstva.

**Štvrtá novela** (zákon č. 272/2025 Z. z.), účinná od 1. januára 2026, priniesla kľúčové systémové zmeny, avšak bola prijatá spôsobom, ktorý ilustruje problematickú legislatívnu prax. Pôvodný poslanecký návrh (Parlamentná tlač 802) (ďalej aj „**pôvodný návrh**“)<sup>5</sup>, predložený dňa 15. apríla 2025 skupinou poslancov, navrhoval relatívne široké odbremenenie od dane: úplné vypustenie FO – podnikateľov z definície daňovníka a vyňatie daňovníkov (právnických osôb), ktorých zdaniteľné príjmy nepresiahli 100 000 eur v bezprostredne predchádzajúcom zdaňovacom období.

Dňa 29. septembra 2025 počas rokovania v NR SR bol k pôvodnému návrhu predložený rozsiahly pozmeňujúci a doplňujúci návrh (ďalej aj „**pozmeňujúci návrh**“)<sup>6</sup>, ktorý pôvodný návrh obsahovo nahradil. Pozmeňujúci návrh síce ponechal kľúčový zámer vylúčiť FO – podnikateľov z okruhu daňovníkov, avšak vypustil navrhovanú úľavu pre právnické osoby viazanú na hranicu zdaniteľných príjmov 100 000 eur, zaviedol nové systémové de-

3 Kolektív autorov: Zákon o dani z finančných transakcií v praxi: Medzery, výzvy a dôsledky. In: *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*, 2025, č. 2.

4 Zákon č. 245/2008 Z. z. o výchove a vzdelávaní (školský zákon) a o zmene a doplnení niektorých zákonov („školský zákon“)

5 Návrh skupiny poslancov NR SR na vydanie zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (novela zákona, parlamentná tlač 802). Dátum doručenia: 15. 4. 2025. Navrhovateľ: poslanci NR SR (A. Danko, K. Farkašovský, M. Garaj, D. Kramplová, P. Kotlár, A. Lučanský, R. Michelko). K dispozícii online: <https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&ZakZborID=13&CisObdobia=9&CPT=802/12.11.2025/>

6 Pozmeňujúci a doplňujúci návrh poslancu NR SR A. Lučanského k návrhu skupiny poslancov NR SR na vydanie zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (tlač 802). K dispozícii online: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=573902/12.11.2025/>

finície: rozdelenie daňovníkov na subjekty s obmedzenou a neobmedzenou daňovou povinnosťou, legálnu definíciu stálej prevádzkarne a preúčtovaných nákladov a priniesol ďalšie legislatívne úpravy. Návrh zákona v znení pozmeňujúceho návrhu bol schválený dňa 30. septembra 2025, t. j. jeden deň po predložení pozmeňujúceho návrhu.

Zjavná snaha o rýchlu nápravu nedostatkov ZDFT, ktoré vyplynuli z aplikačnej praxe, bola realizovaná prostredníctvom legislatívnych techník, ktoré obchádzajú štandardný proces medzirezortného pripomienkového konania. Pôvodný návrh bol predmetom určitej formy pripomienkového konania<sup>7</sup> v trvaní 7 pracovných dní, vyhodnotenie pripomienok však nebolo publikované, nie je teda jasné, či boli vôbec vyhodnotené. Okrem toho, z dôvodu, že išlo o poslanecký návrh, nebola o ňom informovaná verejnosť prostredníctvom predbežnej informácie na portáli Slov-Lex. Znenie poslaneckého návrhu bolo následne radikálne zmenené pozmeňujúcim a dopĺňujúcim návrhom predloženým len deň pred samotným schválením zákona. Podobne ako pri tretej novele, aj tento postup sa mohol oprieť o výnimku v ZoTPP. Podľa ustanovenia § 1 ods. 2 tohto zákona sa totiž povinnosť uskutočniť pripomienkové konanie (§ 10) nevzťahuje na návrhy zákonov podané poslancami alebo výbormi NR SR. Výsledkom je, že hoci pôvodný návrh prešiel limitovaným pripomienkovým konaním bez predbežnej informácie a vyhodnotenia, jeho zásadne zmenená finálna verzia so systémovými novinkami už úplne obišla štandardnú odbornú diskusiu v rámci medzirezortného pripomienkového konania.

Zvolený legislatívny postup síce sleduje pragmatický cieľ rýchlej implementácie (využitím nástrojov, ktoré poskytuje ZoTPP), stáva sa však nevyhnutne legitímnym predmetom kritiky. Cenou za takúto efektívitu je totiž nižšia miera



**Zjavná snaha o rýchlu nápravu nedostatkov ZDFT, ktoré vyplynuli z aplikačnej praxe, bola realizovaná prostredníctvom legislatívnych techník, ktoré obchádzajú štandardný proces medzirezortného pripomienkového konania.**

transparentnosti a absencia širšej odbornej oponentúry, čo môže viesť k schvaľovaniu menej kvalitných, vnútorne nekonzistentných a z dlhodobého hľadiska nestabilných právnych predpisov. Dôsledkom je stav, v ktorom daňovníci čelia praktickým výkladovým problémom a právnej neistote pri hľadaní správneho posúdenia svojej situácie.

## **2. Novela týkajúca sa cirkevných škôl (zákon č. 176/2025 Z. z.) – tretia novela ZDFT**

Podstata tretej novely ZDFT súvisí s financovaním cirkevných škôl. Táto úprava bola prijatá ako súčasť zákona č. 176/2025 Z. z., ktorý primárne menil školský zákon (Parlamentná tlač 812), s účinnosťou od 30. júna 2025.

Legislatívna zmena prijatá treťou novelou ZDFT sa javí ako kompromis v kontexte poslaneckého návrhu (Parlamentná tlač 844)<sup>8</sup>, ktorý navrhoval rozsiahle plošné vyňatie všetkých cirkví, náboženských spoločností a od nich odvodených právnických osôb z definície daňovníka, a to s argumentom ich verejnoprospešného charakteru. Uvedený široký návrh schválený nebol.

Namiesto toho sa zákonodarca zameril na riešenie jedného špecifického problému, konkrétne situácie, keď štátne príspevky na vzdelávanie posielané štátom cirkevným školám a školským zariadeniam cez ich zriaďovateľov podliehali dani pri ich následnom transfere.

Prijaté riešenie bolo dvojaké a implementované prostredníctvom Čl. IV a Čl. XIII zákona č. 176/2025 Z.z.:

(i) Novela zákona č. 597/2003 Z.z. o financovaní základných škôl, stredných škôl a školských zariadení prostredníctvom nového ustanovenia § 7 ods. 24 uložila zriaďovateľom - štátom uznaným cirkvám a náboženským spoločnostiam povinnosť viesť finančné prostriedky pridelené z kapitoly príslušného ministerstva<sup>9</sup> pre ich školy a školské zariadenia na osobitnom bankovom účte.

(ii) Novela ZDFT doplnila nové vylúčenie z predmetu dane v § 4 ods. 2 písm. ah). Podľa tohto ustanovenia predmetom dane nie je platobná operácia daňovníka (štátom uznanej cirkvi alebo náboženskej spoločnosti) z tohto osobitného účtu v prospech účtu školy alebo školského zariadenia v jeho zriaďovateľskej pôsobnosti, ak ide o finančné prostriedky zo štátneho rozpočtu podľa osobitného predpisu<sup>10</sup>.

Z odôvodnenia obsiahnutého v spoločnej správe výborov vyplýva, že cieľom novely bolo vyňať z predmetu dane presne tieto transfery, pričom zriadenie osobitného účtu má slúžiť na technickú evidenciu, „aby bola banka schopná platbu strojovo identifikovať“.

Zaujímavosťou je, že zákonodarca pri tejto novele neupravil príslušné ustanovenie § 12 ZDFT<sup>11</sup>, ktoré taxatívne vymenúva transakcie vyňaté z predmetu dane, pri ktorých je daňovník povinný oznámiť osobitný účet banke. Nové písmeno ah) ustanovenia § 4 ods. 2 v tomto zozname chýba. Z legislatívneho hľadiska by to mohlo znamenať, že platiteľ dane (banka) by mal vylúčenie z predmetu dane aplikovať automaticky, keďže toto vylú-

7 Legislatívny proces LP/2025/327: Návrh skupiny poslancov NR SR na vydanie zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (tlač 802). K dispozícii online: <https://www.slov-lex.sk/elegislativa/legislativne-procesy/SK/LP/2025/327/23>. 11. 2025/.

8 Návrh poslancov NR SR R. Vašečku a A. Záborskej na vydanie zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (novela zákona, parlamentná tlač 844). Dátum doručenia: 9. 5. 2025. K dispozícii online: <https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon & ZakZborID=13 & CisObdobia=9 & CPT=844> /12. 11. 2025/

9 Ministerstvo školstva, výskumu, vývoja a mládeže Slovenskej republiky

10 Ustanovenie § 3 zákona č. 597/2003 Z. z. o financovaní základných škôl, stredných škôl a školských zariadení v znení neskorších predpisov

11 V čase písania článku upravoval oznamovacie povinnosti § 12 ods. 7 ZDFT. Po nadobudnutí účinnosti štvrtej novely 1. 1. 2026 bude príslušným ustanovením § 12 ods. 6 ZDFT.

čenie nie je podmienené oznámením zo strany daňovníka.<sup>12</sup> Avšak ako vhodný praktický krok sa javí, aby cirkevný zriaďovateľ tento osobitný účet svojej banke aktívne oznámil. Prípadné neoznámenie zo strany cirkevného zriaďovateľa by však nemalo zbaviť banku povinnosti daň nevyberať, keďže vylúčenie transakcie z predmetu dane je definované priamo v § 4 ods. 2 ZDFT a nie je viazané na splnenie oznamovacej povinnosti daňovníka.

Legislatívny vývoj v roku 2025 naznačuje, že zámerom zákonodarcu (aspoň zatiaľ) nie je vynímať cirkevné právnické osoby z okruhu daňovníkov nad rámec doposiaľ upravenej výnimky. Z definície daňovníka sú vyňaté len kvalifikujúce sa účelové zariadenia cirkví a náboženských spoločností, avšak nie samotné cirkvi a náboženské spoločnosti, ktoré sú ich zriaďovateľmi<sup>13</sup>. Táto novela teda nerozšírila okruh osôb vyňatých z definície daňovníka, ale zaviedla cieleňé vylúčenie z predmetu dane pre jednu špecifickú finančnú transakciu.

Keďže novela nadobudla účinnosť 30. júna 2025, na platobné operácie vykonané pred týmto dátumom sa vylúčenie z predmetu dane nevzťahuje. Refundáciu dane, ktorá už bola zaplatená z transferov finančných prostriedkov cirkevným školám pred 30. júnom 2025, tak nie je možné na základe tejto novely docieľiť.

### 3. Novela s účinnosťou od 1. januára 2026 (zákon č. 272/2025 Z. z.) – štvrtá novela ZDFT

Štvrtá novela ZDFT prináša zásadné legislatívne úpravy s účinnosťou od 1. januára 2026, pričom zjavnou snahou predkladateľov bolo zvýšenie právnej istoty daňovníkov a nastavenie niektorých pravidiel správy tejto dane. Zmeny sa dotkli najmä okruhu daňovníkov a definícií kľúčových inštitútov, akými sú napríklad stála prevaždzkareň či preúčtované náklady.

Zavedenie legálnych definícií týchto inštitútov je dôležitým krokom, keďže

mnohé medzery Zákona boli doposiaľ preklenuté len Usmernením MF SR. Tento stav bol problematický, keďže daňovníci boli *de facto* vedení k tomu, aby sa riadili pravidlami z predmetného metodického usmernenia, ktoré pre daňové subjekty síce nie je právne záväzné (na rozdiel od orgánov finančnej správy), no v niektorých aspektoch išlo nad rámec samotného Zákona. Presun týchto pravidiel priamo do Zákona predstavuje posun k vyššej právnej istote daňovníkov ako aj k zefektívneniu rozhodovacej činnosti správcu dane.

#### 3.1 Vylúčenie FO – podnikateľov z okruhu daňovníkov

Zásadnou zmenou, ktorú prináša štvrtá novela ZDFT (zákon č. 272/2025 Z. z.) s účinnosťou od 1. januára 2026, je úplné vypustenie fyzických osôb – podnikateľov z definície daňovníka (§ 3 ods. 1 ZDFT).

Táto úprava vychádza z pôvodného návrhu skupiny poslancov (Parlamentná tlač 802), ktorý sa usiloval o odbremenenie malých subjektov. Pôvodný poslancový návrh zahŕňal aj vyňatie právnických osôb s ročnými zdaniteľnými príjmami (výnosmi) do 100 000 eur. Odôvodnenie pôvodného návrhu obsiahnuté v dôvodovej správe vyplývalo zo zistenia, že povinnosti pre tieto skupiny daňovníkov predstavovali neprimerané finančné a administratívne zaťaženie.

Dôvodová správa k pôvodnému návrhu v časti Doložka vybraných vplyvov obsahovala aj kvantifikáciu vplyvu na rozpočet nasledovne: „Dotknutými sub-

jektmi sú fyzické osoby – podnikatelia, ktorých počet sa podľa údajov Štatistického úradu Slovenskej republiky pohybuje na úrovni približne 403 000, a právnické osoby, ktorých zdaniteľné príjmy (výnosy) neprevyšujú 100 000 eur ročne [ktorých počet, pozn. doplnené autorom] je podľa dát Ministerstva financií Slovenskej republiky približne 22 000. Ministerstvo financií Slovenskej republiky zároveň uvádza, že **priemerný mesačný dosah dane z finančných transakcií na jedného daňovníka je v prípade tejto cieľovej skupiny približne 7 eur.** Po aplikácii tohto odhadu na celkový počet vyňatých subjektov sa výpadok verejných príjmov kvantifikuje v rozpätí 35 až 50 miliónov eur ročne. S prihliadnutím na to, že celkový ročný výnos z dane z finančných transakcií v podmienkach plnej účinnosti presiahne hranicu niekoľkých stoviek miliónov eur, ide o zásah fiškálne marginálneho charakteru.“

Schválené znenie štvrtej novely (zákon č. 272/2025 Z. z.) sa obmedzilo len na vyňatie FO – podnikateľov. Hoci je odstránenie tejto záťaže bezpochyby zjednodušením z pohľadu dotknutých fyzických osôb, táto rýchla koncepcná zmena otvára otázku efektívnosti spôsobu zavádzania dane, ktorá sa pre FO – podnikateľov uplatňovala len počas obmedzeného obdobia deviatich kalendárnych mesiacov. Analýza tejto otázky nie je predmetom tohto článku.

Prijatou novelou (zákonom č. 272/2025 Z. z.) boli niektoré ustanovenia týkajúce sa fyzických osôb vypustené alebo nahradené (napr. pôvodná definícia transakčného účtu FO v § 2 písm. c) bude 2 alebo pôvodný § 12 ods. 2). Ustanovenia § 13 ods. 1 a 5 ZDFT, hoci sa tiež týkajú fyzických osôb, zostávajú formálne v platnosti ako prechodné ustanovenia pre rok 2025, aj keď pre budúce obdobia už nebudú mať praktické uplatnenie. Zároveň sa tým eliminovali početné interpretáčne problémy spojené so špecifickým postavením fyzických osôb. Týkali sa okrem iného vymedzenia pojmu „fy-

**Zásadnou zmenou, ktorú prináša štvrtá novela s účinnosťou od 1. januára 2026, je úplné vypustenie fyzických osôb – podnikateľov z definície daňovníka.**

12 Navrhovateľ úpravy v rámci odôvodnenia neuviedol informáciu o preverení skutočnosti, či je platiteľ dane (banka) reálne spôsobilý automatizovane vyhodnotiť dotknutú platobnú operáciu ako nepodliehajúcu dani v prípade, že tento účet nebude podliehať oznamovacej povinnosti. Hoci prípadné neoznámenie zo strany cirkevného zriaďovateľa formálne nezavahuje banku povinnosti daň nevyberať (keďže vylúčenie vyplýva priamo zo Zákona), v praxi môže absencia oznámenia viesť k automatickému zrazeniu dane bankou, ak banka bez informácie od klienta nedokáže charakter účtu a účel transakcie identifikovať. Dôkazné bremeno o charaktere účtu a účele transakcie vo vzťahu k banke tak v prípade nesprávneho postupu banky a následnej požiadavky na nápravu bude fakticky na daňovníkovi (cirkevnom zriaďovateľovi).

13 Medzi daňovníkmi DzFT tak naďalej zostávajú všetky cirkevné právnické osoby, ktoré sa nequalifikujú na výnimku platnú pre účelové zariadenia cirkví a náboženských spoločností. Daňovníkmi DzFT sú napríklad farnosti a diecézy Rímskokatolíckej cirkvi, eparchie Gréckokatolíckej cirkvi a Pravoslávnej cirkvi, cirkevné zbory, senioriary, dištrikty Evanjelickej cirkvi augsburského vyznania či Reformovanej kresťanskej cirkvi, rovnako ako aj Židovské náboženské obce.

zická osoba – podnikateľ<sup>14</sup> (v nadväznosti na § 2 ods. 2 Obchodného zákonníka) a komplexných situácií súvisiacich s oddeľovaním podnikateľských a súkromných transakcií FO – podnikateľov, ktoré mohli nastať v praxi.

Keďže FO – podnikatelia sú z definície daňovníka vypustení, platitelia dane (banky) by mali zánik statusu daňovníka u týchto subjektov aplikovať automaticky od 1. januára 2026, bez potreby akéhokoľvek oznámenia zo strany fyzických osôb.

Administratívnym dôsledkom tejto zmeny je aj úprava tlačiva Oznámenia o DzFT (OZNDFTv26\_1), ktoré sa použije prvýkrát za zdaňovacie obdobie január 2026. Z nového vzoru tlačiva boli vypustené údaje a polia týkajúce sa fyzických osôb (rodné číslo, dátum narodenia, identifikačné údaje fyzickej osoby a pole dedič).

Je však dôležité upozorniť, že vylúčenie fyzických osôb – podnikateľov z okruhu daňovníkov od 1. januára 2026 neznamena okamžitý zánik všetkých povinností. Povinnosť uchovávať záznamy o transakciách uskutočnených v období uplatňovania dane (t. j. v roku 2025) naďalej pretrváva. Táto povinnosť sa vzťahuje na všetkých platiteľov dane, ktorými sú v praxi najmä banky. Týka sa však aj tých fyzických osôb – podnikateľov, ktorí boli v pozícii platiteľa dane (napríklad pri účtoch vedených v zahraničí). Záznamy je nutné uchovávať až do uplynutia lehoty na zánik práva vyrubiť daň ustanovenej v Daňovom poriadku<sup>14</sup>.

### 3.2 Ďalšie zmeny v okruhu daňovníkov – rozšírenie zoznamu vyňatých subjektov

Okrem zásadného vyňatia FO – podnikateľov z definície daňovníka, štvrtá novela ZDFT rozšírila aj okruh právnických osôb, ktoré nie sú daňovníkmi podľa § 3 ods. 2 ZDFT. K existujúcim subjektom (ako Sociálna poisťovňa, Matica slovenská, SAV, rozpočtové a príspevkové organizácie, obce, VÚC, neziskové organizácie, školy atď.) pribudli s účinnosťou od 1. januára 2026 tieto inštitúcie:

- verejné výskumné inštitúcie Slovenskej akadémie vied,
- Úrad pre dohľad nad výkonom auditu,
- Ústav pamäti národa,



**Subjekty ako politické strany, politické hnutia, stavovské či profesijné komory, ako aj cirkvi a náboženské spoločnosti, naďalej zostávajú v pozícii daňovníkov DzFT.**

- Úrad komisára pre osoby so zdravotným postihnutím,
- Úrad komisára pre deti.

Subjekty ako politické strany, politické hnutia, stavovské či profesijné komory, ako aj cirkvi a náboženské spoločnosti (s výnimkou kvalifikujúcich sa účelových zariadení), naďalej zostávajú v pozícii daňovníkov DzFT.

Pri vymedzení okruhu subjektov vyňatých z okruhu daňovníkov je naďalej rozhodujúca právna forma subjektu, nie nevyhnutne charakter jeho činnosti, čo je aspekt, ktorý zakladá nerovnaké zaobchádzanie so subjektmi.

Nerovnaké zaobchádzanie je zrejme aj z toho, že vyňatie z definície daňovníka pre subjekty taxatívne vymenované v § 3 ods. 2 ZDFT znamená absolútnu výnimku z platenia DzFT. Uvedené subjekty neplatia daň ani z finančných transakcií, ktoré súvisia s ich prípadnou podnikateľskou činnosťou. Naopak, subjekty, ktoré v § 3 ods. 2 ZDFT nie sú uvedené, zostávajú daňovníkmi DzFT, a to (vo všeobecnosti) aj vo vzťahu k ich neziskovej - verejnoprospešnej činnosti.

Zákon ďalej zachováva duálny prístup k uplatneniu tohto vyňatia. Niektoré subjekty (napr. rozpočtové organizácie, obce, školy alebo diplomatické misie) sú vyňaté automaticky a platiteľ dane (banka) by mal túto skutočnosť zohľadniť *ex lege*. Naopak, iné subjekty musia svoj status banke aktívne oznámiť.

Podľa novelizovaného znenia § 12 ods. 6 ZDFT sa oznamovacia povinnosť voči platiteľovi dane vzťahuje na subjekty uvedené v § 3 ods. 2 písm. a), d) a e) ZDFT. Keďže všetky novelou pridané inštitúcie

(verejné výskumné inštitúcie SAV, Úrad pre dohľad nad výkonom auditu, Ústav pamäti národa a oba komisárske úrady) boli zaradené práve pod § 3 ods. 2 písm. a) ZDFT, vzťahuje sa na ne rovnaká oznamovacia povinnosť, aká už platila pre Maticu slovenskú alebo Slovenskú akadémiu vied, aby sa predišlo vyberaniu dane.

### 3.3 Zmena postavenia organizačnej zložky zahraničnej osoby

Novela ZDFT účinná od 1. januára 2026 prináša koncepčnú zmenu v postavení organizačnej zložky zahraničnej osoby.

V pôvodnom znení Zákona (účinnom do 31. decembra 2025) bola organizačná zložka zahraničnej osoby explicitne definovaná ako samostatný *daňovník* v § 3 ods. 1 ZDFT. Toto riešenie vytváralo právnu fikciu subjektivity organizačnej zložky pre daňové účely, ktorá sa odklňala od štandardného prístupu pri dani z príjmov alebo DPH, kde je daňovníkom, resp. platiteľom dane zahraničná osoba konajúca prostredníctvom svojej organizačnej zložky.

Nová úprava, účinná od 1. januára 2026, túto anomáliu odstraňuje. V novelizovanom § 3 ods. 1 ZDFT už organizačná zložka nie je uvedená ako samostatný daňovník. Organizačná zložka však nebola zo Zákona úplne vypustená, jej postavenie bolo koncepčne predefinované. Po novom je organizačná zložka, ktorá je zapísaná v príslušnom registri v tuzemsku, považovaná za jednu z foriem stálej prevádzkarne podľa § 2 ods. 2 písm. f) ZDFT (porov. časť 3.4 nižšie).

Daňovníkom sa tak v súlade s § 3 ods. 1 písm. b) bod 2 ZDFT stáva priamo zahraničná právnická osoba (ako daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou), pokiaľ vykonáva činnosť v tuzemsku prostredníctvom tejto stálej prevádzkarne (organizačnej zložky).

Je dôležité poznamenať, že zatiaľ čo organizačná zložka zahraničnej osoby stratila status *daňovníka*, jej status *platiteľa dane* zostáva zachovaný v prípade, ak ide o poskytovateľa platobných služieb. Ustanovenie § 3 ods. 3 písm. b) ZDFT, ktoré definuje „organizačnú zložku poskytovateľa umiestnenú v tuzemsku“ ako platiteľa dane, nebolo novelou dotknuté. V praxi ide najmä o slovenské pobočky zahranič-

14 § 11 ods. 2 Zákona v spojení s § 69 Daňového poriadku

ných bánk, ktoré sú povinné vyberať daň rovnako ako banky so sídlom v tuzemsku.

Táto zmena a odstránenie právnej fikcie subjektivity organizačnej zložky ako daňovníka si pravdepodobne vyžadujú revíziu niektorých administratívnych postupov a metodických informácií finančnej správy<sup>15</sup>, aby zohľadňovali skutočnosť, že daňovníkom bude výlučne zahraničná právnická osoba zodpovedajúca za činnosť svojej stálej prevádzkarne (organizačnej zložky).

### 3.4 Koncept daňovníka

#### s obmedzenou a neobmedzenou daňovou povinnosťou, definícia stálej prevádzkarne

Štvrtá novela ZDFT prináša zásadnú zmenu v samotnej koncepcii daňovníka. Pôvodné znenie v § 3 ods. 1 bolo definované veľmi široko, pričom daňovníkom sa stala aj právnická osoba, ktorá „**vykonávala činnosť v tuzemsku**“. Keďže tento pojem nebol v Zákone definovaný, táto formulácia bola predmetom odbornej kritiky poukazujúcej na právnu neistotu.

Nová úprava s účinnosťou od 1. januára 2026 má za cieľ tento problém riešiť zavedením konceptu daňovej rezidencie, ktorý je podobný (aj keď nie totožný) s konceptom známym zo Zákona o dani z príjmov (ZDP).

Podľa odôvodnenia k pozmeňujúcemu návrhu je cieľom tejto úpravy jednoznačne určiť daňové postavenie a rozsah daňovej povinnosti daňovníka. Nové znenie § 3 ods. 1 ZDFT (po vylúčení FO - podnikateľov) preto definuje daňovníka nasledovne:

„(1) Daňovníkom je právnická osoba, ktorá vykonáva finančné transakcie a ktorá je používateľom platobných služieb poskytovateľa platobných služieb vykonávajúceho finančné transakcie (ďalej len „poskytovateľ“), alebo právnická osoba, za ktorú sú vykonávané finančné transakcie, pričom

- daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou je právnická osoba, ktorá má v tuzemsku sídlo,
- daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou je právnická osoba, ktorá nemá v tuzemsku sídlo a

- je používateľom platobných služieb poskytovateľa so sídlom v tuzemsku alebo
- vykonáva činnosť v tuzemsku prostredníctvom stálej prevádzkarne.“

Krokom k právnej istote je, že novela nahradza spomínaný neurčitý pojem „*vykonáva činnosť v tuzemsku*“ prepojením na novozavedený inštitút „*stálej prevádzkarne*“. Zákonodarca do § 2 ods. 2 ZDFT vložil rozsiahlu legálnu definíciu tohto pojmu, ktorá sa odlišuje od definície v ZDP<sup>16</sup>.

Základná definícia stálej prevádzkarne na účely dane z finančných transakcií znie:

„*Stálou prevádzkarňou sa na účely tohto zákona rozumie trvalé miesto alebo zariadenie na výkon činnosti, prostredníctvom ktorého daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou podľa § 3 ods. 1 písm. b) vykonáva úplne alebo sčasti svoju činnosť v tuzemsku, a to najmä miesto, z ktorého je činnosť daňovníka organizovaná, pobočka, kancelária, dielňa, pracovisko, miesto predaja, technické zariadenie alebo miesto prieskumu a ťažby prírodných zdrojov. Miesto alebo zariadenie na výkon činnosti sa považuje za trvalé, ak sa na výkon činnosti využíva sústavne alebo opakovane. Ak ide o jednorazovo vykonávanú činnosť, miesto alebo zariadenie, v ktorom sa činnosť vykonáva, sa považuje za trvalé, ak doba výkonu činnosti presiahne 15 dní počas zdaňovacieho obdobia podľa § 9 ods. 1 a 3. [...]*“

Táto definícia je doplnená o exemplifikatívny zoznam špecifických prípadov, ktoré zakladajú stálu prevádzkarňu v ustanoveniach § 2 ods. 2 písm. a) až f) ZDFT.

Zo základnej definície vyplývajú dva alternatívne spôsoby vzniku trvalého miesta na výkon činnosti.



Štvrtá novela ZDFT prináša zásadnú zmenu v samotnej koncepcii daňovníka.

**Prvým** je situácia, keď sa miesto alebo zariadenie na výkon činnosti využíva „**sústavne alebo opakovane**“, čo je kvalitatívne kritérium. Aj v prípade, že 15-dňový kvantitatívny test nie je v žiadnom mesiaci prekročený, mohla by stála prevádzkarňa vzniknúť už len z titulu splnenia kvalitatívneho kritéria, t. j. sústavnej alebo opakovanej činnosti.

**Alternatívnym** spôsobom vzniku stálej prevádzkarne, aplikovateľným na „**jednorazovo vykonávanú činnosť**“, je naplnenie kvantitatívneho časového testu, a to v prípade, ak doba výkonu činnosti „**presiahne 15 dní**“ počas jedného zdaňovacieho obdobia.

Keďže Zákon viaže tento časový test na zdaňovacie obdobie, ktorým je v prípade DzFT kalendárny mesiac, je možné argumentovať, že posudzovanie vzniku stálej prevádzkarne sa má vykonávať striktnie na mesačnej báze. Pri takejto interpretácii by prekročenie 15-dňového limitu v jednom mesiaci nezakladalo status stálej prevádzkarne a priori aj pre nasledujúce zdaňovacie obdobia. Možno teda usudzovať, že každý ďalší mesiac by sa mal posudzovať samostatne; ak v ňom nie je naplnený atribút trvalosti (či už sústavným alebo opakovaným využitím miesta alebo zariadenia na výkon činnosti, alebo opätovným splnením časového testu), stála prevádzkarňa by v tomto ďalšom zdaňovacom období nevznikla.

Zákonodarca zakotvil 15-dňový test *expressis verbis* pri dvoch špecifických skutkových podstatách stálej prevádzkarne: (i) staveniská alebo miesta stavebných a montážnych projektov [§ 2 ods. 2 písm. b) ZDFT] a (ii) poskytovanie služieb [§ 2 ods. 2 písm. c) ZDFT].

Naproti tomu, pri ostatných osobitných formách stálej prevádzkarne textácia Zákona uvedenú podmienku explicitne neobsahuje. Ide o nasledovné prípady:

- poskytovanie služby informačnej spoločnosti, ktorá predstavuje predaj tovaru alebo služby alebo sprostredkovanie predaja medzi predávajúcim a kupujúcim prostredníctvom elektronického rozhrania, umiestneného v tuzemsku, [§ 2 ods. 2 písm. a) ZDFT];

15 Napríklad Informácia k Oznameniu o dani z finančných transakcií pre zahraničné právnické osoby – zahraničné spoločnosti a organizačné zložky zahraničných osôb č. 29/DZPaU/2025/1 z júla 2025

16 Základný pojem „stála prevádzkarňa“ je jazykovo zhodný s termínom používaným v ZDP a v medzinárodných zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia (ZZDZ). ZZDZ sa však vo všeobecnosti na daň z finančných transakcií vecne nevzťahujú.

- činnosť závislého zástupcu, ktorý sústavne alebo opakovane prerokováva, uzatvára alebo sprostredkúva zmluvy v mene daňovníka [§ 2 ods. 2 písm. d) ZDFT];
- poisťné riziko umiestnené v tuzemsku v súvislosti s nehnuteľnosťou alebo dopravným prostriedkom [§ 2 ods. 2 písm. e) ZDFT];
- organizačná zložka zapísaná v príslušnom registri v tuzemsku [§ 2 ods. 2 písm. f) ZDFT].

Vytvára legitímna interpretačná otázka, či sa predmetný časový test vzťahuje aj na tieto prípady, alebo či pri nich stála prevádzkareň vzniká *ex lege* okamihom naplnenia skutkovej podstaty, bez ohľadu na časový rozsah činnosti.

Hoci striktný jazykový výklad (*argumentum a contrario*) by mohol naznačovať, že absencia explicitnej úpravy pri uvedených písmenách vylučuje aplikáciu časového testu, systematický a teleologický výklad vedie k odlišnému záveru. Tento prístup sa opiera o generálnu definíciu stálej prevádzkarene v úvodnej časti ustanovenia § 2 ods. 2 Zákona, ktorá ako konštitutívny znak stálej prevádzkarene stanovuje atribút „trvalosti“. Zákon tento atribút definuje alternatívne: buď ako sústavné/opakované využívanie miesta/zariadenia na výkon činnosti, alebo – v prípade jednorazovej činnosti – ako presiahnutie 15-dňového limitu. Je preto logické usudzovať, že aj špecifické formy stálej prevádzkarene musia na účely vzniku daňovej povinnosti naplniť tento základný atribút trvalosti definovaný v úvodnej časti § 2 ods. 2 ZDFT.

Možno predpokladať, že implementácia týchto pravidiel prinesie viaceré výkladové otázky, najmä pokiaľ ide o metodiku počítania 15-dňového testu a presnú interpretáciu pojmu „trvalé miesto alebo zariadenie“. Rovnako možno dôvodne očakávať, že správca dane bude pri výklade nových ustanovení (aspoň čiastočne) vychádzať z kontinuity doterajšej metodiky, ktorá sa formovala pri interpretácii pojmu „vykonávanie činnosti v tuzemsku“ a ktorej závery sa premietli aj do znenia novely.

Doterajšie Usmernenie MF SR a publikované modelové príklady síce môžu slúžiť ako interpretačné východisko, ich



**Novela ZDFT zaviedla legálnu definíciu pojmu „preúčtovaný náklad“, ktorý bol doposiaľ upravený v zásade len metodicky prostredníctvom Usmernenia MF SR.**

aplikácia si však vyžaduje zvýšenú mieru obozretnosti. Bude nevyhnutné v každom jednotlivom prípade posúdiť, či sú pôvodné závery naďalej aplikovateľné v kontexte novej legálnej definície, alebo či ich nová právna úprava prekonala.

S ohľadom na rozsah a povahu prijatých zmien možno legitímne očakávať, že k právnej úprave účinnej od 1. januára 2026 bude vydané nové metodické usmernenie, ktoré by malo priniesť žiaduce vyjasnenie pre aplikačnú prax.

### 3.5 Preúčtované náklady

Novela ZDFT zaviedla aj legálnu definíciu pojmu „**preúčtovaný náklad**“, ktorý bol doposiaľ upravený v zásade len metodicky prostredníctvom Usmernenia MF SR. Nová definícia v § 2 ods. 1 písm. d) ZDFT znie: „**preúčtovaným nákladom** [sa rozumie] **suma finančnej transakcie, ktorú za daňovníka vykoná osoba iná ako daňovník**, pričom ak ide o daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou, táto finančná transakcia musí súvisieť s jeho činnosťou v tuzemsku“.

Podľa odôvodnenia k pozmeňujúcejmu návrhu, ktorý sa stal základom pre prijatie tejto zmeny, cieľom bolo „jednoznačne definovať, čo sa na účely tohto zákona rozumie pod pojmom „preúčtovaný náklad“ a „odstrániť vzniknuté aplikačné nejasnosti“. Odôvodnenie pozmeňujúceho návrhu ďalej uvádza: „Zavedenie explicitnej definície tohto pojmu [preúčtovaný náklad] prispeje k zvýšeniu právnej istoty daňových subjektov a zefektívni rozhodovaciu činnosť správcu dane. Zároveň podporí jednotný výklad a aplikáciu ustanovení zákona v prípadoch preúčtovania nákladov medzi daňovníkmi v rámci jednej skupiny alebo štruktúry.“

Samotná všeobecná časť tejto definície („... vykoná osoba iná ako daňovník...“) naznačuje, že inštitút preúčtovaných nákladov by sa mal vzťahovať na akúkoľvek situáciu, keď finančnú transakciu za daňovníka vykoná tretia strana – bez ohľadu na to, či osoba vykonávajúca túto transakciu má sídlo v tuzemsku alebo v zahraničí.

Z uvedeného je možné odvodiť, že inštitút preúčtovaných nákladov by sa mal vzťahovať aj na situácie, keď jedna slovenská spoločnosť uhradí faktúru za inú slovenskú spoločnosť. Pre tieto tuzemské prípady zákonodarcu zachoval komplexný mechanizmus zníženia dane v § 10 ods. 5 ZDFT, ktorý v zásade umožňuje platiteľovi dane (daňovníkovi, ktorému sa preúčtáva náklad) znížiť si svoju daňovú povinnosť o daň, ktorá už bola zaplatená pri pôvodnej finančnej transakcii a o daň, ktorú od neho vybral platiteľ dane z finančnej transakcie, ktorou bola platba preúčtovaných nákladov.

Určité interpretačné nejasnosti však môže predstavovať vzájomný vzťah tejto novej definície a nezmeneného znenia § 4 ods. 1 písm. c) ZDFT. Kým nová definícia v § 2 ods. 1 písm. d) pri daňovníkoch s neobmedzenou daňovou povinnosťou (rezidentoch) geografické obmedzenie nespomína, definícia predmetu dane v § 4 ods. 1 písm. c) ho naďalej obsahuje všeobecne, bez rozlišovania rezidencie daňovníka, keďže predmetom dane je „preúčtovaný náklad súvisiaci s vykonaním finančnej transakcie, ktorá sa vzťahuje na činnosť daňovníka vykonávanú v tuzemsku“.

Uvedená kontradikcia tak otvára praktickú otázku zdanenia preúčtovaných nákladov súvisiacich s organizačnými zložkami, ktoré majú slovenské spoločnosti v zahraničí. Ide napríklad o situáciu, ak slovenská spoločnosť (daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou) má organizačnú zložku v Českej republike (ČR) a tretia osoba – iná česká spoločnosť (napr. sesterská spoločnosť) – uhradí faktúru za nájomné nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v ČR, ktorú využíva táto organizačná zložka na podnikanie na území ČR (t. j. mimo tuzemska).

Všeobecné obmedzenie v definícii predmetu dane (§ 4) potom umožňuje výklad, podľa ktorého by preúčtovaný náklad súvisiaci so zahraničnou organizač-

nou zložkou slovenskej spoločnosti nebol predmetom dane, keďže sa viaže na činnosť fyzicky vykonávanú mimo tuzemska.

Na druhej strane sa takýto výklad javí ako nekonzistentný s ostatnými ustanoveniami definujúcimi predmet dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou. Ide o finančné transakcie z účtov vedených v zahraničí (§ 4 ods. 1 písm. a) bod 1 ZDFT) a použitie platobnej karty vydananej k týmto účtom (§ 4 ods. 1 písm. b) ZDFT), ktoré Zákon považuje za predmet dane bez ohľadu na to, či súvisia s činnosťou daňovníka v tuzemsku alebo nie.

Možno tiež argumentovať, že vzhľadom na to, že zahraničná organizačná zložka nie je samostatným subjektom, ale je právne neoddeliteľnou súčasťou daňovníka, jej činnosti nevyhnutne súvisia s činnosťami daňovníka vykonávanými v tuzemsku. Takýto výklad, hoci je v rozpore s jazykovým významom slov „činnosť daňovníka vykonávaná v tuzemsku“, by bol pravdepodobne v súlade so zámerom zákonodarcu a aktuálnou aplikačnou praxou, ktorá vyžaduje podrobovať dani aj finančné transakcie organizačných zložiek slovenských spoločností v zahraničí.<sup>17</sup>

### 3. 6. Ostatné vybrané zmeny a doplnenia

Okrem systémových zmien v definícii daňovníka, zavedenia definície stálej prevádzkarne a preúčtovaných nákladov nastali aj určité zmeny týkajúce sa správy dane a sankcií.

#### Povinnosť platiť daň a sankcia pri nesprávnom použití osobitného účtu

Novela s účinnosťou od 1. januára 2026 sprísňuje podmienky pre správu osobitných účtov, na ktorých sa vykonávajú výlučne transakcie, ktoré nie sú predmetom dane (napr. transakcie obchodníkov s cennými papiermi, správovské účty a pod.).

Zákon po novom explicitne rieši situáciu, ak daňovník na takomto osobitnom účte vykoná transakciu, ktorá je predmetom dane. V takom prípade sa podľa § 3 ods. 3 písm. e) ZDFT stáva daňovník sám platiteľom dane z tejto konkrétnej transakcie.

Pre prípad porušenia tejto povinnosti novela zaviedla aj priamu sankciu. Do § 12 ods. 5 ZDFT (v znení účinnom od 1. januára 2026) bola doplnená veta: „Ak daňovník vykoná finančnú transakciu, ktorá nie je vyľúčená z predmetu dane podľa § 4 ods. 2, na osobitnom účte, na ktorom sa vykonávajú finančné transakcie, ktoré nie sú predmetom dane podľa § 4 ods. 2, správca dane mu uloží pokutu za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. j) Daňového poriadku.“

Inými slovami, daňovníkovi vznikajú v prípade neoprávneného použitia osobitného účtu dve povinnosti: (i) musí daň sám vypočítať, priznať a zaplatiť (podľa § 10 ods. 4 ZDFT) a (ii) musí zaplatiť sankciu za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy (neoprávnené použitie osobitného účtu) vo forme pokuty, ktorá mu bude vyrubená v rozmedzí od 30 do 3 000 eur v súlade s § 155 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku.

Cieľom tejto úpravy je podľa odôvodnenia návrhu novely posilniť právnu istotu a eliminovať riziko zneužívania osobitných účtov určených na vykonávanie finančných transakcií nepodliehajúcich dani.

#### Osobitná lehota splatnosti dane

Novela v § 10 ods. 4 ZDFT rieši aj praktickú situáciu platiteľov dane (napr. zahraničných osôb, ktoré sa stanú daňovníkmi a platiteľmi dane zároveň), ktorým správca dane neoznámil príslušné číslo účtu na úhradu dane. Pre tieto subjekty platí osobitná lehota splatnosti: sú povinní zaplatiť daň správcovi dane v lehote do ôsmich dní odo dňa doručenia oznámenia správcu dane o čísle účtu.

“  
Novela s účinnosťou od 1. januára 2026 sprísňuje podmienky pre správu osobitných účtov, na ktorých sa vykonávajú výlučne transakcie, ktoré nie sú predmetom dane.

#### Možnosť požiadať o záväzné stanovisko

Hoci nejde o novelizáciu ZDFT, pre daňovníkov a platiteľov je zaujímavou zmenou aj novelizácia Vyhlášky MF SR č. 229/2014 Z. z., ktorou sa ustanovuje rozsah daňových predpisov, ku ktorých uplatneniu možno vydať záväzné stanovisko.

Táto vyhláška bola doplnená o § 2a, ktorý s účinnosťou od 1. septembra 2025 umožňuje požiadať o záväzné stanovisko k uplatneniu ktoréhokoľvek ustanovenia ZDFT.

Postup pri vydaní záväzného stanoviska upravuje Daňový poriadok, a to konkrétne v § 53a a nasl. DP. Podľa § 53c ods. 1 DP je poplatok pri podaní žiadosti o záväzné stanovisko vo výške 1 000 eur. Pre daňový subjekt, ktorý má priznaný status vysoko spoľahlivého daňového subjektu, je poplatok polovičný (t. j. 500 eur).

#### Záver

Zákon o dani z finančných transakcií prešiel v roku 2025 turbulentným vývojom, ktorý vyvrcholil štvrtou novelou ZDFT účinnou od 1. januára 2026. Táto novela prináša relatívne upokojenie situácie, najmä úplným vypustením fyzických osôb – podnikateľov z definície daňovníka, čím sa odstraňuje určitá administratívna a finančná záťaž týchto podnikateľov a viaceré predchádzajúce interpretačné problémy.

K zvýšeniu právnej istoty má prispieť aj zavedenie definície preúčtovaných nákladov a najmä definície stálej prevádzkarne, ktorá nahrádza doterajší sporný výklad pojmu „vykonávanie činnosti v tuzemsku“. Pretrvávajú však pochybnosti, či tieto nové definície skutočne odstránia všetky nejasnosti – problematika môže byť najmä praktická aplikácia krátkeho 15-dňového testu pre vznik stálej prevádzkarne alebo legislatívna kontradikcia pri zdaňovaní preúčtovaných nákladov súvisiacich s organizačnými zložkami slovenských spoločností v zahraničí. Popri týchto rizikách zostáva otvorené množstvo otázok pre rôzne špecifické situácie daňovníkov a je pravdepodobné, že implementácia novely prinesie ďalšie výkladové problémy. ■

17 V tomto kontexte možno poukázať na potenciálne diskriminačné aspekty aktuálnej právnej úpravy, ktorá znižuje konkurencieschopnosť slovenských podnikateľských subjektov expandujúcich do zahraničia prostredníctvom organizačných zložiek (ktorých finančné transakcie sú zatažované DzFT), v porovnaní so subjektmi, ktoré na tento účel využívajú samostatné zahraničné právnické osoby – dcérske spoločnosti (ktorých finančné transakcie nie sú zatažené DzFT).

# Daňová amnestia v roku 2026



**JUDr. Toško Beran**  
riaditeľ odboru  
legislatívy finančnej  
správy a správy daní  
MF SR, sekcia daňová  
a colná

Absolvoval Právnickú fakultu Univerzity Komenského v Bratislave a na Trnavskej univerzite úspešne obhájil titul JUDr. Od roku 2013 vedie odbor legislatívy finančnej správy a správy daní na Ministerstve financií SR. Medzi rokmi 2014 až 2017 súčasne vykonával aj funkciu riaditeľa odboru priamych daní. V roku 2020 pôsobil ako viceprezident finančnej správy. Aktívne prednáša a zúčastňuje sa na rôznych odborných podujatiach. V súčasnosti študuje ako doktorand na Právnickej fakulte Univerzity Komenského v Bratislave.

**Od 1. januára 2026 do 30. júna 2026 nastane jedinečná príležitosť využiť prvú plošnú daňovú amnestiu na Slovensku. Táto amnestia umožní doplatiť daňové nedoplatky bez akýchkoľvek sankcií, a rovnako bez sankcií aj dodatočne priznať doteraz nepriznanú daň. V rámci článku bude daňová amnestia vo všeobecnosti predstavená a následne budú bližšie popísané jednotlivé ustanovenia nariadenia o daňovej amnestii. Prevažujúcu súčasť článku predstavujú praktické situácie a príklady, ktorými bude ilustrované uplatnenie daňovej amnestie v praxi.**

## 1. Nariadenie č. 243/2025 Z. z. o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani a o upustení od uloženia pokuty a od vyrubenia úroku z omeškania

„Humanum fuit errare, diabolicum est per animositatem in errore manere.“<sup>1)</sup>

Medzi opatreniami tretej vlny konsolidácie verejných financií na Slovensku, ktorých cieľom bolo zvýšiť príjmy štátneho rozpočtu, bol vládou Slovenskej republiky na jej rokovaní dňa 10. septembra 2025 popri zákone, ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v súvislosti s konsolidáciou verejných financií, tzv. Lex Konsolidácie III, prijatý aj návrh nariadenia vlády Slovenskej republiky o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani a o upustení od uloženia pokuty a od vyrubenia úroku z omeškania (ďalej len „nariadenie o daňovej amnestii“<sup>2)</sup>). V Zbier-

ke zákonov Slovenskej republiky bolo nariadenie o daňovej amnestii publikované pod číslom 243/2025 Z. z.<sup>3)</sup> a účinnosť nadobudlo 1. októbra 2025. Predstavuje cieleňé konsolidačné opatrenie v oblasti správy daní, ktorého základným cieľom je umožniť efektívne uzavretie sankčných záväzkov daňových subjektov voči štátu pri súčasnom zachovaní princípov dobrovoľného plnenia daňovej povinnosti.

## 2. Právny základ pre vydanie nariadenia o daňovej amnestii

Základ právomoci vlády Slovenskej republiky vydať predmetné nariadenie je obsiahnutý v § 160 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“), podľa ktorého vláda Slovenskej republiky môže ustanoviť podmienky zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii alebo podmienky upustenia od uloženia pokuty alebo vyrubenia úroku z omeškania podľa

Daňového poriadku alebo osobitných daňových predpisov. Obdobná úprava bola obsiahnutá už v predchádzajúcej právnej úprave, a to v § 103 ods. 10 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov. Už v zmysle uvedeného ustanovenia vláda Slovenskej republiky mohla prostredníctvom svojho nariadenia rozhodnúť o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani. V tomto znení bolo identické ustanovenie prenesené aj do nového Daňového poriadku, a to konkrétne vyššie citované ustanovenie § 160 ods. 3 Daňového poriadku. Svoju finálnu podobu získala predmetná úprava v januári 2021<sup>4)</sup>, keď bola po vzore českého daňového rádu<sup>5)</sup> rozšírená o možnosť vlády Slovenskej republiky prostredníctvom svojho nariadenia zakotviť podmienky, za ktorých sa upustí od uloženia pokuty alebo vyrubenia úroku z omeškania<sup>6)</sup>. Návrh novely Daňového poriadku sa predložil

1) „Bolo ľudské sa pomýliť, diabolské je zotrvať v omyle z tvrdohlavosti.“ Sv. Augustín z Hippa.

2) <https://rokovania.gov.sk/RVL/Material/31137/1>

3) <https://www.slov-lex.sk/ezbierky/pravne-predpisy/SK/ZZ/2025/243/20251001>

4) <https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=schodze/hlasovanie/hlasklub & ID=45279>

5) Zákon č. 280/2009 Sb. daňový rád.

6) Zákon č. 45/2021 Z. z., ktorým sa mení zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

v reakcii na zhoršujúcu situáciu, ktorá vznikla v súvislosti s pandemiou spôsobenou ochorením COVID-19, ktorá bola následkom šírenia koronavírusu. Cieľom predkladaného návrhu bolo doplniť vláde Slovenskej republiky kompetenciu, a to možnosť upustiť od ukladania daňových sankcií za podmienok a v rozsahu, v akom vláda určí vo svojom nariadení<sup>7)</sup>. Táto nová kompetencia umožnila vláde Slovenskej republiky operatívne reagovať a riešiť situácie hodné osobitného zreteľa, medzi inými aj aktuálnu potrebu boja proti daňovým únikom v rámci konsolidácie verejných financií.



**Táto kompetencia umožnila vláde Slovenskej republiky operatívne reagovať a riešiť situácie hodné osobitného zreteľa, medzi inými aj aktuálnu potrebu boja proti daňovým únikom v rámci konsolidácie verejných financií.**

### 3. Všeobecne k obsahu nariadenia o daňovej amnestii

Nariadenie je koncipované ako časovo ohraničené opatrenie. Obdobie pre zaplatenie daňovej istiny a prípadné dodatočné podania daňových priznaní je ustanovené od 1. januára 2026 do 30. júna 2026, pričom zánik príslušných sankčných nedoplatkov nastáva dňom 30. septembra 2026. Tento prístup sleduje princíp tzv. „dobrovoľného plnenia daňových povinností“, v zmysle ktorého štát umožňuje daňovým subjektom napraviť ich pochybenie bez sankcií, pokiaľ sa tak stane v určenom období a bez potreby zásahu správca dane. Daňová amnestia zároveň slúži ako nástroj na efektívne zníženie nedoplatkov a na krátkodobé posilnenie štátnych príjmov, ktoré sú kľúčové pre financovanie verejných služieb a zabezpečenie stability verejných financií. Okrem ekonomického efektu má však aj význam sociálny a psychologický, pretože signalizuje, že štát je pripravený spolupracovať s daňovníkmi a vytvárať podmienky pre spravodlivé a transparentné daňové prostredie. V konečnom dôsledku ide o kombináciu praktického finančného nástroja a proaktívneho prístupu k budovaniu dôvery medzi štátom a jeho občanmi. Nariadenie sa uplatní na všetky dane spravované daňovým alebo colným úradom ako napríklad daň z príjmov, daň z pridanej

hodnoty, spotrebné dane, daň z motorových vozidiel, daň z poistenia, daň zo spladených nápojov alebo aj daň z finančných transakcií. Nevzťahuje sa však na preddavky na daň, splátky dane, ani na osobitné odvody<sup>8)</sup>, či solidárny príspevok<sup>9)</sup>, ktoré majú odlišný právny režim a nie sú považované za daň. Účelom nariadenia teda nie je „odpustenie“ daňovej povinnosti ako takej, ale zánik sankčných povinností, ktoré prislúchajú k už zaplatenej dani. Uvedený mechanizmus sleduje zásadu primeranosti a spravodlivosti – pokiaľ daňový subjekt napriek predchádzajúcemu omeškaniu dodatočne splní svoju povinnosť a štát získa istinu dane, nie je účelné zotrvať na vymáhaní sekundárnych sankčných platieb, najmä ak ich vymáhanie predstavuje dodatočné administratívne a ekonomické náklady.

### 4. Detailný popis jednotlivých ustanovení nariadenia o daňovej amnestii

#### K § 1

Ustanovenie § 1 konkretizuje podmienky zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii, ktorou môže byť pokuta alebo úrok z omeškania, a ktorá prislúcha k zaplatenej dani.

Základnou podmienkou je, že daňový subjekt zaplatí vyrubenú daň (istinu), ktorá je k 30. septembru 2025 evidovaná ako

daňový nedoplatok, v období od 1. januára 2026 do 30. júna 2026. Ak je táto podmienka splnená, nedoplatok na sankciách zaniká k 30. septembru 2026.

Nariadenie rozlišuje dve situácie podľa toho či už sankcie boli alebo ešte neboli uložené. V prvom prípade, kedy sankcie (pokuta alebo úrok z omeškania) už boli uložené alebo vyrubené nastáva ich zánik ex lege, t. j. zo zákona, bez potreby ďalšieho rozhodnutia správca dane alebo iného orgánu finančnej správy, či Ministerstva financií Slovenskej republiky.

Druhú situáciu predstavujú prípady, ak pokuty ešte neboli uložené alebo úrok z omeškania ešte nebol nevyrubený. V týchto prípadoch správca dane od ich uloženia upustí, to znamená, že žiadnu pokutu neuloží ani úrok z omeškania nevyrubí.

Dôležité je, že nariadenie sa nevzťahuje na prípady, keď bol nedoplatok vyrovnaný iným spôsobom, ako je dobrovoľná úhrada napr. preúčtovaním preplatku alebo vymožením v daňovom exekučnom konaní. Cieľom je motivovať daňovníkov k aktívnemu plneniu, nie k pasívnemu čakaniu na uplatnenie opatrení zo strany správca dane.

#### K § 2

§ 2 ustanovuje dodatočné obdobie amnestie na splnenie povinnosti podať daňové priznanie k zdaňovacím obdobiam, ktorých lehota uplynula do 30. septembra 2025.

Ak daňový subjekt v období od 1. januára 2026 do 30. januára 2026 podá chýbajúce daňové priznanie a súčasne zaplatí priznanú daň, správca dane neuloží pokutu za oneskorené podanie daňového priznania alebo nevyrubí prípadný úrok z omeškania.

Zároveň sa rovnaké pravidlo uplatní, ak daňový subjekt podá dodatočné daňové priznanie, ktorým zvýši svoju daňovú povinnosť alebo zníži uplatnený nárok podľa osobitného predpisu<sup>10)</sup>. V tomto prípade ide o daňové priznanie riadne podané po lehote ustanovenej osobitnými daňovými predpisy na podanie daňového prizna-

7) Dôvodová správa k návrhu zákona, ktorým sa mení zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=490166>

8) Napríklad 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.

9) Zákon č. 519/2022 Z. z. o solidárnom príspevku z činnosti v odvetviach ropy, zemného plynu, uhlia a rafinérií a o doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

10) Napríklad § 33 a nasl. zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 79 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

nia<sup>11)</sup>, alebo aj dodatočné daňové priznanie podané podľa Daňového poriadku<sup>12)</sup>. Zároveň sa toto ustanovenie uplatňuje aj na také podania daňových subjektov, ktoré síce výslovne ako daňové priznanie označené nie sú, ale v zmysle príslušných ustanovení osobitných daňových predpisov sa za daňové priznanie považujú, ako sú napríklad hlásenie o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti poskytnutých jednotlivým zamestnancom<sup>13)</sup> alebo oznámenie o výške dane z finančných transakcií<sup>14)</sup>.

### K § 3

Ustanovenie § 3 zakotvuje vecnú pôsobnosť nariadenia o daňovej amnestii. Tá sa viaže výlučne na dane, ktorých správcom je daňový úrad alebo colný úrad, keďže daňová amnestia v roku 2026 bola súčasťou balíka konsolidácie verejných financií primárne zameraná na štátny rozpočet. Miestne dane a poplatky (napr. daň z nehnuteľností, poplatok za komunálny odpad, poplatok za rozvoj) zostávajú mimo pôsobnosti nariadenia, pretože ich správcom sú obce, ktoré majú vlastné samosprávne kompetencie a ich rozpočty sú podľa Ústavy Slovenskej republiky oddelené od štátneho rozpočtu<sup>15)</sup>.

### K § 4

Návrhom sa ustanovuje účinnosť nariadenia dňom 1. októbra 2025, čo umožní plynulý prechod medzi uzavretím evidencie k 30. septembru 2025 a začiatkom obdobia, v ktorom môžu daňové subjekty využiť osobitný režim úhrady dane a zániku sankcií. Reflektuje potrebu, aby správca dane stihol do tohto termínu uzavrieť evidenciu daňových nedoplatkov k rozhodnému dňu k 30. septembru 2025 a pripravil aplikačné postupy pre správne uplatňovanie nariadenia o daňovej amnestii.

Zároveň vytvára pre daňové subjekty priestor aby identifikovali potenciálne medzery v predchádzajúcich priznaných daňových povinnostiach a aby si zabezpečili dostatok finančných prostriedkov na zaplatenie daní.

## 5. Nariadenie o daňovej amnestii v praxi

### 5. 1. Ilustračné príklady na praktické uplatnenie nariadenia o daňovej amnestii:



#### Príklad 1: Dobrovoľná úhrada daňovej istiny s nezaplatenými sankciami

Správca dane eviduje k 30. septembru 2025 u daňovníka nedoplatok na dani z príjmov 10.000 €, s prislúchajúcou pokutou z dorubenej dane 4.000 € a úrokom z omeškania za nezaplatenie dane načas 2.000 €. Ak daňovník zaplatí istinu na dani z príjmov 1. apríla 2026, nedoplatok na pokute aj úroku zanikne k 30. septembru 2026. Z povodenej sumy daňových nedoplatkov vo výške 16.000€ zaplatí len 10.000 €. Obe sankcie, pokuta z dorubenej dane 4.000 € a úrok z omeškania za nezaplatenie dane načas 2.000 € zanikajú k 30. septembru 2026.



#### Príklad 2: Dodatočné podanie daňového priznania a úhrada dane

Daňovník nepodal daňové priznanie na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie rok 2024 v lehote do 31. marca 2025, ani neoznámil predĺženie tejto lehoty. Daňovník podá toto daňové priznanie po lehote, 1. apríla 2026 a daň z príjmov v ňom uvedenú 10.000€ v plnej výške zaplatí v ten istý deň.

**Miestne dane a poplatky zostávajú mimo pôsobnosti nariadenia, pretože ich správcom sú obce, ktoré majú vlastné samosprávne kompetencie a ich rozpočty sú podľa Ústavy Slovenskej republiky oddelené od štátneho rozpočtu.**

Správca dane neuloží pokutu ani nevyrubí úrok z omeškania, keďže daňovník využil možnosť ustanovenú nariadením dodatočne splniť povinnosť podať daňové priznanie.



#### Príklad 3: Podanie dodatočného daňového priznania a úhrada dane

Daňovník podal daňové priznanie na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie rok 2024 v lehote do 31. marca 2025 a uviedol v ňom daň 5.000€, ktorú nezaplatil. Daňovník podá dodatočné daňové priznanie na dani z príjmov k uvedenému riadnemu daňovému priznaniu dňa 1. apríla 2026 a uvedie v ňom zvýšenie dane na 10.000€. Celú daň vo výške 10.000€ zaplatí v ten istý deň. Správca dane neuloží pokutu z dorubu ani nevyrubí úrok z omeškania, keďže daňovník využil možnosť ustanovenú nariadením dodatočne splniť povinnosť podať daňové priznanie a daň zaplatiť. V prípade, ak by správca dane úrok z omeškania za daň uvedenú v riadnom daňovom priznaní už vyrubil, z rovnakého dôvodu by nedoplatok na tomto úroku zanikol k 30. septembru 2026.



#### Príklad 4: Oprava nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty

Platiteľ dane v riadnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2025 uviedol nadmerný odpočet vo výške 10.000 €. V dodatočnom priznaní, ktoré podá 1. apríla 2026 si znížil hodnotu predtým priznaného nadmerného odpočtu 5.000 € a rozdiel 5.000 € v rovnaký deň zaplatil na účet správcu daní. Pokuta za uplatnenie nadmerného odpočtu vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť<sup>16)</sup>, sa neuloží.



#### Príklad 5: Daňový nedoplatok na miestnej dani

Daňovník má nedoplatok na miestnej dani z nehnuteľnosti. Keďže správcom miestnej dane z nehnuteľnosti je obec, ustanovenia nariadenia o daňovej amnestii sa na tento daňový nedoplatok nevzťahujú.

11) Napríklad § 32 a 41 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 78 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 9 zákona č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 364/2019 Z. z.

12) § 16 Daňového poriadku.

13) § 39 ods. 11 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

14) § 10 ods. 1 zákona č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

15) Čl. 65 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

16) § 154 ods. 1 písm. g) v spojení s § 155 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku.

## 5. 2. Otázky a odpovede na praktické uplatnenie nariadenia o daňovej amnestii:

**?** **Otázka 1: Bude sa nariadenie o daňovej amnestii týkať preddavkov na daň, zrazených a neodvedených preddavkov na dani z príjmov zo závislej činnosti, splátky dane či odkladu platenia dane? Ktorých konkrétnych druhov príjmu sa nariadenie o daňovej amnestii týka?**

Nariadenie o daňovej amnestii sa týka len nedoplatku na dani, tzn. netýka sa preddavkov na daň, zrazených a neodvedených preddavkov na daň zo závislej činnosti a tiež sa netýka splátky dane, ani odkladu platenia dane, keďže tieto sa nepovažujú za daňový nedoplatok. Nariadenie o daňovej amnestii sa vzťahuje na dane, ktoré sú upravené osobitnými daňovými predpismi, ako je daň z príjmov, daň z pridanej hodnoty, spotrebné dane, daň z motorových vozidiel, daň z poistenia, daň zo sladených nealkoholických nápojov. Nariadenie sa vzťahuje na všetky dane, aj na daň z finančných transakcií. Nevzťahuje sa na preddavky na daň, ani na splátky dane. Tiež sa nevzťahuje na osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach, ani na solidárny príspevok, ktoré sa rovnako za daň nepovažujú a to napriek skutočnosti, že sa na ich správu Daňový poriadok vzťahuje.

Zároveň podľa § 10 zákona č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov sa oznámenie o výške dane považuje za daňové priznanie podľa Daňového poriadku. Pri zrážkovej dani oznámenie nemá charakter daňového priznania, preto sa na túto daň nedá uplatniť § 2 nariadenia.

**?** **Otázka 2: Na ktoré pokuty ukladané podľa Daňového poriadku sa nariadenie o daňovej amnestii vzťahuje? Vzťahuje sa na všetky pokuty ustanovené v § 155 Daňového poriadku, aj napríklad na pokuty za nesplnenie registračnej povinnosti?**

Pokuty zadané v § 1 písm. a) nariadenia o daňovej amnestii je potrebné definovať čo najširšie, aby bola naplnená základná funkcia daňovej amnestie, a to motivovať čo najširšie spektrum potenciálnych daňových subjektov k dobrovoľnému plneniu daňových povinností. V rámci tohto aplikačného predpokladu by sa malo upustiť od čo najširšieho spektra pokút prislúchajúcich k dani, tzn. napr. ak bol rozhodnutím správcu dane vyrubený rozdiel dane a k 30. 9. 2025 nebol uhradený a je evidovaný ako daňový nedoplatok, tak v prípade, ak bude uhradený od 1. 1. 2026 do 30. 6. 2026, potom sa upustí od uloženia pokuty z tohto rozdielu dane.

Rovnako v prípade, ak daňový subjekt podal oneskorené daňové priznanie a daň nezaplatil k 30. 9. 2025, čo znamená, že k tomuto dátumu je evidovaný daňový nedoplatok, ktorý následne daňový subjekt uhradí v lehote od 1. 1. 2026 do 30. 6. 2026, potom sa okrem vyrubenia úroku z omeškania upustí aj od uloženia pokuty za oneskorené podanie tohto daňového priznania. Na pokutu za nesplnenie registračnej povinnosti v ustanovenej lehote<sup>17</sup> sa nariadenie o daňovej amnestii neuplatní, keďže táto nepredstavuje pokutu prislúchajúcu k dani.

**?** **Otázka 3: Bude sa nariadenie o daňovej amnestii vzťahovať aj na oznámenie o zrazení a odvedení dane?**

Nariadenie o daňovej amnestii sa vzťahuje aj na daňové nedoplatky na dani vyberanej zrážkou pokiaľ boli evidované správcom dane k 30. septembru 2025. Oznámenie o zrazení a odvedení dane sa však na účely zákona č. 595/2009 Z. z. o dani z príjmov resp. Daňového poriadku nepovažuje za daňové priznanie. Z uvedeného dôvodu preto ani ustanovenia § 2 nariadenia o daňovej amnestii, ktoré spájajú upustenie od uloženia pokuty či vyrubenia úroku z omeškania v prípade dodatočného podania daňového priznania, nie je možné uplatniť.

Nad rámec otázky je však potrebné konštatovať, že napríklad oznámenie

o výške dane z finančných transakcií<sup>18)</sup> alebo oznámenie na účely solidárneho príspevku<sup>19)</sup> sa za daňové priznanie považuje, a preto je možné na jeho dodatočné podanie uplatniť nariadenie o daňovej amnestii.

**?** **Otázka 4: Bude sa nariadenie o daňovej amnestii vzťahovať aj na úhrnnú pokutu podľa § 155a Daňového poriadku?**

Nariadenie o daňovej amnestii sa uplatní na celú úhrnnú pokutu, ak aspoň časť úhrnnej pokuty súvisí s daňou a je splnená podmienka zaplatenia dane. Nariadenie o daňovej amnestii sa vzťahuje na celú výšku úhrnnej pokuty, nakoľko pri úhrnnej pokute nie je možné uloženie sumy pokuty rozdeliť vo vzťahu k jednotlivým správnym deliktom.

**?** **Otázka 5: Bude sa nariadenie o daňovej amnestii vzťahovať aj na daňové nedoplatky postúpené na Slovenskú konsolidačnú a. s.?**

Daňový poriadok umožňuje postúpiť daňový nedoplatok právnickej osobe so 100-percentnou majetkovou účasťou štátu alebo právnickej osobe zriadenej zákonom<sup>20)</sup>. Z príslušných ustanovení Daňového poriadku právo nakladať s postúpeným nedoplatkom daňového dlžníka prechádza na definovanú právnickú osobu dňom platnosti zmluvy o postúpení daňového nedoplatku alebo dňom uvedeným v zmluve<sup>21)</sup>. Podľa nariadenia o daňovej amnestii pôjde o každý daňový nedoplatok na dani, ktorý je evidovaný k 30. septembru 2025 zaplatený v období od 1. januára 2026 do 30. júna 2026. Nariadenie o daňovej amnestii explicitne nestanovuje a ani výslovne neurčuje, že nedoplatkom na dani sa myslí len daňový nedoplatok evidovaný orgánmi finančnej správy po celý čas možnosti využiť daňovú amnestiu. V tejto súvislosti je zároveň potrebné upriamiť aj pozornosť na vybrané ustanovenia Daňového poriadku, podľa ktorých napríklad na účel vydania písomného súhlasu so zápisom v obchodnom registra

17) § 154 ods. 1 písm. b) v spojení s § 155 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku.

18) § 10 ods. 1 zákona č. 279/2024 Z. z. o dani z finančných transakcií a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

19) § 7 ods. 1 a 2 zákona č. 519/2022 Z. z. o solidárnom príspevku z činností v odvetviach ropy, zemného plynu, uhlia a rafinérií a o doplnení niektorých zákonov.

20) § 86 ods. 2 Daňového poriadku.

21) § 86 ods. 5 Daňového poriadku.

sa za daňový nedoplatok považuje aj postúpený daňový nedoplatok, ktorý v čase vydania potvrdenia nezanikol<sup>22)</sup>.

Na daňový nedoplatok postúpený na Slovenskú konsolidačnú a. s. je možné na účely nariadenia o daňovej amnestii **hľadiť ako na daňový nedoplatok**. Postúpený daňový nedoplatok možno naďalej definovať ako dlžnú sumu dane po lehote splatnosti. V prípade, ak dôjde k dobrovoľnej úhrade postúpeného daňového nedoplatku zo strany daňového subjektu Slovenskej konsolidačnej, a. s., táto bude o uvedenej skutočnosti informovať finančnú správu, aby mohlo byť uplatnené nariadenie o daňovej amnestii vo vzťahu k sankciám, či už tieto boli na Slovenskú konsolidačnú, a. s. postúpené, alebo neboli, prípadne sa upustí od uloženia pokút či vyrubenia úrokov z omeškania, ak ešte neboli uložené či vyrubené.

Nariadenie o daňovej amnestii sa vzťahuje na daňové nedoplatky evidované k 30. septembru 2025 finančnou správou. V prípade, ak nedoplatky boli postúpené na Slovenskú konsolidačnú, a. s., nariadenie sa vzťahuje len na daňové nedoplatky postúpené po 30. septembri 2025, keďže daňové nedoplatky postúpené pred týmto dátumom nebudú spĺňať podmienku nariadenia o daňovej amnestii, že sú správcom dane evidované k 30. septembru 2025.

**?** **Otázka 6: Bude sa nariadenie o daňovej amnestii vzťahovať aj na prípady, kedy sa za prvé porušenie Daňového poriadku neukladá pokuta, tzv. inštitút druhej šance?**

V prípade, ak daňové priznanie, na ktorého podanie uplynula lehota do 30. septembra 2025 nebolo v tejto lehote podané, potom predpokladáme, že na základe podanej výzvy, ktorej daňový subjekt nevyhoví, budú do 31. 12. 2025 vygenerované oznámenia o druhej šanci. Tzn. ak oznámenie bude vygenerované do 31. 12. 2025 a daňový subjekt v lehote od 1. 1. 2026 do 30. 6. 2026 podá toto daňové priznanie, potom sa upustí od uloženia pokuty za nepodanie daňo-

vého priznania v ustanovenej lehote. Tzn. nebude potrebné rušiť spätne vydané oznámenia o prvom porušení povinnosti.

Účelom nariadenia o daňovej amnestii, prostredníctvom odpustenia daňových sankcií, resp. ich nevyrubenia, je motivovať daňové subjekty k dobrovoľnému plateniu daní. Oznámenie o uplatnení druhej šance nie je sankciou, preto sa na oznámenia o druhej šanci nariadenie o daňovej amnestii nevzťahuje. Nariadenie sa uplatňuje vo vzťahu k ukladaniu daňových sankcií, ale ak sa podľa Daňového poriadku žiadna daňová sankcia neuloží z dôvodu uplatnenia druhej šance, nie je dôvod na uplatnenie nariadenia. Zároveň je však potrebné konštatovať, že uplatnenie nariadenia o daňovej amnestii nie je možné považovať za „reštartovanie“ druhej šance a že na subjekt sa hľadí ako by k prvému porušeniu Daňového poriadku z jeho strany vo vzťahu ku konkrétnemu správnomu deliktu nedošlo.

**?** **Otázka 7: Bude sa nariadenie o daňovej amnestii vzťahovať aj na prípady nedoplatkov, pri ktorých došlo k zániku práva vyrubiť daň? Ak daňový subjekt uhradí daňový nedoplatok za také zdaňovacie obdobie, pri ktorom už zaniklo právo vyrubiť daň, ale právo uložiť pokutu resp. vyrubiť úrok z omeškania ešte nezaniklo?**



Na daňový nedoplatok postúpený na Slovenskú konsolidačnú a. s. je možné na účely nariadenia o daňovej amnestii hľadiť ako na daňový nedoplatok. Postúpený daňový nedoplatok možno naďalej definovať ako dlžnú sumu dane po lehote splatnosti.

Ak daňový subjekt uhradí daňový nedoplatok na dani bez ohľadu na skutočnosť, či došlo k uplynutiu preklúzívnej lehoty na vyrubenie tejto dane<sup>23)</sup>, zaniká v zmysle nariadenia o daňovej amnestii aj daňový nedoplatok vo výške zodpovedajúcej nezaplatenej pokute alebo nezaplatenému úroku z omeškania prislúchajúcim k tejto dani bez ohľadu na to, či zaniklo alebo nezaniklo právo na vyrubenie tejto sankcie. V prípade, ak takéto daňové sankcie ešte neboli vyrubené, tak nie je potrebné uplatniť nariadenie o daňovej amnestii v rozsahu upustenia od uloženia pokuty či vyrubenia úroku z omeškania, keďže ich z dôvodu uplynutia preklúzívnej lehoty na uloženie pokuty, alebo vyrubenie úroku z omeškania ani nie je možné uložiť či vyrubiť. Podmienkou pre uplatnenie daňovej amnestie je evidencia, t. j. existencia daňového nedoplatku na dani k 30. septembru 2025 a existencia daňového nedoplatku na prislúchajúcej sankcii, ktorá vždy musí byť vyrubená právoplatným rozhodnutím v lehote na zánik práva vyrubiť daňovú sankciu.

**?** **Otázka 8: Bude sa nariadenie o daňovej amnestii uplatňovať aj v prípade, ak počas obdobia od 01. januára 2026 do 30. júna 2026 daňový subjekt vstúpi do konkurzu alebo likvidácie?**

Vstup daňového subjektu do konkurzu alebo likvidácie v období 01. 01. 2026 – 30. 06. 2026 nezakladá automaticky pre správcu dane prekážku postupovať v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku upravujúcimi konkurz a reštrukturalizáciu<sup>24)</sup>, ako aj so špecifickými pravidlami upravujúcimi správu a vymáhanie pohľadávok v osobitných konaniach, najmä podľa zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Pri nakladaní s daňovými nedoplatkami, ktoré boli riadne prihlásené do osobitných konaní, napr. konkurz, je potrebné postupovať výlučne podľa príslušných právnych predpisov. V zmysle platných

22) § 54 ods. 1 Daňového poriadku.

23) § 69 Daňového poriadku.

24) § 158 a 159 Daňového poriadku.

pravidiel je možné pristúpiť k prijatiu platby na daňový nedoplatok prihlásený do konkurzu len v prípade, ak je platba (úhrada) zrealizovaná osobou, ktorá nie je dlžníkom úpadcom. V prípade, ak by úhradu nedoplatku uskutočnila osoba, ktorá je dlžníkom úpadcu, takto prijaté prostriedky nemožno použiť na úhradu nedoplatku prihláseného do konkurzu mimo rámca konkurzného konania. Takáto platba (úhrada) by musela byť v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 7/2005 Z. z. poukázaná do konkurznej podstaty, aby bola zabezpečená zásada rovnakého zaobchádzania so všetkými veriteľmi a aby sa nenarušila zákonom ustanovená postupnosť uspokojovania prihlásených pohľadávok.

V prípade, ak došlo k úhrade daňového nedoplatku na dani, je možné na prislúchajúce daňové sankcie uplatniť nariadenie o daňovej amnestii.

### **?** **Otázka 9: Ako sa bude nariadenie o daňovej amnestii uplatňovať v prípade povoleného odkladu platenia dane alebo platenia dane v splátkach?**

V prípade, ak bude povolený odklad platenia dane alebo platenie dane v splátkach<sup>25)</sup> do 30. septembra 2025, takáto daň sa nebude považovať za daňový nedoplatok, keďže podľa Daňového poriadku sa na ňu hľadí ako na daňovú pohľadávku, a z tohto dôvodu sa nariadenie o daňovej amnestii nebude aplikovať.

Ak bol povolený odklad platenia dane alebo platenie dane v splátkach pred 30. septembrom 2025, t. j. k 30. septembru 2025 je evidovaný len daňová pohľadávka a nie je evidovaný daňový nedoplatok. V prípade, ak následne pri nedodržíaní podmienok odkladu platenia dane alebo platenia dane v splátkach sa stane splatnou celá zvyšná suma neuhradenej dane dňom pôvodnej splatnosti dane<sup>26)</sup>, nariadenie sa uplatní. Správca dane daňovému subjektu úrok z omeškania zo sumy neuhradenej dane nevyrubí, ak nedoplatok na dani bude zaplatený od 1. januára 2026 do 30. júna 2026.

Ak bude povolený odklad platenia dane alebo platenie dane v splátkach

**“** Ak bude povolený odklad platenia dane alebo platenie dane v splátkach po 30. septembri 2025 a bude povolený do budúcnosti a nie spätne, potom k 30. septembru 2025 daňový nedoplatok existoval a bol evidovaný. Na takýto daňový nedoplatok by sa nariadenie o daňovej amnestii malo vzťahovať.

po 30. septembri 2025 a bude povolený do budúcnosti a nie spätne, potom k 30. septembru 2025 daňový nedoplatok existoval a bol evidovaný. Na takýto daňový nedoplatok by sa nariadenie o daňovej amnestii malo vzťahovať.

V prípade, ak bude povolený odklad platenia dane alebo platenie dane v splátkach po 30. septembri 2025 spätne, na základe rozhodnutia vydaného po 30. septembri 2025 sa bude tento daňový nedoplatok javiť akoby k 30. septembru 2025 daňový nedoplatok neexistoval. Aj v tomto prípade je potrebné príslušné ustanovenia nariadenia o daňovej amnestii uplatňovať v prospech daňových subjektov a daňové sankcie aplikovať v prípade, ak by aj odloženú daň v lehote od 1. januára 2026 do 30. júna 2026 daňový subjekt dobrovoľne uhradil.

V prípade žiadosti o povolenie odkladu platenia dane alebo žiadosti o povolenie platenia dane v splátkach v prípade daňových nedoplatkov, ktoré predstavujú nedoplatky na daňových sankciách je potrebné postupovať individuálne, v súčinnosti so správcou dane a vzájomne sa dohodnúť na takých podmienkach, aby bolo nariadenie o daňovej amnestii možné uplatniť. V prípade, ak by totiž bol povolený odklad platenia

dane alebo platenie dane v splátkach za horizontom 30. septembra 2026 nebude možné z dôvodu neexistencie daňového nedoplatku uplatniť nariadenie o daňovej amnestii.

V prípade, ak by daňový subjekt dodržal všetky podmienky stanovené v rozhodnutí o povolení odkladu platenia dane alebo platení dane v splátkach, potom sa nariadenie na takýto daňový subjekt vzťahovať nebude, keďže nie je dôvod, aby sa na neho vzťahovalo. Úrok z omeškania daňovému subjektu vyrubený nebude a za dobu povoleného odkladu platenia dane alebo platenia dane v splátkach sa mu vyrubí len úrok podľa § 57 Daňového poriadku.

Na záver je ešte potrebné zdôrazniť, že úrok z odkladov a splátok nie je považovaný za sankciu, a preto ani nespadá pod nariadenie o daňovej amnestii.

### **?** **Otázka 10: Bude sa nariadenie o daňovej amnestii uplatňovať len vo vzťahu k priamym dobrovoľným platbám daní od daňového subjektu? Alebo sa týka aj iným foriem platby dane, ako je napríklad preúčtovania mylenej platby dane, použitia daňových preplatkov resp. nadmerných odpočtov na zapltenie daňových nedoplatkov?**

Nariadenie o daňovej amnestii ma za primárny cieľ motivovať daňové subjekty k dobrovoľnému zaplteniu daní. Odpuštenie daňových sankcií nemá byť benefitom za pasivitu zo strany daňových subjektov. Z uvedeného dôvodu sa týka predovšetkým dobrovoľných platieb a netýka sa preúčtovania platieb a rovnako sa netýka ani použitia preplatkov, resp. nadmerných odpočtov na daňové nedoplatky. Rovnako sa netýka ani núteného vymáhania daňového nedoplatku v rámci daňového exekučného konania. Na základe uvedeného platí, že ak by daňový subjekt omylom uhradil sumu na nesprávnu daň a tá by mu bola následne preúčtovaná na inú daň, vo vzťahu ku ktorej by pôvodne splňal požiadavky nariadenia o daňovej amnestii, a na ktorú ju pôvodne mal záujem uhradiť, potom ako mu bude táto suma preúčto-

25) § 57 Daňového poriadku.

26) § 57 ods. 9 Daňového poriadku.

vaná, bude možné aplikovať nariadenie o daňovej amnestii aj na takéto daňové nedoplatky. Je však nevyhnutné, aby v takýchto osobitných prípadoch daňový subjekt postupoval v úzkej súčinnosti so správcom dane, aby sa na základe vzájomnej spolupráce zabezpečilo korektné uplatňovanie nariadenia o daňovej amnestii.

Nariadenie o daňovej amnestii však nebude možné aplikovať v prípade, ak dôjde k mylnej platbe zo strany daňového subjektu na takú daň, na ktorej síce má daňový nedoplatok, ale nejde o daňový nedoplatok evidovaný k 30. septembru 2025. Z tohto dôvodu nebude možné uplatniť príslušné ustanovenia Daňového poriadku o použití platby dane<sup>27)</sup>. Ani dodatočné prehlásenie daňového subjektu, že platba mala smerovať na iný daňový nedoplatok, taký ktorý spĺňa podmienky nariadenia o daňovej amnestii, nebude na jeho uplatnenie dostačujúce.

**?** **Otázka 11: Bude sa nariadenie o daňovej amnestii uplatňovať v prípade, ak daňový subjekt v minulosti čiastočne uhradil daňový nedoplatok a následne v období 01. januára 2026 do 30. júna 2026 uhradil zostávajúcu časť daňového nedoplatku? Bude mať vplyv na uplatnenie nariadenia o daňovej amnestii ak bola pôvodná časť daňového nedoplatku uhradená preúčtovaním daňového preplatku?**

Nariadenia o daňovej amnestii sa vzťahuje aj na prípady, ak k 30. septembru 2025 existoval daňový nedoplatok, ktorý predstavuje už len časť pôvodného daňového nedoplatku, a to bez ohľadu na skutočnosť, či časť daňového nedoplatku bola do tohto dátumu uhradená napríklad preúčtovaním daňového preplatku, použitím nadmerného odpočtu alebo bola vymožená v rámci daňového exekučného konania, ak zvyšnú časť daňového nedoplatku zaplatí daňový subjekt dobrovoľne v období od 1. januára 2026 do 30. júna 2026.



**Nariadenie o daňovej amnestii sa vzťahuje aj na prípady, ak k 30. septembru 2025 existoval daňový nedoplatok, ktorý predstavuje už len časť pôvodného daňového nedoplatku, ak zvyšnú časť daňového nedoplatku zaplatí daňový subjekt dobrovoľne v období od 1. januára 2026 do 30. júna 2026.**

**?** **Otázka 12: Ako sa bude nariadenie o daňovej amnestii uplatňovať v prípade daňového exekučného konania?**

Nariadenie o daňovej amnestii nepredstavuje zákonnú prekážku pre začatie alebo pokračovanie v daňovom exekučnom konaní, to znamená, že daňové exekučné konania naďalej začínajú alebo pokračujú. Rovnako nariadenie o daňovej amnestii nie je dôvodom na odloženie daňovej exekúcie<sup>28)</sup>. Ak by bola úhrada daňového nedoplatku vykonaná na základe daňovej exekučnej výzvy<sup>29)</sup>, čo znamená, že daňový dlžník využije zákonnú možnosť zaplatiť vymáhaný nedoplatok v lehote nie kratšej ako osem dní, nariadenie o daňovej amnestii by sa uplatnilo, keďže takúto platbu je možné považovať za dobrovoľnú úhradu. Zároveň platí, že pre účely využitia daňovej amnestie je možná dobrovoľná úhrada daňového nedoplatku kedykoľvek počas vedeného daňového exekučného konania, či už zo strany samotného daňového dlžníka, alebo tretej osoby. Rovnako by sa nariadenie o daňovej amnestii uplatnilo aj v prípade, ak by na základe príkazu daňového dlžníka poskytovateľa platobných služieb zo zablokovaných peňažných prostriedkov pokázali na účet správcu dane, ktorý je uvedený v rozhod-

nutí o začatí daňového exekučného konania, peňažné prostriedky vo výške vymáhaného daňového nedoplatku<sup>30)</sup>. Na záver je potrebné upriamiť pozornosť aj na zriadenie záložného práva správcom dane na majetok dlžníka<sup>31)</sup>, ktoré rovnako nebráni dobrovoľnej úhrade zabezpečeného daňového nedoplatku, evidovaného k 30. septembru 2025 a využitiu daňovej amnestie.

## 6. Záver

Daňová amnestia predstavuje cieleňé konsolidačné opatrenie v oblasti správy daní, ktorého základným cieľom je umožniť efektívne uzavretie sankčných záväzkov daňových subjektov voči štátu pri súčasnom zachovaní princípov dobrovoľného plnenia daňovej povinnosti. Účelom daňovej amnestie nie je „odpustenie“ daňovej povinnosti ako takej, ale zánik sankčných povinností, ktoré prislúchajú k už zaplatenej dani. Daňová amnestia je koncipovaná ako časovo ohraničené opatrenie. Obdobie pre zaplatenie daňovej istiny a dodatočné podanie daňových priznaní je ustanovené od 1. januára 2026 do 30. júna 2026. Zánik príslušných daňových sankčných nedoplatkov nastáva dňom 30. septembra 2026. Napriek relatívnej stručnosti právneho základu pre daňovú amnestiu v roku 2026, nariadenie o daňovej amnestii má len štyri paragrafy, prax aplikácie Daňového poriadku a osobitných daňových predpisov prináša široké spektrum osobitných prípadov, na ktoré sa nariadenie o daňovej amnestii môže uplatniť. Primárnym výkladovým pravidlom, ktoré by sa malo brať do úvahy pri aplikácii tohto nariadenia na rôznorodosť špecifických situácií, by mal byť záujem motivovať čo najširší okruh daňových subjektov k dobrovoľnému plneniu daňových povinností. Zefektívnenie výberu daní môže v konečnom dôsledku viesť k zníženiu plošného daňového zaťaženia celej spoločnosti. Dodatočne získané finančné prostriedky slúžia predovšetkým na financovanie verejných funkcií štátu, akými sú zabezpečenie riadneho fungovania zdravotníctva alebo školstva či zabezpečenie bezpečnosti. ■

27) § 55 Daňového poriadku.

28) § 95 Daňového poriadku.

29) § 91 Daňového poriadku.

30) § 108 ods. 5 Daňového poriadku.

31) § 81 Daňového poriadku.

# Daňová amnestia – podmienka zaplatenia



Mgr. Ing.  
Ingrid Spišáková  
daňová poradkyňa,  
členka viacerých  
metodickeo-legisla-  
tívnych komisií SKDP

Autorka je daňovou poradkyňou od roku 2002. Vo svojej praxi sa zameriava na daň z príjmov právnických osôb, daň z príjmov fyzických osôb a DPH. Je členkou metodické komisie SKDP pre správu daní, metodické komisie SKDP pre daň z príjmov fyzických osôb a metodické komisie SKDP pre DPH. Autorka sa venuje publikačnej činnosti.

**Predmetom tohto príspevku je poukázať na spornú interpretáciu termínu „zaplatenie“ pre účely aplikácie Nariadenia vlády SR č. 243/2025 Z.z. o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani a o upustení od uloženia pokuty a od vyrubenia úroku z omeškania<sup>0</sup> (ďalej iba „Nariadenie“), ktoré nadobudlo účinnosť dňa 1. októbra 2025.**

## Úvod

Predmetné Nariadenie je vykonávacím predpisom k Z.č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej iba „Daňový poriadok“), ktorý splnomocňovacím ustanovením v § 160 ods. 3 umožňuje vláde Slovenskej republiky nariadením ustanoviť podmienky zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii alebo podmienky upustenia od uloženia pokuty alebo vyrubenia úroku z omeškania.

Podľa § 2 ods. 2 písm. b) Z.č. 400/2015 Z.z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej iba „Zákon o tvorbe právnych predpisov“) „*vyváženosť právneho poriadku predpokladá zosúladenie všetkých jeho súčastí. Toto zosúladenie predpokladá súlad právneho predpisu nižšej právnej sily s právnym predpisom vyššej právnej sily.*“

Podľa § 3 ods. 3 Zákona o tvorbe právnych predpisov: „*Právny predpis musí byť terminologicky jednotný. Na 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;*“

Podľa čl. 34 ods. 1 Legislatívnych pravidiel Vlády SR<sup>1</sup> „*nariadením vlády nie je možné ukladať povinnosti, meniť alebo dopĺňať právnu úpravu nad rámec zákona alebo upravovať spoločenské vzťahy v zákone neupravené;*“

Terminológia použitá Nariadením by teda mala byť v súlade s terminológiou Daňového poriadku, ktorý je prameňom práva vyššej právnej sily.

Podľa § 7 ods. 2 Zákona o tvorbe právnych predpisov „*Osobitná časť dôvodovej správy sa člení podľa jednotlivých paragrafov navrhovaného zákona a ak ide o návrh novely zákona podľa jednotlivých článkov a jednotlivých bodov novely. Osobitná časť dôvodovej*

*správy obsahuje vecné odôvodnenie jednotlivých navrhovaných ustanovení zákona.*

V dôvodovej správe by teda mal zákonodarca vysvetliť svoj zámer, nemalo by však dochádzať k tomu, aby bol v dôvodovej správe uvedený extenzívny výklad právnej normy v neprospech jej adresátov, predovšetkým ak ide o normy verejného práva a už vôbec nemôže dochádzať k rozporu s prameňom práva vyššej právnej sily (t.j. s Daňovým poriadkom), ku ktorému sa vykonávací predpis vzťahuje.

Podľa čl. 7 ods. 2 Legislatívnych pravidiel vlády SR „*Zákon musí byť terminologicky správny, presný a všeobecne zrozumiteľný. Možno v ňom používať len správne a v právnom poriadku ustálené pojmy a správnu právnu terminológiu.*“ Rovnaká požiadavka je zakotvená aj pre tvorbu nariadení vlády SR.<sup>2</sup>



**Jeden právny pojem s vymedzeným významom sa v tomto význame používa jednotne v celom právnom poriadku.**

Podľa Nariadenia sa daňová amnestia sa vzťahuje k:

- už vyrubenému daňovému nedoplatku k 30. septembru 2025, ktorý bude uhradený v tzv. „náhradnej lehote“ od 1. januára 2026 do 30. júna 2026,
- daňovému nedoplatku, ktorý vznikne podaním dodatočného daňového priznania k daňovému priznaniu, na po-

<sup>0</sup> Nariadenie Vlády Slovenskej republiky č. 243/2025 Z.z. z 10. septembra 2025 o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani a o upustení od uloženia pokuty a od vyrubenia úroku z omeškania

<sup>1</sup> Legislatívne pravidlá vlády Slovenskej republiky (schválené uznesením vlády Slovenskej republiky z 25. septembra 2024 č. 561) podľa § 2 ods. 3 zákona č. 400/2015 Z.z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov

<sup>2</sup> Článok 36 Legislatívnych pravidiel vlády SR

danie ktorého uplynula lehota do 30. septembra 2025 v tzv. „náhradnej lehote“ od 1. januára 2026 do 30. júna 2026, alebo

- k daňovému nedoplatku, ktorý vznikne podaním riadneho daňového priznania, na podanie ktorého uplynula lehota do 30. septembra 2025, v tzv. „náhradnej lehote“ od 1. januára 2026 do 30. júna 2026.

### Podmienka zaplatenia podľa § 1 Nariadenia

Podľa § 1 Nariadenia, „ak je daňový nedoplatok na dani, ktorý je evidovaný k 30. septembru 2025 **zaplatený** v období od 1. januára 2026 do 30. júna 2026,

- upustí sa od uloženia pokuty podľa § 155 Daňového poriadku prislúchajúcej k tejto dani a od vyrubenia úroku z omeškania podľa § 156 Daňového poriadku prislúchajúceho k tejto dani, alebo
- zaniká 30. septembra 2026 daňový nedoplatok, vo výške zodpovedajúcej nezaplatennej pokute alebo nezaplatenému úroku z omeškania prislúchajúce k tejto dani“.

Vláda v Nariadení bližšie nešpecifikuje, akým spôsobom má daňový subjekt splniť podmienku zaplatenia, aby mal nárok na upustenie od uloženia pokuty a vyrubenia úroku z omeškania.

Podľa dôvodovej správy k § 1 Nariadenia podmienka zaplatenia nedoplatku na dani znamená, „že daňový subjekt uhradí tento nedoplatok, podmienka sa nevzťahuje na vyrovnanie nedoplatku cez preúčtovanie preplatkov na nedoplatky alebo vymoženie nedoplatku v daňovom exekučnom konaní.“

Interpretácia pojmu „zaplatenie“ v dôvodovej správe je podľa môjho názoru v rozpore s textom Nariadenia a s Daňovým poriadkom, ktorý síce neobsahuje definíciu zaplatenia, ale z celého textu Daňového poriadku vyplýva, že zaplatením sa nerozumie iba úhrada v hotovosti/prevodom na účet, bez možnosti zápočtu voči preplatkom.

Podľa § 55 Daňového poriadku s nápisom „**Spôsob platenia dane a použitia platieb**“, ktorý sa nachádza v tretej časti



**Termíny „zaplatenie“ a „vykonanie platby“ sú synonymá. Podmienka zaplatenia by teda mala byť splnená aj v prípade kompenzácie podľa § 55 ods. 7 Daňového poriadku, ako jedného zo spôsobov vykonania platby.**

Daňového poriadku s nápisom „**Platenie dane**“, platbu dane možno vykonať spôsobom

#### a) bezhotovostného prevodu z účtu

- vedeného u poskytovateľa platobných služieb na príslušný účet správcu dane,
- určeného na zloženie zábezpeky na daň, ak tak ustanovuje osobitný predpis, na príslušný účet vedený v Štátnej pokladnici,

#### b) platbou v hotovosti

- poštovým poukazom na príslušný účet správcu dane,
- zamestnancovi správcu dane pri výkone exekúcie podľa tohto zákona, ak ide o platby ktoré majú byť daňovou exekúciou vymožené, alebo ak ide o sankcie vyberané podľa osobitných predpisov,
- pri platbách do 300 eur správcovi dane, ktorým je obec; na túto platbu je zamestnanec správcu dane povinný vydať príjmový pokladničný doklad, alebo

#### c) vykonaním kompenzácie podľa § 55 ods. 7 Daňového poriadku.“3

Podľa môjho názoru termíny „zaplatenie“ a „vykonanie platby“ sú synonymá. Podmienka zaplatenia by teda mala byť splnená aj v prípade kompenzácie podľa § 55 ods. 7 Daňového poriadku, ako jedného zo spôsobov vykonania platby.

Podľa § 2 písm. c) Daňového poriadku je daňovým preplatkom suma platby, ktorá preyšuje splatnú daň. Pri logickom vý-

klade predmetnej právnej normy vyplýva, že daňový subjekt už vykonal platbu, a to vo väčšej sume ako bol jej dlh voči finančnej správe z titulu daňového nedoplatku.

V § 55 ods. 5 až 12 Daňového poriadku sa nachádza právna úprava použitia platieb. § 55 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určuje postup správcu dane ako použiť označenú a neoznačenú platbu na úhradu dane.

Podľa § 55 ods. 12 Daňového poriadku sa **za deň platby** považuje

- pri bezhotovostných prevodoch z účtu deň, keď bola **platba** odpísaná z účtu daňového subjektu alebo inej osoby, ktorá **platbu** vykonala,
- pri **platbe** v hotovosti deň, keď pošta alebo zamestnanec správcu dane hotovosť prijal alebo prevzal,
- pri vykonaní kompenzácie podľa § 55 ods. 7 Daňového poriadku deň, keď bola **platba** pripísaná na účet inej správcu dane,
- pri použití daňového preplatku podľa § 79 Daňového poriadku, deň vzniku daňového preplatku, ak splatnosť daňovej pohľadávky nastane počas plynutia lehoty na vrátenie daňového preplatku, deň splatnosti tejto daňovej pohľadávky,
- pri použití nadmerného odpočtu a dane podľa § 79 ods. 7 až 9 Daňového poriadku prvý deň lehoty na ich vrátenie alebo ak splatnosť daňovej pohľadávky nastane počas plynutia lehoty na vrátenie daňového preplatku, deň splatnosti tejto daňovej pohľadávky.

Z tohto ustanovenia možno odvodiť, že platbou sa rozumie aj použitie daňového preplatku podľa § 79 Daňového poriadku a použitie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 7 až 9 Daňového poriadku, pričom zákonodarca určuje, kedy nastane deň platby.

Finančná správa na portáli www. financnasprava.sk uvádza, že základnou podmienkou pre uplatnenie daňovej amnestie je dobrovoľná úhrada tohto nedoplatku v období od 01. januára 2026 do 30. júna 2026, pričom „dobrovoľnou úhradou sa nepovažuje nútené vymoženie nedoplat-

3 § 55 ods. 1 Daňového poriadku

ku v daňovom exekučnom konaní alebo použítie nadmerného odpočtu/preplatku.<sup>4</sup>

Domnievam sa, že takáto interpretácia je v rozpore s Daňovým poriadkom a Nariadením. Termín „dobrovoľná úhrada“ sa nenachádza ani v dôvodovej správe k Nariadeniu. Ide o extenzívny výklad v neprospech daňových subjektov.



#### Príklad č.1:

Daňový subjekt A má daňový nedoplatok (dlh voči správcovi dane) k 30. 9. 2025 v sume 50 000 eur. Tento svoj dlh uhradí prevodom zo svojho bankového účtu dňa 15. 1. 2026. Daňovému subjektu A sa zníži suma aktív (stav na bankovom účte) a súčasne sa mu zníži dlh voči správcovi dane.

Daňový subjekt môže aplikovať ustanovenia Nariadenia a má nárok na benefity z daňovej amnestie.



#### Príklad č.2:

Daňový subjekt B má dlh voči finančnej správe - daňový nedoplatok k 30. 9. 2025 v sume 50 000 eur a pohľadávku, ktorá je splatná k 30. 1. 2026. Daňový subjekt B požiadava o zápočet daňového nedoplatku (dlhu) s daňovým preplatkom (pohľadávkou).

Podľa interpretácie finančnej správy správca dane daňový subjekt B nesplní podmienku zaplatenia a bude mu vyrubený úrok z omeškania podľa § 156 Daňového poriadku.

V príkladoch č.1 a č. 2 nastane rovnaký účinok – zníženie dlhu daňových subjektov voči správcovi dane, avšak zatiaľ čo v príklade č. 1 aplikácia Nariadenia bude možná, v príklade č. 2 podľa finančnej správy, to nebude možné.

Domnievam sa, že ide o extenzívny výklad v neprospech daňových subjektov, ktorý je nelogický, nespravodlivý a formalistický.



#### Príklad č. 3

Daňový subjekt C má daňový nedoplatok 300 eur k 30. septembru 2025. Za zdaňovacie obdobie november 2025 vykázal nadmerný odpočet 1 000 eur a v daňovom priznaní za december 2025, ktoré podal dňa 14. 1. 2026 vykázal daňovú povinnosť 300 eur.

Správca dane je povinný vrátiť neodpočítanú časť nadmerného odpočtu vo výške 700 eur do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol<sup>5</sup>, t.j. do 15. 01. 2026. Táto neodpočítaná časť nadmerného odpočtu vo výške 700 eur bude v prvý deň lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu (do 13. 2. 2025) použitá na úhradu daňového nedoplatku 300 eur.

Správca dane de facto vykoná zápočet pohľadávky daňového subjektu voči finančnej správe a daňového nedoplatku, čím dôjde v vyrovnaní dlhu daňového subjektu.

Zápočet má, podľa môjho názoru, rovnaké účinky ako fyzické zaplatenie a podľa § 55 ods. 12 písm. e) Daňového poriadku - **dňom platby** je prvý deň lehoty na ich vrátenie nadmerného odpočtu, t.j. v našom prípade 15. 1. 2026.

Podľa interpretácie finančnej správy, v prípade ak by daňový subjekt C daňový nedoplatok v sume 300 eur zaplatil dňa 14. 01. 2026 a 13. 02. 2026 by dostal túto sumu späť ako časť vráteného nadmerného odpočtu, splnil by podmienku zaplatenia, keďže by „išlo o dobrovoľnú platbu“.

Ak by sme prijali tento výklad, daňové subjekty by boli nútené nezmyselne vykonávať platby, aj keď voči finančnej správe evidujú pohľadávky.

### Podmienka zaplatenia podľa § 2 Nariadenia vlády

- Podľa § 2 ods. 1 Nariadenia vlády, „ak v období od 1. januára 2026 do 30. júna



**Ak by sme prijali tento výklad, daňové subjekty by boli nútené nezmyselne vykonávať platby, aj keď voči finančnej správe evidujú pohľadávky.**

2026 daňový subjekt podá daňové priznanie, na podanie ktorého uplynula lehota do 30. septembra 2025 a sumu vyrubenú podaným daňovým priznaním v rovnakom období **aj zaplatí, upustí sa od**

- uloženia pokuty za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. a) prvého bodu Daňového poriadku,
- vyrubenia úroku z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku.“

Podľa § 55 ods. 11 Daňového poriadku je správca dane povinný prijať každú platbu, aj keď nie je vykonaná daňovým subjektom a zaobchádzať s ňou rovnakým spôsobom, ako by ju zaplatil daňový subjekt. Za deň platby sa v tomto prípade považuje deň, keď bola platba odpísaná z účtu toho, kto platbu vykonal.

Na základe hore uvedeného sa domnievam, že splnenie podmienky zaplatenia treba vykladať v rovnakom duchu ako pri § 1 Nariadenia.

### Daňové exekučné konanie

Daňovým exekučným konaním je konanie, v ktorom správca dane z úradnej moci vymáha daňový nedoplatok, iné peňažné plnenie uložené rozhodnutím, exekučné náklady a hotové výdavky podľa § 149 Daňového poriadku.<sup>6</sup>

V texte štvrtej hlavy (Daňové exekučné konanie) štvrtej časti Daňového poriadku (Daňové konanie) sa nepoužíva termín „zaplatenia dane“.

Finančná správa pripúšťa aplikáciu daňovej amnestie v prípade daňového exekučného konania.<sup>7</sup> S interpretáciou finančnej správy, že ak daňový subjekt svojím vlastným príkazom na úhradu zo svojho zablokovaného bankového účtu podľa § 108 ods. 5 Daňového poriadku uhradí svoj dlh z titulu daňového nedoplatku, splní podmienku zaplatenia podľa § 1 a § 2 Nariadenia vlády súhlasím v súlade s § 55 Daňového poriadku.

Dovoliť si však poznamenať, že takáto interpretácia finančnej správy je v rozpore s dôvodovou správou. ■

4 [https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/\\_dan-amnest-ts](https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_dan-amnest-ts)

5 § 79 ods. 1 Z.č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov

6 § 88 ods. 1 Daňového poriadku

7 [https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Podnikatelia/Dan\\_amnestia/2025/2025\\_10\\_09\\_FAQ\\_amnestia.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Podnikatelia/Dan_amnestia/2025/2025_10_09_FAQ_amnestia.pdf)

# Daňová sankčná amnestia



JUDr. Ing.  
Peter Schmidt

daňový poradca,  
člen viacerých  
metodicko-legislatívnych  
komisií SKDP

Autor je daňovým poradcom, právnikom a lektorom. Vo svojej praxi sa venuje najmä daňovým sporom a oblasti dane z pridanej hodnoty.

Daňová sankčná amnestia môže podporiť dobrovoľné plnenie daňových povinností. Nariadenie vlády č. 243/2025 Z.z., ktorým sa daňová sankčná amnestia zavádza, však do seba prináša aj viaceré aplikačné ťažkosti. V príspevku som sa zamerlal na to, na ktoré pokuty a úrok z omeškania sa daňová sankčná amnestia vzťahuje. Ďalej som sa zamerlal na možné dôsledky zavedeného medziobdobia od 1. 10. 2025 do 31. 12. 2025, ak si nebudú daňové subjekty plniť svoje povinnosti v omyle, že stačí počkať do januára 2026.

Predmetom príspevku je Nariadenie vlády č. 243/2025 Z. z. o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani a o upustení od uloženia pokuty a od vyrubenia úroku z omeškania<sup>1</sup> (ďalej iba „**Nariadenie vlády**“), ktoré nadobudlo účinnosť dňa 1. 10. 2025, pričom sa zameriavam na:

- I. sankcie, na ktoré sa vzťahuje, resp. nevzťahuje daňová sankčná amnestia a
- II. stanovenie tzv. medziobdobia od 1. 10. 2025 do 31. 12. 2025 (ďalej iba „**medziobdobie**“).

Prichádzam k záveru, že:

- I. nie je úplne jednoznačné, ktorých všetkých pokút sa daňová sankčná amnestia týka,
- II. vytvorenie medziobdobia od 1. 10. 2025 do 31. 12. 2025 je nelogické a bez akéhokoľvek právom uznaného účelu alebo zmyslu, pričom môže v praxi daňovým subjektom spôsobovať závažné kompli-

kácie, ktoré vzniknú, ak si daňový subjekt splní svoje povinnosti až v sledovanom období, a to v mylnej predstave, že svoje povinnosti nie je potrebné splniť v medziobdobí.

V každom prípade je daňová sankčná amnestia dobrým impulzom pre daňové subjekty, aby si dodatočne splnili svoje povinnosti a zároveň, aby vzhľadom na možné nejasnosti pri aplikácii Nariadenia vlády aktívne spolupracovali so správcom dane alebo so svojim daňovým poradcom.

## I. Na aké pokuty a úroky z omeškania sa daňová sankčná amnestia vzťahuje, resp. nevzťahuje

### Ustanovenie § 1 Nariadenia vlády

Ustanovenie § 1 Nariadenia vlády sa týka **pokuty prislúchajúcej k tejto dani** podľa § 155 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení

neskorších predpisov (ďalej iba „**Daňový poriadok**“) a úroku z omeškania vyrubovaného podľa § 156 Daňového poriadku za podmienky, že daňový nedoplatok k tejto dani, evidovaný do 30. 9. 2025 vrátane, je zaplatený v období od 1. januára 2026 do 30. júna 2026 (ďalej len „**sledované obdobie**“).

Vo všeobecnosti je vymedzenie pokút podľa „celého“ § 155 Daňového poriadku veľmi široké. Pokutu podľa § 155 Daňového poriadku možno uložiť za nasledovné správne delikty:

- nepodanie daňového priznania načas, teda v lehote stanovenej zákonom alebo správcom dane<sup>2</sup>,
- nesplnenie registračnej povinnosti v ustanovenej lehote<sup>3</sup>,
- nesplnenie oznamovacej povinnosti v ustanovenej lehote<sup>4</sup>,
- nesplnenie povinnosti uloženej rozhodnutím správcu dane<sup>5</sup>,
- nesprávne vykázanie/vyrubenie dane v riadnom alebo dodatočnom daňovom priznaní<sup>6</sup>,

1 Nariadenie Vlády Slovenskej republiky č. 243/2025 Z.z. z 10. septembra 2025 o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani a o upustení od uloženia pokuty a od vyrubenia úroku z omeškania  
<https://rokovania.gov.sk/RVL/Material/31137/1>

2 § 154 ods. 1 a) Daňového poriadku

3 § 154 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku

4 § 154 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku

5 § 154 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku

6 § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku

- zaplataenie dane bez podania daňového priznania v nižšej sume, ako mala byť<sup>7</sup>,
- uplatnenie si nároku podľa osobitných predpisov vo vyššej sume ako mal byť<sup>8</sup>,
- zapríčinenie svojim konaním určenia dane podľa pomôcok<sup>9</sup>,
- podanie dodatočného daňového priznania, na základe ktorého dôjde k zvýšeniu dane/zníženiu nadmerného odpočtu<sup>10</sup>,
- nesplnenie niektorej z povinností nepeňažnej povahy<sup>11</sup>.

Treba skonštatovať, že právny pojem „pokuta prislúchajúca k dani“ nie je vysvetlený v Nariadení vlády a nepozná ho ani Daňový poriadok.

Preto si kladiem otázku, ktorých pokút z § 155 Daňového poriadku sa daňová sankčná amnestia môže týkať.

V kontexte § 1 Nariadenia vlády vychádzam z predpokladu, že k 30. 9. 2025 musí existovať konkrétny daňový nedoplatok na konkrétnej dani, ktorý mohol vzniknúť napríklad na základe

- riadneho daňového priznania podaného do 30. 9. 2025,
- dodatočného daňového priznania podaného do 30. 9. 2025,
- právoplatného dorubenia dane v skrátrenom vyrubovacom konaní, pričom lehota na zaplataenie dorubenej dane bude najneskôr do 29. 9. 2025<sup>12</sup>,
- právoplatného dorubenia dane v „štandardnom“ vyrubovacom konaní po daňovej kontrole, pričom lehota na zaplataenie dorubenej dane bude najneskôr do 29. 9. 2025, alebo
- právoplatného určenia dane podľa pomôcok, pričom lehota na zaplataenie dorubenej dane bude najneskôr do 29. 9. 2025.

Ak teda dôjde k zaplataeniu daňového nedoplatku v sledovanom období, mala by sa daňová sankčná amnestia podľa



**Právny pojem „pokuta prislúchajúca k dani“ nie je vysvetlený v Nariadení vlády a nepozná ho ani Daňový poriadok.**

môjho názoru vzťahovať minimálne na nasledovné pokuty podľa § 155 Daňového poriadku za správne delikty

- podania daňového priznania, na základe ktorého vznikol daňový nedoplatok na dani, po lehote stanovenej zákonom alebo správcom dane podľa § 154 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku,
- uvedenia dane v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní, ktorá je nižšia ako daň, ktorá mala byť v daňovom priznaní uvedená podľa § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku,
- uplatnenia si nároku podľa osobitných predpisov vo výške, ktorá je väčšia



**Výklad zákonov ukladajúcich fyzickým a právnickým osobám daňové a poplatkové povinnosti musí byť z povahy veci vždy reštriktívny a v pochybnostiach (pri možnosti viacerých výkladov) má prednosť taká interpretácia, ktorá je z pohľadu daňou či poplatkom zaťaženého subjektu výhodnejšia.**

ako nárok, ktorý bolo možné uplatniť podľa § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku,

- zapríčinenia svojim konaním určenia dane podľa pomôcok podľa § 154 ods. 1 písm. h) Daňového poriadku a
- uvedenia v dodatočnom daňovom priznaní sumy, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v daňovom priznaní predstavuje zvýšenie dane, zníženie nadmerného odpočtu, zníženie uplatneného vrátenia dane alebo zníženie uplatneného nároku podľa § 154 ods. 1 písm. i) Daňového poriadku.

Ak by mal správca dane pochybnosti ohľadne toho, na ktorú pokutu podľa § 155 Daňového poriadku týkajúcu sa konkrétnej dani sa daňová sankčná amnestia vzťahuje, mal by uplatniť zásadu in dubio mitius<sup>13</sup>. Podľa nálezu Ústavného súdu SR „výklad zákonov ukladajúcich fyzickým a právnickým osobám daňové a poplatkové povinnosti musí byť z povahy veci vždy reštriktívny a v pochybnostiach (pri možnosti viacerých výkladov) má prednosť taká interpretácia, ktorá je z pohľadu daňou či poplatkom zaťaženého subjektu výhodnejšia“<sup>14</sup>. Preto by mal správca dane v pochybnostiach daňovú sankčnú amnestiu uplatniť, pretože takýto výklad Nariadenia vlády v spojitosti so splnomocňovacím ustanovením § 160 ods. 3 Daňového poriadku je pre daňový subjekt z nasledovných dvoch možných výkladov miernejší: (i) daňová sankčná amnestia sa neuplatní a (ii) daňová sankčná amnestia sa uplatní.

Pokiaľ ide o úrok z omeškania, v ustanovení § 1 Nariadenia vlády sa spomína celý § 156 Daňového poriadku. No vzhľadom na to, že tento úrok z omeškania musí tiež prislúchať ku konkrétnej dani, ktorá bola k 30. 9. 2025 daňovým nedoplatkom, daňová sankčná amnestia sa neuplatní napríklad na úrok z omeškania prináležiaci k neuhradeniu preddavku na

7 § 154 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku

8 § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku

9 § 154 ods. 1 písm. h) Daňového poriadku

10 § 154 ods. 1 písm. i) Daňového poriadku

11 § 154 ods. 1 písm. j) Daňového poriadku

12 Splatná daň sa stáva daňovým nedoplatkom až po márnom uplynutí lehoty na zaplataenie dane, tj. na druhý deň.

13 Podľa § 2 písm. b) Daňového poriadku sa daňou rozumejú okrem iného aj pokuty podľa § 155 Daňového poriadku a úrok z omeškania podľa § 156 Daňového poriadku

14 Bod 34 nálezu Ústavného súdu SR z 2. apríla 2020, sp. zn. II. ÚS 362/2019-40

daň podľa § 156 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku.<sup>15</sup>

Na druhej strane pôsobí Nariadenie vlády mäťúco ohľadne toho, na aký úrok z omeškania sa daňová sankčná amnestia uplatní, keďže v § 1 Nariadenia vlády sa odkazuje na celý § 156 Daňového poriadku a v § 2 ods. 1 Nariadenia vlády sa odkazuje len na § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. Iný spôsob citácie § 156 Daňového poriadku by mal mať nejaký dôvod (nie je mi však zrejmé, aký) a teda by následne mal v zásade spôsobovať aj iný výklad.



### Príklad č. 1

Daňový subjekt podal dňa 1. 9. 2025 riadne daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie január 2025, pričom vykázal daňovú povinnosť 1 000 eur, ktorú do 30. 9. 2025 neuhradil. Ak daňový subjekt tento nedoplatok uhradí v sledovanom období, správca dane upustí od uloženia nasledovných pokút a od vyrubenia nasledovného úroku z omeškania:

- pokuta<sup>16</sup> za správny delikt nepodania daňového priznania v ustanovenej lehote,
- úrok z omeškania zo sumy 1 000 eur za obdobie od 26. 2. 2025 do dňa úhrady tejto dane<sup>17</sup> za správny delikt nezaplatenia dane v ustanovenej lehote.



### Príklad č. 2

Daňový subjekt podal dňa 1. 9. 2025 dodatočné daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie január 2025, pričom si zvýšil daňovú povinnosť o 1 000 eur, ktorú do 30. 9. 2025 neuhradil. Dodatočné daňové priznanie mal daňový subjekt podať a dodatočnú daň uhradiť do 30. 6. 2025, keďže dňa 5. 5. 2025 zistil, že daňová povinnosť

mala byť vyššia. Ak daňový subjekt tento nedoplatok uhradí v sledovanom období, správca dane upustí od uloženia nasledovných pokút a od vyrubenia nasledovného úroku z omeškania:

- pokuta<sup>18</sup> za správny delikt nepodanie daňového priznania v ustanovenej lehote, resp. pokuta<sup>19</sup> za správny delikt nesplnenia povinnosti nepeňažnej povahy<sup>20</sup>,
- pokuta z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní<sup>21</sup> za správny delikt uvedenia v dodatočnom daňovom priznaní sumy, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v daňovom priznaní predstavuje zvýšenie dane,
- úrok z omeškania zo sumy 1 000 eur za obdobie od 1. 7. 2025 do dňa úhrady tejto dane<sup>22</sup> za správny delikt nezaplatenia dane v ustanovenej lehote.



### Príklad č. 3

Daňový subjekt nepodal daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie január 2025. Dňa 1. 3. 2025 vyzval správca dane daňový subjekt, aby v lehote 15 dní od doručenia výzvy podal daňové priznanie k DPH za uvedené zdaňovacie obdobie. Daňový subjekt tejto výzvy nevyhovel. Správca dane preto začal určovanie dane podľa pomôcok. Toto konanie bolo sprevádzané vydaním protokolu a následne vydaním rozhodnutia, ktoré nadobudlo právoplatnosť 1. 9. 2025, pričom daňový subjekt daň určenú podľa pomôcok vo výške 2 000 eur neuhradil v 15-dňovej lehote splatnosti do 15. 9. 2025. Ak daňový subjekt tento nedoplatok uhradí v sledovanom období, správca dane upustí od uloženia nasledovných pokút a od vyrubenia nasledovného úroku z omeškania:

- pokuta<sup>23</sup> za správny delikt nepodanie daňového priznania v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 15 ods. 2 Daňového poriadku,
- pokuta zo sumy dane určenej správcom dane podľa pomôcok<sup>24</sup> za správny delikt zapríčinenia svojím konaním určenia dane podľa pomôcok,
- úrok z omeškania zo sumy 2 000 eur za obdobie od 16. 9. 2025 do dňa úhrady tejto dane<sup>25</sup> za správny delikt nezaplatenia dane v ustanovenej lehote.

## Ustanovenie § 2 ods. 1 Nariadenia vlády

Ustanovenie § 2 ods. 1 Nariadenia vlády sa týka pokuty ukladanej podľa § 155 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku za správny delikt nepodania daňového priznania v ustanovenej lehote podľa § 154 ods. 1 písm. a) prvého bodu Daňového poriadku a úroku z omeškania vyrubovaného podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku za podmienky, že daňový subjekt v sledovanom období podá daňové priznanie, na podanie ktorého uplynula lehota do 30. 9. 2025 a sumu vyrubenu podaným daňovým priznaním v rovnakom období aj zaplatí.

Vymedzenie pokuty, ktorej sa daňová sankčná amnestia týka, je v porovnaní s § 1 Nariadenia vlády už vymedzené podstatne užšie.



### Príklad č. 4

Daňový subjekt podal dňa 1. 1. 2026 riadne daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie január 2025, pričom vykázal daňovú povinnosť 1 000 eur, ktorú uhradil 30. 6. 2026. Správca dane upustí od uloženia nasledovnej pokuty a od vyrubenia nasledovného úroku z omeškania:

15 Preddavok na daň nie je súčasťou definície pojmu daň podľa § 2 písm. b) Daňového poriadku a zároveň § 156 ods. 1 rozlišuje medzi daňou a preddavkom na daň.

16 § 155 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku

17 § 156 ods. 2 Daňového poriadku

18 § 155 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku

19 § 155 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku

20 Pre účely tohto príspevku neanalyzujem, či sa § 154 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vzťahuje aj na dodatočné daňové priznanie; ak nie, je možné vychádzať zo správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. j) Daňového poriadku

21 § 155 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku

22 § 156 ods. 2 Daňového poriadku

23 § 155 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku

24 § 155 ods. 1 písm. f) tretí bod Daňového poriadku

25 § 156 ods. 2 Daňového poriadku

- pokuta<sup>26</sup> za správny delikt nepodanie daňového priznania v ustanovenej lehote<sup>27</sup>,
- úrok z omeškania zo sumy 1 000 eur za obdobie od 26. 2. 2025 do 30. 6. 2026<sup>28</sup> za správny delikt nezaplatenia dane v ustanovenej lehote.

Daňová sankčná amnestia by sa však už netýkala situácie, ak by správca dane vyzval daňový subjekt na podanie daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie január 2025, pričom by lehota uvedená vo výzve uplynula počas sledovaného obdobia (napríklad doručenie výzvy 30. 12. 2025, resp. doručenie výzvy 1. 1. 2026), pretože tu už ide o správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. a) druhého alebo tretieho bodu Daňového poriadku.

## Ustanovenie § 2 ods. 2 Nariadenia vlády

Ustanovenie § 2 ods. 2 Nariadenia vlády sa týka pokuty ukladanej podľa § 155 ods. 1 písm. g) a h) Daňového poriadku za správny delikt uvedenia v dodatočnom daňovom priznaní sumy, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v daňovom priznaní predstavuje zvýšenie dane, zníženie nadmerného odpočtu, zníženie uplatneného vrátenia dane alebo zníženie uplatneného nároku podľa osobitného predpisu. Podmienkou je, že daňový subjekt v sledovanom období podá dodatočné daňové priznanie k daňovému priznaniu, na podanie ktorého uplynula lehota do 30. 9. 2025 a sumu vyrubenú podaným dodatočným daňovým priznaním v rovnakom období aj zaplatí.

Je dôležité poznamenať, že z nejakého dôvodu vláda Slovenskej republiky neumožnila aplikovať daňovú sankčnú amnestiu na žiaden úrok z omeškania podľa § 156 Daňového poriadku. Tento úrok z omeškania však prichádza do úvahy a teda môže byť, resp. bude vyrubovaný v situácii, kedy daňový subjekt nezaplatil dodatočnú daňovú povinnosť

v lehote do konca mesiaca nasledujúceho po zistení, že daň má byť vyššia alebo nadmerný odpočet nižší, alebo nárok na vrátenie dane nižší, ako je uvedené v podanom daňovom priznaní<sup>29</sup>.



### Príklad č. 5

Daňový subjekt podal dňa 25. 2. 2025 riadne daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie január 2025. Dňa 1. 10. 2025 daňový subjekt zistil, že daňová povinnosť mala byť vyššia o 1 000 eur. Dodatočné daňové priznanie mal daňový subjekt podať a dodatočnú daň uhradiť do 30. 11. 2025. Daňový subjekt podal dňa 1. 1. 2026 dodatočné daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie január 2025, pričom vykázal dodatočnú daňovú povinnosť 1 000 eur, ktorú uhradil 30. 6. 2026. Správca dane upustí od uloženia nasledovnej pokuty:

- pokuta vo výške základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne, minimálne 3% p.a. z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní<sup>30</sup> za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. i) Daňového poriadku.

Správca dane však vyrubí úrok z omeškania zo sumy 1 000 eur za obdobie od 1. 12. 2025 do 30. 6. 2026.



### Príklad č. 6

V prípade, ak by daňový subjekt prijal dňa 30. 12. 2025 oznámenie o daňovej kontrole na DPH za zdaňovacie obdobie január 2025, pričom by dňa 1. 1. 2026, t.j. v 15-dňovej lehote do 14. 1. 2026, podal dodatočné daňové priznanie, v ktorom

**Zvolené medziobdobie nemá identifikovateľný právny zmysel ani účel.**

by vykázal dodatočnú daňovú povinnosť 1 000 eur, ktorú by uhradil 30. 6. 2026, správca dane upustí od uloženia nasledovnej pokuty:

- pokuta vo výške dvojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne, minimálne 7% p.a., z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. i) Daňového poriadku.

Tu vzniká zásadná otázka, či je možné v tomto prípade vyrubiť úrok z omeškania. Ak by daňový subjekt už dňa 1. 10. 2025 zistil, že daňová povinnosť mala byť vyššia o 1 000 eur, a správca dane by túto skutočnosť preukázal, bude správca dane môcť vyrubiť úrok z omeškania zo sumy 1 000 eur za obdobie od 1. 12. 2025 do 30. 6. 2026, obdobne ako v príklade č. 5.

## II. Medziobdobie od 1. 10. 2025 do 31. 12. 2025

Nariadenie vlády „vyžaduje“, aby daňový nedoplatok, resp. povinnosť podať riadne daňové priznanie existovali do 30. 9. 2025 vrátane, no dobrovoľné zaplataenie daňového nedoplatku, resp. dobrovoľné podanie riadneho alebo dodatočného daňového priznania sa očakáva až v sledovanom období, t.j. najskôr po uplynutí troch mesiacov.

Dovoliť si vysloviť svoj názor, že zvolené medziobdobie nemá identifikovateľný právny zmysel ani účel. Nemá ani preventívny účinok v tom zmysle, že by viac podporoval doplataenie daňových nedoplatkov alebo „dopodávanie“ nepodaných riadnych alebo dodatočných daňových priznaní. Význam tohto medziobdobia nie je popísaný ani v dôvodovej správe.<sup>31</sup>

Ak sa krátko pozrieme na sankčné amnestie v podobe nariadení vlády z minulosti, ktoré boli vydané podľa § 160 ods. 3 Daňového poriadku, ide o nasledovné amnestie:

- nariadenie vlády č. 90/2015 Z.z. o zániku daňového nedoplatku zodpove-

26 § 155 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku

27 § 154 ods. 1 písm. a) prvý bod Daňového poriadku

28 § 156 ods. 2 Daňového poriadku

29 § 16 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku

30 § 155 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku

31 <https://rokovania.gov.sk/RVL/Material/31137/1>

dajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani z pridanej hodnoty

- nariadenie vlády č. 48/2020 Z.z. o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani z príjmov
- nariadenie vlády č. 56/2021 Z.z. o upustení od uloženia pokuty za nepodanie priznania k miestnym daniam a čiastkového priznania k miestnym daniam
- nariadenie vlády č. 88/2021 Z.z. o upustení od vyrubenia úroku z omeškania a uloženia sankcie
- nariadenie vlády č. 330/2021 Z.z. o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii na dani z príjmov zo závislej činnosti
- nariadenie vlády č. 461/2021 Z.z. o upustení od vyrubenia úroku z omeškania a uloženia pokuty na dani z príjmov z prevodu vlastníctva nehnuteľností

Žiadna z týchto amnestií nezaviedla medziobdobie obdobné tomu v aktuálnom Nariadení vlády.

Dovolím si poukázať na nasledovnú komunikáciu zo strany Ministerstva financií SR zo dňa 1. 10. 2025, podľa ktorej „MF SR dôrazne upozorňuje daňovníkov (daňových dlžníkov), že ak svoj daňový nedoplatok (zaevidovaný k 30. septembru 2025) uhradia pred 1. januárom 2026, nebudú sa na nich vzťahovať ustanovenia „daňovej amnestie“. V takom prípade budú musieť okrem istiny zaplatiť aj sankcie.“<sup>32</sup>

Samotná existencia tohto medziobdobia od 1. 10. 2025 do 31. 12. 2025 (a prípadne aj s prispením uvedenej „nešťastnej“ komunikácie voči verejnosti), môže pomýliť daňové subjekty v otázke, či svoje povinnosti (povinnosť uhradiť daňový nedoplatok evidovaný do 30. 9. 2025 alebo povinnosť podať daňové priznanie s lehotou na podanie do 30. 9. 2025) stačí splniť až po 1. 1. 2026.

Preto si dovoľm vysloviť názor de lege ferenda, že Nariadenie vlády mohlo



**Toto medziobdobie môže spôsobovať nasledovné negatívne dopady na daňové subjekty konajúce v omyle o svojich povinnostiach týkajúcich sa daňových nedoplatkov a nepodaných daňových priznaní.**

byť koncipované inak. Napríklad tak, že daňový nedoplatok, resp. povinnosť podať riadne daňové priznanie existujú do 30. 9. 2025, no dodatočné splnenie týchto povinností by bolo možné už od 1. 10. 2025.

Pripúšťam, že kombinácia nasledovných skutočností:

- účinnosť Nariadenia vlády od 1. 10. 2025,
- existencia daňového nedoplatku alebo povinnosti podať riadne daňové priznanie do 31. 12. 2025 a
- sledované obdobie od 1. 1. 2026 do 30. 6. 2026

by zrejme spôsobila nepodávanie daňových priznaní (napríklad k DPH alebo k spotrebným daniam) za zdaňovacie obdobie september 2025 až november 2025 a neplatenie dane vykázanej v týchto daňových priznaniach, keďže by tieto daňové priznania „stačilo“ podať a daň zaplatiť po 1. 1. 2026.

Preto si myslím, že prichádzalo do úvahy aj riešenie, že by Nariadenie vlády bolo schválené pred koncom roka 2025 s účinnosťou od 1. 1. 2026, pričom daňový nedoplatok, resp. povinnosť podať riadne daňové priznanie by mali existovať do 31. 12. 2025 a dodatočné splnenie týchto povinností by bolo možné hneď od 1. 1. 2026.

Okrem chýbajúceho právneho zmyslu alebo účelu existencie medziobdobia, môže toto medziobdobie spôsobovať

nasledovné negatívne dopady na daňové subjekty konajúce v omyle o svojich povinnostiach týkajúcich sa daňových nedoplatkov a nepodaných daňových priznaní. Pritom tieto dopady môžu byť dramatickejšie pre samotný daňový subjekt, ako by bol prínos z daňovej sankčnej amnestie v podobe úspory finančných prostriedkov na sankcie.

### **Výzva na zaplatenie daňového nedoplatku**

Ak má daňový subjekt daňový nedoplatok, správca dane ho môže vyzvať, aby daňový nedoplatok odviezol alebo zaplatil v ním určenej náhradnej lehote. Táto lehota nesmie byť kratšia ako 15 dní. Správca dane je v tejto výzve povinný upovedomiť daňový subjekt o následkoch neodvedenia alebo nezaplatenia daňového nedoplatku. Proti výzve možno podať námietku do 15 dní od jej doručenia.<sup>33</sup>

Môže sa stať, že daňový subjekt v mylnej predstave, že daňový nedoplatok je „možné“ uhradiť až v sledovanom období, na výzvu nezareaguje a daňový nedoplatok neuhradí a prípadne nepodá námietku. Pokiaľ však ide o podanie námietky, treba uviesť, že Daňový poriadok nepozná žiaden inštitút, ktorý by umožňoval odložiť splatnosť dane na základe Nariadenia vlády. Navyše, Nariadenie vlády má nižšiu právnu silu ako je zákon, preto vydané Nariadenie vlády nemôže ani nepriamo „novelizovať“ Daňový poriadok v otázke, do kedy je daňový subjekt povinný zaplatiť daňový nedoplatok.

Dôsledkom nekonania daňového subjektu po prevzatí uvedenej výzvy bude začatie daňového exekučného konania, prípadne v kombinácii so zriadením záložného práva k majetku daňového subjektu.

Samozrejme, povinnosť daňového subjektu zaplatiť daňový nedoplatok trvá aj počas medziobdobia, vrátane povinnosti byť úzko súčinný so správcom dane<sup>34</sup> a neznalosť zákona daňový subjekt neospravedlňuje.

32 <https://www.mfsr.sk/sk/media/tlacove-spravy/pri-danovej-amnestii-si-dajte-pozor-datумы.html>

33 § 80 ods. 1 Daňového poriadku

34 § 3 ods. 8 Daňového poriadku

## Začatie daňového exekučného konania

Správca dane je povinný v každom čase, t.j. aj počas medziobdobia, zisťovať, či sú splnené podmienky na začatie daňového exekučného konania<sup>35</sup> a toto konanie na základe daňového exekučného titulu začať<sup>36</sup>.

Ak správca dane začne v medziobdobí daňové exekučné konanie, a to vydaním rozhodnutia, toto rozhodnutie sa podľa § 90 ods. 3 Daňového poriadku nedoručuje daňovému subjektu - dlžníkovi. Keďže sa daňový subjekt nedozvie o začatí daňového exekučného konania, nemá „možnosť“ odvrátiť bezprostredne hroziace komplikácie tým, že obratom daňový nedoplatok uhradí.

Práve nevedomosť daňového subjektu o začatí daňového exekučného konania spôsobuje, že sa daňový subjekt nijak inak, ako dobrovoľnou úhradou daňového nedoplatku čo najskôr po jeho vzniku (resp. ešte pred jeho vznikom<sup>37</sup>), nevie brániť proti začatiu daňového exekučného konania. Jedným z bezprostredných dôsledkov začatia daňového exekučného konania je zablokovanie bankových účtov správcom dane, o čom sa daňový subjekt dozvie až po ich zablokovaní. Totiž správca dane rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania spravidla zasiela banke daňového subjektu a zakáže jej akokoľvek nakladať s majetkom daňového subjektu<sup>38</sup>, resp. prikáže banke, aby po doručení rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania zablokovala na účte daňového dlžníka peňažné prostriedky do výšky daňového nedoplatku<sup>39</sup>.

Ak by aj zablokovaní peňažných prostriedkov na bankovom účte daňového subjektu nedošlo, môže dôjsť k tomu, že daňový subjekt v mylnej predstave, že

daňový nedoplatok je „možné“ uhradiť až v sledovanom období, nevyhovie výzve správcu dane podľa § 88 ods. 3 Daňového poriadku na predloženie dokladov potvrdzujúcich vlastníctvo k majetku, výšku úhrad v prospech správcu dane a ďalšie dôkazy. Možný negatívny dopad na daňový subjekt je pokuta vo výške 30 eur až 3 000 eur za správny delikt nesplnenia si povinnosti nepeňažnej povahy podľa § 154 ods. 1 písm. j) Daňového poriadku.

Ďalšou situáciou, ktorú môže daňový subjekt v mylnej predstave, že daňový nedoplatok je „možné“ uhradiť až v sledovanom období, podceňiť, je vydanie daňovej exekučnej výzvy, v ktorej správca dane vyzve daňový subjekt na zaplatenie daňového nedoplatku v lehote určenej správcom dane, pričom táto lehota nesmie byť kratšia ako osem dní odo dňa doručenia daňovej exekučnej výzvy<sup>40</sup>. Správca dane zároveň upozorní daňový subjekt, že ak daňový nedoplatok nebude zaplatený v lehote určenej správcom dane, správca dane vykoná daňovú exekúciu vydaním daňového exekučného príkazu na majetok daňového dlžníka<sup>41</sup>. Zároveň správca dane v daňovej exekučnej výzve zakáže

daňovému subjektu nakladať s majetkom, na ktorý chce správca dane uplatniť výkon daňovej exekúcie, čo sa môže prejavíť napríklad v zákaze predaja zásob daňového subjektu.

Ak daňový subjekt v spomínanej mylnej predstave na túto daňovú exekučnú výzvu nezareaguje a daňový nedoplatok neuhradí v stanovenej lehote, vykoná správca dane daňovú exekúciu. Vykonanie daňovej exekúcie sa realizuje vydaním daňového exekučného príkazu<sup>42</sup>, v ktorom sa uvedie okrem iného aj spôsob vykonania daňovej exekúcie, medzi ktoré patrí aj predaj majetku v podobe cenných papierov, nehnuteľností, podniku alebo časti podniku ako aj zadržanie vodičského preukazu.

Tu je dôležité zdôrazniť, že Nariadenie vlády nie je žiadnym zo zákonných dôvodov na odloženie daňovej exekúcie<sup>43</sup> alebo na zastavenie daňového exekučného konania<sup>44</sup>. Kľúčovou okolnosťou pri daňovej exekúcii je to, že navrátenie do predošlého stavu (dôležité najmä pri predaji jedinečného a nenahraditeľného majetku) je v daňovom exekučnom konaní vylúčené<sup>45</sup>.

Samozrejme, povinnosť daňového subjektu zaplatiť daňový nedoplatok trvá aj počas medziobdobia, vrátane povinnosti byť úzko súčinný so správcom dane a neznalosť zákona daňový subjekt neospravedlňuje.

## Výzva na podanie riadneho daňového priznania

Správca dane je povinný v každom čase, t.j. aj počas medziobdobia, vyzvať daňový subjekt na podanie nepodaného daňového priznania. Vo výzve správca dane poučí daňový subjekt o následkoch nepodania daňového priznania<sup>46</sup>.

Predpokladajme, že správca dane takúto výzvu daňovému subjektu zašle.



**Povinnosť daňového subjektu zaplatiť daňový nedoplatok trvá aj počas medziobdobia, vrátane povinnosti byť úzko súčinný so správcom dane a neznalosť zákona daňový subjekt neospravedlňuje.**

35 § 88 ods. 4 Daňového poriadku

36 § 90 ods. 1 Daňového poriadku

37 Podľa § 2 písm. f) Daňového poriadku je daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane. Vzniku daňového nedoplatku je možné zabrániť úhradou dane do lehoty jej splatnosti.

38 § 90 ods. 5 Daňového poriadku

39 § 108 ods. 5 Daňového poriadku

40 § 91 ods. 2 písm. f) Daňového poriadku

41 § 91 ods. 2 písm. g) Daňového poriadku

42 § 92 ods. 2 Daňového poriadku

43 § 95 Daňového poriadku

44 § 96 ods. 1 Daňového poriadku

45 § 88 ods. 12 Daňového poriadku

46 § 15 ods. 2 Daňového poriadku

Táto výzva bude obsahovať dodatočnú lehotu povedzme 15 dní, pričom táto lehota uplynie pred 31. 12. 2025.

Ak teda daňový subjekt v mylnej predstave, že nepodané daňové priznanie je „možné“ podať až v sledovanom období, tejto výzve počas medziobdobia nevyhoví, môže správca dane určiť daň podľa pomôcok<sup>47</sup>. Konanie o určení dane podľa pomôcok sa začína v deň, ktorý nasleduje po doručení oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok daňovému subjektu. Daňový subjekt pritom nemá možnosť odvolať sa voči tomuto oznámeniu. Bude mať možnosť vyjadriť sa až k protokolu o určení dane podľa pomôcok, ktorým sa ukončuje toto určovanie dane. Platí však, že daňový subjekt bude mať právo vyjadriť sa iba k dodržaniu alebo nedodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane, resp. k tomu, či správca dane prihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď neboli daňovým subjektom uplatnené.

Zároveň bude daňovému subjektu uložená pokuta vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne zo sumy dane určenej správcom dane podľa pomôcok za správny delikt zapríčinenia určenia dane podľa pomôcok konaním daňového subjektu. Zároveň hrozí daňovému subjektu aj pokuta vo výške 60 eur až 32 000 eur za správny delikt nepodania daňového priznania v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 15 ods. 2 Daňového poriadku. Vzniká tu pritom aj otázka, či by nešlo o uloženie dvoch pokút za ten istý skutok, čo by bolo v rozpore so zásadou ne bis in idem. V každom prípade sa na tieto dve pokuty daňová sankčná amnestia nevzťahuje, keďže predpokladáme, že daňový nedoplatok neexistoval do 30. 9. 2025.

Samozrejme, povinnosť daňového subjektu podať daňové priznanie trvá aj počas medziobdobia, vrátane povinnosti byť úzko súčinný so správcom dane a neznalosť zákona daňový subjekt neospravedľuje.

### Výzva na odstránenie nedostatkov daňového priznania

Ak má správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podaného daňového priznania alebo jeho príloh, je povinný v každom čase, t.j. aj počas medziobdobia, vyzvať daňový subjekt na ich odstránenie. Vo výzve správca dane oznámi nedostatky daňového priznania, určí daňovému subjektu primeranú lehotu na ich odstránenie, ktorá nesmie byť kratšia ako 15 dní, a poučí ho o následkoch neodstránenia zistených nedostatkov<sup>48</sup>. Spravidla je potrebné zistené nedostatky odstrániť podaním dodatočného daňového priznania.

Ak však daňový subjekt v mylnej predstave, že dodatočné daňové priznanie je „možné“ podať až v sledovanom období, na túto výzvu (s lehotou na odstránenie nedostatkov v rámci medziobdobia) nezačne, správca dane vykoná u daňového subjektu daňovú kontrolu alebo vyrubí daň v skrátenom vyrubovacom konaní<sup>49</sup>.

Samozrejme, povinnosť daňového subjektu podať dodatočné daňové priznanie (ak sa má napríklad zvýšiť daňová povinnosť) trvá aj počas medziobdobia, vrátane povinnosti byť úzko súčinný so správcom dane a neznalosť zákona daňový subjekt neospravedľuje.

### Začatie daňovej kontroly

Správca dane môže v medziobdobí zasláť oznámenie o začatí daňovej kontroly. V takom prípade bude mať daňový subjekt právo podať dodatočné daňové priznanie iba v „časovom okne“ 15 dní odo dňa doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

Ak táto 15-dňová lehota uplynie počas medziobdobia a ak daňový subjekt v mylnej predstave, že dodatočné daňové priznanie je „možné“ podať až v sledovanom období, dodatočné daňové priznanie v tejto 15-dňovej lehote nepodá, nebude mať počas daňovej kontroly, vyrubovacieho konania, resp. odvolacieho konania (ktoré spravidla časovo pokrývajú celé sledované obdobie) možnosť podať dodatočné daňové priznanie. Za následok to bude mať vyššiu pokutu s použi-

tím sadzby vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne, minimálne 10% p.a., z výšky dorubenej dane za správny delikt, že uviedol v daňovom priznaní daň, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal v daňovom priznaní uviesť.

Na túto pokutu sa pritom daňová sankčná amnestia nevzťahuje. Navyše, táto pokuta je vyššia oproti pokute, ktorá by bola daňovému subjektu uložená, ak by daňový subjekt – nekonajúc v omyle ohľadne povinnosti podať dodatočné daňové priznanie – toto dodatočné daňové priznanie podal „dobrovoľne“ v medziobdobí ešte pred prípadným doručením oznámenia o daňovej kontrole. Táto pokuta by bola vo výške základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne, minimálne 3% p. a. Ale ani na túto pokutu sa daňová sankčná amnestia nevzťahuje, ak podá daňový subjekt dodatočné daňové priznanie do 31. 12. 2025.

Ak aj daňový subjekt dodatočné daňové priznanie v uvedenej 15-dňovej lehote, ale stále v rámci medziobdobia, podá, bude mu vyrubená pokuta s použitím sadzby vo výške dvojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne, minimálne 7% p.a., z výšky dorubenej dane za správny delikt, že uviedol v dodatočnom daňovom priznaní sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v daňovom priznaní predstavuje okrem iného zvýšenie dane alebo zníženie nadmerného odpočtu. Na túto pokutu sa daňová sankčná amnestia nevzťahuje, pretože daňový subjekt podal dodatočné daňové priznanie v rámci medziobdobia. Daňová sankčná amnestia by sa uplatnila iba v prípade, ak by 15-dňové obdobie na podanie dodatočného daňového priznania začalo plynúť síce ešte v decembri 2025, no uplynulo by v januári 2026, pričom by daňový subjekt dodatočné daňové priznanie podal (a doplatil rozdiel dane) v januári 2026.

Samozrejme, povinnosť, resp. možnosť daňového subjektu podať dodatočné daňové priznanie v „časovom okne“ 15 dní trvá aj počas medziobdobia, vrátane povinnosti byť úzko súčinný so správcom dane a neznalosť zákona daňový subjekt neospravedľuje. ■

47 § 15 ods. 3 Daňového poriadku

48 § 17 ods. 1 a 2 Daňového poriadku

49 § 17 ods. 3 Daňového poriadku; podmienkou je, že ide o nedostatky daňového priznania, ktoré majú vplyv na výšku dane.

# Najvyšší správny súd Slovenskej republiky

## Daň z príjmov právnickej osoby Metóda nezávislej trhovej ceny



### Vzťah k právnej úprave:

§ 2 písm. n) bod 2, § 2 písm. p), § 17 ods. 5, § 18 ods.1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov



### Právna veta:

1. Pre určenie základu dane závislej osoby podľa § 17 ods. 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) pomocou metódy nezávislej trhovej ceny podľa § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov je porovnávanie ceny na začiatku a na konci obchodného reťazca v súlade s podmienkami ustanovenými v § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov za predpokladu, že dodávateľa daňového subjektu v kontrolovaných transakciách neprispeli žiadnou pridanou hodnotou, ktorá odôvodňuje zásadný nárast ceny za realizáciu (reklamných) služieb oproti porovnateľným transakciám medzi správcom dane zvolenými nezávislými osobami.

2. Zákon o dani z príjmov správcovi dane neukladá povinnosť postupovať v zmysle konkrétnej metódy ustanovenej v § 18 ods. 2 alebo 3 tohto zákona, ale umožňuje mu výber (resp. kombinácie) najvhodnejšej metódy súladnej s princípom nezávislého vzťahu, ktorý je výsledkom jeho správnej úvahy.

3. Pokiaľ správca dane svoju správnu úvahu aplikovanú pri výbere metódy riadne odôvodní a daňový subjekt s výberom nesúhlasí, ale neuvedie, akú inú metódu mal správca dane aplikovať, tak správca dane nemusí v rámci správnej úvahy odôvodniť, prečo inú metódu netestoval.

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom č. k. 45fk/42/2023 zo dňa 21. augusta 2024 rozhodol takto:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť **zamieta**.

II. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania **nepriznáva**.

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

STIAHNITE SI PLNÉ  
ZNENIE ROZSUDKU

## Odôvodnenie

### I. *Priebeh a výsledky administratívneho konania*

1. **Daňový úrad Košice** (ďalej aj „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly pre daň z príjmov právnickej osoby za rok 2017 vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 100070080/2020 zo dňa 08. 01. 2020 (ďalej aj „Protokol“). Po vykonaní vyrubovacieho konania vydal podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) rozhodnutie č. 100070080/2020 zo dňa 08. 01. 2020, ktorým **určil žalobcovi rozdiel na dani z príjmov právnickej**

**osoby na základe zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov** (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“) **vo výške 177.972,82 EUR za zdaňovacie obdobie rok 2017**.

2. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia správcu dane bolo zahrnutie deklarovaných nákladov do daňových nákladov v rozpore s § 2 písm. i), § 21 a s § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov žalobcom. Neoprávnene zaúčtované náklady žalobcu predstavovali faktúry vystavené dodávateľmi L M G s.r.o. a V s.r.o. za reklamné služby na spoločenských podujatiach a tiež faktúry vystavené dodávateľom W s., s.r.o. za inzerciu banneru na portáloch [www.financny spravodaj.info.sk](http://www.financny spravodaj.info.sk) a [www.eurofinacie.eu](http://www.eurofinacie.eu).

### 3. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil a odôvodnil nasledovne:

*K skutkovému stavu a zisteniam správcu dane ohľadom dodávateľa L M G s. r. o.:*

- dodávateľ L M G s. r. o. dodával žalobcovi reklamné služby (zabezpečenie reklamného priestoru na billboardoch, city-lightoch, plagátoch, led obrazovkách, letákoch, v rozhlase, v televízii, v tlačovinách, na internete) súvisiace s podujatiami „Jesus Christ Superstar“, „ONA a ON - Adela a Richard Muller“, „Lucia Šoralová - STARÁ LÁSKA NEREZ A VY“ a „Sima Martausová a dievčenský spevácky zbor Slovenského rozhlasu“,
- mediálnu reklamnú kampaň pre projekt „Jesus Christ Superstar“ organizovala a realizovala spoločnosť A g, s.r.o.. V súvislosti s organizovaním podujatia a realizáciou mediálnej reklamnej kampane vznikol reklamný priestor, ktorý spoločnosť A g, s.r.o. poskytla za odplatu spoločnosti S & P H s.r.o. S & P H s.r.o. reklamu nešírila, nevyrobila, iba poskytla a určila zoznam spoločností, ktoré mali byť v reklamnom priestore uvedené,
- v zozname poskytnutom spoločnosťou S & P H s.r.o. sa nachádzalo aj logo „A P“. S & P H s.r.o. prijala od L C Ltd. za projekt „Jesus Christ Superstar“ sumu 24.948 EUR. L C Ltd. prijala za projekt „Jesus Christ Superstar“ od L M G s. r. o. sumu 149.496 EUR. Spoločnosť L M G s. r. o. prijala od žalobcu za šírenie reklamy loga „A P“ (nie za celý reklamný priestor v tomto projekte) sumu 160.000 EUR. Celá činnosť spoločnosti L M G s. r. o. pri plnení zmluvy o reklame spočívala iba v zabezpečení reklamného priestoru pre objednávateľa v projekte „Jesus Christ Superstar“ tak, že posunula záväzok zverejnenia loga tohto objednávateľa ďalšiemu článku v reťazci, spoločnosti L C L, táto spoločnosti S & P H s.r.o. a táto organizátorovi, spoločnosti A g s.r.o., ktorá kampaň usporiadala, zorganizovala, u ktorej reálne ekonomické náklady vznikli a na základe ktorých určila pre spoločnosť S & P H s.r.o. cenu za poskytnutý reklamný priestor 17.000 EUR,
- mediálnu reklamnú kampaň pre projekty „ONA a ON - Adela a Richard Muller“ a „Lucia Šoralová - STARÁ LÁSKA NEREZ A VY“ organizovala a realizovala spoločnosť K P s. r. o.. V súvislosti s organizovaním podujatia a realizáciou mediálnej reklamnej kampane vznikol reklamný priestor, ktorý spoločnosť K P s. r. o. poskytla za odplatu spoločnosti S & P H s.r.o.. S & P s.r.o. reklamu nešírila, nevyrobila, iba poskytla a určila zoznam spoločností, ktoré mali byť v reklamnom priestore uvedené,
- v zozname poskytnutom spoločnosťou S & P H s.r.o. sa nachádzalo aj logo „A P“. Spoločnosť L M G s. r. o. prijala od žalobcu iba za šírenie reklamy loga „A P“, nie za celý reklamný priestor v týchto projektoch, sumu 2 x 160.000 EUR, t. j. spolu 320.000 EUR, pričom celá činnosť L M G s. r. o. pri plnení zmluvy o reklame spočívala iba v zabezpečení reklamného priestoru pre objednávateľa v oboch projektoch tak, že posunula záväzok zverejnenia loga tohto objednávateľa ďalšiemu článku v reťazci, spoločnosti Loyal Corporation Limited, táto spoločnosti S & P H, s.r.o. a táto organizátorovi, spoločnosti K P s.r.o., u ktorej reálne ekonomické náklady vznikli a na základe ktorých určila pre S & P H, s.r.o. cenu za celý reklamný priestor v oboch kampaniach 51.400 EUR,
- ďalšie pochybnosti u správcu dane vyvolali zistenia, že spoločnosť L M G s.r.o. všetky platby prijaté za reklamné služby v roku 2017 posielala na účty spoločnosti L C Ltd. a z obchodného registra bola vymazaná 29. 12. 2018. Spoločnosť S & P H, s.r.o. daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2017 podala, ale uviedla výnosy 0 eur a náklady 0 eur, pričom na svoje účty prijímala značné obnosy finančných prostriedkov,
- cena za reklamu pre žalobcu bola v porovnaní s cenami organizátorov A g s.r.o. alebo K P s.r.o. prostredníctvom reťazca spoločností S & P H, s.r.o., L C Ltd., osobitne obstarávateľom L M G s.r.o. bola neodôvodnene navýšená. Preverované zmluvy o reklame šírenie reklamy iba predstierali a boli uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, pričom ich účelom bolo len obchádzanie daňovej povinnosti a preto boli uzatvorené v rozpore s ustanovením § 3 ods. 6 daňového poriadku,
- uzatvorením a plnením zmluvy so spoločnosťou L M G s. r. o. vznikol právny vzťah, ktorý bol vytvorený predovšetkým na účel zníženia základu dane u žalobcu. Tento právny vzťah správca dane vyhodnotil ako iné prepojenie definované v § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov, t. j. ako právny vzťah alebo iný obdobný vzťah vytvorený predovšetkým na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty. Žalobcu označil za závislú osobu vo vzťahu so spoločnosťou L M G s. r. o. podľa ustanovenia § 2 písm. n) bod 2 zákona o dani z príjmu. Ako kontrolovanú transakciu určil zmluvu o reklame uzatvorenú medzi daňovým subjektom a L M G s. r. o.. Ako nezávislé osoby určil spoločnosti S & P H, s.r.o. a A g s.r.o., respektíve K P s.r.o., na stanovenie nezávislej ceny použil metódu nezávislej trhovej ceny, na základe ktorého určil cenu dohodnutú medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách za šírenie reklamy loga „A P“. Správca dane v zmysle ustanovenia § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov určil rozdiel, o ktorý sa ceny alebo podmienky v kontrolovaných transakciách líšia od cien alebo podmienok, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách a upravil - zvýšil základ dane.
- správca dane posudzoval náklady na reklamu kampaň „Sima Martausová a dievčenský spevácky zbor Slovenského rozhlasu“ zaúčtované na základe dodávateľskej faktúry od dodávateľa L M G s.r.o. vo výške 200.000 EUR. Žalobca v priebehu daňovej kontroly, okrem zmluvy o reklame zo



Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil.

nosti K P s.r.o., u ktorej reálne ekonomické náklady vznikli a na základe ktorých určila pre S & P H, s.r.o. cenu za celý reklamný priestor v oboch kampaniach 51.400 EUR,

dňa 01. 08. 2017 a faktúry nepredložil žiadne iné materiály, dokumenty, písomnosti, monitoring, preukazujúce vynaloženie nákladov na reklamu,

- *K skutkovému stavu a zisteniam správca dane ohľadom dodávateľa W S, s.r.o.:*
- predmetom dodávok podľa faktúr bola inzercia banneru na portáloch [www.financny spravodaj.info.sk](http://www.financny spravodaj.info.sk) a [www.eurofinancie.eu](http://www.eurofinancie.eu). Spoločnosť W S s.r.o. prijímala platby od žalobcu na základe vystavených faktúr za dodanie reklamy. Na základe zmlúv o prenájme bannerov so spoločnosťami W s.r.o., J s.r.o. a H s.r.o., mala byť reklama pre žalobcu zabezpečená tak, že spoločnosť W S s.r.o. im platila za tieto služby a posúvala im časť prijatých peňažných prostriedkov. Správca dane zistil, že uvedené spoločnosti neboli vlastníkami preverovaných webových stránok, preto nemohli prenajímať tieto stránky ďalej nikomu. Vykonaným preverovaním nebolo preukázané, že účelom platieb, ktoré W S s.r.o. uhrádzal v prospech spoločností H s.r.o., W s.r.o. a J s.r.o. bol prenájom bannerov pre účely reklamy pre žalobcu a dospel k záveru, že preverované faktúry a ich obsah iba predstierali právne úkony šírenia reklamy. Neodrážali deklarovanú skutočnosť, ich obsah posúdil ako fiktívny. Teda zaúčtované náklady neboli vynaložené na účely dosiahnutia, zabezpečenia, udržania príjmov a preto o uvedenú sumu, v súlade s ustanovením § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, zvýšil žalobcovi základ dane,
- *K skutkovému stavu a zisteniam správca dane ohľadom dodávateľa V s.r.o.:*
- predmetom dodávok podľa uzatvorenej zmluvy a preverovaných faktúr za golfový turnaj bola reklamná spolupráca na akcii „Mediálny golfový turnaj 2017“. Organizátorom podujatia bola spoločnosť A - A P A, s.r.o. V priebehu daňovej kontroly bol žalobcom predložený len vizuál, ktorý bol použitý na šírenie kampane, na ktorom sa nachádzalo aj logo „A P“,
- žalobca si objednal šírenie vlastnej reklamy a zaplatil na účet V s.r.o. za dve preverované faktúry za golfový turnaj sumu spolu s DPH 18.000 EUR. Spoločnosť V s.r.o. tento záväzok posunula ďalej a objednala si šírenie reklamy primárne pre T spoločnosti A - A P A, s.r.o. a za dodané služby zaplatila 5.833,33 EUR. Suma 15.000 EUR, dohodnutá ako cena v zmluve medzi žalobcom a spoločnosťou Varjar s.r.o., iba za časť reklamného priestoru pre logo „A P“ nemala žiadne ekonomické ani logické opodstatnenie. Zmluva bola uzatvorená bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného

dôvodu, ktorý by odrážal ekonomickú realitu. Preto správca dane náklady na reklamu vyhodnotil a posúdil tak, že účelom zmluvy o reklame uzatvorenej medzi žalobcom a Varjar s.r.o. bolo obchádzanie daňovej povinnosti a podľa ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku na takýto právny úkon neprihliadol,

- právny vzťah medzi žalobcom a spoločnosťou V s.r.o. posúdil ako iné prepojenie definované v ustanovení § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov, daňový subjekt považoval za závislú osobu definovanú v ustanovení § 2 písm. n) bod 2 zákona o dani z príjmov. Za kontrolovanú transakciu, v danom prípade, určil zmluvu o reklame uzatvorenú medzi žalobcom a V s.r.o., za porovnateľnú transakciu zvolil zmluvu o spolupráci medzi spoločnosťou V s.r.o. a spoločnosťou A - A P A, s.r.o.. Následne podľa ustanovenia § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov správca dane zvýšil žalobcom vykázaný základ dane o rozdiel, o ktorý fakturovaná suma prekračovala cenu, ktorú by medzi sebou dohodli nezávislé subjekty.
- *Posúdenie odvolacích námietok žalobcu:*
- žalovaný sa stotožnil s procesným postupom, skutkovými zisteniami a ich právnym posúdením, ktoré poskytol správca dane. Žalobcovi bol dôvodne zvýšený základ dane a následne určený rozdiel dane, keďže v daňovom konaní nepreukázal, že zaúčtovanie daňových nákladov bolo v súlade s ustanoveniami zákona o dani z príjmov.

## II. Konanie na správnom súde

### 4. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu. Správny súd žalobu zamietol podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Odôvodnenie je možné zhrnúť do nasledujúcich bodov:

- nebolo povinnosťou žalovaného, resp. správca dane, preukázať žalobcovi úmysel znížiť základ dane, aby mohol zvoliť postup podľa § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov a upraviť - zvýšiť základ dane z príjmov žalobcu o rozdiely v cenách, ktoré vyplývali z kontrolovaných transakcií oproti nezávislej trhovej cene. Vôľové znaky konajúcich osôb v preverovaných obchodných vzťahoch nie sú podstatné, ale podstatným je výsledok, teda základ dane a v konečnom dôsledku aj daň, ktoré musia byť v súlade s hmotnoprávnou normou,
- stotožnil sa s právnym posúdením daňových orgánov, že zmluvy o reklame boli uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu a preukazujú najmenej jeden účel, a to obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol žalobca oprávnený. Preto bolo potrebné prepojenie žalobcu a jeho dodávateľov definovať v súlade s § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov ako „iné prepojenie“ a následne uvedené tvorilo aj základ pre ďalší postup spočívajúci v použití metódy trhovej ceny podľa § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov a uznaní iba časti žalobcom v daňovom priznaní uplatnených výdavkov,
- podstatou daňového výdavku je súvislosť medzi vynaloženými výdavkami a dosiahnutými príjmami a predovšetkým



Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu. Správny súd žalobu zamietol podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok.

preukázateľnosť tejto súvislosti. Žalobca nepreukázal príčinnú súvislosť medzi vynaloženými výdavkami na reklamu a nárastom obrátov, čo nepostačuje na preukázanie oprávnenosti žalobcom deklarovaných daňových výdavkov,

- neboli zistené žiadne pochybenia pri ustálení skutkového stavu tvoriaceho základ pre správne právne posúdenie veci daňovými orgánmi. V priebehu konania pred daňovými orgánmi nedošlo ani k žiadnym takým procesným pochybeniam, ktorých závažnosť by spôsobila nezákonnosť administratívneho daňového rozhodnutia a odôvodňovala jeho zrušenie,
- žalobcom predložený Znalecký posudok č. 64/2021 pre potreby súdneho konania nie je relevantný, pretože nevyvracia závery správcu dane, ktorý definoval právny vzťah vzniknutý uzatvorením a plnením štyroch zmlúv o reklame ako vzťah, ktorý bol vytvorený predovšetkým za účelom zníženia základu dane u žalobcu. Správca dane po vykonanej daňovej kontrole neuznal žalobcom uplatnené daňové náklady nie z dôvodu spochybnenia reklamných služieb, ale pochybnosti boli vyvolané výškou žalobcom uplatnených nákladov.



Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP.

### III. Konanie na kasačnom súde

- 5. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP. Napadnutý rozsudok správneho súdu navrhol zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.**
- 6. Žalobca odôvodnil svoju kasačnú sťažnosť nasledovne:**
  - súd sa v rozsudku so žalobnými bodmi, ktoré mali pre rozhodnutie podstatný význam vysporiadal len formálne alebo sa s nimi nevysporiadal vôbec, pričom neodôvodnil,

prečo ich považoval za právne a skutkovo bezvýznamné. Z obsahu rozhodnutia súdu je zrejmé, že súd sa v plnom rozsahu stotožnil s argumentáciou správcu dane a žalovaného, avšak bez toho, aby výsledok konfrontácie záverov žalovaného, ktoré si osvojil a záverov žalobcu predstavil zákonne konformným spôsobom,

- správny súd sa nevysporiadal s námietkou žalobcu, že daňové orgány mali povinnosť preukázať úmysel žalobcu vytvoriť právny vzťah predovšetkým za účelom zníženia svojho základu dane, čoho primárnym predpokladom bol správny výklad ustanovenia § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov,
- správny súd sa nesprávne vysporiadal s analýzou spoločnosti D T, s. r. o. pripojenou k žalobe. Z tejto vyplýva, že aj v prípade, ak by sa hypoteticky pripustila existencia správcu dane deklarovaného „iného prepojenia“ v zmysle § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov, tak analýza správcu dane má vady, pre ktoré nespĺňa základné požiadavky stanovene Smernicou OECD pre porovnávaciu analýzu,
- z argumentácie súdu a žalovaného by bolo možné dospieť k záveru, že žalobca by hmotnoprávnu podmienku, teda príčinnú súvislosť medzi výdavkami za reklamu a nárastom obrátov preukázal len vtedy, ak by vedel uviesť, aký vysoký je nárast obrátov v dôsledku reklamy. Uvedený právny záver súdu úplne deformuje účel a význam ustanovenia § 19 ods. 2 písm. k) zákona o dani z príjmov a v konečnom dôsledku ide o abstrakciu dôkazného bremena daňových subjektov, ktorá nevyhnutne vedie k tomu, že voľnosť pri hodnotení dôkazov sa nahrádza ľubovôľou konajúceho daňového orgánu,
- súd sa tiež len formálne vysporiadal s námietkou vypočítania osoby p. M. (ako svedka), konateľa spoločnosti S s.r.o., na miestnom zisťovaní bez prítomnosti žalobcu, čím bolo porušené jeho právo ustanovené v § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku,
- súd nechal bez povšimnutia aj námietku, že ak chceli daňové orgány preukázať úmysel žalobcu vytvoriť právny vzťah za účelom zníženia svojho základu dane, potom museli preukázať, že žalobca pred uzatvorením právneho vzťahu vedel o neprimeranom navýšení ceny,
- správny súd a ani žalovaný sa nevysporiadali s ťažiskovými námietkami, ktorými poukazoval na rozpor postupu správcu dane s ustanovením § 74 ods. 2 daňového poriadku. Jednak, že ak by žalobca sporné faktúry účtoval, no faktúry za reklamu by nezaplatil, potom by závery, že hlavným účelom zmlúv bolo zníženie základu dane žalobcu mohli byť opodstatnené, a tiež, že nie je možné porovnávať cenu na konci reťazca s cenou na začiatku reťazca. Porovnateľnými cenami medzi nezávislými osobami podľa § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov sú transakcie medzi L M G s. r. o. a ostatnými objednávateľmi reklamy na uvedených reklamných kampaniach,
- skúmanie pomeru medzi vôľou a prejavom vôle účastníkov právneho vzťahu je určujúce aj pre aplikáciu ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku a v nadväznosti na to

aj pre posúdenie právnych účinkov ustanovenia § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov. Nie je teda pravdivé tvrdenie žalovaného a súdu, že pre účely daňového konania vôľové znaky konajúcich osôb v preverovaných vzťahoch nie sú podstatné,

- nebol to žalobca, ktorý mal preukázať, že právny vzťah nebol vytvorený predovšetkým za účelom zníženia jeho základu dane, ale boli to správne orgány, ktoré ak tvrdili, že tento vzťah bol za týmto účelom vytvorený, potom k tomuto tvrdeniu znášali aj dôkazné bremeno. Nepostačuje, aby daňové orgány len tvrdili existenciu určitých skutočností, ale musia existenciu týchto skutočností preukázať. Nárast cien v reťazci dodávateľov o ktorom žalobca ani nevedel, ničím nepodložené domnienky, že vybrané peniaze V. K. (bývalý konateľ spoločností W s.r.o., J s.r.o. a H s.r.o.) vrátil žalobcovi a tvrdenie, že účinok a význam reklamy bol zanedbateľný a mizivý, reklama nesplnila svoj účel, nevytvára dostatočné právne východiská pre vyslovenie záveru o úmysle žalobcu vytvoriť právny vzťah predovšetkým za účelom zníženia svojho základu dane. Daňové orgány neunesli svoje dôkazné bremeno a nepreukázali, že právny vzťah bol vytvorený žalobcom predovšetkým za účelom zníženia svojho základu dane.

7. **Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na právnom názore vyjadrenom v preskúmanom rozhodnutí a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť podľa § 461 SSP.**

#### IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

8. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť je prípustná a bola podaná oprávnenou osobou včas v zmysle ustanovení § 439 ods. 1, § 442 a § 443 SSP.
9. Úvodom právneho posúdenia kasačný súd konštatuje, že prevažná väčšina argumentácie žalobcu bola zameraná na nedostatočnosť odôvodnenia napadnutého rozsudku správneho súdu, pričom žalobca jednotlivo vymenúva žalobné námietky, s ktorými sa správny súd nevysporiadal.



Kasačný súd odôvodnenie rozsudku správneho súdu považoval za dostatočné a súladné aj s požiadavkami vyplývajúcimi z rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03 z 03. 07. 2003).

10. **Kasačný súd sa s týmito námietkami žalobcu nestotožňuje, keďže považuje napadnutý rozsudok za dostatočne presvedčivý, čo do podstatných dôvodov zamietnutia správnej žaloby.** Námietku porušenia práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP) v súvislosti s nedostatočným odôvodnením rozsudku kasačný súd preto vyhodnotil ako nedôvodnú. Správny súd bol síce stručný a v prevažnom rozsahu argumentoval rovnako ako prvostupňový orgán a žalovaný, avšak jasne objasnil skutkový ako aj právny základ rozhodnutia. Z rozsudku správneho súdu je zrejmé, na základe akých ustanovení rozhodoval, ako tieto aplikoval na prejednávajúcu vec a prečo rozhodol tak, ako uviedol vo výrokovej časti svojho rozsudku. Pokiaľ sa správny súd so žalovaným stotožní a v odôvodnení rozsudku preto preberá aj dôvody a argumentáciu z rozhodnutia žalovaného, nemožno len z tohto dôvodu a bez ďalšieho konštatovať nedostatočnosť odôvodnenia rozsudku a porušenie práva na spravodlivý súdny proces. **Kasačný súd odôvodnenie rozsudku správneho súdu považoval za dostatočné a súladné aj s požiadavkami vyplývajúcimi z rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03 z 03. 07. 2003).**



Žalobca tiež namietal proti správcom dane použitej metóde určenia cien a podmienok na účely aplikácie ustanovenia § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách.

11. **Námietky týkajúce sa právneho posúdenia správneho súdu žalobca smeroval k meritu určenia rozdielu dane z príjmov. Kasačný súd námietky samé o sebe považuje za pomerne ťažkopádne a nesúrodé. Čo do obsahu je z nich však možné vyabstrahovať, že daňové orgány nepreukázali (neunesli dôkazné bremeno v daňovom konaní), že by si žalobca neoprávnene uplatnil daňové náklady na reklamné služby. Daňové orgány tiež nepreukázali, že účelom vzniku právneho vzťahu medzi žalobcom a dodávateľmi bola motivácia znižovať základ dane, pričom tento vzťah mal byť úmyselne vytvorený bez riadneho ekonomického dôvodu, v dôsledku čoho mu bol zvýšený základ dane. Žalobca tiež namietal proti správcom dane použitej metóde určenia cien a podmienok na účely aplikácie ustanovenia § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách.**

12. Vo všeobecnosti v daňovom konaní má daňový subjekt dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uvedení skutočností podstatných pre určenie výšky daňovej povinnosti a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočností s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil. Zároveň je tiež potrebné zdôrazniť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku). Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.



**Oprávnenosť zaúčtovania daňových nákladov (sporných reklamných služieb dodaných žalobcovi žalobca deklaroval a preukazoval formálnymi dôkazmi - faktúrami a zmluvami uzatvorenými s dodávateľmi.**

13. **Oprávnenosť zaúčtovania daňových nákladov (sporných reklamných služieb dodaných žalobcovi spoločnosťami L M G s.r.o. a V s.r.o. - umiestnenie loga „A P“ na spoločenských podujatiach) žalobca deklaroval a preukazoval formálnymi dôkazmi - faktúrami a zmluvami uzatvorenými s dodávateľmi.**
14. **Správca dane z dôvodu vykázania vysokých daňových nákladov za reklamu na spoločenských podujatiach vykonal vlastné dokazovanie, ktorým na reálnom podklade preukázal mnohonásobné navýšenie ceny reklamných služieb, ktorú vykázal žalobca v daňovom priznaní (bez toho, že by s týmto navýšením bola spojená pridaná hodnota), oproti cene služieb u obchodných spoločností, ktoré spoločenské podujatia organizovali. S ohľadom**

**na tieto skutočnosti kasačný súd považuje pochybnosti správcu dane o zákonom zaúčtovaní nákladov na reklamu za legitímne a dostatočne podložené. Na žalobcovi preto spočinulo dôkazné bremeno, aby tieto pochybnosti rozptýlil inými dôkazmi alebo vysvetleniami. Podľa kasačného súdu žalobca neposkytol žiadne logické vysvetlenie násobne vyššej ceny za reklamné služby, ktorú zaplatil svojim dodávateľom a v podstate sa obmedzil len na vlastnú nevedomosť o náraste ceny, čo za danej skutkovej situácie považuje kasačný súd za nepresvedčivé. Preto nie je možné konštatovať, že by bol žalobca neprímerne zaťažovaný dôkazným bremenom.**



**Daňové orgány právne posúdili vzťah medzi žalobcom a dodávateľmi, ako vzťah medzi závislými osobami podľa ustanovenia § 2 písm. n) bod 2. a § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov.**

15. **Daňové orgány právne posúdili vzťah medzi žalobcom a dodávateľmi, ako vzťah medzi závislými osobami podľa ustanovenia § 2 písm. n) bod 2. a § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov. Závislý charakter tohto vzťahu určili z dôvodu žalobcom neobjasneného navýšenia ceny zaplatenej za reklamné služby bez zrejmej pridanej hodnoty, z čoho daňové orgány usúdili, že účelom vytvorenia tohto vzťahu bolo umelé znížovanie základu dane. Existencia tohto právneho vzťahu nebola podložená žiadnym riadnym podnikateľským alebo iným dôvodom, a preto na kontrolovaný právny vzťah nebolo daňovými orgánmi prihliadané v zmysle ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku. Kasačný súd takéto zdôvodnenie považuje za dostatočne logické a oplývajúce oporou v právnej úprave.**
16. **Žalobcom namietaný nedostatok preukázaného úmyslu k vytvoreniu vzťahu, ktorého účelom bolo umelé znížovanie základu dane nepovažuje kasačný súd za dôvodný. Daňové orgány vytvorili dostatočne podloženú premisu o účele právneho vzťahu (obchádzanie daňovej povinnosti), ktorý mohol žalobca v daňovom konaní racionálne vysvetliť, a teda zdôvodniť prečo mal sporný obchodný vzťah podnikateľské alebo iné opodstatnenie. Žalobcova argumentácia však takéto vysvetlenie neobsahuje.**
17. **V súvislosti s vyššie uvedeným aplikácia ustanovení § 2 písm. n) bod 2. a § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov, v nadväznosti § 3 ods. 6 daňového poriadku nie je podmienená preukázaním úmyslu daňového subjektu. Podsta-**

tou ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku je umožniť správcovi dane identifikovať obchodné vzťahy vytvorené za účelom obchádzania daňovej povinnosti, a následne na tieto neprihliadnuť, aby mohol správne určiť výšku daňovej povinnosti. Pokiaľ správca dane nadobudne odôvodnené a dokazovaním podložené podozrenie, že účelom preverovaného obchodného vzťahu bolo obchádzanie daňovej povinnosti, tak povinnosť preukázať opak, a síce riadny podnikateľský alebo iný ekonomický dôvod, spočíva na daňovom subjekte. Úmysel daňového subjektu v kontexte § 3 ods. 6 daňového poriadku nie je relevantný, pretože zúčastniť sa podvodného obchodu (obchádzajúceho daňovej povinnosti) je možné aj v dôsledku absencie primeranej obozretnosti, ktorú je daňový subjekt povinný vynaložiť pri vstupe do obchodného vzťahu. Preto ak daňový subjekt nie je schopný rozumne zdôvodniť, prečo mu výrazne vysoká cena za reklamnú službu nepripadala podozrivá, napríklad v kontexte bežných trhových cien za reklamné služby, tak je aj vo svetle ostatných skutkových zistení dôvodný záver správcu dane, že účelom preverovaného obchodného vzťahu bolo obchádzanie daňovej povinnosti.

18. Kasačný súd sa napriek námietkam žalobcu stotožnil aj so spôsobom úpravy základu dane, ktorý zvolil správca dane. **V zmysle § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov správca dane na zistenie základu dane u závislých osôb aplikuje postup podľa § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov výberom metód uvedených v ustanoveniach § 18 ods. 2 alebo 3 zákona o dani z príjmov alebo ich vzájomnú kombináciu, prípadne iné metódy.**



Jediné legálne kritérium v zmysle § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov, ktoré ohraničuje správnu úvahu aplikovanú pri výbere metódy je, že výber metódy musí byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

19. **Jediné legálne kritérium v zmysle § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov, ktoré ohraničuje správnu úvahu aplikovanú pri výbere metódy je, že výber metódy musí byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Princíp nezávislého vzťahu je založený na porovnávaní podmienok dohodnutých v kontrolovaných transakciách medzi závislými osobami s podmienkami, ktoré by medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných transakciách za porovnateľných okolností v príslušných obdobiach.** Pri porovnaní sa zohľadňujú činnosti vykonávané porovnávanými osobami a tiež napríklad rozsah podnikateľských rizík, vlastnosti porovnávaného majetku alebo služby, či do-

hodnuté zmluvné podmienky a ekonomické prostredie trhu. Inak povedané, **tieto kritériá je možné zhrnúť ako pridanú hodnotu, ktorú vykazujú kontrolované transakcie voči porovnateľným transakciám, pre zodpovedanie otázky, či a v akej výške sú daňovým subjektom uplatnené daňové náklady odôvodnené.**

20. Správca dane aplikoval metódu nezávislej trhovej ceny podľa ustanovenia § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov. V súlade s aplikačnými pravidlami metódy nezávislej trhovej ceny správca dane porovnal cenu reklamných služieb medzi závislými osobami (žalobca a L M G s.r.o. alebo V s.r.o.) s porovnateľnou nezávislou trhovou cenou dohodnutou medzi nezávislými osobami (organizátori spoločenských podujatí a ich zmluvní partneri A g s.r.o. a S & P, s.r.o. alebo A - A P A, s.r.o. a V s.r.o.). Keďže medzi porovnanými cenami vyšiel rozdiel, tak správca dane nahradil cenu dohodnutú medzi závislými osobami nezávislou trhovou cenou, ktorú by použili nezávislé osoby v porovnateľných právnych vzťahoch.
21. Nie je dôvodná námietka žalobcu, že nie je možné porovnávať ceny na začiatku a na konci obchodného reťazca (inak povedané, že neboli rešpektované porovnávacie kritériá na podmienky porovnávaných transakcií ustanovené v § 18 ods. 1 o dani z príjmov). Pre určenie základu dane závislej osoby podľa § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov pomocou metódy nezávislej trhovej ceny podľa § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov je porovnávanie ceny na začiatku a na konci obchodného reťazca v súlade s podmienkami ustanovenými v § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov za predpokladu, že dodávatelia daňového subjektu (žalobcu) v kontrolovaných transakciách neprispeli žiadnou pridanou hodnotou, ktorá odôvodňuje zásadný nárast ceny za realizáciu (reklamných) služieb oproti porovnateľným transakciám medzi správcu dane zvolenými nezávislými osobami. Keďže v danej veci žalobcovi dodávatelia v kontrolovaných transakciách neprispeli žiadnou pridanou hodnotou, ktorá by odôvodňovala tak zásadný nárast ceny za realizáciu reklamných služieb oproti porovnateľným transakciám medzi zvolenými nezávislými osobami, kasačný súd dospel k záveru, že v danom prípade bolo zo strany správcu dane odôvodnené použitie zistenej ceny práve na začiatku obchodného reťazca medzi nezávislými osobami a teda použitie metódy nezávislej ceny bolo zákonné a v súlade s princípom nezávislého vzťahu.
22. Zákon o dani z príjmov správcovi dane neukladá povinnosť postupovať v zmysle konkrétnej metódy ustanovenej v § 18 ods. 2 alebo 3 tohto zákona, ale umožňuje mu výber (resp. kombinácie) najvhodnejšej metódy súladnej s princípom nezávislého vzťahu, ktorý je výsledkom jeho správnej úvahy. Pokiaľ správca dane svoju správnu úvahu aplikovanú pri výbere metódy riadne odôvodní a daňový subjekt (žalobca) s výberom nesúhlasí, ale neuvedie, akú inú metódu mal správca dane aplikovať, tak správca dane nemusí v rámci správnej úvahy odôvodniť, prečo inú metódu netestoval.

**23. Žalobca tiež neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu, že náklady na reklamné bannery, za ktoré zaplatil spoločnosti W S s.r.o. boli skutočne vynaložené na účely dosiahnutia, zabezpečenia a udržania príjmov. K pochybnostiam o týchto nákladoch dospel správca dane tiež vlastným dokazovaním, keď zistil, že spoločnosť W S s.r.o. mala platiť za umiestnenie bannerov spoločnostiam W s.r.o., J s.r.o. a H s.r.o., ktoré však neboli vlastníkami preverovaných internetových stránok a preto nemohli prenajímať tieto stránky ďalej nikomu.** Finančné prostriedky, ktoré tieto spoločnosti obdržali od spoločnosti W S s.r.o. boli vybrané zvyčajne nasledujúci deň ich konateľom z bankového účtu v hotovostných výberoch. Tieto pochybnosti žalobca tiež nijako nerozptýlil, v dôsledku čoho neunesol vlastné dôkazné bremeno v daňovom konaní a preto mu podľa kasačného súdu daňové orgány v súlade so zákonom zvýšili základ dane v súlade so zákonom o dani z príjmov pre zahrnutie sporných nákladov do daňových nákladov.



Žalobca tiež neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu, že náklady na reklamné bannery, za ktoré zaplatil, boli skutočne vynaložené na účely dosiahnutia, zabezpečenia a udržania príjmov.



Kasačný súd nevzhliadol dôvodnosť kasačnej sťažnosti a preto ju v zmysle § 461 SSP zamietol.

#### V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

**24. Kasačný súd pre vyššie uvedené nevzhliadol dôvodnosť kasačnej sťažnosti a preto ju v zmysle § 461 SSP zamietol.**

**25.** O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a § 168 SSP tak, že žiadnemu z účastníkov nepriznal nárok na náhradu trov kasačného konania. Žalobcovi nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal z dôvodu neúspechu vo veci. Žalovanému nárok na náhradu trov konania nepriznal, pretože to nie je možné spravodlivo požadovať napriek tomu, že bol v konaní úspešný.

**26.** Tento rozsudok prijal senát kasačného súdu jednomyselne.

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



**POZNÁMKA:** Uverejnený rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky dotýkajúci sa dane z príjmov právnickej osoby (č. k. 4Sfk/42/2023 z 21. augusta 2024) obsahuje súhrn hodnotiacich právnych pohľadov správneho súdu a kasačného súdu na metodiku určenia základu dane závislej osoby podľa § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov. Daňovými orgánmi aplikovaná metóda nezávislej trhovej ceny v právnom režime § 18 ods. 1, ods. 2 písm. a), ods. 3 zákona o dani z príjmov bola teda aj v kasačnom konaní podrobená súdnej kontrole správnosti a zákonnosti jej použitia, vychádzajúc zo zistení o obchodoch deklarovaných žalobcom (kasačným sťažovateľom). Z pohľadu

senátu NSS SR bolo žiadúcim, aby sa jeho závery v danej právnej veci premietli do právnej vety uvedenej v úvode, ktorá bola následne na zasadnutí Judikátúrneho pléna najvyššieho správneho súdu 25. 9. 2025 schválená pod číslom JR23/2025, so zaradením tohto judikátu do Zbierky rozhodnutí a stanovísk NSS SR č. 2/2025.

Žiada sa podotknúť, že okrem konkrétnych záverov kasačného súdu obsiahnutých v predmetnej právnej vete (vo všetkých troch jej bodoch) treba vo všeobecnosti nachádzať výrazný prínos judikátny vo veciach daní z príjmov právnických aj fyzických osôb týkajúcich sa najmä oprávnenosti zaúčtovania daňových nákladov v deklarovaných cenách prijatých

plnení. Ide najmä o záujem štátu na správnom určení dane z príjmov, odzrkadľujúcom trhovú realitu, teda smerujúcom k zamedzeniu deformácií v plnení si daňových povinností zo strany daňových subjektov. Preto v súvislosti s možným obchádzaním či zneužívaním daňovej povinnosti kasačný súd správne dôrazne poukázal na právnu podstatu ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku, najmä zákonom danú požiadavku "umožniť správcovi dane identifikovať obchodné vzťahy vytvorené za účelom obchádzania daňovej povinnosti a následne na tieto neprihliadnuť, aby mohol správne určiť výšku daňovej povinnosti" (bod 17 uverejneného rozsudku).

**Pavol Nad'**

# Ústavný súd Slovenskej republiky

## Daň z pridanej hodnoty

Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 561/2025-32 z 25. septembra 2025

### **I. Cena plnenia vo svetle požiadavky preukázania primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu - účasť na daňovom podvode**

- Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č.k. 4Sfk/26/2024 z 11. decembra 2024

### **II. Námetka porušenia základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods.1 Ústavy SR nepoložením predbežnej otázky podľa čl. 267 ZFEÚ Súdnemu dvoru Európskej únie**

- Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č.k. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025



Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Baricovej a zo sudcov Miroslava Duriša a Miloša Mačára (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **ANMIMA, s. r. o.**, Dolné Rudiny 15, Žilina, zastúpenej ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA GROŠAFT & PARTNERS, s.r.o., Puškinova 58, Modra, proti rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/26/2024 z 11. decembra 2024, sp. zn. 4Sfk/32/2024 z 10. februára 2025 a sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025 takto

#### **rozhodol:**

1. Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a.**
2. Návrh na prerušenie konania **z a m i e t a.**

STIAHNITE SI PLNÉ  
ZNENIE ROZSUDKU

## **Odôvodnenie:**

### **I. Ústavné sťažnosti sťažovateľky a skutkový stav veci**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) boli 13. marca 2025, 15. mája 2025 a 9. júla 2025 doručené tri ústavné sťažnosti sťažovateľky vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a jej práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva nebyť odňatý svojmu zákonnému sudcovi podľa čl. 48 ods. 1 ústavy označenými rozsudkami najvyššieho správneho súdu, ktoré navrhuje zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie. Ústavné sťažnosti sa zhodne týkajú súdneho prieskumu rozhodnutí žalovaného (Finančné riaditeľstvo

Slovenskej republiky), ktorými boli potvrdené rozhodnutia správcu dane (Daňový úrad Banská Bystrica) o neuznaní odpočítania dane z pridanej hodnoty a o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

- 1.1. Ústavnú sťažnosť doručенú ústavnému súdu 13. marca 2025 sťažovateľka doplnila svojím podaním doručeným 14. mája 2025 s návrhom, aby ústavný súd prerušil konanie a v zmysle čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“) predložil Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) prejudiciálne otázky týkajúce sa smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len smernica o DPH). Aj ústavné sťažnosti doručené ústavnému súdu 15. mája 2025 a 9. júla 2025 obsahujú totožný návrh na prerušenie konania spolu so žiadosťou o polozenie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru.



Sťažovateľka si v období rokov 2016 až 2018 uplatnila odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za prezentáciu jej obchodného mena a loga v súvislosti s prezentáciou muzikálov.

2. Vymedzené ústavné sťažnosti sťažovateľky ústavný súd z dôvodu procesnej ekonomie spojil na spoločné konanie; najprv uznesením č. k. PLs. ÚS 35/2025-4 z 28. mája 2025 a následne v uznesením č. k. I. ÚS 477/2025-19 zo 6. augusta 2025 s tým, že konanie bude ďalej vedené pod sp. zn. Rvp 660/2025.
3. Z ústavných sťažností a príloh k nim pripojených vyplýva, že správca dane vykonal daňovú kontrolu u sťažovateľky za zdaňovacie obdobia 2016 – 2018, o ktorej výsledku vyhotovil protokol z 18. mája 2021. Z tohto vyplynulo, že **sťažovateľka si v období rokov 2016 až 2018 uplatnila odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti SARCO s. r. o. za prezentáciu jej obchodného mena a loga v súvislosti s prezentáciou muzikálov.** Schému hlavných aktérov dodávateľského reťazca sťažovateľky tvorila spoločnosť SARCO s. r. o. ako dodávateľ sťažovateľky, SILVI PRODUCTION, s. r. o., ako subdodávateľ a Azaria service s. r. o. ako ďalší subdodávateľ. **Správca dane, aplikujúc tzv. Axel Kittel test, v zmysle kritérií preukazovania účasti na daňovom podvode** tak, ako vyplývajú z rozsudku Súdneho dvora vo veci Axel Kittel, C-439/04 zo 6. júla 2006, **odmietol odpočet DPH za príslušné zdaňovacie obdobia** (september 2016, marec 2017, apríl 2017) **z dôvodu zistenej účasti sťažovateľky na podvodnom reťazci obchodných spoločností.** Podľa zistení týchto správnych orgánov sťažovateľka bola nedostatočne obozretná, a prinajmenšom mohla a mala vedieť, že deklarované zdaniteľné plnenia sú poznačené daňovým podvodom.
4. **Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) rozsudkami č. k. 1Sf/28/2023-82 zo 14. marca 2024, č. k. 5S/15/2024-82 z 13. júna 2024, č. k. BB-72S/40/2022 zo 14. marca 2024 zamietol žaloby, ktorými sa sťažovateľka domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného správneho orgánu. Proti rozsudkom správneho súdu sťažovateľka podala kasačné sťažnosti, ktoré najvyšší správny súd napadnutými rozsudkami rovnako zamietol. Najvyšší správny súd vo svojich rozsudkoch sp. zn. 4Sfk/32/2024 z 10. februára 2025 a sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025, aplikujúc § 464 ods. 1 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), citoval body 39 až 57 svojho skoršieho právoplatného rozsudku sp. zn. 4Sfk/26/2024 z 11. decembra 2024 s argumentačným využitím obdobných právnych záverov.**

4. 1. O návrhu sťažovateľky na prerušenie konanie podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP a návrhu začať prejudiciálne konanie pred Súdny dvorom najvyšší správny súd rozhodol v II. výroku rozsudku sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025 tak, že ho zamietol, pretože prejudiciálne otázky neboli spôsobilé zásadným spôsobom ovplyvniť zákonnosť záverov správcu dane a žalovaného ako celku o odmietnutí odpočtu DPH sťažovateľke.



Daňový únik vznikol dôsledkom nereálne vysokých cien reklamy uvedených vo faktúrach vystavených priamym dodávateľom sťažovateľky.

5. **Oba správne súdy v zásadnej zhode konštatovali, že správca dane preukázal účasť sťažovateľky na daňovom podvode, o ktorom mohla a mala vedieť, a to aplikáciou tzv. Axel Kittel testu.** Existenciu daňového úniku a jeho podvodného charakteru ako prvé dve podmienky testu správca dane vzhľadom na vzorci konania deklarovaného dodávateľa sťažovateľky (SARCO s. r. o.), ktorý svoju daňovú povinnosť z reklamných služieb na výstupe znižoval vstupom od vykonštruovaného fakturačného reťazca subdodávateľov (na začiatku ktorého daň nebola odvedená). Dodávateľ reklamu len formálne vykázal, pričom reálne dodanie služieb vykonala iná spoločnosť (SILVI PRODUCTION, s. r. o.). **Daňový únik vznikol dôsledkom nereálne vysokých cien reklamy uvedených vo faktúrach vystavených priamym dodávateľom sťažovateľky, z ktorých čerpala odpočet DPH.** Aj tretia podmienka testu mala byť naplnená, ak dodávateľsko-odberateľské vzťahy v zistenom podvodnom fakturačnom obchodnom reťazci súviseli s plneniami pre sťažovateľku. Napokon pokiaľ ide o štvrtú podmienku týkajúcu sa účasti sťažovateľky na daňovom podvode, tá bola naplnená viacerými vzájomne prepojenými a podmienenými okolnosťami, ktoré vo vzájomnom kontexte odôvodnili prijatie záveru, že sťažovateľka mohla a mala vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

## II. Argumentácia sťažovateľky

6. **Sťažovateľka** v ústavných sťažnostiach namieta, že napadnuté rozsudky sú arbitrárne a nedostatočne odôvodnené, keď sa najvyšší správny súd nevysporiadal s jej základnými námietkami smerujúcimi proti rozhodnutiam daňových orgánov. Pri tomto postupe podľa jej názoru došlo k porušeniu jej ústavného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. **Namieta všeobecný a od daňových orgánov prevzatý záver najvyššieho**



Sťažovateľka namieta všeobecný a od daňových orgánov prevzatý záver najvyššieho správneho súdu o neprimeranom navýšení ceny za dodané zdaniteľné plnenie, a to bez toho, aby tento súd špecifikoval existenciu konkrétnej referenčnej hodnoty.

**správneho súdu o neprimeranom navýšení ceny za dodané zdaniteľné plnenie, a to bez toho, aby tento súd špecifikoval existenciu konkrétnej referenčnej hodnoty** (resp. konkrétnej objektívnej skutočnosti), od ktorej by bolo možné vyvodiť posudzovaný záver. Zastáva názor, že súd nezohľadnil ani daný segment reklamy a štandardné zvyklosti v ňom či charakter dodanej služby, najmä pokiaľ ide o dispozíciu s právami na zverejnenie loga tretích subjektov v mediálnom priestore v súvislosti s propagáciou kultúrneho podujatia, ktoré boli prevedené na spoločnosť SARCO s. r. o. (t. j. na dodávateľa sťažovateľky). Poukazuje pritom aj na počet subjektov (42), ktoré vstúpili do obchodného vzťahu s dodávateľom sťažovateľky za rovnakých podmienok. Vzhľadom na uvedené skutočnosti namieta všeobecný prístup k jej daňovej veci a paušálne závery týkajúce sa daňového podvodu, ktoré možno aplikovať na každý prípad podvodného konania.

7. Okrem toho vymenúva dôvody, pre ktoré sú v napadnutých rozsudkoch odkazy na iné rozsudky najvyššieho správneho súdu (sp. zn. 45fk/104/2022, sp. zn. 10Sžfk/10/2021) neaplikovateľné. Súčasne namieta, že nedostala odpoveď na to, prečo skutkovo identická judikatúra českého najvyššieho správneho súdu (aj Súdneho dvora vo veci C-334/20 Amper Metal Kft) nie je na jej vec aplikovateľná. Osobitne cituje rozhodnutie najvyššieho správneho súdu sp. zn. 35fk/11/2022, ktoré sa obdobne dotýka dodania reklamných služieb pri ich neprimeranom navýšení, pričom v tomto prípade rozhodol inak (zmenil rozhodnutie správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutia správnych orgánov).
8. **V druhom slede sťažovateľka namieta porušenie základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy z dôvodu, že najvyšší správny súd nepredložil Súdnemu dvoru predbežnú otázku podľa čl. 267 ZFEÚ vo veci výkladu špecifikovanej smernice.** Argumentuje, že vo vzťahu k podstatnej otázke sporu neexistuje ustálená judikatúra z pohľadu vedomostnej stránky sťažovateľa o tom, či „mal alebo mohol vedieť“ o podvodnom konaní na predchádzajúcich článkoch, ak pod-

la záveru súdov a daňových orgánov protihodnota za zdaniteľné plnenie má predstavovať „neprimeranú hodnotu“. Opätovne pritom cituje českú judikatúru, ktorej predmetom boli identické otázky v segmente reklamy.

### III. Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

#### III.1. K namietanému porušeniu práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutými rozsudkami:

9. Predmetom ústavných sťažností sú rozsudky najvyššieho správneho súdu o zamietnutí kasačných sťažností. Ich podstatou v tejto časti je rozhodujúci záver tohto súdu o odopretí práva na odpočítanie dane sťažovateľke z dôvodu jej nedbanlivostného zapojenia do daňového podvodu objednaním reklamných služieb u dodávateľa (SARCO s. r. o.). Osobitne pritom zdôraznil skutočnosti poukazujúce na neobozretnosť sťažovateľky pri vstupe do obchodných aktivít s jej priamym dodávateľom, najmä za situácie, keď sa spoliehala len na referenciu od konateľky subdodávateľa.

9. 1. Z dôvodu, že najvyšší správny súd v napadnutých rozsudkoch sp. zn. 45fk/32/2024 a sp. zn. 25fk/32/2024 postupom podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 45fk/26/2024 (a to v rozsahu bodov 39 až 57), bude v prevažujúcej miere predmetom ústavného prieskumu v tejto časti uznesenia už uvedené napadnuté rozhodnutie najvyššieho správneho súdu.



Sťažovateľka namieta porušenie základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy z dôvodu, že najvyšší správny súd nepredložil Súdnemu dvoru predbežnú otázku podľa čl. 267 ZFEÚ vo veci výkladu špecifikovanej smernice.

10. Sťažovateľka argumentuje tým, že právne posúdenie týkajúce sa neprimerane (resp. niekoľkonásobne) zvýšenej hodnoty zdaniteľného plnenia, ktoré malo vyústiť do záveru o jej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, a napokon do odopretia uplatneného nároku na odpočet DPH, je ar-

bitrárne a neodôvodnené. V snahe autenticky porozumieť sťažovateľke ústavný súd ako podporný motív jej ďalšej argumentácie vidí v jej snahe poukázať na to, že daňovými orgánmi identifikované neštandardné a účelové okolnosti či indície v posudzovanom obchodnom reťazci (vymenované v bode 45 a vyhodnotené v bode 46 napadnutého rozsudku) môžu byť v segmente reklamy štandardnými zvyklosťami. Najvyššiemu správne- mu súdu v tomto smere vytýka jednak to, že nevy- medzil referenčnú hodnotu pre záver neprimeraného na- výšenia, a jednak to, že nevyvrátil pochybnosti o tom, že pre danú oblasť reklamy je spôsob obchodovania sťažovateľky objektívne možný.



V záujme úplnosti ústavný súd vo vzťahu k porušeniu práva na spravodlivé konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru konštatuje, že toto ustanovenie dohovoru nie je použiteľné na daňové konanie sťažovateľky, a to z dôvodu, že tvorí súčasť jadra výsad verejnej moci.

**11.** Z tohto je ústavnému súdu zrejmé, že sťažovateľka namieta porušenie čl. 46 ods. 1 ústavy pre procesnú arbitrárnosť tým, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia nedáva odpoveď na podstatu preskúmvanej veci, a to predovšetkým k záveru o naplnení štvrtej podmienky Axel Kittel testu týkajúcej sa (nedbanlivostnej) účasti sťažovateľky na daňovom podvode.

**11. 1. V záujme úplnosti ústavný súd vo vzťahu k porušeniu práva na spravodlivé konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru konštatuje, že toto ustanovenie dohovoru nie je použiteľné na daňové konanie sťažovateľky, a to z dôvodu, že tvorí súčasť jadra výsad verejnej moci (Jussila proti Fínsku, sťažnosť č. 73053/01). Výnimku judikatúra nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné a ide o prípady, kde má uložená daňová povinnosť sankčný charakter.** Obsah tejto ústavnej sťažnosti a predmet konania správnych súdov však vylučuje použitie čl. 6 ods. 1 dohovoru, keďže zo strany správcu dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru. V dôsledku toho nie je naplnená požiadavka druhého z troch kritérií (Engel a ďalší proti Holandsku, sťažnosti č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72), ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného

charakteru a konštatovať použiteľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru.

**12. Základný ústavnoprávny „spor“ tohto prípadu sa tak týka preskúmania toho, či vyhodnotenie indikátorov rizikivosti transakcie medzi hlavnými aktérmi posudzovaného obchodno-fakturačného vzťahu bolo zo strany správnych orgánov (po odobrení správnych súdmi) z ústavného hľadiska dostatočné, a v rámci toho súčasne aj to, či sťažovateľka ako platiteľka dane v súlade s požiadavkou primeranej obozretnosti minimalizovala riziko potenciálnej participácie na daňovom podvode.**

**13.** Otázka participácie daňového subjektu na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu, úzko a nevyhnutne súvisí s jednotlivými okolnosťami prípadu, pretože práve a len z nich môže vyplývať spôsob jeho konania pri výbere obchodného partnera indikujúci buď rozumné správanie obozretného podnikateľa s adekvátnym ekonomickým opodstatnením alebo, naopak, účelový postup smerujúci k nepovolenej optimalizácii vlastných daňových povinností. Rámcove judikatúrne vymedzenie hraníc predchádzajúceho správania daňového subjektu odôvodňujúce konštatovanie ne/účasti daňového subjektu na daňovom podvode predstavujú práve štyri otázky obsiahnuté v tzv. Axel Kittel teste, pričom sa hodnotí táto problematika vždy v súvislosti s konkrétnym prípadom a jeho individuálnymi okolnosťami.

**14. V nadväznosti na podstatu tejto právnej veci ústavný súd poukazuje na závery rozsudku Súdneho dvora č. C-439/04 a C-440/04 zo 7. októbra 2004, ods. 59 a 61, v zmysle ktorých vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa v rámci objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Ak sa v rámci objektívnych skutočností preukáže, že dodávka je usku- točnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane (IV. ÚS 255/2024-12).**

**15. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie.** Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 z 19. 10.2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3. 9. 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 z 21. 6. 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravod-

livo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 z 21. 6. 2012, bod 59).

16. Ani pri tejto požiadavke však nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude *de facto* uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 z 19. 10. 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3. 9. 2020, bod 56). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosti, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3. 9. 2020, body 53, 54, 56 a 58).
17. Aplikujúc uvedené východiská na sťažovateľkinu vec, po preskúmaní relevantnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku (najmä body 45 až 57 napadnutého rozsudku) ústavný súd nepovažuje námietky sťažovateľky o arbitrárnosti a zjavnej neodôvodnenosti napadnutých rozsudkov za dôvodné. Z obsahu tohto rozsudku je zrejmé, že tento neprevzal názory správneho súdu bez ďalšieho a len mechanicky. Administratívny spis a zistený skutkový stav veci vrátane napadnutého rozhodnutia správneho súdu autenticky preskúmal. Hoci sa stotožnil s odôvodnením rozhodnutia správneho súdu a rozhodnutí správnych orgánov, je možné identifikovať vlastné právne posúdenie z pohľadu kasačného súdu o kumulatívnom naplnení štyroch podmienok Axel Kittel testu, ktoré ústavný súd považuje za precízne, a to obzvlášť k celému spektru zistených (skutkových) indikátorov rizikovosti predmetnej transakcie (bod 45 napadnutého rozsudku) preukazujúcich právny záver o nedbanlivostnej účasti sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.
18. K hlavnému argumentu sťažovateľky o absencii konkrétnej referenčnej hodnoty, od ktorej by sa mal podľa jej názoru odvodiť záver o príliš vysokej cene zdanieľného plnenia, treba najprv uviesť, že najvyšší správny súd v preskúmanom rozsudku opakovane akcentuje, že orgány finančnej správy a správny súd nevyčítali sťažovateľke výlučne to, že cena reklamných služieb bola neprimerane nadhodnotená, ale zdôraznil viacero ďalších dostatočne konkretizovaných okolností svedčiacich o neštandardnosti a účelovosti dodávateľsko-odberateľského vzťahu, najmä špecificky účelovosť výberu obchodného partnera (body 46 – 50, bod 53). Z už uvedeného dô-



Sťažovateľka neopodstatnene tvrdí, že súd tvrdenie týkajúce sa neprimeraného navýšenia ceny posúdil ako rozhodnú skutočnosť, ktorá mala u nej vzbudiť pochybnosti o danej transakcii.

vodu sťažovateľka neopodstatnene tvrdí, že súd tvrdenie týkajúce sa neprimeraného navýšenia ceny posúdil ako rozhodnú skutočnosť, ktorá mala u nej vzbudiť pochybnosti o danej transakcii. Aj podľa názoru ústavného súdu bolo okrem tejto indície (vysokej ceny) viacero objektívnych ukazovateľov rizikovosti danej transakcie, ktorým bolo potrebné venovať osobitnú pozornosť. Najvyšší správny súd v bode 54 napadnutého rozsudku k tomu vyzdvihol aj „podozrivosť“ spôsobu, akým bola cena určená (bez kalkulácie – len dohodou, a bez jej preverenia u reálneho poskytovateľa služieb).

19. Sťažovateľka tiež poukazovala na nezohľadnenie existencie ďalších okolností v čase uzatvárania zmluvy o dodaní služieb. Na tomto mieste ústavný súd považuje za potrebné uviesť, že najvyšší správny súd v bode 49 napadnutého rozsudku vyrátil (sťažnostné) tvrdenia sťažovateľky o výlučnej dispozícii spoločnosti SARCO s. r. o. s právami k mediálnemu priestoru a potvrdil, že v rozhodnom čase právami na reklamný priestor disponovala aj spoločnosť SILVI PRODUCTION s.r.o. Ďalšie sťažnostné tvrdenie o etablovanosti spoločnosti SARCO s. r. o. v reklamnom priestore nekorešponduje zo zisteniami správcu dane o absencii viacerých elementárnych prvkov vitálnej obchodnej spoločnosti (absencia internetovej stránky, prevádzkových priestorov, technického či personálneho vybavenia, virtuálne sídlo a pod.).
20. Možno čiastočne súhlasiť so sťažovateľkou, že pokiaľ ide o samotné využívanie subdodávateľov, nejde v obchodnom styku o nič nezvyčajné. No súčasne je potrebné k tomu dodať, že podľa zistení správcu dane (zo znenia zmluvného dojednania) sťažovateľka mala vedomosť o uskuťtčnení plnení v subdodávkach, ale o subdodávateľov sa nezaujímal. Do rámca bežnej miery obozretnosti platiteľa dane na účely uistenia sa, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode, má podľa názoru ústavného súdu patriť aj zisťovanie, o ktorých subdodávateľov ide. Takéto „odhalenie“ ide ruka v ruke s potrebou zistenia ďalších údajov o charaktere ich podnikania z verejne dostupných zdrojov (napr. údaje o sídle, konateľoch spoločnosti, počet zamestnancov a pod.), ktoré môžu byť relevantnými ukazovateľmi potenciálnej rizikovosti. Nedbalý prístup spočívajúci v nepreverení si aspoň základných, verejne dostupných údajov o subdo-



Nedbalý prístup spočívajúci v nepreverení si aspoň základných, verejne dostupných údajov o subdodávateľov aj vzhľadom na vysokú cenu (150000 eur) a opakované dodanie služieb nemožno v okolnostiach tejto veci považovať za konanie podnikateľa s dostatočnou starostlivosťou a opatrnosťou.

**dávateľov aj vzhľadom na vysokú cenu (150 000 eur) a opakované dodanie služieb nemožno v okolnostiach tejto veci považovať za konanie podnikateľa s dostatočnou starostlivosťou a opatrnosťou.**

21. Pokiaľ ide o námietku nesprávnej aplikácie iných skorších rozhodnutí najvyššieho správneho súdu citovaných v bodoch 51 (sp. zn. 10Sžfk/10/2021) a 52 (sp. zn. 4Sfk/104/2022) napadnutého rozsudku, ani táto nie je dôvodná. Z kontextu relevantného odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že posudzované body nie sú nosnými časťami rozhodnutia. Uvedené judikáty dokumentujúce obdobný (druhovo podobný) skutkový a právny stav vecí o neštandardných obchodných schémach a o nedostatočne vynaloženej obvyklej obozretnosti platiteľa dane v obchodnom styku poskytli najvyššiemu súdu „len“ argumentačnú podporu svojich záverov podstatných pre vec samu. Navyše, prevalentná miera typovej podobnosti skutkových a právnych charakteristík oboch judikátov s daňovou vecou sťažovateľky opodstatňuje ich použitie.
22. Sťažovateľka ďalej na podporu svojich tvrdení o neodôvodnenom závere súdu o neprimerane navýšenej cene poukazovala v ústavnej sťažnosti (aj v kasačnej sťažnosti) na judikáty českého najvyššieho správneho súdu (sp. zn. 2Afs/343/2021, sp. zn. 4Afs/164/2023) a napokon aj na rozhodnutie tuzemského najvyššieho správneho súdu (sp. zn. 3Sfk/11/2022), ktoré dospeli k iným záverom ako v tejto prejednávanej veci. Po oboznámení sa s obsahom týchto rozhodnutí možno konštatovať, že tieto obdobne riešili otázku, či sťažovateľ mohol a mal vedieť o svojej účasti na daňovom podvode, avšak s odlišným záverom pojednávajúcim o nepreukázaní, že navýšenie ceny reklamného plnenia malo vyvolať u platiteľa dane podozrenie o daňovom podvode.
23. Ústavný súd aj na tomto opätovne zdôrazňuje, že skutkový základ namietaných meritorých rozsudkov týkajúcich sa sťažovateľky nie je vybudovaný len a výlučne na zistení o príliš vysokej cene. Nemenej významnými boli špecifické

skutkové okolnosti (v zhode s názorom najvyššieho správneho súdu v bode 46, 47, aj 53), a to najmä zvláštny spôsob výberu svojho dodávateľa referenciou od subdodávateľa (SILVI PRODUCTION s. r. o.), t. j. od subjektu, od ktorého mohla jednak priamo získať informáciu o reálnej hodnote poskytnutého reklamného plnenia, ktorý jej mohol reálnu službu poskytnúť, podčiarknutým prílišnou dôverou – bez racionálneho vysvetlenia – medzi hlavnými aktérmi tohto reťazca (t. j. SILVI PRODUCTION, s. r. o., SARCO s. r. o. a sťažovateľka). Z tohto dôvodu možno uzavrieť, že nejde o takú typovo skutkovú podobnosť, ktorá by opodstatňovala v právnej veci sťažovateľky aplikáciu rozhodnutí uvedených v predošlom bode tohto uznesenia.

24. Pokiaľ ide o argument sťažovateľky o potrebe na vec aplikovať rozhodnutie Súdneho dvora vo veci Amper Metal Kft., C-334/20 z 25. novembra 2021, s týmto sa v závere svojho rozsudku (bod 56) dostatočným spôsobom vysporiadal najvyšší správny súd a ústavný súd k týmto záverom už nemá čo dodať.
25. Z uvedeného vyplýva, že ani v ústavnej sťažnosti sťažovateľka neuviedla také skutočnosti, ktoré by mohli mať za následok spochybnenie záveru najvyššieho správneho súdu o nepriznaní práva na odpočet dane u sťažovateľky z dôvodu nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Ústavný súd zastáva názor, že najvyšší správny súd vec správne právne posúdil, svoje rozhodnutie aj dostatočne odôvodnil, pričom sa dostatočne vysporiadal so všetkými dôležitými okolnosťami prejednávanej veci a dôsledne sa vysporiadal aj s podstatnými argumentmi a námietkami sťažovateľky. Napadnutými rozsudkami preto nedošlo k porušeniu čl. 46 ods. 1 ústavy, čo je dôvod na odmietnutie ústavnej sťažnosti z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti podľa § 56 písm. g) zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) (bod 1 výrokovej časti tohto uznesenia).

### **III.2. K namietanému porušeniu práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025:**

26. V prvom rade treba uviesť, že námietka interpretácie ustanovení smernice o DPH v rozpore s právom Európskej únie sa objavila (len) v konaní pred najvyšším správnym súdom vedenom pod sp. zn. 2Sfk/32/2024 v podobe návrhu na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP spolu s návrhom, aby súd inicioval prejudiciálne konanie pred Súdny dvorom. Uvedená výhrada v iných konaniach vedených pred najvyšším správnym súdom (sp. zn. 4Sfk/26/2024, sp. zn. 4Sfk/32/2024) uplatnená nebola, hoci sťažovateľke v tom nič nebránilo. Z dôvodu nedorozdržania princípu materiálnej subsidiarity (por. uznesenie č. k. II. ÚS 191/2015) ústavný súd posúdi námietku porušenia práva podľa čl. 48 ods. 1 ústavy (v kontexte čl. 46 ods. 1 ústavy) len vo vzťahu k napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu pod sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025.



Návrh na prerušenie sťažovateľka pred najvyšším správny súdom odôvodnila tým, že závery súdu sú len vo všeobecnej rovine, a to vo vzťahu k samotnému podvodu, ale najmä k vedomostnej stránke sťažovateľky, čo sa týka účasti na daňovom podvode.

**27. Návrh na prerušenie sťažovateľka pred najvyšším správny súdom odôvodnila tým, že závery súdu sú len vo všeobecnej rovine, a to vo vzťahu k samotnému podvodu, ale najmä k vedomostnej stránke sťažovateľky, čo sa týka účasti na daňovom podvode.** Podľa jej tvrdenia správcovia dane vzhľadom na rozhodovaciu činnosť najvyššieho správneho súdu v novom vyrubovacom konaní neuznávajú odpočítanie dane, a to práve s poukazom na podvodné konanie a vedomostnú stránku daňového subjektu, čo sa týka účasti na daňovom podvode. Z pohľadu spravodlivého vyrubenia dane a základných princípov práva Európskej únie to predpokladá zodpovedanie predbežných otázok v nasledujúcom znení, ktoré neboli judikatúrou Súdneho dvora riešené:

1. Ak protihodnota za zdaniteľné plnenie v zmysle judikatúry ES predstavuje subjektívnu hodnotu, je možné odoprieť nárok žalobcovi výlučne z dôvodu tvrdenia neprimeraného navýšenia ceny, nakoľko mohol alebo mal vedieť o danej skutočnosti, a to bez toho, aby existovali jednoznačné vnútroštátne pravidlá, ktoré by mohli predstavovať predvídateľnú skutočnosť pre účely vykonania overenia zmluvného partnera pre segment reklamy, z pohľadu samotnej protihodnoty za dodané zdaniteľné plnenie?

2. Ak neexistujú jednoznačné vnútroštátne pravidlá pre segment reklamy, je možné pre odopretie nároku prijať záver, že žalobca mal alebo mohol vedieť, že protihodnota za dodané zdaniteľné plnenie je neprimeraná, a to v prípade ak správca dane neurčil pre dané zdaniteľné plnenie referenčnú hodnotu, ktorá by bola objektívnou skutočnosťou pre tento záver?

3. Ak teda neexistuje preukázanie referenčnej hodnoty z pohľadu protihodnoty za zdaniteľné plnenie v predmetnej veci, má byť jedinou referenčnou hodnotou protihodnota zdaniteľných plnení dodaných dodávateľom žalobcu všetkým 33 subjektom, ktorým dodávateľ dodal identické zdaniteľné plnenia vo forme zverejnenia loga na dojednaných mediálnych nosičoch, a to spôsobom a v rozsahu podľa uzatvorených zmlúv v rámci mediálnej kampane kultúrnych podujatí, nakoľko ako jediný dodávateľ výlučne pre danú kampaň disponoval právami na zverejnenia loga tretích subjektov v rámci organizovanej mediálnej kampane kultúrnych podujatí?

4. Ak neexistuje referenčná hodnota pre účely konštatovania neprimeraného navýšenia ceny, je možné zistené skutočnosti v rozsahu: -že dodávateľ priznal daňovú povinnosť, avšak túto si znížil fakturáciou od svojich dodávateľov, ktorí neodviedli daň do štátneho rozpočtu, pričom dodávateľ nedisponoval vlastným pracovným know-how, jednalo sa o jednoosobovú spoločnosť bez vlastných prevádzkových priestorov určených na reprezentáciu spoločnosti, bez internetovej stránky prezentujúcej činnosť spoločnosti, jej históriu, ciele, portfólio, realizované projekty, spoločnosť nedisponovala technickým ani personálnym vybavením, konateľ spoločnosti nemal skúsenosti, vedomosti ani možnosti reálne zabezpečiť predmet fakturácie, mal virtuálne sídlo bez webových stránok, považovať za objektívne skutočnosti na podklade ktorých by bolo možné prijať záver o daňovom podvode na predchádzajúcich článkoch reťazca?“

**28. Najvyšší správny súd prezentoval svoj názor, že takto formulované otázky by neboli spôsobilé zásadným spôsobom ovplyvniť zákonosť záverov príslušných daňových orgánov, keďže tie produkovali dostatočné množstvo dôkazov okrem samotnej neprimeranosti deklarovanej ceny služieb, tak aby bolo možné uzavrieť, že v prejednávanej veci sťažovateľka objektívne vedieť mala a mohla o daňovom podvode sťažovateľky (body 30 až 32 napadnutého rozsudku sp. Zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025).**

29. Porušenie základného práva podľa čl. 48 ods. 1 ústavy sťažovateľka odôvodňuje tým, že pri rozhodovaní o podstatnej otázke pre vec najvyšší správny súd nepredložil prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru, avšak bez toho, aby namietala ústavnú neudržateľnosť konkrétneho dôvodu, pre ktorý nebola prejudiciálna otázka Súdnemu dvoru predložená. Zastáva pritom názor, že interpretácia práva Európskej únie bola správnymi súdmi v jej veci spochybnená rozhodnutiami českého najvyššieho správneho súdu a tuzemského najvyššieho správneho súdu (por. bod 22 tohto uznesenia).



Ústavný súd už konštatoval, že konanie podľa čl. 267 ZFEÚ je založené na delbe úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom.

**30. Ústavný súd už konštatoval, že konanie podľa čl. 267 ZFEÚ je založené na delbe úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom. Je vecou len vnútroštátneho súdu, pred ktorým začal spor a ktorý nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, posúdiť so zreteľom na konkrétne okolnosti veci nevyhnutnosť rozsudku o prejudiciálnej otázke**

**pre vydanie rozsudku vo veci samej, ako aj relevantnosť otázok, ktoré položí Súdnemu dvoru (III. ÚS 388/2010, III. ÚS 18/2018, III. ÚS 39/2017).** Pokiaľ ide o subjekty oprávnené, resp. povinné predložiť prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru (čl. 267 ZFEÚ), je možné najvyšší správny súd, ktorý vystupuje v pozícii kasačného súdu, považovať za súd, ktorý je povinný obrátiť sa na Súdny dvor, keď sa v konaní pred ním vyskytla otázka nutnosti výkladu práva Únie, keďže pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti proti jeho rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.

**31. Avšak povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku nevzniká v každom prípade. Súdom, ktoré sú z dôvodu svojho postavenia vo vnútroštátnom súdnom systéme povinné predkladať prejudiciálne otázky, taká povinnosť nevznikne za splnenia niektorého alebo viacerých nasledujúcich predpokladov definovaných Súdnym dvorom v rozsudku CILFIT [C-283/81, Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v. Ministri of Health, (1982), EU:C:1982:335]:**

- ak by odpoveď na prejudiciálnu otázku nemala žiadny význam pre vytvorenie právneho základu na rozhodnutie vo veci samej,
- ak ide o otázku, ktorá bola v skutkovo a právne podobnom prípade vyriešená Súdnym dvorom, alebo o právnu otázku, ktorá sa vyriešila v judikatúre Súdneho dvora bez zreteľa na to, v akých konaniach bola predložená (princíp „*acte éclairé*“),
- ak je výklad práva Európskej únie taký jasný, že nevznikajú žiadne rozumné pochybnosti o výsledku (princíp „*acte clair*“ porov. rozsudok Súdneho dvora zo 6. 10. 2021, C-561/19, Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi a Catania Multiservizi, bod 33).

**32.** Ústavný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti rovnako konštatoval, že v prípade, ak súd, ktorý je súdom, proti ktorého rozhodnutiu už niet žiadneho opravného prostriedku, nepredloží prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru, hoci tak urobiť mal, otvára sa otázka ústavnosti jeho postupu so zreteľom na čl. 46 ods. 1 ústavy (základné právo na súdnu ochranu) a čl. 48 ods. 1 ústavy (základné právo na zákonného sudcu).

**33. Reflektujúc uvedené východiská, a to v kontexte dostatočnosti odôvodnenia zamietnutia návrhu na prerušenie kasačného konania a nepredloženia prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru, ústavný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu konštatuje jeho ústavnú udržateľnosť. Najvyšší správny súd totiž po správnom argumentačnom uchopení podstaty prejudiciálnych otázok (body 30, 31) zrozumiteľne vysvetlil, že dôvodom na nepredloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru je irelevantnosť položených otázok (bod 32), čo je jedným z dôvodov na nepredloženie veci Súdnemu dvoru.**

**34.** Z tohto dôvodu ani námietka sťažovateľky týkajúca sa i zamietnutia návrhu na prerušenie konania a predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru nie je dôvodná, čo viedlo ústavný súd k odmietnutiu relevantnej časti ústavnej sťažnosti namietajúcej porušenie základného práva na zákonného sudcu (posudzovaného v kontexte základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy) napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde (bod 1 výrokovej časti tohto uznesenia).

### **III.3. K návrhu sťažovateľky na prerušenie konania a žiadosti o predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie:**

**35.** Podľa názoru ústavného súdu to bolo práve zamietnutie návrhu na prerušenie konania najvyšším správnym súdom, ktoré podnietilo sťažovateľku k doplneniu ústavnej sťažnosti (vedenej pod sp. Zn. Rvp 660/2025) doručenému ústavnému súdu 14. mája 2025, a to o návrh na prerušenie konania pred ústavným súdom a na iniciovanie prejudiciálneho konania s totožnými prejudiciálnymi otázkami (por. bod 27 tohto uznesenia, *pozn.*). Rovnaký návrh sťažovateľka predniesla aj priamo v ústavných sťažnostiach doručených ústavnému súdu a 15. mája 2025 (sp. zn. Rvp 1260/2025) a 9. júla 2025 (sp. zn. Rvp 1737/2025).

**35. 1.** Vo vzťahu k podaniu, ktorým sťažovateľka doplnila ústavnú sťažnosť vedenú pod sp. Zn. Rvp 660/2025 o návrh na prerušenie konania, je potrebné uviesť, že doplnenie ústavnej sťažnosti je podanie vo veci samej, na ktoré sa vzťahujú rovnaké formálne požiadavky a procesné podmienky, aké sa vzťahujú na samostatne podanú ústavnú sťažnosť (IV. ÚS 552/2022). Tým je aj podanie ústavnej sťažnosti v zákonom stanovenej lehote podľa § 124 zákona o ústavnej sťažnosti. **Inak povedané, po uplynutí zákonnej dvojmesačnej lehoty na podanie ústavnej sťažnosti už nemožno ústavnú sťažnosť dopĺňať alebo rozširovať o nové námietky porušenia základných práv alebo slobôd, prípadne o ďalšie procesné nároky.** Keďže ústavnou sťažnosťou napadnutý rozsudok sp. zn. 4Sfk/26/2024 z 11. decembra 2024 nadobudol právoplatnosť 31. januára 2025, posledným dňom na podanie, resp. doplnenie ústavnej sťažnosti, bol 31. marec 2025. Z tohto vyplýva, že doplnenie ústavnej sťažnosti doručené ústavnému súdu 14. mája 2025 nastalo po uplynutí zákonom stanovenej lehoty. Z tohto dôvodu ústavný súd doplnenie odmietol podľa § 56 ods. 1 písm. f) zákona o ústavnom súde ako oneskorene podané.

**36.** Ústavný súd musí v tejto súvislosti zdôrazniť jeho úlohu ochrancu ústavnosti (čl. 124 ústavy), čo znamená, že ústavný súd posudzuje ústavnosť a do jeho právomoci nespadá podávať záväzný výklad práva Európskej únie, čo je výlučnou zodpovednosťou Súdneho dvora. Avšak aj ústavný súd sa môže pri výkone svojich právomocí dostať do situácie, keď sa na neho bude vzťahovať povinnosť predložiť

prejudiciálnu otázku na rozhodnutie Súdneho dvoru (pozri napr. IV. ÚS 206/08). Povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku nevzniká v každom prípade (por. bod 31 tohto uznesenia).

37. V okolnostiach tejto veci je prirodzeným logickým dôsledkom záveru ústavného súdu o zjavnej neopodstatnenosti namietaného porušenia základného práva podľa čl. 48 ods. 1 ústavy (por. časť III.2. tohto uznesenia, *pozn.*) – a to pri totožnosti obsahu navrhovaných prejudiciálnych otázok v ústavnej sťažnosti – práve záver, že ústavný súd nevzhliadol dôvodnosť návrhu na prerušenie konania a začatia konania o prejudiciálnej otázke podľa čl. 267 ZFEÚ, keďže výklad práva Európskej únie nie je pre jeho rozhodnutie nevyhnutný.
38. Ústavný súd zastáva názor, že ani prípadné zodpovedanie sťažovateľkou navrhnutých otázok by nemalo vzhľadom na už uvedené dôvody na jej vec žiaden objektívny dosah. Sťažovateľka totiž v sformulovaných otázkach (najmä č. 1 až 3) obsahla len skutkovú okolnosť týkajúcu sa neprímerane nadhodnotenej ceny zdaniteľného plnenia, ktoré navyše interpretuje izolovane. Otázkami

v navrhovanom znení totiž evidentne opomína podstatný dôvod, pre ktorý jej bol odmietnutý odpočet dane, a to dostatočné množstvo konkretizovaných okolností, smerujúcich k záveru, že v okolnostiach danej veci mohla a mala vedieť o svojej účasti na daňovom podvode.

39. Ústavný súd preto nenašiel dôvod na začatie konania o prejudiciálnej otázke podľa čl. 267 ZFEÚ, keďže výklad práva Európskej únie nebol pre jeho rozhodnutie nevyhnutný. Z uvedených dôvodov zamietol návrh sťažovateľky na prerušenie konania (bod 2 výrokovvej časti tohto uznesenia).
40. Keďže ústavná sťažnosť bola odmietnutá ako celok, ústavný súd sa ďalšími jej požiadavkami uvedenými v petite nezaoberal, keďže rozhodovanie o nich je podmienené vyslovením porušenia základného práva alebo slobody, k čomu v tomto prípade nedošlo.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozhodnutiu ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok.

V Košiciach 25. septembra 2025



**POZNÁMKA:** Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len "ústavný súd") je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti, ako to vyplýva z čl. 124 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len "ústava"). Rozhodovanie ústavného súdu podľa čl. 127 ústavy o sťažnostiach fyzických alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, je často využívaným právnym prostriedkom ústavnoprávnej ochrany aj voči rozhodnutiam správnych súdov. Je tomu tak špeciálne vo veciach daní, ktoré tvoria v správnej súdnej agende dlhodobu najväčšiu množstvo právnych vecí.

Pri prísnom strážení princípu subsidiarity vlastnej právomoci, na ktorú vo svojej judikatúre neustále poukazuje ústavný súd, dlhodobu možno zároveň badať v jeho rozhodnutiach osvojenie si povinnosti aj v prípade odmietnutia ústavnej sťažnosti zachovať pomerne vysokú mieru konkrétnosti právnej ar-

gumentácie poukazujúcej na ústavnú obhájiteľnosť, či udržateľnosť dôvodov rozhodnutí správneho a kasačného súdu, ako tomu bolo v preskúmvanej právnej veci.

Vrchnostenský ústavnoprávny názor najvyššej súdnej inštitúcie ochrany ústavnosti tak popri vyčerpávajúcich dôvodoch preskúmvaných rozsudkov Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č.k. 45fk/26/2024 z 11. decembra 2024 a č.k. 25fk/32/2024 z 31. marca 2025 dotvára právnu paletu pohľadov na jednotlivé body kasačnej sťažnosti a následne aj sťažnosti ústavnej. K tomu sa žiada konštatovať, že *"zmyslom a účelom uvedeného princípu subsidiarity je to, že ochrana ústavnosti nie je a ani podľa povahy veci nemôže byť výlučne úlohou ústavného súdu, ale je úlohou všetkých orgánov verejnej moci v rámci im zverených kompetencií"* (uznesenie ÚS SR sp. zn. III. ÚS 5/2013-12 z 15. januára 2013).

Dominantne v uverejnenom rozhodnutí ústavného súdu išlo o cenu plnenia deklarovaného daňovým subjektom (sťažovateľkou), ktorá hrala kľúčovú dôkaznú líniu preukázanej účasti sťažovateľky na

daňovom podvode. Uznesenie ústavného súdu vo svojich záveroch odmietajúcich porušenie práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd tak predstavuje potvrdenie dostatočného odôvodnenia preskúmvaného rozhodnutia NSS SR č. k. 45fk/26/2024 (najmä v bodoch 34-57). Predmetné body uvedeného rozsudku totiž obsahujú konkrétnu argumentáciu o dôvodnosti nepriznania práva na odpočítanie DPH u sťažovateľky správcom dane.

Pridanou právnou hodnotou uznesenia ústavného súdu je vymedzenie právnych hraníc možnej priechodnosti požiadavky na zahájenie konania o predbežnej otázke podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ) Súdny dvorom Európskej únie. Zásadný právny pohľad v naznačenom smere predstavuje obsah bodov 30-39 uverejneného uznesenia ústavného súdu, v právnej nadväznosti na body 30, 31 rozsudku NSS SR č.k. 25fk/32/2024.

**Pavol Nad'**

# Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP

## Z aktuálnej činnosti komisií:

### MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

Metodicko-legislatívna komisia pre DPPO sa poslednom štvrtroku venovala najmä oblasti medzinárodného zdaňovania. V októbri sa jej členovia spolu so zástupcami MF SR a FR SR zúčastnili Spoločného fóra pre medzinárodné zdaňovanie a transferové oceňovanie a v novembri pripravili konferenciu pre medzinárodné zdaňovanie. Prediskutovaná bola problematika softvéru a zrážkovej dane, „benefit testu“ v kontexte transferového oceňovania, úvahy o možnostiach legislatívnej úpravy dividend plynúcich PO do nezmluvných štátov ako aj zjednodušený, štandardizovaný prístup OECD k uplatňovaniu zásady trhového odstupu na základné marketingové a distribučné činnosti – Amount B. V rámci

konferencie pre medzinárodné zdaňovanie sme sa venovali reportovacím povinnostiam po zrušení organizačnej zložky so stálou prevádzkarňou / bez stálej prevádzkarne v SR, zdaňovaniu nepriameho scudzenia nehnuteľného majetku, nástrojom prevencie a riešenia sporov v oblasti medzinárodného zdaňovania a transferového oceňovania, ako aj novému usmerneniu k obsahu dokumentácie transferových cien a s tým súvisiacimi zmenami v tlačive daňového priznania k dani z príjmov PO. Na zasadnutiach komisie prebiehali diskusie aj k aplikácii nariadenia vlády o zániku daňového nedoplatku k zrážkovej dani.

Vedúca: **Ing. Mária Janušková**

### MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Členovia MLK pre DPFO diskutovali na posledných zasadnutiach najmä o zmenách v zákone o sociálnom poistení, ktoré priniesol III. konsolidačný balíček. V tejto súvislosti sa mení definícia samostatne zárobkovo činné osoby (SZČO) pre účely sociálneho poistenia. Členovia komisie so znepokojením vnímajú zmenu, ktorá determinuje vznik povinnosti platiť tzv. minimálny odvod aj skupine subjektov, ktoré doteraz odvodovej povinnosti nepodliehali. Ide pritom najmä o skupinu SZČO disponujúcu oprávnením na výkon činnosti, ktorej

táto povinnosť vznikne bez ohľadu na dosiahnutie určitej úrovne skutočného príjmu. V tejto súvislosti členovia komisie upozornili na dôsledky, ktorá táto zmena vyvoláva a požiadali o úpravu legislatívy. Na poslednom zasadnutí sa venovali problematike zdaňovania odmiern vyplácaných vo verejných súťažiach, ako sú napr. architektonické súťaže, ktoré vyhlasujú mestá a obce.

Vedúca: **PhDr. Lubica Dumitrescu**

### MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Na septembrovom zasadnutí sa členovia metodicko-legislatívnej komisie venovali odborným témam dodanie tovaru vs. premiestnenie tovaru do iného členského štátu, prenájom nehnuteľnosti zahraničnou osobou zdaniteľnej osobe na Slovensku, dátum dodania pri finančných službách a plánovaniu tém za oblasť DPH na zimné metodické dni vo Zvolene. Členovia, ktorí sa zúčastnili rozporového konania k vládnemu návrhu novely zákona o DPH informovali o jeho priebehu a o vysporiadaní niektorých najzásadnejších pripomienok. Legislatívny návrh na zavedenie inštitútu dobrovoľnej registrácie zahraničných osôb, ktorý komisia v rámci legislatívneho procesu k novele zákona o DPH vzniesla, nebol akceptovaný. Diskusia sa viedla aj k procesnej stránke odsúhlasenia zápisu a záverov z januárového zasadnutia Komisie MF SR na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť DPH. Komisia sa venovala príprave odborného programu plánovanej konferencie k daňovým podvodom, ktorá sa má uskutočniť v apríli 2026.

Na októbrovom zasadnutí metodicko-legislatívnej komisie členovia diskutovali odborné otázky dátumu vzniku daňovej povinnosti

pri dodaní reklamnej kampane, pripravované stanovisko CFE k problematike dodania tovaru s inštaláciou s cieľom dosiahnuť jednotné uplatňovanie konceptu pre súčasnú prax v rámci EÚ, a problematiku TP úprav z pohľadu DPH a na podklade rozsudku SD EÚ C-726/23 Arcomet.

Agenda novembrového zasadnutia metodicko-legislatívnej komisie sa týkala otázky uplatnenia prechodného ustanovenia účinného od 1. januára 2026 v oblasti uplatnenia výnimky z obmedzenia odpočítania dane u osobných motorových vozidiel na predvádzacie, testovacie a náhradné vozidlá, metodiky určenia a výpočtu obratu rozhodného pre účely nadobudnutia statusu platiteľa dane zo zákona a uplatnenia dane z dodania, ktorým mal byť prekročený zákonný obrat, a ďalšie odborné otázky.

Najbližšie zasadnutie metodicko-legislatívnej komisie sa má uskutočniť v decembri 2025. Na programe má byť vyhodnotenie piatich diskusných tém prezentovaných za oblasť DPH na metodických dňoch 3. a 4. decembra 2025.

Vedúci: **Ing. Milan Vargan**

### MLK PRE SPRÁVU DANÍ A MIESTNE DANE

Na septembrovom zasadnutí metodicko-legislatívnej komisie sa diskutovalo o problematike prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane, ktorej sa členovia venujú dlhodobejšie so zámerom presadiť návrh na legislatívnu úpravu Daňového poriadku. Témami boli aj využitie substitučného zastúpenia pri ochrane klienta pre prípad vážneho ochorenia alebo úrazu daňového poradcu a možné prostriedky nápravy daňového subjektu voči daňovým orgánom pre nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia správcu dane. V rámci legislatívneho procesu k návrhu zákona o evidencii tržieb bol akceptovaný návrh na legislatívnu úpravu Daňového poriadku na zrušenie inštitútu zastupo-

vania daňovým poradcom ex officio na návrh SKDP. Ostatné návrhy na doplnenie a úpravu Daňového poriadku neboli akceptované. V rámci legislatívneho procesu k návrhu novely zákona o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o ochrane pred financovaním terorizmu boli vznesené štyri pripomienky, z ktorých jedna bola akceptovaná čiastočne.

Plánované novembrové zasadnutie metodicko-legislatívnej komisie má byť zamerané na riešenie aktuálnej problematiky daňovej sankčnej amnestie, ktorá bola ustanovená v rámci konsolidačného balíčka.

Vedúci: **JUDr. Jozef Vasilik**

### MLK PRE ÚČTOVNÍCTVO

Práce na interpretáciách Národnej účtovnej rady v súvislosti s goodwillom pri odštiepení a goodwillom pri reverznom zlúčení sa v poslednom štvrtroku zintenzívnili a boli vytvorené prvé drafty. Aktívne sa venujeme legislatíve. Reagovali sme na zverejnenie predbežnej informácie k novele postupov účtovania pokiaľ ide o problematiku nevyhradeného ložiska nerastu, na ktorú sme upozorňovali prostred-

ním interpretácie Národnej účtovnej rady. Iniciovali sme zmeny v postupoch účtovania v súvislosti s DPH pri finančnom leasingu u neplatiteľov DPH. Priebežne sledujeme dynamické zmeny v nadväznosti na derogáciu DPH v postupoch účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, ako aj v zákone o dani z príjmov.

Vedúci: **Mag. et Mgr. Branislav Kováč**

# Vytvorili sme nový register daňových poradcov a ich asistentov

Cieľom tohto kroku je poskytnúť širokej verejnosti, podnikateľom aj orgánom verejnej správy jednoduchý a rýchly prístup k overeným informáciám o odborníkoch, ktorí majú oprávnenie na poskytovanie daňového poradenstva. Nový register je dostupný na webe SKDP v sekcii „Hľadám poradcu“. Obsahuje podrobné údaje o všetkých daňových poradcov osved-

čením zapísaných v SKDP, ako aj o ich asistentoch. V databáze je možné vyhľadávať podľa mena, typu osoby (teda či ide o fyzickú alebo právnickú osobu), či daňovej špecializácie. Údaje bude komora pravidelne aktualizovať, čím sa zaručuje ich aktuálnosť a spoľahlivosť. Register je bezplatný pre všetkých používateľov. Okrem základných kontaktných údajov obsahuje

aj informácie o špecializácii, jazykových schopnostiach jednotlivých poradcov, či personálnych vzťahoch a prepojeniach, teda informáciu, ak prípadne pracuje v poradenskej spoločnosti. Pri kontaktoch je zverejnená aj prehľadná mapa, v ktorej je vyznačené mesto pôsobenia poradcu. Pre verejnosť tak je daný poradca ľahšie dohľadateľný.

## Nové webové sídlo SKDP

Zrealizovali sme zmenu adresy oficiálnej webovej stránky SKDP. Nová verzia stránky, ktorá bola donedávna prístupná na adrese [new.skdp.sk](http://new.skdp.sk), je po novom dostupná pod adresou [www.skdp.sk](http://www.skdp.sk). Tento krok je realizovaný v rámci projektu nového informačného systému pre daňových poradcov. Naším cieľom je priniesť daňovým poradcov modernejšie, prehľadnejšie a technicky vý-

konnejšie webové prostredie,“ priblížila zamer tajomníčky SKDP Adriana Horváthová.

Doterajšia stránka [www.skdp.sk](http://www.skdp.sk) bola presunutá na novú adresu <https://old.skdp.sk/>, aby bola dočasne ešte dostupná pre prípadné potreby používateľov či archiváciu obsahu. Takúto prevádzku predpokladáme realizovať niekoľko budúcich mesiacov.



## Spoločné zasadanie prezidií SKDP a KDP ČR

Slovenská komora daňových poradcov a Komora daňových poradcov Českej republiky 6. októbra uskutočnili spoločné zasadanie prezidií. Stretnutie nadväzovalo na dlhodobú spoluprácu oboch komôr. Témou diskusií boli aktuálne legislatívne novinky, dianie v oboch komorách a spoločné výzvy, ktoré prináša výkon profesie daňového poradenstva. Takéto stretnutia posilňujú výmenu skúseností a prispievajú k rozvoju profesie v oboch krajinách.

## Spoločné fórum pre medzinárodné zdaňovanie a transferové oceňovanie



V dňoch 13. – 14. októbra 2025 sa stretli zástupcovia Ministerstva financií SR, Úradu pre vybrané hospodárske subjekty, finančnej správy SR a Slovenskej komory daňových poradcov na spoločnom fóre venovanom medzinárodnému zdaňovaniu a transferovému oceňovaniu. Cieľom komunikačnej platformy bolo prediskutovať daňové predpisy, ich výklad, aplikačné problémy, ako aj možné návrhy metodických usmerení. Hlavnými aktuálnymi témami boli softvér a zrážková daň, zdaňovanie dividend, ktoré sa posielajú do nezmluvných štátov, benefit test z pohľadu transferového oceňovania a amount B – simplified approach, teda zjednodušený, štandardizovaný prístup OECD k uplatňovaniu zásady trhového odstupu na základné marketingové a distribučné činnosti.

## Konzultačná rada prezidenta finančnej správy k plánu boja s daňovými únikmi

Viceprezident Slovenskej komory daňových poradcov (SKDP) Branislav Kováč sa 24. októbra zúčastnil zasadnutia Konzultačnej rady prezidenta finančnej správy SR, ktorej témou bola sumarizácia návrhov zaslaných členmi rady a výstupov prijatých na konferencii „Konsolidácia 2026 je zárukou boja proti daňovým podvodom“. Zástupcovia SKDP sa zúčastnili aj tejto konferencie. SKDP dlhodobo upozorňuje na potrebu prizývať odborníkov z praxe do prípravy legislatívnych návrhov, ktoré zasahujú široké spektrum daňových subjektov. Daňoví poradcovia majú bohaté skúsenosti z aplikačnej praxe, rozumejú problémom, s ktorými sa podnikatelia a občania denne stretávajú, a dokážu po-

núknuť riešenia, ktoré zohľadňujú nielen zákonné, ale aj praktické aspekty fungovania daňového systému. SKDP verí, že finančná správa aj v ďalšom kroku poskytne odbornej verejnosti priestor, aby sa aktívne mohla zapojiť do diskusie o týchto opatreniach, čo je aj jej primárnou úlohou. Daňoví poradcovia sú jednoznačne za boj proti daňovým únikom a zneužívaniu systému – podporujú snahu o efektívnejší výber daní a férové podmienky pre všetkých. Zároveň však zdôrazňujú potrebu, aby opatrenia nezaťažili poctivé daňové subjekty a boli zrozumiteľné a realizovateľné v praxi. V tomto smere je však potrebná konštruktívna spolupráca a najmä dostatok času na komplexnú odbornú diskusiu.

Na Konzultačnej rade prezidentka FS 24. a 25. novembra 2025 SKDP zastupovala prezidentka Miriam Galandová. SKDP na tomto stretnutí ocenila, že finančná správa je ochotná zohľadniť pripomienku daňových poradcov, aby daňové subjekty neboli znevýhodnené v indexe daňovej spoľahlivosti v prípadoch, keď majú s daňovým úradom spor týkajúci sa nálezu z kontroly. Dôležitou témou bola aj pripravovaná úprava zodpovednosti štatutárnych orgánov a spoločníkov pri daňových nedoplatkoch. M. Galandová zdôraznila, že prípadné legislatívne zmeny musia byť formulované mimoriadne opatrne, aby nedošlo k neprimeranému postihu poctivých podnikateľov a k negatívnemu ovplyvneniu podnikateľského prostredia.





## Zasadanie odborných komisií CFE 2025

Zástupcovia Slovenskej komory daňových poradcov sa v septembri tohto roka zúčastnili zasadanií odborných komisií CFE tax advisers Europe 2025 v belgickom Ghente. Venovali sa aktuálnym otázkam zdaňovania, úprave postavenia daňového poradcu vo svetle AI a mnohým ďalším témam týkajúcim sa oblasti daňového poradenstva.

## Zasadanie Regionálnych rád SKDP

30. september patril spoločnému zasadaniu regionálnych rád Slovenskej komory daňových poradcov. Zástupcovia daňových poradcov z jednotlivých regiónov diskutovali o priebehu regionálnych kôl súťaže Tax Advisers Award (TAA), o aktuálnych regionálnych problémoch profesie daňového poradcu a dotkli sa aj otázok súvisiacich s reguláciou účtovníckej profesie. Stretnutie bolo priestorom na zdieľanie skúseností a pohľadov naprieč regiónmi, ktoré pomáhajú spoločne posúvať profesiu daňového poradcu vpred.



## Stretnutie s verejným ochrancom práv

Zástupcovia Slovenskej komory daňových poradcov sa stretli s verejným ochrancom práv Róbertom Dobrovodským. V diskusii upriamili pozornosť najmä na problém častých zmien právnych predpisov a krátkych legisvakačných lehôt, ktoré v praxi znemožňujú včasné prispôbenie sa novým pravidlám. To má následne negatívny vplyv na možnosti ale aj vôľu daňových subjektov dodržiavať právne predpisy a plniť si svoje povinnosti.

Ombudsman v tejto súvislosti vyzval SKDP, aby ho upozorňovala v prípade, ak daňoví poradcovia budú mať informácie o prípadoch nesprávneho využívania administratívnych postupov systematického charakteru, ktoré by mohli mať vplyv napr. aj na právo na podnikanie. SKDP teší konštruktívny dialóg a záujem verejného ochrancu práv o problémy, s ktorými sa daňoví poradcovia a ich klienti v praxi stretávajú.

# Nová služba pre členov SKDP: inzercia a prezdieľavanie článkov a blogov na webe SKDP

Spustili sme novú službu pre členov SKDP – zverejňovanie inzercie na webovej stránke SKDP. Táto služba je určená na podporu vnútrokomorovej komunikácie, rozvoj podnikania daňových poradcov a podporu ich odborných aktivít (s výnimkou vzdelávacích podujatí). Inzercia zároveň umožňuje prepojenie členov SKDP s verejnosťou – napríklad pri nadväzovaní pracovných alebo obchodných vzťahov. Zverejnené ponuky sú dostupné po prihlásení na stránke komory.

Ďalšou novinkou, ktorá má podporiť odbornú a mediálnu aktivitu členov, je možnosť zverejňovania a prezdieľania článkov a blogov na webovej stránke SKDP. Autorom prezdieľaného článku alebo blogu môže byť riadny člen komory (vrátane pozastavených alebo vymazaných členov či asistentov), prípadne odborník z praxe – napríklad sudca, advokát, audítor, akademik alebo účtovník. Vo výnimočných prípadoch môže komora zverejniť aj príspevok inej osoby, vždy však na základe súhlasu autora so

zverejnením. Články môžu byť ponúknuté komore priamo zaslaním emailu na [press@skdp.sk](mailto:press@skdp.sk), alebo komora môže autora osloviť sama, ak identifikuje zaujímavý odborný obsah. Obsah článku musí byť odborný, vecný, nestranný a v súlade s Etickým kódexom daňového poradcu, ako aj s legislatívou SR a EÚ. Táto nová funkcionálna vytvára priestor pre zdieľanie odborných poznatkov a skúseností a podporuje prezentáciu profesie daňového poradcu ako dôveryhodného odborníka vo verejnom priestore.

## Poznáme víťazov Tax Advisors Award 2025

V novembri sme vyhlásili víťazov 8. ročníka súťaže TAX ADVISORS AWARD 2025. Ocenenia za prínos v oblasti daňovej teórie a praxe si v celoslovenskom hodnotení odniesli traja študenti. Martin Hrabovecký z Katedry financií na Ekonomickej univerzite v Bratislave, Tomáš Benko z Podnikovohospodárskej fakulty Ekonomickej univerzity v Bratislave so sídlom v Košiciach a Marek Nagy z Katedry ekonomiky z Fakulty prevádzky a ekonomiky dopravy a spojov Žilinskej univerzity v Žiline. Ich práce boli najlepšie spomedzi všetkých 12 prihlásených bakalárskych, diplomových alebo dizertačných prác. Cieľom súťaže je podporiť mladých ľudí v záujme o daňovú problematiku a zároveň prepojiť akademickú sféru s praxou. SKDP chce aj týmto projektom motivovať študentov k výberu tém v oblasti daní so spoločenským a odborným významom, rozvíjať ich analytické a kritické myslenie a poskytnúť im priestor prezentovať svoje zistenia pred odborníkmi akými sú daňoví poradcovia.





Fotky/autor: #FinŽeny

## Sieň slávy projektu #FinŽeny

Do unikátneho zoznamu najvplyvnejších slovenských bankárook, ekonómok, manažérok, finančných riaditeľiek a ďalších dlhodobo vplyvných žien finančného sektora bolo zaradených 45 osobností. Projekt #FinŽeny exkluzívne zverejnil web Forbes.sk. Zaradená medzi ne bola aj prezidentka SKDP Miriam Galandová. Pri tejto príležitosti uviedla, že projekt vní

ma ako dôkaz toho, koľko výnimočných žien pôsobí v slovenskom finančnom segmente. „Je inšpiráciou pre ženy, aby sa nebáli vstúpiť do sveta financií a daňového poradenstva - pracovitosť, talent, či odvaha meniť veci nemajú pohlavie. Je to pre mňa veľká česť a zároveň uznanie práce všetkých, ktorí sa venujú daňovému poradenstvu – profesii, ktorá si vy-

žaduje odbornosť a zodpovednosť. Toto ocenenie patrí aj kolegom a kolegyniam, ktorí sú členmi SKDP a ktorí svojou každodennou prácou prispievajú k dôvere v systém a k férovému podnikateľskému prostrediu,“ uviedla M. Galandová.

[LINK NA ČLÁNOK](#)

## Vynovené Daňoviny

Už viac ako štyri roky pripravuje kancelária SKDP pre daňových poradcov a odbornú verejnosť každý mesiac odborný materiál venovaný novinkám v oblasti daní a súvisiacich predpisov. Daňoviny sa tešia mimoriadnej obľube, v súčas-

nosti majú viac ako tisíc odberateľov. Aj preto došlo k ich vynoveniu, najmä, aby boli prehľadnejšie. Ak nám chcete dať k Daňovinám spätnú väzbu, budeme radi, ak nám ju zašlete na [press@skdp.sk](mailto:press@skdp.sk). Nenechajte si ujsť najnovšie informácie

z oblasti daní a účtovníctva, ktoré vám pomôžu udržať si prehľad v legislatívnych zmenách. Ak ešte Daňoviny neodoberáte, prihláste sa cez [link](#) a my vám ich radi pošleme každý mesiac do vašej e-mailovej schránky.

# SKDP v médiách

**D**aňoví poradcovia prispievajú k lepšej informovanosti verejnosti, ako aj ku zviditeľneniu samotnej profesie poskytovaním stanovísk médiám ako aj zapájaním sa do odbornej verejnej diskusie. V uplynulých mesiacoch sa médiá venovali najmä legislatívnym novinkám súvisiacim s tretím konsolidačným balíčkom. SKDP však aktívne komunikovala aj aktuálne platnú legislatívu a tiež informovala o vzdelávacích aktivitách Akadémie daňových poradcov.

## 1. Tlačová správa: Firemné peniaze automaticky nepatria konateľovi

SKDP upozornila, že letné mesiace neznamenajú len oddych ale môžu priniesť aj zvýšené výdavky na zaplatenie dovolenky, či vyčlenenia vreckového na zážitky. Financovať ich z firemného účtu, hoci by ich vybral konateľ firmy, sa nevypláca. Takéto konanie je totiž protizákonné a podnikateľ sa vystavuje riziku, že sa dopustí sprenevery, zneužitia právomocí, či možnému poškodeniu veriteľov. Daňový poradca Peter Pašek zdôraznil, že firemný účet nie je osobná pokladnička, konateľ nemôže len tak prísť do banky a vybrať si peniaze firmy na dovolenku, auto alebo splátku hypotéky. Tým môže porušiť svoje povinnosti pri správe cudzieho majetku a vystaviť sa riziku postihu zo strany daňového úradu aj orgánov činných v trestnom konaní.

[Link na článok na FB:](#)

Tlačová správa SKDP

**Firemné peniaze automaticky nepatria konateľovi**



SLOVENSKÁ KOMORA  
DAŇOVÝCH PORADCOV

## 2. Tlačová správa: Podpora športu cez dane má nové pravidlá

SKDP upozornila, že od 1. júla 2025 začali platiť nové pravidlá pre činnosť športovcov, športových organizácií a odborníkov, vyplývajúce z novely zákona o športe. Daňová poradkyňa Alica Fisterová vysvetlila, že v oblasti dane z príjmov nadobudnú zmeny účinnosť od 1. januára 2026. Jednou z novinek od roku 2026 je, že tréneri budú môcť mať od dane oslobodené príjmy najviac v sume 300 eur mesačne od všetkých zamestnávateľov. Zavádza sa aj superodpočet pre podnikateľov a firmy, ktorí budú chcieť klubom pomôcť prostredníctvom materiálno-technického zabezpečenia.

## 3. Článok pre refresher.sk: Pri práci na voľnej nohe je dôležitejší skutočný obsah činnosti, nie názov zmluvy

Na Slovensku rastie počet mladých ľudí, ktorí namiesto tradičného zamestnania volia flexibilnejšie formy práce. Najčastejšie ide o prácu na voľnej nohe (tzv. freelancing), ktorú právne zastrešuje najmä živnosť alebo autorské zmluvy. Tento trend prináša väčšiu slobodu a nezávislosť, no zároveň aj väčšiu zodpovednosť. Správna voľba formy spolupráce totiž rozhoduje nielen o výške daní a odvodov, ale aj o legálnosti pracovného vzťahu. Daňový poradca Ján Vajcík v článku pre portál refresher.sk a následne v tlačovej správe SKDP vyzdvihol, že pri voľbe formy samostatnej zárobkovej činnosti je kľúčové pamätať na princíp, že obsah má prednosť pred formou. Uviedol, že vždy je potrebné najskôr analyzovať skutočný charakter činnosti – či ide o sústavné podnikanie, alebo napríklad o jednorazovú autorskú prácu. Zvolená zmluva alebo oprávnenie na výkon činnosti má následne dať podľa neho tejto realite správny právny rámec. Až potom prichádza na rad otázka daní, odvodov a administratívnej záťaže, ktoré sa odvíjajú od toho prvotného posúdenia.

[Link na článok na refresher.sk:](#)

## 4. Tlačová správa: Konsolidácia: Bez odbornej diskusie hrozia neželané dôsledky

SKDP vyjadrila znepokojenie nad tretím konsolidačným balíčkom vlády. Za najväčšie negatívum považuje chýbajúcu odbornú diskusiu a skrátené legislatívne konanie. Rizikom sú aj možné daňové úniky, hoci si vláda od neho sľubuje opak. Komora uviedla, že si plne uvedomuje potrebu udržať zdravie verejných financií

a nevyhnutnosť prijímať aj nepopulárne opatrenia smerujúce k ich konsolidácii. Tieto však nesmú byť prijímané bez odborného a transparentného dialógu. Proces prípravy konsolidačného balíčka by mal byť postavený na otvorenej diskusii nielen s tripartitou, ale aj s odbornou verejnosťou vrátane daňových poradcov. SKDP uviedla, že tretí konsolidačný balíček síce obsahuje aj niektoré koncepčné zmeny, sú tam však aj také, ktoré sú protichodné so zámermi vlády, najmä v oblasti boja s daňovými únikmi.

[Link na tlačovú správu:](#)

Tlačová správa SKDP

## Konsolidácia: Bez odbornej diskusie hrozia neželané dôsledky



SLOVENSKÁ KOMORA  
DAŇOVÝCH PORADCOV

## 5. Tlačová správa: Odštartovala príprava na skúšky daňových poradcov

SKDP informovala o odštartovaní cyklu seminárov „Dane komplexne“ v rámci Akadémie daňových poradcov (ADP). Komora tiež informovala, že novinkou je nový formát skúšky – písomná časť bude doplnená o prípadovú štúdiu, ktorá preverí aplikáciu získaných poznatkov.

[Link na tlačovú správu:](#)



## 6. Komentár pre Hospodárske noviny: Zodpovedných daňovníkov by mal štát vnímať ako partnerov

Prezidentka SKDP Miriam Galandová napísala komentár pre Hospodárske noviny. Zdôraznila v ňom, že podnikateľ zodpovedne a platiť dane včas je nielen povinnosťou, ale malo by byť aj výhodou v praxi. Daňoví poradcovia preto vítajú, že finančná správa opäť otvára tému indexu daňovej spoľahlivosti, o ktorej sa diskutuje dlhodobo, no intenzívnejšie najmä od momentu, keď sa stal verejným. Prezidentka v komentári zdôraznila, že tento nástroj má potenciál byť motivačný, spravodlivý a užitočný – nielen pre štát, ale aj pre samotných podnikateľov. Môže im napríklad pomôcť identifikovať potenciálne nespoľahlivých obchodných partnerov. Na to, aby ho takto vnímali, však potrebuje ešte zásadné úpravy. Ak má index získať dôveru podnikateľského prostredia, musí byť transparentný, predvídateľný, legislatívne jasne ukotvený a poskytovať skutočné benefity.

[Link na HN:](#)

## 7. Články pre portál podnikajte.sk

V snahe znížiť daňovo-odvodové zataženie a zefektívniť podnikanie si mnohí podnikatelia zakladajú popri živnosti aj s. r. o., prípadne vlastnia viacero firiem naraz. Na prvý pohľad ide o legitímnu stratégiu, ktorá má svoje výhody. Daňová poradkyňa Vladimíra Mačuhová v rozhovore pre Podnikajte.sk pod názvom „Kombinácia živnosti a s. r. o. či fakturovanie svojej firme: daňové riziká a úskalía“ priblížila, čo takéto „rozloženie podnikania“ znamená z právneho a daňového hľadiska a kedy podnikateľ riskuje domeranie dane alebo podozrenie z obchádzania zákona. V ďalšom článku pod názvom „Superodpočet výdavkov na výskum a vývoj v praxi: kto a ako ho môže využiť?“ daňový poradca Ján Vajcík vysvetlil ako tento nástroj funguje v praxi, aké sú jeho úskalía, čo všetko musia podnikatelia splniť, aby si ho mohli uplatniť, a na čo si dať pri ňom pozor.

[Link na článok:](#)

## 8. Odborné stanoviská pre médiá: legislatívne novinky

Portál podnikajte.sk sa venoval problematike vedenia účtovníctva a jeho kontrole. Daňový poradca Robert Kalmár priblížil, v čom sa líši externý a interný účtovník, čo zvažovať pri jeho výbere, kedy siahnuť po daňovom poradenstve aj čomu venovať pozornosť pri kontrole účtovnej závierky/daňového priznania. Denník Sme pripravil otázky a odpovede k zmenám v transakčnej dani, čo to pre živnostníkov znamená a ako to bude ďalej s podnikateľskými účtami. Na otázky mu odpovedala daňová poradkyňa Vladimíra Mačuhová. Hospodárske noviny sa zase venovali téme porovnania českého a slovenského daňového systému. Stanovisko im poskytla daňová poradkyňa Zuzana Korytárová. Portál podnikajte.sk sa tiež venoval téme odvodov SZČO po konsolidácii a dosahom na rok 2026. Praktické informácie aj príklady v rozhovore pre Podnikajte.sk priblížila daňová poradkyňa Mária Sameková. Tiež sa vyjadrila do relácie Správy STVR k pravidlám

pre sociálne podniky, ktoré by sa mali sprísniť. Bola aj hostkou v relácii STVR Peniaze, v ktorej sa vyjadrila k daňovým a odvodovým povinnostiam v situácii, ak si rodič privyrába alebo podniká počas materskej. Daňový poradca Peter Schmidt sa niekoľkokrát venoval otázkam novinárov k daňovej amnestii. Odpovedal portálu podnikajte.sk, Hospodárskym novinám aj Denníku N. Novinárov najmä zaujímalo, či čakať s platbou do nového roka a aké sú riziká tejto legislatívnej novinky. Denník N sa tiež viac venoval téme nového minimálneho odvodu, ku ktorému SKDP vydala tlačovú správu. Pre spravodajskú agentúru Sita poskytol daňový poradca Radovan Ilnát rozhovor na veľmi mediálne populárne tému „influenceri a dane“. Upozornil, že zdaneniu podlieha aj tzv. nepeňažný príjem (barter), teda produkty poskytnuté výmenou za príspevok na sociálnej sieti, darčeky od firiem, ak sú poskytnuté za protihodnotu alebo služby, ak sú súčasťou spolupráce. Prezidentka SKDP Miriam Galandová poskytla stanovisko Nadácii zastavme korupciu k trendom v oblasti daňových únikov na Slovensku. Zdôraznila, že daňoví poradcovia varujú pred častými, rýchlymi a nediskutovanými zmenami daňových zákonov. Tiež priblížila, že v každodennej praxi sa stretávajú s tým, že čím je legislatíva komplikovanejšia – veľa sadzieb dane, množstvo nejasno definovaných výnimiek a častejšie menená, tým väčší tlak to vytvára na podnikateľov a ich ochota prispôbovať sa novým pravidlám klesá.



## 9. Kampaň zameraná na poskytovanie služieb daňovými poradcami

V súvislosti so schváleným konsolidačným balíčkom sme na sociálnych sieťach spustili mini kampaň na podporu služieb daňových poradcov. Cieľom je upozorniť verejnosť na to, že zmeny v daniach a odvodoch si vyžadujú odborný pohľad – práve

ten, ktorý vedie poskytnúť práve daňoví poradcovia. Kľúčové posolstvo kampane je: „Konsolidačný balíček je prijatý! Prináša množstvo zmien, ktoré sa dotknú firiem aj živnostníkov. Ak máte otázky, daňový poradca je tu pre vás. Ako odborník vám pomôže zorientovať sa v nových pravidlách a poradiť, ako sa na zmeny pripraviť a implementovať ich v praxi. Nespoliehajte sa na dohady, obráťte sa na profesionála.“



## 10. Tlačová správa: Nový mikroodvod je diskriminačný, SKDP volá po zmene

SKDP informovala verejnosť o novej legislatívnej zmene, ktorá má významný vplyv aj na daňových poradcov. Postavenie SZČO od 1. januára 2026 už nebude viazané na dosahovanie príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti v rozhodujúcom období, ale bude viazané na to, či fyzická osoba má aktívne oprávnenie na výkon alebo prevádzkovanie zárobkovej činnosti, ktorou sa môžu dosiahnuť príjmy z podnikania alebo samostatne zárobkovej činnosti zdaňované podľa zákona o dani z príjmov. Znamená to, že po novom veľkej skupine osôb s aktívnym oprávnením na výkon zárobkovej činnosti podľa osobitných predpisov vznikne od 1. júla budúceho roka povinnosť platiť minimálny sociálny odvod vo výške 131,34 eura. Netýka sa to len daňových poradcov, ale napríklad aj mediátorov, veterinárov, súdnych exekútorov, geodetov, architektov ako aj iných licencovaných profesií. SKDP zdôraznila, že túto zmenu považuje za diskriminačnú, preto vyzvala zákonodarcov, aby pristúpili k úprave.

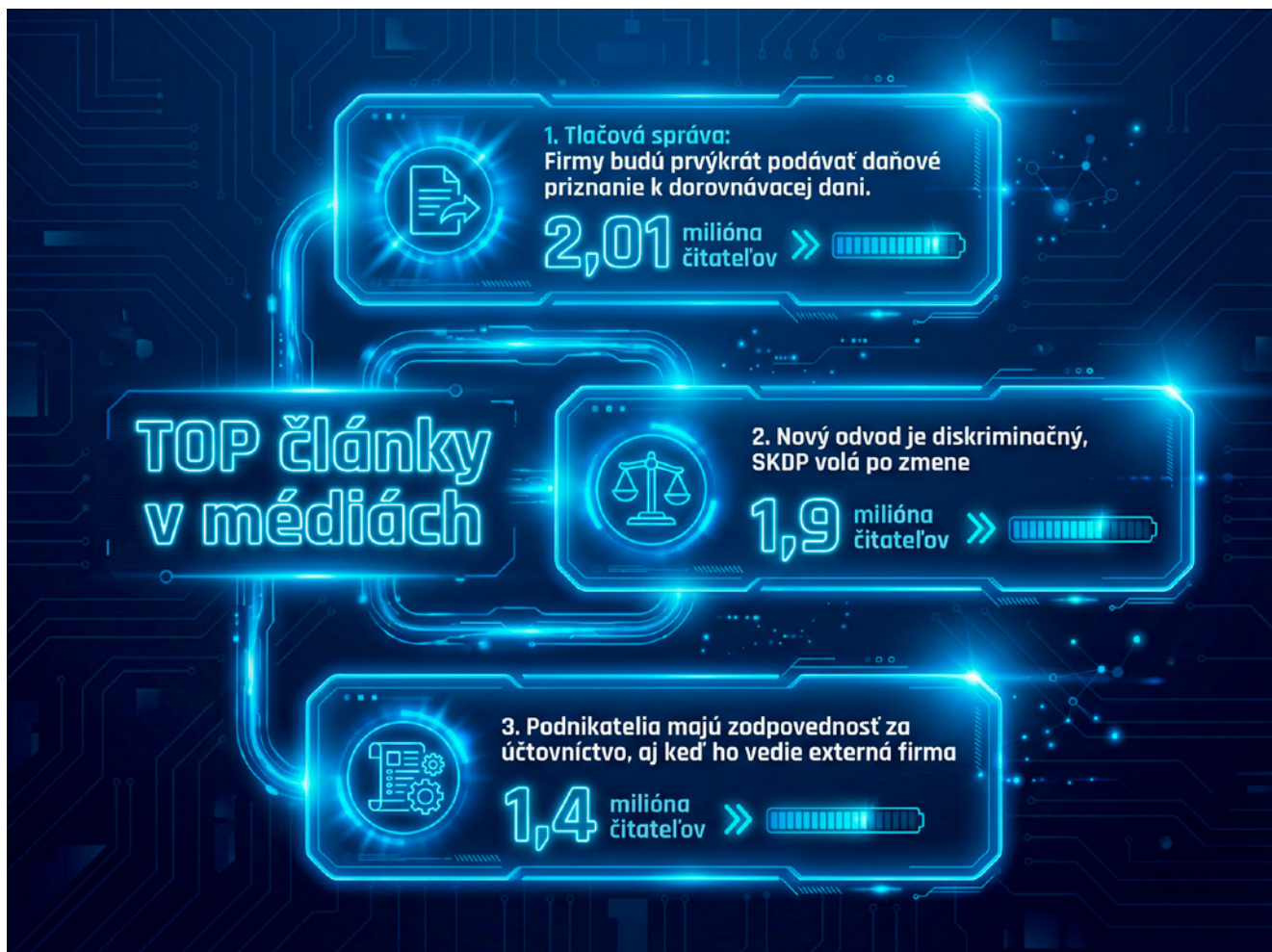
[Link na tlačovú správu:](#)

Tlačová správa SKDP

Nový mikroodvod je diskriminačný, SKDP volá po zmene



SLOVENSKÁ KOMORA  
DAŇOVÝCH PORADCOV





# EXPERT SYMPOSIUM

## TRANSFER PRICING: FROM EVERY ANGLE

22 January 2026

### Opening speech

**First panel (9.00 – 10.30)**

**The transfer pricing framework national (legislation, OECD Guideline, draft EU directive, selection of landmark case law)**

Moderator: Branislav Kováč, CLA Slovakia s.r.o., Slovak Chamber of Tax Advisors

Speakers: Silvia Karellová, Financial Directorate of the Slovak Republic

Lenka Lopatová, BDO Czech Republic

Raffaele Petruzzi, Vienna University of Economics and Business, Austria

**Second panel (11.00 – 12.30)**

**Resolving transfer pricing conflicts - best practices and lessons learnt**

Moderator: Miriam Galandová, PRK Partners, Slovak Chamber of Tax Advisors,  
Tax Committee of AmCham

Speakers: František Cséfalvay, Ministry of Finance of the Slovak Republic

Maikel Verhoeven, Quantera Global, Netherlands

Petr Toman, KPMG Czech Republic

Prisca Eleanor Musibi, Vienna University of Economics and Business, Austria

**Third panel (13:00 – 14:30)**

**VAT treatment of TP adjustments**

Moderator: Milan Vargan, Tax systems, k.s., Slovak Chamber of Tax Advisors

Speakers: Mojmír Beňo, Ministry of Finance of the Slovak Republic

Jan Kaucký, Jan Kaucky VAT s.r.o., Czech Republic

Thomas Puhlinger, TaxConsulting GmbH, Austria

 Comenius University  
Bratislava  
Šafárikovo nám. č. 6,  
Bratislava

 [vzdelavanie@skdp.sk](mailto:vzdelavanie@skdp.sk)

 0903 544 902

 [www.new.skdp.sk](http://www.new.skdp.sk)



**FREE entry registration**  
**Only PERSONAL participation**  
**Event language: ENGLISH**