

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

Ing. Vladimíra Mačuhová

**Zdaňovanie príjmov z predaja podielov v ETF
Hranice zákonnosti výkladu daňového práva**

JUDr. Michal Želonka

**Odborná starostlivosť podnikateľa v kontexte
daňových podvodov a hmotnoprávných
podmienok pri odpočtoch DPH**

JUDr. Dominik Nagy

**Daňová diskriminácia – teoretické
východiská, praktické implikácie**

Mgr. Zuzana Kolenová

**Administratívny spis v daňovom konaní:
od formality k procesnej ochrane**

Judikát

Incidentná retrospektíva pôsobenia judikatúry

Judikát

**Právne dôsledky ručenia pri DPH v kontexte
zistení správcu dane o daňovom podvode**

SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV

SKDP



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

Uzávierka odbornej časti:

4. marca 2026

Dátum vydania: 15. marca 2026

Príhovor



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

**VÁŽENÉ KOLEGYNE, VÁŽENÍ KOLEGOVIA,
MILÍ ČITATELIA,**

dovoľte mi, aby som vás privítal pri prvom čísle Bulletinu Slovenskej komory daňových poradcov v roku 2026. Aj v tomto vydaní prinášame odborné príspevky, ktoré reflektujú aktuálne otázky daňovej praxe, vývoj judikatúry a širšie koncepčné súvislosti daňového práva na vnútroštátnej aj európskej úrovni. Cieľom Bulletinu je poskytnúť priestor pre odbornú diskusiu, ponúknuť prakticky využiteľné argumenty a prispieť k zvyšovaniu právnej istoty v oblasti daňového práva a správy daní. Veľmi ma teší, že články v Bulletine majú podľa mňa stále vyššiu odbornú úroveň a aj z tohto dôvodu sa Bulletin stáva rešpektovaným periodikom.

Bulletin č. 1/2026 otvára článok „Zdaňovanie príjmov z predaja podielov v ETF“, ktorého autorkou je daňová poradkyňa Ing. Vladimíra Mačuhová. Príspevok sa venuje jednej z najdiskutovanejších tém posledných rokov v oblasti zdaňovania investícií fyzických osôb. Autorka systematicky analyzuje právnu a ekonomickú povahu ETF fondov a zameriava sa na výklad podmienok oslobodenia príjmov z ich predaja podľa zákona o dani z príjmov, vrátane aplikačných nejasností a vývoja oficiálnych stanovísk finančnej správy.

Nasleduje odborný príspevok „Odborná starostlivosť podnikateľa v kontexte daňových podvodov a hmotnoprávných podmienok pri odpočtoch DPH“ od autora JUDr. Michala Želonku. Článok poukazuje na rastúci význam obozretnosti podnikateľov pri uplatňovaní práva na odpočet dane z pridanej hodnoty a vysvetľuje vzťah medzi hmotnoprávnymi podmienkami odpočtu, vedomostným testom a pojmom odbornej starostlivosti v kontexte aktuálnej judikatúry slovenských, českých a európskych súdov.

Tretím príspevkom je článok „Daňová diskriminácia – teoretické východiská a praktické implikácie“, ktorého autorom je JUDr. Dominik Nagy. Príspevok prináša systematický a koncepčný pohľad na zákaz daňovej diskriminácie v medzinárodnom zdaňovaní a v práve Európskej únie. Autor rozpracúva základné koncepty daňovej neutrality, analyzuje relevantnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie a poukazuje na praktické situácie, v ktorých môže k diskriminačnému zaobchádzaniu dochádzať.

Na teoretickejšie príspevky nadväzuje článok „Administratívny spis v daňovom konaní: od formality k procesnej ochrane“, ktorého autorkou je advokátka Mgr. Zuzana Kolenová. Príspevok sa zameriava na význam administratívneho spisu ako kľúčového prvku ochrany procesných práv daňového subjektu, otázky jeho úplnosti a prehľadnosti, ako aj na riziká spojené s vedením elektronického spisu a s preskúmateľnosťou rozhodnutí správcu dane v súdnom konaní.

Záver Bulletinu patrí judikatúrnej časti, ktorú tvoria dva príspevky vybrané predsedom NSS SR, pánom JUDr. Pavlom Naďom. Prvý z nich, „Právne dôsledky ručenia pri DPH v kontexte zistení správcu dane o daňovom podvode“, analyzuje aktuálnu rozhodovaciu prax, najmä súbežné uplatnenie ručenia a odopretia práva na odpočet DPH a jeho súlad s princípom proporcionality. Druhý judikatúrny príspevok „Incidentná retrospektíva pôsobenia judikatúry“ sa venuje otázke spätných účinkov zmeny judikatúry v daňových veciach a vysvetľuje princíp incidentnej retrospektívy, osobitne v oblasti dane z pridanej hodnoty.

Veríme, že nové číslo Bulletinu Slovenskej komory daňových poradcov príspeje k prehĺbeniu odborného pohľadu na aktuálne otázky daňového práva a poskytne vám praktické podnety využiteľné v každodennej praxi. Prajem vám príjemné čítanie a úspešné zvládnutie daňovej sezóny.

Hlavné témy

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

Zdaňovanie príjmov z predaja podielov v ETF

Hranice zákonnosti výkladu daňového práva



Ing. Vladimíra Mačuhová

Daňová poradkyňa

Vladimíra Mačuhová je členka metodicko-legislatívnych komisií SKDP pre daň z príjmov právnických osôb a pre daň z pridanej hodnoty. Venuje sa problematike zdaňovania investícií. Pôsobí v spoločnosti Flatiron Tax.

Cieľom tohto článku je vymedziť podmienky, za ktorých možno príjmy z predaja podielov v ETF (z angl. exchange traded funds - fondy obchodované na burze) dosiahnuté fyzickými osobami, daňovými rezidentmi SR, považovať za príjmy oslobodené od dane z príjmov. Pozornosť sa teda sústreďuje na aplikáciu ustanovenia § 9 ods. 1 písm. k) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov („ZDP“) a na jeho systematický výklad.

1. Úvod

V aplikačnej praxi sa otázka zdaňovania príjmov z ETF stala predmetom odbornej diskusie najmä v súvislosti s verejne prezentovanými vyjadreniami orgánov štátnej správy k daňovému režimu týchto investičných aktív. V roku 2021 publikovalo Finančné riaditeľstvo SR vyjadrenie, v ktorom pre časť ETF fondov spochybnilo možnosť uplatnenia oslobodenia pri predaji podielov vo fonde. Tento výklad vyvolal rozsiahlu odbornú kritiku. Hoci bolo predmetné vyjadrenie neskôr stiahnuté, otázka správnej interpretácie zákonných podmienok oslobodenia príjmov z predaja podielov v ETF v praxi pretrváva.

2. Čo sú to ETF – ekonomické vymedzenie

V prvom rade je potrebné uviesť, že pojem ETF vznikol v investičnej praxi ako ekonomická kategória. Označuje sa ním osobitný spôsob kolektívneho investovania, pri ktorom sa podiely alebo akcie fondu obchodujú na regulovanom trhu cenných papierov (burze), pričom umož-

ňujú investorovi získať diverzifikovanú expozíciu prostredníctvom jedného investičného nástroja.

ETF fondy vznikli začiatkom 90. rokov. Prvý ETF bol vytvorený v Kanade v roku 1990 a v USA v roku 1993. V súčasnosti existujú tisíce ETF fondov, ktorých celkový spravovaný majetok sa pohybuje v biliónoch dolárov a ktoré sú obchodované na hlavných svetových burzách.¹

Z ekonomického hľadiska ETF fungujú zväčša ako pasívne spravované fondy², ktoré kopírujú výkonnosť referenčného indexu (napr. akciového indexu, indexu dlhopisov či komoditného koša). ETF sú podobné podielovým fondom, ako sú historicky vnímané v SR. Podiely ETF sa nakupujú a predávajú na burze za trhové ceny, ktoré sa môžu priebežne počas dňa meniť, zatiaľ čo pri „slovenských podielových fondoch“ sa redemácia (spätný odkup) uskutočňuje spravidla priamo vo fonde za čistú hodnotu majetku (NAV) vypočítanú raz denne. Základný rozdiel medzi ETF a „slovenskými podielovými fondami“ spočíva v mechanizme obcho-

dovania a redemácie podielov. Investor pri nákupe ETF spravidla nadobúda podiel od iného investora na sekundárnom trhu, pričom „slovenský podielový fond“ musí pri každej transakcii vydávať alebo redemovať nové podiely.³

Stabilitu ceny ETF vo vzťahu k hodnote podkladových aktív zabezpečuje mechanizmus tvorby a spätného odkupu podielov, ktorý funguje prostredníctvom tzv. schválených účastníkov. Ide o veľké finančné inštitúcie, ktoré priebežne sledujú rozdiel medzi trhovou cenou ETF a hodnotou aktív v portfóliu fondu. Ak vznikne odchýlka, schválení účastníci využívajú arbitráž medzi cenou ETF a cenami jednotlivých aktív, pričom prostredníctvom vydávania alebo redemácie podielov prispievajú k tomu, aby cena ETF na burze zodpovedala hodnote podkladového portfólia.⁴

3. Čo sú to ETF – právne vymedzenie

ETF predstavujú predovšetkým ekonomickú kategóriu, čo má za následok, že

1 SPENAZÍ.SK: Čo sú to ETF fondy?. Dostupné online: <https://spenazi.sk/vzdelavaci-obsah/co-su-to-etf-fondy/> (cit. dňa [25-01-2026]).

2 Existujú aj aktívne manažované ETF.

3 SPENAZÍ.SK: Čo sú to ETF fondy?. Dostupné online: <https://spenazi.sk/vzdelavaci-obsah/co-su-to-etf-fondy/> (cit. dňa [25-01-2026]).

4 Tamže.

ich právna úprava sa v jednotlivých jurisdikciách líši, a to v závislosti od lokálnej regulácie kolektívneho investovania a kapitálového trhu. Táto variabilita právnych úprav ETF zároveň potenciálne komplikuje aj ich daňové posúdenie v situácii, ak by daňové právo nadväzovalo na právnu charakteristiku investičného nástroja, nie na jeho ekonomickú podstatu.

V EÚ právane predpisy priamo neobsahuje definíciu pojmu ETF ako samostatnej kategórie finančného nástroja. Napriek tomu sú ETF regulované subjekty kolektívneho investovania, čo v praxi znamená, že retailové ETF fondy sú v EÚ zakladané vo forme fondov typu UCITS,⁵ ktoré investujú do cenných papierov obchodovateľných na regulovaných trhoch (burzách).

Na úrovni EÚ sa pojem ETF nachádza v usmernení European Securities and Markets Authority (ESMA),⁶ ktoré vychádza z toho, že ETF sú osobitnou formou fondov typu UCITS, ktorých podiely alebo akcie sú obchodované na regulovanom trhu a pri ktorých musia existovať mechanizmy zabezpečujúce, aby sa trhovacia cena týchto podielov alebo akcií významne neodchýlila od čistej hodnoty majetku fondu, prípadne od jeho indikatívnej čistej hodnoty aktív.⁷

Slovenská právna úprava tento regulačný koncept UCITS ETF reflektuje v zákone o kolektívnom investovaní, keď definuje štandardný fond obchodovaný na burze ako „štandardný fond alebo európsky štandardný fond, ktorého minimálne jeden podielový list alebo emisia akcií je počas obchodného dňa v rámci aspoň jedného regulovaného trhu alebo mnohostranného obchodného systému obchodovaná nepretržite minimálne s jedným tvorcom trhu, ktorý koná s cieľom zabezpečiť, aby sa trhovacia hodnota jeho podielových listov alebo akcií na burze významne nelíšila od čistej hodnoty jeho majetku, prípadne od indikatívnej čistej hodnoty aktív...“⁸



Z týchto definícií v právnych predpisoch teda môžeme prijať záver, že podiely v UCITS ETF majú povahu podielových listov alebo akcií, t.j. cenných papierov a sú obchodované na regulovanom trhu (burze).

Uvedený pohľad je potvrdený aj v zákone o cenných papieroch nasledovne: „Fondom obchodovaným na burze je fond, z ktorého najmenej jedným podielom alebo jednou emisiou cenného papiera sa počas dňa obchoduje najmenej na jednom obchodnom mieste a najmenej jedným tvorcom trhu, ktorý prijme opatrenia s cieľom zabezpečiť, aby sa cena jeho cenných papierov na obchodnom mieste výrazne



V praxi, a to nielen medzi investormi, ale neraz aj v odbornej verejnosti, dochádza k nedostatočnému rozlišovaniu medzi právnou formou fondu a jeho regulačným režimom. Často sa nesprávne predpokladá, že podielový fond je totožný s fondom typu UCITS (tzv. „štandardným fondom“ podľa zákona o kolektívnom investovaní).

neodchýlila od jeho čistej hodnoty aktív a podľa okolností od jeho indikatívnej čistej hodnoty aktív.“⁹

Najkonkrétnejšie je pojem ETF prítomný v tomto ustanovení zákona o kolektívnom investovaní: „Názov štandardného fondu obchodovaného na burze musí obsahovať označenie „UCITS ETF“. Iný ako štandardný fond obchodovaný na burze nemôže používať označenie „UCITS ETF“.“¹⁰

Z týchto definícií v právnych predpisoch teda môžeme prijať záver, že podiely v UCITS ETF¹¹ majú povahu podielových listov alebo akcií, t.j. cenných papierov a sú obchodované na regulovanom trhu (burze).

V tejto súvislosti je vhodné poukázať na skutočnosť, že v praxi, a to nielen medzi investormi, ale neraz aj v odbornej verejnosti, dochádza k nedostatočnému rozlišovaniu medzi právnou formou fondu a jeho regulačným režimom. Často sa nesprávne predpokladá, že podielový fond je totožný s fondom typu UCITS (tzv. „štandardným fondom“ podľa zákona o kolektívnom investovaní). Podielový fond však predstavuje len právnú formu subjektu kolektívneho investovania, zatiaľ čo UCITS označuje regulačný rámec určený pre prísne regulované retailové investičné fondy s vysokou úrovňou ochrany investorov.

Inak povedané, podielový fond sa nerovná UCITS fondu. Podielový fond môže, ale nemusí spĺňať podmienky režimu UCITS, a zároveň UCITS fond nemusí mať iba formu podielového fondu. Fond v režime UCITS môže byť založený buď ako podielový fond (nemá právnu subjektivitu) alebo ako akciová spoločnosť s premenlivým základným imanom (SICAV), ktorý má právnu subjektivitu a ktorého investičné podiely majú formu akcií.¹²

Toto nedostatočné rozlíšenie medzi právnou formou fondu a jeho regulačným režimom je evidentné aj v daňových

5 SMERNICA EURÓPSKEHO PARLAMENTU A RADY 2009/65/ES z 13. júla 2009 o koordinácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa podnikov kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (angl. Undertakings for Collective Investment in Transferable Securities / UCITS)

6 Guidelines on ETFs and other UCITS issues (ESMA/2014/937).

7 European Securities and Markets Authority: *Guidelines on ETFs and other UCITS issues* (ESMA/2014/937), str. 3-4.

8 § 90 ods. 7 písm. d) zákona č. 203/2011 Z. z. o kolektívnom investovaní v znení neskorších predpisov („zákon o kolektívnom investovaní“).

9 § 7 ods. 16 zákona č. 566/2001 Z. z. o cenných papieroch a investičných službách v znení neskorších predpisov („zákon o cenných papieroch“).

10 § 92 ods. 4 zákona o kolektívnom investovaní.

11 V terminológii zákona o kolektívnom investovaní označovaný ako štandardný fond obchodovaný na burze.

12 § 4 ods. 2 a 3 zákona o kolektívnom investovaní.

predpisoch, v ZDP aj v zákone o DPH.¹³ Daňové zákony v aktuálnom znení vychádzajú z konceptov platných pred transponovaním európskej regulácie kapitálového trhu (MIFID), ktoré už dnes nie sú relevantné. Daňové zákony preto pracujú s pojmom podielový fond v jeho historikom význame, ktorý však nezodpovedná súčasnej úprave kolektívneho investovania. Týmto stavom môže dochádzať, a v aplikačnej praxi pravdepodobne aj dochádza, k situáciám, keď daňové predpisy priznávajú daňové benefity aj subjektom alebo príjmom, ktorým by tieto benefity priznané byť nemali, napríklad vo forme oslobodenia od dane (DPH) alebo časového odkladu zdanenia (ZDP).

Z vyššie uvedeného je možné vyvodiť záver, že hoci slovenský právny poriadok nepoužíva pojem ETF ako samostatne definovaný právny pojem, ekonomický pojem ETF má v slovenskom prostredí právny a regulačný ekvivalent. Preto je ETF možné z pohľadu finančného práva považovať za regulované fondy kolektívneho investovania, ktorých podiely alebo akcie majú povahu cenných papierov obchodovaných na regulovanom trhu. Tento záver tvorí základné východisko pre ich následné daňové posúdenie podľa ZDP.

V teoretickej rovine nemožno úplne vylúčiť, že investičná štruktúra označovaná v ekonomickej praxi ako ETF by mohla nadobudnúť aj inú právnu podobu, než je podoba cenného papiera (t.j. akcia alebo podielový list), napríklad formu obchodného podielu v spoločnosti s ručením obmedzeným. Takáto konštrukcia by však bola v rozpore so základnou charakteristikou ETF ako fondu obchodovaného na burze, ktorú má ETF zakódovanú v názve. Obchodovateľnosť na burze ako regulovanom trhu sa totiž v štandardných právnych a ekonomických podmienkach jednotlivých jurisdikcií prirodzene spája s existenciou cenných papierov.

Považujem za správne vychádzať z predpokladu, že v prípade fondov označovaných ako ETF, ktoré sú založené mimo EÚ, je potrebné pri ich daňovom posúdení akceptovať podobnosť s úpravou platnou v EÚ. Skutočnosť, že takéto fondy sú pri-

até na obchodovanie na regulovanom trhu, implikuje, že účasť investora v nich je reprezentovaná prevoditeľnými cennými papiermi, bez ohľadu na konkrétne označenie alebo vnútroštátnu právnu úpravu. Z pohľadu ich ekonomickej funkcie a z hľadiska obchodovateľnosti na regulovanom trhu je možné ich vnímať ako ekvivalentné európskej úprave UCITS ETF. Iný záver by bol v rozpore s ekonomicou realitou fungovania kapitálových trhov, a preto iracionálny.

4. Zdaňovanie príjmov z fondov podľa ZDP

Základným ustanovením ZDP, ktoré je relevantné pre posúdenie oslobodenia príjmov z predaja podielov v ETF u fyzických osôb, je **§ 9 ods. 1 písm. k) ZDP**. Podľa tohto ustanovenia sú od dane z príjmov oslobodené príjmy:

„z predaja cenných papierov podľa § 8 ods. 1 písm. e) prijatých na obchodovanie na regulovanom trhu^{39b)} alebo na obdobnom zahraničnom regulovanom trhu, a to po uplynutí jedného roka od ich nadobudnutia, ak doba medzi ich prijatím na regulovaný trh alebo obdobný zahraničný regulovaný trh a predajom presiahne jeden rok okrem cenných papierov nadobudnutých ako nepeňažné plnenie podľa písmena p) a § 5 ods. 7 písm. q); od dane nie je oslobodený príjem z predaja cenných papierov, ktoré boli obchodným majetkom daňovníka.“
39b) § 3 zákona č. 429/2002 Z.z. v znení neskorších predpisov.

Navyše ZDP obsahuje aj osobitné ustanovenie týkajúce sa oslobodenia príjmov z predaja podielových listov, a to v § 9 ods. 2 písm. p) ZDP. Podľa tohto ustanovenia je od dane z príjmov oslobodený „príjem z predaja podielového listu do výšky aktuálnej ceny podielového listu platnej v deň jeho predaja, okrem predaja podielového listu osobe so sídlom alebo s bydliskom v zahraničí.“

ZDP osobitne pre fyzické osoby upravuje aj zdanenie príjmov z podielových listov pri ich vyplatení (redemácii). Podľa § 7 ods. 1 písm. g) ZDP sú príjmami z kapitálového majetku: „príjmy z podielových listov dosiahnuté z ich vyplatenia (vrátenia).“

Z tohto príjmu sa daň vyberá zrážkou vo výške 19%, pričom do základu dane sa zahrnie suma, o ktorú úhrn príjmov z redemácie prevyšuje úhrn vkladov podielníka.¹⁴

Zákon tak výslovne rozlišuje medzi predajom podielového listu a redemáciou, t. j. jeho vyplatením (vrátením), pričom pre tieto situácie stanovuje odlišný daňový režim.

5. Podmienky oslobodenia príjmov z ETF podľa § 9 ods. 1 písm. k) ZDP

Ustanovenie § 9 ods. 1 písm. k) ZDP umožňuje oslobodenie príjmov z predaja cenných papierov, ak sú kumulatívne splnené viaceré podmienky. Tieto podmienky je potrebné posudzovať aj pri predaji podielov v ETF a sú nasledovné:

- Podiel v ETF je možné klasifikovať ako cenný papier.
- Podiel v ETF bol prijatý na obchodovanie na regulovanom trhu alebo obdobnom zahraničnom trhu (burze).
- Fyzická osoba vlastní príslušný podiel v ETF viac ako jeden rok a súčasne obdobie medzi prijatím na burzu a predajom podielu v ETF presahuje jeden rok.
- Podiel v ETF nie je zaradený v obchodnom majetku fyzickej osoby.
- Podiel v ETF nebol nadobudnutý ako nepeňažné plnenie cez tzv. ESOP štruktúru oslobodenú od dane (v rámci zamestnaneckých motivačných schém).¹⁵

Plynutie časového testu v podmienke c), ako aj vylúčenie oslobodenia podľa podmienky d) a e), nepotrebnú špeciálny komentár.

Okolnosti súvisiace s podmienkami a) a b) sú detailnejšie opísané vyššie v tomto článku. ETF z hľadiska svojej právnej a regulačnej povahy spĺňajú charakteristiku cenného papiera a sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu alebo obdobnom zahraničnom regulovanom trhu. Vyššie uvedená právna charakteristika podielu v ETF sa v plnej miere uplatní pri ETF fondoch založených v režime UCITS, ktoré

13 Zákon č. 222/20204 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

14 § 7 ods. 3 a ods. 5 a § 43 ods. 3 ZDP.

15 § 9 ods. 1 písm. p) a § 5 ods. 7 písm. q) ZDP.

majú svoje sídlo v EÚ a podliehajú harmonizovanej regulácii práva EÚ. V týchto prípadoch je právne a regulačné postavenie ETF dostatočne transparentné a upravené v predpisoch platných v SR, čo umožňuje bez významných interpretačných pochybností subsumovať príjmy z ich predaja pod príjmy z predaja cenných papierov prijatých na obchodovanie na regulovanom trhu v zmysle § 9 ods. 1 písm. k) ZDP.

V prípade ETF fondov so sídlom mimo EÚ, ktoré podliehajú právnej úprave iných jurisdikcií, zostáva zachovaný ich ekonomický charakter ako cenného papiera obchodovaného na burze, a teda aj ekonomická porovnateľnosť dosahovaných príjmov s príjmami z predaja ETF v režime UCITS. Z daňového hľadiska ide preto o ekonomicky zrovnateľný druh príjmu, ktorý by mal byť v zásade podrobený rovnakému daňovému režimu.

Problematickým momentom v týchto prípadoch nie je samotná ekonomická povaha príjmu, ale právne posúdenie porovnateľnosti zahraničnej právnej úpravy s právnym rámcem SR a EÚ. Táto právna subsumpcia je však prirodzene spojená s interpretačnými ťažkosťami (pozri text nižšie), a preto absenciu analýzy porovnateľnosti nemožno považovať za dôvod na spochybňovanie oslobodenia príjmov z predaja ETF podľa § 9 ods. 1 písm. k) ZDP.

V čisto teoreticko-právnej rovine by bolo možné požadovať, aby sa každý ETF posudzoval individuálne, prostredníctvom analýzy jeho zakladateľskej dokumentácie a porovnania právnej úpravy štátu jeho založenia so slovenským právnym poriadkom, s cieľom identifikovať, či jeho podiel je podobný cennému papieru podľa zákona o cenných papieroch. Rovnaký prístup by sa musel uplatniť aj pri posudzovaní prijatia ETF na regulovaný trh. Takýto postup by však v praxi predstavoval neprimeranú odbornú a finančnú záťaž pre daňovníkov a jeho výsledky by boli často nejednoznačné, najmä vzhľadom na rozdielnosť právnych systémov a absenciu jednotných právnych definícií základných pojmov ako sú cenný papier, akcia, obchodný podiel, burza, fond alebo účasť na obchodnej spoločnosti, obchodná spoločnosť.

Takéto analýzy by boli totiž mimoriadne komplexné a metodicky náročné,

Pri zdaňovaní príjmov z ETF je primerané vychádzať zo slovného označenia (exchange traded funds /fond obchodovaný na burze) a tiež z ekonomického chápania tohto investičného nástroja. ETF teda predstavujú regulované investičné fondy, ktorých podiely sú obchodované na regulovaných trhoch a účasť investora je reprezentovaná cenným papierom, či už vo forme akcie alebo podielového listu.

keďže by si vyžadovali detailnú znalosť zahraničných právnych úprav, finančnej regulácie a súvisiacej judikatúry. Osobitný problém by predstavovala aj jazyková stránka veci, keďže zakladateľská dokumentácia ETF, ako aj relevantné právne predpisy štátu jeho založenia, sú spravidla vyhotovené v úradnom jazyku štátu usídlenia, často s použitím špecifickej právnej terminológie, ktorej význam môže mať iný obsah, ako ho poznáme zo slovenského právneho poriadku. Potom by ani detailná a náročná právna analýza nevedla k jednoznačným a právne istým záverom. Aj po vynaložení značného odborného úsilia by bolo nevyhnutné do určitej miery abstrahovať od presných, formálno-právnych definícií jednotlivých inštitútov v prospech ich bežného významu, prípadne „ekonomického“ významu, ako je ustálený v investičnej praxi. Výsledná kvalifikácia by sa tak nevyhla hodnotiacim úsudkom založeným skôr na ekonomickej podstate a „zdravom rozume“ než na striktnej subsumpcii pod konkrétne právne pojmy právneho poriadku.

Takýto prístup tak zároveň relativizuje samotný zmysel pôvodne požadovanej detailnej právnej analýzy, keďže ani jej závery by nemuseli byť dostatočne presvedčivé. Vzniká tým začarovaný kruh,

v ktorom sa daňová kvalifikácia ETF neustále vracia na východiskovú otázku základného charakteru týchto nástrojov.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že pri zdaňovaní príjmov z ETF je primerané vychádzať zo slovného označenia (*exchange traded funds* /fond obchodovaný na burze) a tiež z ekonomického chápania tohto investičného nástroja. ETF teda predstavujú regulované investičné fondy, ktorých podiely sú obchodované na regulovaných trhoch a účasť investora je reprezentovaná cenným papierom, či už vo forme akcie alebo podielového listu. Výklad podmienok oslobodenia príjmov z ich predaja podľa § 9 ods. 1 písm. k) ZDP musí rešpektovať systematicku daňového práva a ústavnoprávne limity daňovej regulácie a nemôže byť založený na formalistických požiadavkách, ktoré by viedli k neprimeranému a prakticky neutržateľnému zaťaženiu daňovníkov.

V praktickej aplikácii ZDP je potom daňovník pri predaji podielu v ETF povinný skúmať splnenie zákonom stanovených podmienok, a to *de facto* splnenie len týchto podmienok:

- splnenie časového testu,
- skutočnosť, či príslušný podiel v ETF nebol zaradený do obchodného majetku a
- či nebol nadobudnutý ako nepeňažné plnenie v rámci ESOP.

Z tohto pohľadu sa ETF na účely oslobodenia príjmov z predaja podľa ZDP nelíšia od iných cenných papierov, keďže príjmy z ich predaja možno subsumovať pod príjmy z predaja cenných papierov v zmysle zákona o dani z príjmov. Ak sú splnené zákonom stanovené podmienky, vzniká fyzickej osobe nárok na oslobodenie týchto príjmov od dane z príjmov bez potreby ďalších kvalifikačných alebo interpretačných kritérií tak, ako je uvedené vyššie.

ZDP pritom nestanovuje žiadne ďalšie osobitné podmienky, ktoré by bolo potrebné pri oslobodení príjmov z predaja ETF skúmať. Zákon neviaže uplatnenie oslobodenia napríklad na právnu formu fondu nad rámec kvalifikácie cenného papiera, na spôsob zdanenia fondu v štáte jeho registrácie, ani na iné charakteristiky ETF, ktoré nesúvisia s podmienkami výslovne uvedenými v § 9 ods. 1 písm. k) ZDP.

6. Stanovisko MF SR a FR SR k zdaňovaniu ETF

Otázka daňového režimu príjmov z predaja ETF sa dostala do odbornej diskusie najmä v dôsledku verejne prezentovaných stanovísk orgánov štátnej správy, konkrétne Finančného riaditeľstva SR („FR SR“) a Ministerstva financií SR („MF SR“),¹⁶ ktoré sa vyjadřili k možnosti uplatnenia oslobodenia podľa § 9 ods. 1 písm. k) ZDP pri predaji ETF. V roku 2021 FR SR zverejnilo usmernenie, v ktorom uviedlo, že nie všetky ETF spĺňajú podmienky oslobodenia príjmov z predaja cenných papierov podľa § 9 ods. 1 písm. k) ZDP. Vyjadrenie obsahovalo nasledovné informácie:

- Z diskusie so zástupcami Sekcie finančného trhu na MF SR vyplynulo, že ETF môže mať rôznu formu, t. j. môžu byť s právnou subjektivitou alebo bez právnej subjektivity. Výhodou týchto fondov je, že ETF sú obchodované na burzách cenných papierov.
- „Pri zaradení príjmu plynúceho z predaja ETF akcie ministerstvo odporúča daňovníkovi zistiť si **blížšie informácie o ETF fonde, o jeho právnej subjektivite a jeho daňovom režime, či je možné tento fond považovať za daňovníka dane z príjmov právnických osôb v zahraničí** a následne v Slovenskej republike takýto príjem z predaja akcií posúdiť ako ostatný príjem podľa § 8 zákona o dani z príjmov, ako je tomu v prípade predaja akcií na bežnej zdaňovanej obchodnej spoločnosti alebo či ide o obdobu podielového fondu v Slovenskej republike, ktorý nemá právnú subjektivitu, nepodlieha dani z príjmov právnických osôb, t. j., či uvedený predaj ETF akcií, hoci na burzových trhoch, je možné pripodobniť - považovať za výnos dosiahnutý zo zahraničného nástroja kolektívneho investovania napriek tomu, že sa neredemuje (nepredáva naspäť zriaďovateľovi), ale investor z neho získava výnos práve predajom na burzových trhoch, kedy by z pohľadu zákona o dani z príjmov išlo o príjem z kapitálového majetku podľa § 7 zákona o dani z príjmov.“
- „Každú situáciu preto ministerstvo odporúča riešiť individuálne v závislosti od štruktúry ETF fondu, jeho daňového režimu, pri zohľadnení aj zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a s cieľom zamedziť situáciám, kedy by mohlo dôjsť k nezdaňovaniu príjmov využitím práve tých odlišných prvkov, na strane fondu, ako aj na strane investora.“

Stručne povedané, finančná správa prezentovala požiadavku, aby si daňovník zistil bližšie informácie o ETF fonde, o jeho právnej subjektivite a jeho daňovom režime, s cieľom posúdiť, či je možné tento fond považovať za daňovníka dane z príjmov právnických osôb v zahraničí. Následne v prípade, že ETF nie je daňovníkom dane z príjmov právnických osôb, nie je možné uplatniť oslobodenie príjmov z predaja cenných papierov, ale je potrebné aplikovať režim zdanenia ako pri redemácii podielového listu.

Uvedené stanoviská vyvolali v aplikačnej praxi významnú mieru právnej neistoty, a to najmä medzi investormi, fyzickými osobami. Po následných intenzívnych odborných diskusiách bolo predmetné usmernenie stiahnuté z verejne dostupných zdrojov s týmto komentárom MF SR: „Po diskusiách s odbornými organizáciami sa ministerstvo rozhodlo prehodnotiť predmetné stanovisko. Ministerstvo má za to, že v takýchto prípadoch je najdôležitejšia právna istota a tú si zaslúžia aj najmenší investori.“¹⁷



Stručne povedané, finančná správa prezentovala požiadavku, aby si daňovník zistil bližšie informácie o ETF fonde, o jeho právnej subjektivite a jeho daňovom režime, s cieľom posúdiť, či je možné tento fond považovať za daňovníka dane z príjmov právnických osôb v zahraničí.

Z faktu, že usmernenie bolo stiahnuté, ako aj súvisiacich verejných vyjadrení MF SR, vyplýva pomerne jednoznačný dojem, že MF SR pôvodne prezentované stanovisko prehodnotilo a nepovažuje ho za správne.

Skutočnosť, že zverejnené stanovisko Finančného riaditeľstva SR k zdaňovaniu príjmov z predaja ETF bolo formálne stiahnuté, paradoxne nevedla v aplikačnej praxi k odstráneniu interpretačných nejasností. Naopak, jeho závery sú naďalej neoficiálne prezentované zo strany zástupcov MF SR a FR SR na odborných fórach, čím dochádza k udržiavaniu právnej neistoty v tejto oblasti. Takto komunikované výklady pritom vyvolávajú viaceré zásadné právne otázky, keďže sa v niektorých ohľadoch odchyľujú od gramatického a systematického výkladu zákona o dani z príjmov, ako aj od základných princípov práva. Ich problematickosť spočíva najmä v rozširovaní zákonných podmienok oslobodenia od dane nad rámec znenia ZDP, a to z nasledovných dôvodov:

- Predovšetkým je potrebné zdôrazniť, že § 9 ods. 1 písm. k) ZDP obsahuje taxatívny výpočet podmienok, za ktorých sú príjmy z predaja cenných papierov oslobodené od dane z príjmov. Zákon neviaže uplatnenie oslobodenia na žiadne ďalšie kritériá, ako napr. zdanenie príjmov na úrovni právnickej osoby emitujúcej cenné papiere. Výklad, ktorý tieto dodatočné podmienky implicitne zavádza, preto prekračuje rámec zákona.
- Zároveň je potrebné zdôrazniť, že predmetom dane z príjmov je zdanenie príjmov z činnosti daňovníka a z nakladania s jeho majetkom.¹⁸ Ustanovenie § 9 ods. 1 písm. k) ZDP predstavuje osobitnú právnú úpravu oslobodenia príjmov z predaja cenných papierov, ktorá presne a vyčerpávajúco vymedzuje podmienky, za ktorých oslobodenie vzniká. V súlade s výkladovým princípom *lex specialis derogat legi generali* má táto špeciálna úprava prednosť pred všeobecnými ustanoveniami o zdaňovaní príjmov z nakladania s majetkom. Ak sú splnené osobitné podmienky ustanovené v § 9 ods. 1 písm. k) ZDP, nie je priestor na aplikáciu

16 Vyjadrenie FR SR sa odvolávalo na vyjadrenie MF SR k tejto otázke.

17 Forbes Slovensko: Ministerstvo financií sa vyjadřilo k diskutovanému zdaňovaniu ETF fondov – čo sa zmení. Forbes.sk, 2021. Dostupné na: <https://www.forbes.sk/ministerstvo-financijsa-vyjadřilo-k-diskutovanemu-zdanovaniu-etf-fondov-co-sa-zmeni/> (cit. dňa [30-01-2026]).

18 § 2 ods. b) ZDP.

ďalších kritérií vyplývajúcich zo všeobecných princípov zdanenia príjmov.

- Finančná správa má snahu stotožniť príjem z predaja podielov v ETF, ktoré nemajú povahu akcie, k redemácii podielového listu, ktorej príjem sa zdaňuje podľa § 7 ZDP. Takýto prístup však nezodpovedá ani ekonomickej, ani právnej realite týchto transakcií. Pri redemácii podielového listu je totiž protistranou právneho úkonu samotný fond. Naopak, pri predaji ETF na burze ide o prevod podielu medzi dvoma nezávislými subjektmi, kde protistranou daňovníka je iná, tretia osoba. Toto rozlíšenie vyplýva aj priamo zo systematiky ZDP. Zákon osobitne upravuje zdanenie príjmov z redemácie podielových listov v § 7 ods. 1 písm. g) ZDP a súčasne výslovne počítá s možnosťou predaja podielového listu inej osobe ako podielovému fondu, keď v § 9 ods. 2 písm. p) ZDP stanovuje podmienky, za ktorých je príjem z predaja podielového listu oslobodený od dane. Samotný zákon teda rozlišuje redemáciu a predaj ako dve samostatné právne a daňové situácie, s odlišným daňovým režimom.
- Ďalším významným argumentom proti prezentovanému výkladu je jeho selektívne zameranie výlučne na ETF fondy. Takýto prístup je z hľadiska systematiky daňového práva nelogický, keďže obdobné otázky právnej a daňovej kvalifikácie by sa v rovnakom rozsahu mohli, a teoreticky aj mali, otvárať aj pri iných druhoch investícií do cenných papierov, najmä pri investíciách do akcií zahraničných spoločností. Takéto požiadavky však štátna správa nekomunikuje.
- Závažným aspektom je aj neprímeraná záťaž kladená na daňovníkov. Očakávať od fyzických osôb, neprofesionálnych investorov, že si zabezpečia odborné komparatívne právne analýzy zahraničných právnych poriadkov ako podmienku uplatnenia oslobodenia, je zjavne neprímerané. Takýto postup je v extrémnom nepochopení k sledovanému verejnému

záujmu na výbere dane a k sume potenciálnej dane z príjmov „priemerného“ daňovníka. Navyše je v praxi pre väčšinu daňovníkov, malých investorov, nerealizovateľný.

- Ďalším problémom je oslabovanie právnej istoty a predvídateľnosti daňových predpisov. Skutočnosť, že písomné usmernenie bolo stiahnuté z verejne dostupných zdrojov, no jeho obsah je naďalej ústne komunikovaný na odborných podujatiach, je nezlučiteľná s princípmi transparentnej správy daní. Daňovníci nemôžu byť viazaní alebo usmerňovaní neformálnymi a neverejnými výkladmi.
- Ďalším závažným problémom prezentovaného výkladového prístupu je úplná absencia metodického rámca, ktorý by daňovníkom umožnil zistiť, akým spôsobom majú posudzovať splnenie podmienok oslobodenia pri ETF. FR SR ani MF SR neposkytli žiadne všeobecne záväzné alebo aspoň verejne dostupné písomné metodické usmernenie, ktoré by stanovovalo kritériá, postup alebo rozsah analýzy, na základe ktorej by bolo možné posúdiť, či konkrétny ETF spĺňa podmienky oslobodenia podľa § 9 ods. 1 písm. k) ZDP, alebo nie. Aj jediný písomný výstup, ktorý v tejto súvislosti existoval a ktorý naznačoval určitý výkladový smer, bol následne stiahnutý z verejne dostupných zdrojov. Za tejto situácie nie je možné od daňovníkov rozumne očakávať, že budú postupovať podľa prezentovaného výkladu finančnej správy.

7. Zhrnutie a záver

Cieľom tohto príspevku bolo analyzovať daňový režim príjmov z predaja podielov v ETF z pohľadu platnej slovenskej právnej úpravy a identifikovať hranice zákonného výkladu ustanovenia § 9 ods. 1 písm. k) ZDP.

ZDP v citovanom ustanovení taxatívne vymedzuje podmienky oslobodenia príjmov z predaja cenných papierov. Tieto podmienky sa týkajú charakteru investičného nástroja ako cenného papiera, jeho prijatia

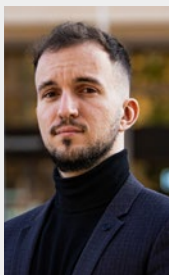
na regulovaný trh, splnenia časového testu, nezariadenia do obchodného majetku a vylúčenia osobitných prípadov nadobudnutia (ESOP). Zákon neviaže oslobodenie na právnu subjektivitu emitenta, jeho daňový režim v štáte založenia ani na to, či fond podlieha dani z príjmov na úrovni právnickej osoby. Akékoľvek rozširovanie zákonných podmienok nad rámec explicitného textu zákona preto nemožno považovať za súladné so zásadou zákonnosti v daňovom práve.

Analýza právnej a regulačnej povahy ETF ukazuje, že najmä ETF fondy založené v režime UCITS v EÚ majú jednoznačne identifikovateľnú povahu regulovaných fondov kolektívneho investovania, ktorých podiely alebo akcie sú cennými papiermi obchodovanými na regulovaných trhoch. V týchto prípadoch neexistuje relevantný právny dôvod na spochybnovanie aplikácie oslobodenia podľa § 9 ods. 1 písm. k) ZDP. Pri ETF so sídlom mimo EÚ môžu vznikáť interpretačné otázky v dôsledku odlišnej právnej úpravy obchodného práva, finančného práva v oblasti cenných papierov, regulácie kolektívneho investovania a pod., tieto však nemožno premietť do popretia oslobodenia, ak sú splnené zákonné podmienky a investičný nástroj je po ekonomickej stránke porovnateľný s UCITS ETF.

Osobitnú pozornosť si zaslúžia stanoviská MF SR a FR SR z roku 2021, ktoré podmienili uplatnenie oslobodenia dodatočnými kritériami týkajúcimi sa právnej subjektivity ETF a jeho daňového režimu. Tieto výklady nielenže nemajú oporu v texte ZDP, ale vedú aj k výraznej právnej neistote v aplikačnej praxi. Skutočnosť, že predmetné usmernenie bolo následne stiahnuté, potvrdzuje jeho problematickosť a podporuje záver, že takýto výklad nebol zlučiteľný s princípmi právnej istoty a predvídateľnosti daňového práva. Pretrvávajúce neformálne a ústne výklady v odbornej diskusii však naďalej oslabuje dôveru daňovníkov v stabilitu daňového prostredia. ■

Záverom možno konštatovať, že pri zdaňovaní príjmov z predaja ETF je rozhodujúce dodržať zákonné podmienky výslovne uvedené v § 9 ods. 1 písm. k) ZDP a vychádzať z ekonomickej podstaty investičného nástroja. ETF sa z hľadiska ZDP nelíšia od iných cenných papierov obchodovaných na regulovaných trhoch a pri splnení zákonných predpokladov vzniká daňovníkovi legitímny nárok na oslobodenie príjmov z ich predaja. Ak má byť daňový systém dôveryhodný a funkčný, musí poskytovať jasné, predvídateľné a zákonne ukotvené pravidlá, ktoré podporujú dobrovoľné plnenie daňových povinností a neodrádzajú drobných investorov od legálneho investovania do regulovaných finančných nástrojov.

Odborná starostlivosť podnikateľa v kontexte daňových podvodov a hmotnoprávných podmienok pri odpočtoch DPH



JUDr. Michal Želonka

doktorant na PF UK,
asistent sudcu NSS SR

JUDr. Michal Želonka je externým doktorandom na Právnickej fakulte Univerzity Komenského v Bratislave na katedre trestného práva, kriminológie a kriminalistiky. Vo svojej praxi pôsobí ako asistent sudcu Najvyššieho správneho súdu SR, pričom sa primárne venuje finančnej oblasti – najmä dani z pridanej hodnoty.

Rýchle podnikateľské prostredie zvyšuje tlak na rozhodovanie aj dôkaznú pripravenosť pri DPH. Príspevok ukazuje, prečo môže byť odborná starostlivosť štatutára podstatným inštitútom pri (ne)uznaní odpočtu DPH. Príspevok na materiálnych podmienkach, zásade neutrality a rozsiahlej judikatúre vysvetľuje pojem odbornej starostlivosti, jej pridružených pojmov a aplikačnú prax tohto inštitútu v súdnych konaniach.

Úvod

Podnikateľský priestor dnes predstavuje rýchlo meniace sa prostredie plné konkurencie, neistoty (aj z dôvodu finančnej krízy) a nutnej obozretnosti z dôvodu záujmu uchovania si rastu príjmov, prípadne udržania si „životaschopnosti“ svojho podnikania. Závažné podnikateľské rozhodnutia sa často prijímajú s nedostatkom informácií a pod časovým tlakom, čo následne reflektuje ich kvalitu a zvyšuje možné riziká pre podnik. Každé prehliadnuté riziko, neoverený partner alebo nedostatočná alebo nevýhodná zmluvná dohoda môže mať okamžitý dopad na cash-flow, reputáciu aj dlhodobú životaschopnosť firmy. Preto sa od štatutárnych

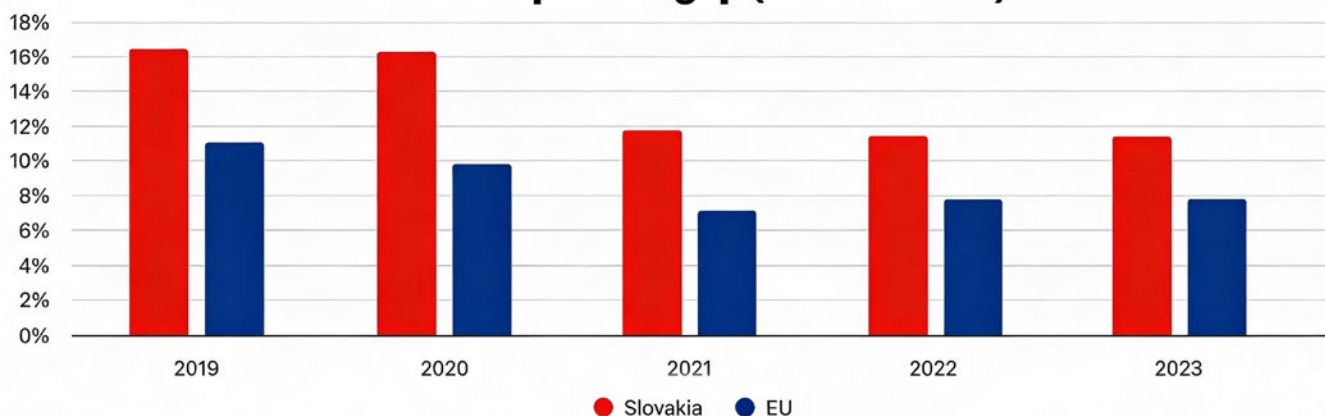
orgánov očakáva výkon funkcie s vysokou mierou odbornosti, postavený na informovanom rozhodovaní, vnútornej kontrole a rozumnom manažovaní rizík. Odborná starostlivosť tak nie je formalita, ale nutnosť pre zachovanie a rast spoločnosti.

Táto zodpovednosť existuje nielen v obchodných vzťahoch, keďže podnikateľ musí rovnakú úroveň odbornej starostlivosti preukazovať aj vo vzťahu k štátu, najmä v oblasti daní. Pri dani z pridanej hodnoty to platí dvojnásobne. Platitelia DPH prirodzene usilujú o priznanie odpočtu a v prípade nadmerných odpočtov aj o jeho vrátenie. Zároveň ide o priestor, kde sa koncentrujú najzávažnejšie typy podvodov

a kde štát prichádza o veľké príjmy.¹

V roku 2022 dosiahli celkové príjmy z DPH na Slovensku 8 559 mil. eur. Medzera v súlade pri výbere DPH sa odhadla na 1 466 mil. eur, čo predstavovalo 14,6 % z celkovej daňovej povinnosti na DPH, teda nárast o 0,9 percentuálneho bodu oproti roku 2021. Pri priemernej medzere v súlade na úrovni EÚ približne 7,0 % sa Slovensko umiestnilo na 25. mieste medzi členskými štátmi EÚ. V období rokov 2018 až 2022 sa medzera v súlade pri výbere DPH znížila zo 16,3 % na 14,6 %.² Tým sa z odpočtu DPH stáva citlivá oblasť, v ktorej sa stretáva legitímny záujem podnikateľa s intenzívnou kontrolnou činnosťou správcu dane.

VAT compliance gap (as % of VTTL)



1 Ako príklad môžeme uviesť pokus o daňový podvod za takmer 10 miliónov eur, ktorý odhalila Finančná správa. Dostupné online na: <https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/new-podvod-schemy-dph-ts/bc>.

2 Dostupné online na: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_en?utm

Význam odbornej starostlivosti sa prejavuje najmä v tom, že podnikateľovi umožňuje uniesť dôkazné bremeno vo vzťahu k správcovi dane, a to prostredníctvom primeraných kontrolných a preventívnych mechanizmov v rámci dodávateľského reťazca. Zároveň má odborná starostlivosť zásadný význam pri posudzovaní tzv. vedomostného testu, teda otázky, či platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, že sa svojim konaním podieľa na podvode na DPH. Štatutár, ktorý si je vedomý rizík spojených s fungovaním v dodávateľskom reťazci a prijíma primerané opatrenia na ich prevenciu, tým uľahčuje preukazovanie splnenia podmienok vo vzťahu k správcovi dane v rámci daňového konania. Takýto postup zároveň môže mať významný dosah aj pri prípadnom posudzovaní administratívno-právnej alebo trestnoprávnej zodpovednosti, keďže svedčí o absencii vedomej účasti na podvodnom konaní.

Odpočet dane z pridanej hodnoty

Daň z pridanej hodnoty je všeobecná daň zo spotreby, ktorá sa uplatňuje v každom článku dodávateľského reťazca od výrobcu až po konečného spotrebiteľa. Podnikateľ, ktorý je platiteľom dane, účtuje pri predaji svojich tovarov a služieb daň na výstupe a zároveň si môže uplatniť odpočet dane z prijatých zdaniteľných plnení. Mechanizmus je konštruovaný tak, aby daňové zaťaženie niesol konečný spotrebiteľ, zatiaľ čo podnikatelia v reťazci odvádzajú iba daň zo svojej pridanej hodnoty.

Odpočet dane znamená, že platiteľ si z dane na výstupe zníži sumu o daň zaplatenú pri nákupoch súvisiacich s jeho zdaniteľnou činnosťou. Typicky ide o DPH na vstupoch, ktoré podnikateľ použije na svoje zdaniteľné plnenia, či už ide o materiál, tovar, energie alebo služby. Právo na odpočet vzniká v okamihu, keď vznikla daňová povinnosť na prijatom plnení a podnikateľ spĺňa zákonné podmienky, najmä ide o plnenia na podnikanie, má správnu faktúru a neplatí výluka na takéto plnenie (služby alebo tovar). Zmysel odpočtu pre podnikateľa je podstatný v tom, že „neutralizuje“ DPH zaplatenú na vstu-

pe, čím zabraňuje kumulácii dane v reťazci a chráni maržu. Výsledkom je skutočnosť, že daň sa odvádza výlučne z pridanej hodnoty.

V prípade, ak odpočet daň prevýši daňovú povinnosť, rozdiel predstavuje nadmerný odpočet, na ktorého vrátenie má platiteľ dane nárok. Ide o situáciu, keď daň na vstupe v danom zdaňovacom období prevýši daň na výstupe. Nadmerný odpočet si podnikateľ uplatní v daňovom priznaní a môže po splnení zákonných podmienok požiadať o jeho vrátenie správcom dane. Dôvody vzniku bývajú typicky investície, zásobenie sa tovarom pred sezónou, vyšší podiel znížených sadzieb na výstupe alebo export, pri ktorom je výstup oslobodený s nárokom na odpočet. Rozdiel medzi bežným odpočtom a nadmerným odpočtom je teda v konečnom salde obdobia - pri bežnom odpočte iba znižujem povinnosť z výstupov, pri nadmernom odpočte naopak vzniká nárok na vrátenie peňazí.³

Podnikateľ však samozrejme musí preukázať splnenie podmienok na odpočet, pričom takéto preukázanie sa prejavuje prepojením vstupov na zdaniteľnú činnosť, riadne vyhotovené faktúry, správne určenie obdobia, v ktorom sa odpočet uplatní, a upriamená pozornosť na výnimky, kde je odpočet obmedzený alebo vylúčený. Správne nastavenie interných procesov a dôsledná kontrola dokladov je kľúčová najmä v obdobiach, keď podnikateľ žiada vrátenie nadmerného odpočtu, pretože správca dane pri týchto žiadostiach obvykle vykonáva zvýšené overovanie. Výsledkom dobre zvládnutého režimu DPH je finančná neutralita dane pre podnikateľa a lepšia likvidita, najmä pri investičných a rastových fázach podnikania.

Preukazovanie hmotnoprávnych podmienok a odmietnutie odpočtu DPH

Odpočet alebo nadmerný odpočet si môže platiteľ dane uplatniť splnením (preukázaním) hmotnoprávnych podmienok. Platiteľ dane musí vedieť preukázať reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia, jeho prevzatie alebo poskytnutie a vecnú

väzbu na vlastnú ekonomickú činnosť. Preto aj v zmysle konštantnej judikatúry vyplýva, že nestačí len samotná faktúra. Napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 1Sfk/79/2022 z 29. februára 2022 tvrdí, že: „*Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný*“.⁴ Aj z citovaného rozsudku je zrejmé, že pri uznaní odpočtu DPH sú rozhodujúce skutočnosti ako identita dodávateľa, fyzický pohyb tovaru alebo reálny výkon služby, existencia zmluvy, odovzdávacích protokolov, prepravných dokladov a bankových výpisov. Formálne chyby (napr. faktúr) je možné odstrániť, absolútny nedostatok reality plnenia však nie. Preukazovanie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet DPH sa v judikatúre EÚ opiera o zásadu neutrality a o dôraz na realnosť plnenia. Súdny dvor opakovane uviedol, že právo na odpočet je základným prvkom systému a vzniká vtedy, keď sú splnené materiálne podmienky, najmä existuje skutočné zdaniteľné plnenie použité na ekonomickú činnosť prijímateľa a daň bola riadne uplatnená na vstupe. Formálne nedostatky faktúry samy osebe nemôžu viesť k odopretiu odpočtu, ak sú materiálne podmienky preukázané inými dôkazmi a chyby sa dajú napraviť, pričom oprava pôsobí aj spätne. Tento prístup vyplýva z línií rozhodnutí, ktoré rozlišujú medzi podstatou a formou a kladú dôraz na skutočný obsah transakcie.

Odmietnutie uznania práva na odpočet DPH môže nastať z rozdielných dôvodov, ktoré je potrebné dôsledne rozlišovať. V prvom rade ide o prípady, keď nie sú splnené hmotnoprávne podmienky práva na odpočet dane, teda keď chýba materiálny základ obchodu, prijímateľ nevie preukázať súvis nákupu s jeho ekonomickou činnosťou alebo keď neexistuje dodávateľ, od ktorého malo byť zdaniteľné plnenie prijaté. V takýchto situáciách sa právo na odpočet dane odmieta z dôvodu

3 Informácie o dani z pridanej hodnoty, Finančná správa SR. Dostupné online na: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/info-dph>

4 Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 1Sfk/79/2022 z 29. februára 2022.

nepreukázania samotného zdaniteľného plnenia, bez potreby skúmania existencie podvodu na DPH.⁵

Odmietnutie uznania odpočtu DPH je možné uplatniť aj pri daňovom podvode pri DPH, ktorý spočíva v zneužití systému na neoprávnené obohatenie, najčastejšie pri karuselových reťazcoch alebo fiktívnych dodaniach. Ak finančná správa preukáže vedomosť alebo nedbanlivú nevedomosť prijímateľa o podvode v reťazci, môže odmietnuť odpočet aj pri inak formálne správnych dokladoch. Naopak, platiteľ dane, ktorý primerane preveruje partnerov a dokumentuje reálny tok tovaru, peňazí a zmluvných vzťahov, si právo na odpočet vie zachovať.⁶

Odborná a náležitá starostlivosť podnikateľa

Pojem odborná starostlivosť vo vzťahu k výkonu funkcie štatutárnych orgánov sa do nášho práva dostal až novelou Obchodného zákonníka vykonanou zákonom č. 500/2001 Z. z. účinnou od 1. januára 2002. Povinnosť štatutára konať pri výkone funkcie s odbornou starostlivosťou je upravená najmä v § 135a Obchodného zákonníka pri spoločnosti s ručením obmedzeným, v § 194 ods. 5 pri akciovej spoločnosti a v § 243a pri družstve. Špecifikom úpravy akciovej spoločnosti je, že zákon v § 194 ods. 5 používa pojem náležitá starostlivosť, ktorý sa pri iných korporáciách neuplatňuje. V rámci tohto ustanovenia sa pod náležitou starostlivosťou rozumie povinnosť člena predstavenstva vykonávať funkciu s odbornou starostlivosťou a v súlade so záujmami spoločnosti a všetkých akcionárov.

Z takto nastavenej systematiky vyplýva, že pri akciovej spoločnosti právna úprava fakticky pracuje s náležitou starostlivosťou ako so širším zastrešujúcim pojmom. Tento pojem v sebe spája obsah odbornej starostlivosti a povinnosť lojality voči spoločnosti a akcionárom. Pri všetkých typoch korporácií je však jadrom rovnaký princíp. Štatutár má konať s odbornou

starostlivosťou a s lojalitou k spoločnosti, čo jednotlivé ustanovenia Obchodného zákonníka výslovne vyjadrujú. Pojem náležitá starostlivosť v § 194 ods. 5 tak skôr zachováva historickú kontinuitu textu, keďže pred 31. decembrom 2001 bola zákonná úprava požiadaviek na výkon funkcie výslovne rozpracovaná iba pre akciové spoločnosti a viazala sa práve na formuláciu náležitá starostlivosť.

Obsah odbornej starostlivosti je vo všetkých dotknutých ustanoveniach zámerne formulovaný abstraktne. Zákon nevypočítava súbor konaní alebo situácií, ktoré by tento štandard napĺňali. Vyplýva to z povahy vecí. Nie je možné kazuisticky predvídať všetky podmienky výkonu funkcie v rozličných odvetviach, pri rôznych veľkostiach podnikov a v dynamicky sa meniacich trhových okolnostiach. Preto sa konkrétny obsah odbornej starostlivosti dotvára praxou, judikatúrou a odbornou literatúrou, pričom jadrom ostáva informované rozhodovanie, primerané riadenie rizík a lojalita k záujmom spoločnosti.⁷

Základným predpokladom riadneho fungovania obchodnej spoločnosti je aj vedomosť štatutárneho orgánu nielen



Základným predpokladom riadneho fungovania obchodnej spoločnosti je aj vedomosť štatutárneho orgánu nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie podľa § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí.

o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie podľa § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí.

Je v záujme každého podnikateľského subjektu predchádzať právnej neistote a v záujme toho uzatvárať jasné a korektné záväzkovo-právne vzťahy a snažiť sa o odstránenie všetkého v rámci týchto vzťahov, čo by mohlo viesť k rozporom. Uvedené zahŕňa i povinnosť podnikateľského subjektu overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera.⁸

Predmetné potvrdzuje aj súdna prax, ktorá napríklad v rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici z 15. marca 2023, sp. zn. ZA-30S/159/2020 uvádza: „Štatutárnym orgánom obchodných spoločností osobitne, a teda i konateľovi žalobcu vyplýva táto povinnosť z úpravy podľa § 135a ods. 1 Obchodného zákonníka, v zmysle ktorej je povinnosť štatutárnych orgánov konať s odbornou starostlivosťou, konkrétne v súlade so záujmami spoločnosti a všetkých jej spoločníkov. Najmä sú povinní napríklad zaobštarovať si a pri rozhodovaní zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa predmetu rozhodnutia. Náležité splnenie povinností podľa § 135a ods. 1 Obchodného zákonníka má potenciál znížiť resp. minimalizovať podnikateľské riziko dopadajúce na každý podnikateľský subjekt pri výkone podnikateľskej činnosti podľa úpravy § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka a v rámci toho všetky nepriaznivé dôsledky podnikateľského rizika, vrátane stavu, kedy daňový subjekt nie je schopný uniesť svoje dôkazné bremeno v daňovej kontrole vo vzťahu k splneniu materiálnych podmienok odpočtu DPH.“⁹

Ďalej Krajský súd v Bratislave v rozsudku sp. zn. 6S/100/2017 z 12. júna 2017 uviedol, že: „Správny súd poukazuje na zásadu poctivého obchodného styku, ktoré ako jedna z riadiacich zásad obchodného práva prerastá aj do iných právnych odvetví - v prejednávanej veci predovšetkým do daňového práva s tým cieľom, že je povin-

5 GRMANOVÁ, S.: Hmotnoprávne a formálne podmienky na priznanie práva na odpočet DPH, DPH v praxi, 2025.

6 Rozhodnutia Súdneho dvora EÚ Kittel a Recolta Recycling, spojené veci C-439/04 a C-440/04 z 6. júla 2006; Mahagében a Dávid, spojené veci C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012.

7 JABLONKA, B.: Odborná starostlivosť z pohľadu povinnosti štatutára pri výkone funkcie, v: Bratislavské právnické fórum 2016, UK PF, Bratislava, 2016, Dostupné na: https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Veda/Konferencie_a_podujatia/bpf_2016/Zbornik_BPF2016_sekcia_05.pdf

8 Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 5Sžf/97/2009 z 6. júla 2010.

9 Rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici z 15. marca 2023, sp. zn. ZA-30S/159/2020.

nosťou štatutárnych orgánov obchodných spoločností zabezpečiť nielen prínosné výsledky podnikania ale aj jeho neskoršiu preukázateľnosť z dôvodu ochrany spoločníkov či akcionárov pred sankcionovaním zo strany orgánov štátnej moci. Dôležitou je aj zásada primeranej odbornej starostlivosti štatutárneho orgánu pri výkone svojej funkcie, s ktorou sa neodmysliteľne spája aj jeho povinnosť vykonávať podnikanie so zabezpečením všetkých dostupných informácií o obchodných záväzkových vzťahov, t. j. zdaniteľných obchodov aj smerom k správcovi dane (napr. § 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku), čo vyslovil Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 5Sžf/97/2009 zo dňa 06. 07. 2009 ako aj v rozsudku sp. zn. 1Sžf/67/2016 zo dňa 08. 06. 2017.¹⁰

Odborná starostlivosť štatutárneho orgánu v kontexte splnenia hmotnoprávných podmienok

Odborná starostlivosť štatutárneho orgánu pri uplatňovaní odpočtu DPH je rozhodujúca najmä z troch dôvodov. Po prvé, priamo ovplyvňuje úspešnosť podnikania, pretože dôsledné preverenie partnera, podmienok plnenia a reálneho toku tovaru či služby znižuje riziko obchodného neúspechu. Po druhé, chráni samotný podnik pred škodami spôsobenými neplnením alebo nekvalitným plnením, keďže včas odhalí neštandardné okolnosti a umožní nastaviť vhodné zmluvné a kontrolné mechanizmy. Po tretie, predstavuje kľúčový preventívny nástroj proti zapojeniu do podvodnej schémy, pri ktorej by podnikateľ mohol prísť o právo na odpočet dane. Zodpovedné overovanie identity a spoľahlivosti obchodného partnera, vierohodnosti dokladov a súladu faktického plnenia s účtovnými záznamami preto nie je byrokracia, ale podmienka udržateľného biznisu aj daňovej obhájitelnosti nároku.

Odpočet dane môže byť v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho správneho súdu SR obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná

Podľa súdnej praxe Najvyššieho správneho súdu SR nie je možné pripraviť daňový subjekt o právo odpočet DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami.

osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočet dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu, alebo ak došlo k zneužitiu práva. Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi (i) preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu (iii) alebo preukazovaním prípadného zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu.¹¹

Podľa súdnej praxe Najvyššieho správneho súdu SR nie je možné pripraviť daňový subjekt o právo na odpočet DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami. V rámci preukazovania splnenia hmotnoprávnej podmienky dodania tovaru alebo služby inou zdaniteľnou osobou sa osobitne stáva relevantnou obozretnosť podnikateľa pri získavaní dokladov a dôkazov o totožnosti a oprávnení osoby, ktorá uzatvára a realizuje obchod konaný za deklarovaný dodávateľský subjekt.¹²

V zmysle konštantnej judikatúry súdov SR (najmä Najvyššieho správneho súdu

SR) je obchodnoprávne inštitúty, najmä poctivý obchodný styk podľa § 265 Obchodného zákonníka a povinnosť konateľa konať s odbornou starostlivosťou podľa § 135a Obchodného zákonníka, a v nich obsiahnuté pojmy možné vzhľadom na predmet úpravy Obchodného zákonníka ako súkromnoprávneho kódexu použiť daňovými orgánmi pri posudzovaní obozretnosti daňového subjektu na daňové účely len podporne ako výkladovú pomôcku, nie však priamo konštatovať porušenie týchto ustanovení.

Okrem toho sa musí prihliadať aj na situácie, ktoré nemôžu byť na ťarchu daňovému subjektu, ako napríklad:

- zrušenie registrácie odberateľa ako osoby identifikovanej pre DPH (rozsudok Súdneho dvora EÚ C-273/11 Mecsek-Gabona z 06. septembra 2012), keďže: „Predávajúcemu nemožno zamietnuť oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci Spoločenstva v zmysle článku 138 ods. 1 smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2010/88, len z toho dôvodu, že daňový orgán iného členského štátu vymazal z registra daňové identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa síce až po dodaní tovaru, ale so spätnou účinnosťou k dátumu, ktorý predchádzal tomuto dodaniu.“¹³ Nezrovnalosť postihujúca verejný register totiž nemôže mať za následok pozbavenie oslobodenia od dane pre subjekt, ktorý sa spoliehal na údaje uvedené v registri a samotné rozhodnutie správcu dane o zrušení registrácie odberateľa tovaru sa dodávateľovi tovaru nedoručuje a nedostáva sa tak štandardne do jeho dispozičnej sféry.
- dodávateľ nebol formálne registrovaný pre DPH, keďže rozhodujúce sú vecné podmienky a okolnosti transakcie (rozsudok Súdneho dvora EÚ C-438/09 Dankowski z 22. decembra 2010) „zdaniteľná osoba má právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty odvedenej za služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, ktorá nie je zapísaná v registri osôb povinných platiť

10 Rozsudok Krajského súdu v Bratislave, sp. zn. 6S/100/2017 z 12. júna 2017.

11 Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 4Sfk/19/2023 z 30. mája 2024.

12 Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 4Sfk/19/2023 z 30. mája 2024.

13 Rozsudok Súdneho dvora EÚ C-273/11 Mecsek-Gabona z 06. septembra 2012.

daň z pridanej hodnoty, pokiaľ príslušné faktúry obsahujú všetky údaje požadované uvedeným článkom 22 ods. 3 písm. b), najmä také, ktoré sú potrebné na identifikáciu osoby, ktorá uvedené faktúry vystavila a povahy poskytnutých služieb.“¹⁴

- nedostatky popisu v službách či dátumoch, ak má daňový subjekt k dispozícii informácie potvrdzujúce vecné splnenie podmienok (rozsudok Súdneho dvora EÚ C-516/1 Barlis 06 z 15. septembra 2016) „Článok 178 písm. a) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátne daňové orgány mohli odmietnuť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty iba z dôvodu, že zdaniteľná osoba má faktúru, ktorá nespĺňa podmienky vyžadované článkom 226 bodmi 6 a 7 tejto smernice, hoci tieto orgány majú k dispozícii všetky informácie nevyhnutné na overenie, že sú vecné podmienky týkajúce sa vykonania tohto práva splnené.“¹⁵

Pri posudzovaní odbornej starostlivosti nemožno od daňového subjektu žiadať ani „nadmerné“ či štátu prislúchajúce kontroly. Súdny dvor EÚ v spojených veciach Mahagében a Dávid výslovne zdôraznil, že správca dane môže odmietnuť odpočet len vtedy, ak na základe objektívnych okolností preukáže, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť o podvodnom kontexte obchodu. Z toho sa odvíja hranica primeraných overení: podnikateľ má vykonať rozumné kroky vzhľadom na okolnosti, nie preverovať naplnenie všetkých daňových povinností dodávateľa alebo dodávateľov v reťazci, čo je úloha orgánov verejnej moci.¹⁶

V nadväznosti na túto líniu judikatúra opakovane pripomína, že samotné pochybenia na strane iných článkov reťazca alebo čisto formálne nedostatky nemôžu bez ďalšieho viesť k strate práva na odpočet.¹⁷

Súdny dvor EÚ taktiež potvrdil, že správca dane nemôže odmietnuť odpo-

čet len preto, že vystaviteľ faktúry už nespĺňal určité administratívne podmienky alebo že existovali nezrovnalosti, pokiaľ príjemca plnenia konal v dobrej viere a disponuje podkladmi potvrdzujúcimi realitu obchodu (rozsudok Súdneho dvora EÚ C-277/14 PPUH Stehcamp z 22. októbra 2015), „že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá zdaniteľnej osobe zamietá právo na odpočet dane z pridanej hodnoty splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru, okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“¹⁸

Nesplnenie odbornej starostlivosti ako výsledok posudzovania vedomostného testu pri podvode na DPH

Daň z pridanej hodnoty patrí medzi dane so zvýšeným rizikom zneužitia, čo od podnikateľských subjektov vyžaduje primeranú mieru obozretnosti pri výbere obchodných partnerov a pri nastavení vnútorných kontrolných mechanizmov. V kontexte posudzovania účasti na podvode na DPH sa pritom vychádza z predpokladu, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo, a že hmotnoprávne podmienky práva na odpočet dane sú splnené, prípadne ich správca dane nepochybuje.

Pozornosť správcu dane potom v prípade možného daňového podvodu smeruje najmä na okolnosti obchodného vzťahu, spôsob výberu dodávateľa, charakter komunikácie medzi zmluvnými stranami a na mieru opatrení prijatých daňovým subjektom na identifikáciu

a minimalizáciu rizík spojených s účasťou v dodávateľskom reťazci poznačenom podvodom na DPH. Správca dane je oprávnený overovať, či daňový subjekt konal s primeranou mierou obozretnosti a či mu vzhľadom na všetky objektívne okolnosti nemalo byť zjavné, že sa zapája do plnenia, ktoré je súčasťou podvodnej schémy.

Zistenia týkajúce sa ekonomickej činnosti dodávateľa, jeho personálneho a materiálneho zabezpečenia alebo nezrovnalostí v jeho daňových výstupoch a finančných tokoch tak v tomto kontexte nesmerujú k popretiu samotného dodania, ale slúžia ako podklad pre posúdenie vedomostného testu, teda otázky, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o podvodnom charaktere reťazca dodaní, do ktorého vstúpil.

Z rozsudku Krajského súdu v Prešove z 12. mája 2022, sp. zn. 5S/77/2019 bolo ďalej zjavné, že: „Z vyjadrení a reakcií konateľa žalobcu je zjavné, že o obchodoch mal len všeobecné vedomosti, čo ho však ako štatutárneho zástupcu spoločnosti nezabavuje zodpovednosti za takéto konanie. Z výsledkov vykonaného dokazovania je zjavné, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že ním deklarované zdaniteľné obchody so spoločnosťou xy sú spojené s podvodným konaním. Konateľ žalobcu neprijal všetky rozumné opatrenia, aby sa jeho účasť na podvode vylúčila. Takéto konanie konateľa je v rozpore so základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti, a to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (§ 2 ods. 1 Obchodného zákonníka).“¹⁹

Účasť daňového subjektu na podvodnom plnení je vždy otázkou konkrétnych okolností prípadu. Posudzuje sa spôsob výberu obchodných partnerov, ekonomická racionalita transakcie a celkové konanie podnikateľa v čase rozhodovania.

Podnikateľ má prijať také opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požado-

14 Rozsudok Súdneho dvora EÚ C-438/09 Dankowski z 22. decembra 2010.

15 Rozsudok Súdneho dvora EÚ C-516/1 Barlis 06 z 15. septembra 2016.

16 Rozsudok Súdneho dvora EÚ spojené veci C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid z 21. júna 2012.

17 Napr. Zbierkové rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 23/2022 ZNSS publikované 13. októbra 2022.

18 Rozsudok Súdneho dvora EÚ C-277/14 PPUH Stehcamp z 22. októbra 2015.

19 Rozsudok Krajského súdu v Prešove z 12. mája 2022, sp. zn. 5S/77/2019.

vať, aby sa uistil, že sa nezapája do podvodnej schémy. Od daňového subjektu však nemožno očakávať hĺbkové kontroly (podobné tým, ktoré vykonáva správca dane), čo však neznamená, že správca dane nemôže hodnotiť, či daňový subjekt vykonal primerané kroky vzhľadom na zjavné rizikové indície daňového podvodu. Príkladom môže byť neobvykle vysoká cena bez kalkulácie, neurčitý spôsob jej určenia, personálne prepojenia alebo opakované obchody medzi tými istými osobami cez rôzne spoločnosti.²⁰

Samotné využívanie subdodávateľov nie je podozrivé, pri významnej hodnote alebo opakovanom plnení je však primerané identifikovať subdodávateľov a preveriť aspoň základné verejne dostupné údaje o ich spoločnostiach. Ignorovanie týchto informácií v prostredí zjavne rizikových okolností nie je zlučiteľné s odbornou starostlivosťou podnikateľa. Ak sa daňový subjekt následne dostane do situácie, kedy je podozrivý z účasti (aj nepriamej) na daňovom podvode, musí vedieť preukázať, aké opatrenia prijal, kedy a na základe čoho, aby sa vyhol účasti na daňovom podvode. Chýbajúce protiopatrenia daňového subjektu reagujúce na konkrétne podozrivé okolnosti len posilňujú záver o jeho nedostatočnej obozretnosti. Záver o účasti alebo neúčasti na podvode však musí stáť na objektívnych indiciách a individuálnom vyhodnotení.²¹

Zároveň u primerane obozretného podnikateľa musí vzbudiť dôvodné podozrenie umelé vsunutie daňového subjektu do obchodného reťazca bez ekonomického dôvodu, keďže môže byť vedené snahou zúčastnených subjektov získať neoprávnené daňové zvýhodnenie a toto urobiť ťažšie detekovateľným. Ak sa daňový subjekt nepokúsi aspoň čiastočne zistiť dôvod začlenenia do obchodného reťazca, resp. ak ho aj urobí, ale tento dôvod by sa primerane obozretnému podnikateľovi javil ako nedostatočný a napriek tomu sa do tohto reťazca nechá vsunúť ako nepotrebný článok, ide o jeden z dôkazov jeho nedostatočnej obozretnosti.²²



Podnikateľ má prijať také opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že sa nezapája do podvodnej schémy. Od daňového subjektu však nemožno očakávať hĺbkové kontroly (podobné tým, ktoré vykonáva správca dane), čo však neznamená, že správca dane nemôže hodnotiť, či daňový subjekt vykonal primerané kroky vzhľadom na zjavné rizikové indície daňového podvodu.

Dokazovanie nesplnenia náležitej starostlivosti v daňovom konaní

Pri posudzovaní primeranej obozretnosti priemerného zodpovedného podnikateľa – teda otázky, či daňový subjekt mohol alebo mal vedieť, že sa podieľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (nedbanlivostná účasť na daňovom podvode z hľadiska daňového práva) – sú rozhodujúce dva okruhy. Po prvé, hodnotí sa, aké úkony možno od priemerného zodpovedného podnikateľa rozumne očakávať ešte pred uskutočnením zdaniteľného obchodu a aké informácie mu tieto kroky v relevantnom čase poskytli. Po druhé, skúma sa samotná vedomosť daňového subjektu o konkrétnych okolnostiach a podmienkach obchodu či spolupráce, ktoré mohli vyvolať podozrenie, že plnenie, na ktorom sa zúčastňuje, je spojené s daňovým podvodom.

Pri posudzovaní nedbanlivostnej účasti v obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom treba zohľad-

niť aj preukázané, konkrétne opatrenia, protiopatrenia a garancie, ktoré daňový subjekt prijal na prevenciu zapojenia do podvodnej schémy. Význam majú najmä vopred nastavené a zdokumentované postupy due diligence voči partnerom, zmluvné zabezpečovacie mechanizmy, kontrola reálnej existencie a toku plnenia, interné schvaľovacie procesy a priebežný monitoring signálnych okolností. Ak sú tieto opatrenia primerané riziku, uplatnené v relevantnom čase a preukázateľne realizované, môžu oslabiť alebo vylúčiť záver, že daňový subjekt „vedel alebo mal vedieť“ o podvodnom kontexte transakcie.²³

V rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 85fk/49/2024 z 26. marca 2025 bolo ďalej uvedené, že: „Na druhej strane sa však kasačný súd stotožňuje so správnym súdom a orgánmi finančnej správy v tom, že sťažovateľka zlyhala z hľadiska druhého relevantného aspektu primeranej obozretnosti zodpovedného podnikateľa - zohľadňovania konkrétnych okolností a podmienok obchodnej spolupráce, ktoré u nej mohli a mali vyvolať podozrenie, že obchodné plnenie, ktorého sa zúčastňuje, môže byť poznačené daňovým podvodom“.

Zo záverov tohto rozsudku môžeme abstrahovať, že daňový subjekt mohol mať vedomosť (zo skutočností, ktoré mali u priemerne zodpovedného podnikateľa vyvolať podozrenie, že sa svojím plnením môže zúčastniť obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom), že je účastníkom daňového podvodu, keďže:

1. došlo k neodôvodnenému navýšeniu ceny za plnenie, pričom materiálne vykonanie zabezpečoval subjekt odlišný od deklarovaného dodávateľa. Obchodná spolupráca prebiehala opakovane vo viacerých zdaňovacích obdobiach medzi tými istými osobami, avšak cez nové spoločnosti s rovnakým obchodným cieľom,
2. daňový subjekt dlhodobo spolupracoval s konkrétnym tímom, pod kto-

20 RICHTER, F. – NAGY, D.: Daňový podvod – indikátory rizikovitosti. In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov, 2024.

21 Uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 561/2025 z 25. septembra 2025.

22 Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 15fk/68/2022 z 30. septembra 2024.

23 Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 85fk/49/2024 z 26. marca 2025.

rým pôsobil reálny vykonávateľ reklamy, a usiloval sa o reklamu práve v súvislosti s jeho činnosťou. Z toho vyplýva, že vedomosť o skutočnom realizátorovi plnenia bola dostupná a tvrdená nevedomosť o tom, kto fakticky službu poskytol a za aké cien, nevyznela presvedčivo,

3. bolo zistené personálne prepojenie medzi zúčastnenými spoločnosťami a daňovým subjektom.

V celkovom kontexte opakovaných transakcií s rovnakým cieľom a rovnakými osobami, realizovaných cez striedajúce sa spoločnosti, súd uzavrel, že daňový subjekt mohol mať vedomosť o okolnostiach, ktoré by u priemerného zodpovedného podnikateľa vzbudili podozrenie na podvodný charakter obchodného reťazca. Zároveň daňový subjekt neprekúžal, že by nad rámec základných krokov prijal osobitné opatrenia, protiopatrenia alebo garancie, ktorými by na zistené podozrivé

okolnosti reagoval a predchádzal svojmu zapojeniu do podvodnej schémy.²⁴

Záver:

Judikatúra sa na odbornú starostlivosť v DPH pozerá pragmaticky, keďže rozhoduje realita plnení a proporcionality overení. Ak sú splnené hmotnoprávne podmienky a podnikateľ prijal rozumne očakávateľné opatrenia, samotné chyby iných článkov reťazca či formálne nedostatky nemajú automaticky znamenať odmietnutie jeho nároku. Zároveň však platí, že čím silnejšie objektívne indície rizika (neprimeraná cena bez kalkulácie, personálne prepojenia, „rotujúce“ subjekty), tým vyšší štandard obozretnosti sa očakáva. Odborná starostlivosť sa tak nehodnotí abstraktne, ale vo väzbe na konkrétne okolnosti obchodu a kvalitu interných procesov daňového subjektu.

V slovenskom prostredí majú obchodnoprávne inštitúty (pocitívny obchodný styk, odborná starostlivosť štatutára) len

podporný význam ako výkladové pomôcky. Správca dane nimi nemá priamo sankcionovať, ale môže cez ne lepšie uchopiť, čo je „rozumne očakávateľné“ konanie.

Do budúcnosti sa žiada posun od neurčitých požiadaviek k rizikovo odstupňovaným štandardom. De lege ferenda by dával zmysel trojstupňový model: základné overenia pre bežné transakcie, zosilnené overenia pri zvýšenom riziku a osobitný režim pre „červené vlajky“ (napríklad mimoriadna cena, anonymné vlastníctvo, ne-realistická logistika). Každý stupeň by mal mať rámcový zoznam dôkazov, ktorého splnenie zakladá vyvrátiteľnú domnienku primeranej obozretnosti. Takéto mäkké pravidlá môžu vznikať aj mimo legislatívy, napríklad usmerneniami finančnej správy alebo profesijnými kódexmi.

Odborná starostlivosť nie je bič na pozitívnych, ale nástroj, ako odlíšiť zodpovedné podnikanie od účelových schém – a práve v tejto línii by sa mali uberať aj budúce rozhodnutia a metodické pokyny. ■

24 Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 8Sfk/49/2024 z 26. marca 2025.

Zoznam použitej literatúry

Internetové zdroje:

1. Dostupné online na: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_new-podvod-schemy-dph-ts/bc
2. Dostupné online na: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_en?utm
3. Dostupné online na: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelvia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/info-dph>

Odborné články a príspevky:

4. GRMANOVÁ, S.: Hmotnoprávne a formálne podmienky na priznanie práva na odpočet DPH, DPH v praxi, 2025.
5. RICHTER, F. – NAGY, D.: Daňový podvod – indikátory rizikovosti. In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov, 2024.
6. JABLONKA, B.: Odborná starostlivosť z pohľadu povinnosti štatutára pri výkone funkcie, v: Bratislavské právnické fórum 2016, UK PF, Bratislava, 2016.

Súdne rozhodnutia:

7. Rozhodnutia Súdneho dvora EÚ Kittel a Recolta Recycling, spojené veci C-439/04 a C-440/04 z 6. júla 2006; Mahagében a Dávid, spojené veci C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012.
8. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 1Sfk/79/2022 z 29. februára 2022.
9. Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 5Sžf/97/2009 z 6. júla 2010.
10. Rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici z 15. marca 2023, sp. zn. ZA-30S/159/2020.
11. Rozsudok Krajského súdu v Bratislave, sp. zn. 6S/100/2017 z 12. júna 2017.
12. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 4Sfk/19/2023 z 30. mája 2024.
13. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 4Sfk/19/2023 z 30. mája 2024.
14. Rozsudok Súdneho dvora EÚ C-273/11 Mecsek-Gabona z 06. septembra 2012.
15. Rozsudok Súdneho dvora EÚ C-438/09 Dankowski z 22. decembra 2010.
16. Rozsudok Súdneho dvora EÚ C-516/1 Barlis 06 z 15. septembra 2016.
17. Rozsudok Súdneho dvora EÚ spojené veci C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid z 21. júna 2012.
18. Zbierné rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 23/2022 ZNSS publikované 13. októbra 2022.
19. Rozsudok Súdneho dvora EÚ C-277/14 PPUH Stehcemp z 22. októbra 2015.
20. Rozsudok Krajského súdu v Prešove z 12. mája 2022, sp. zn. 5S/77/2019.
21. Uznesenie Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 561/2025 z 25. septembra 2025.
22. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 1Sfk/68/2022 z 30. septembra 2024.
23. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 8Sfk/49/2024 z 26. marca 2025.

Judikatúra k DPH ukladá dvojaký štandard: splniť materiálne podmienky a konať s primeranou obozretnosťou. Test „vedel alebo mal vedieť“ stojí na objektívnych indiciách, nie na formálnom perfekcionizme; podnikateľ má urobiť rozumne očakávateľné kroky, nie suplovať kontrolu štátu. Kto zdokladuje realitu plnení, identitu a vierohodnosť partnerov a reakcie na varovné signály, chráni odpočet.

Daňová diskriminácia – teoretické východiská, praktické implikácie



JUDr.
Dominik Nagy
asistent daňového
poradcu

JUDr. Dominik Nagy je externým doktorandom na Právnickej fakulte Univerzity Komenského v Bratislave v odbore obchodné a finančné právo. Vo svojej praxi pôsobí ako asistent daňového poradcu v spoločnosti EY, pričom sa primárne venuje oblasti medzinárodného zdaňovania a dane z príjmov právnických osôb.

Daňová diskriminácia je komplexná a často diskutovaná téma, ktorá sa v slovenskej literatúre objavuje prevažne v konkrétnych prípadoch. Tento článok analyzuje jej základné koncepty, medzinárodné a európske súvislosti, vychádza z judikatúry SDEÚ a skúma praktické situácie, pričom poskytuje podnet pre ďalšie odborné diskusie.

Úvod

Daňová diskriminácia je komplexná a aktuálna téma, ktorá vyvoláva diskusie nielen v odbornej verejnosti, ale aj v médiách. V daňovej praxi sa pravidelne objavujú situácie, ktoré naznačujú rozdielne zaobchádzanie daňovníkov, často spojené s ich rezidenčným či medzinárodným postavením. Napriek tomu, že pojem „daňová diskriminácia“ sa v slovenskej odbornej literatúre často vyskytuje, väčšinou sa analyzuje až v kontexte konkrétnych prípadov,¹ pričom jeho základné koncepty a teoretické rámce zostávajú nedostatočne preskúmané.

Cieľom tohto článku je systematicky preskúmať a popísať problematiku daňovej diskriminácie s dôrazom na medzinárodný kontext, právo EÚ a vnútroštátne pravidlá, pričom sa autor opiera aj o zahraničnú literatúru, ktorá poskytuje bohaté poznatky v tejto oblasti. Článok sa sústreďuje predovšetkým na priame dane, ako daň z príjmov, pretože v súvislosti s nimi sa najčastejšie identifikujú potenciálne prípady diskriminácie. Súčasne poukazuje na vybrané praktické

súvislosti a ustanovuje rámec pre ďalšie diskusie a analýzy konkrétnych prípadov.

I. Základné východiskové koncepty

Daňová neutralita predstavuje princíp, podľa ktorého by daňový systém nemal narušovať pôsobenie trhových síl, ale mal by umožniť ich efektívne fungovanie. Neutrálny daňový systém, ktorý neovplyvňuje rozhodnutia ekonomických subjektov, je preto považovaný za efektívnejší nástroj alokácie výrobných faktorov. Z tohto dôvodu sa pojem daňovej neutrality často uvádza ako jeden zo základných princípov medzinárodného zdaňovania.

Diskusie o daňovej neutralite sú úzko späté s princípom nediskriminácie a tradične sa opierajú o dva základné koncepty: neutralitu kapitálu pri vývoze (v angličtine *Capital Export Neutrality*; ďalej aj „CEN“) a neutralitu kapitálu pri dovoze (v angličtine *Capital Import Neutrality*; ďalej aj „CIN“). Tieto princípy predstavujú odlišné prístupy k rozdeleniu daňových právomocí medzi štátom rezidencie investora a štátom zdroja príjmu

a sú kľúčové pre pochopenie ekonomických dôsledkov medzinárodného zdaňovania.²

a. Neutralita kapitálu pri vývoze (CEN)

Neutralita kapitálu pri vývoze znamená, že daňový systém by nemal ovplyvňovať rozhodnutie rezidenta investovať doma alebo v zahraničí. Inými slovami, investor by mal po zdanení dosiahnuť rovnakú mieru výnosnosti bez ohľadu na geografické umiestnenie investície. Tento cieľ sa dosahuje zdanením celosvetového príjmu rezidenta (tzv. *worldwide taxation*), pričom zahraničná daň zaplatená v štáte zdroja sa spravidla započítava prostredníctvom metódy zápočtu dane (*credit method*).

Z pohľadu princípu CEN sa daňová povinnosť viaže na osobu investora (rezidenciu), nie na miesto, kde vzniká zisk. Takýto prístup zabezpečuje rovnaké zaobchádzanie medzi domácimi a zahraničnými investíciami rezidentov, avšak môže viesť k nižšej atraktivite zahraničných investícií, ak má domáci daňový systém vyššie sadzby ako štát zdroja. Z tohto dôvodu CEN uprednostňujú najmä

1 Viď napríklad ČAKOCZI, K. – SÁBO, J. Sloboda pohybu kapitálu a boj proti presunu zdaniteľného príjmu do rajov bez daní. In: II. Slovensko-české dni daňového práva: Daňové rajy a zneužívanie daňového systému. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Univerzitná knižnica UPJŠ, 2018. s. 117 – 128.; BONK, F. Interpretácia pojmu skutočný vlastník verzus zneužitie daňového práva v aktuálnej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie. In: III. Slovensko-české dni daňového práva: Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Univerzitná knižnica UPJŠ, 2019. s. 69 – 80.

Kol. autorov. Zákon o dani z finančných transakcií v praxi: Medzery, výzvy a dôsledky. In *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2025, roč. 2025, č. 3, s. 4 – 33.

2 ROHATGI, R. *Basic International Taxation. Volume 1: Principles*. 2. vydanie. Londýn: BNA International. 2005. s. 23-24.

kapitálovo vyvážajúce krajiny (napr. Spojené štáty, Spojené kráľovstvo), ktoré sa snažia zdaňovať svojich rezidentov bez ohľadu na miesto dosiahnutia zisku.³

b. Neutralita kapitálu pri dovoze (CIN)

Neutralita kapitálu pri dovoze naopak predpokladá, že všetky investície realizované v rámci jedného trhu (napr. v jednom štáte) by mali niesť rovnakú daňovú záťaž, bez ohľadu na to, či kapitál pochádza od domáceho alebo zahraničného investora. Tento princíp sa spravidla uplatňuje prostredníctvom zdaňovania príjmov v štáte zdroja a oslobodenia, resp. vyňatia zahraničných príjmov v štáte rezidencie (*exemption method*).

Cieľom CIN je zabezpečiť, aby bola alokácia kapitálu medzi jednotlivé štáty efektívna, t. j. aby kapitál prúdil tam, kde je jeho produktivita najvyššia, a nie tam, kde je daňové zaťaženie nižšie. Tento koncept je preto typický pre kapitálovo prijímajúce krajiny, ktoré sa usilujú prilákať zahraničné investície tým, že zamedzujú dvojitému zdaneniu.⁴

c. Vzťah medzi CEN a CIN

Cieľom oboch princípov je podporovať voľný pohyb kapitálu a oba systémy majú svojich zástancov. CEN a CIN vyjadrujú dva odlišné ideály, ktoré sa v praxi nedajú dosiahnuť súčasne, pokiaľ medzi štátmi neexistuje úplná harmonizácia daňových sadzieb. Ak totiž CEN vyžaduje, aby sa zahraničný príjem rezidenta zdaňoval sadzbou štátu rezidencie, a CIN požaduje, aby sa ten istý príjem zdaňoval sadzbou štátu zdroja, potom tieto princípy môžu byť kompatibilné len vtedy, ak sú sadzby v oboch štátoch rovnaké. V dôsledku toho sa štáty musia rozhodnúť, ktorému princípu dajú prednosť – teda či budú podporovať rovnaké zaobchádzanie medzi domácimi a zahraničnými investíciami rezidentov (CEN) alebo rovnaké zaobchádzanie medzi domácimi a zahraničnými investormi v rámci svojho územia (CIN). V praxi sa však vyskytujú zmiešané modely daňovej politiky.⁵

dentov (CEN) alebo rovnaké zaobchádzanie medzi domácimi a zahraničnými investormi v rámci svojho územia (CIN). V praxi sa však vyskytujú zmiešané modely daňovej politiky.⁵

II. Nediskriminácia v OECD Modelovej zmluve

V medzinárodnom daňovom práve predstavujú kľúčové instrumenty a pramene práva zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia („ZZDZ“). Tieto zmluvy okrem úpravy alokačných pravidiel obsahujú aj ustanovenia o zákaze daňovej diskriminácie. V Modelových zmluvách OECD, UN a US je relevantným ustanovením článok 24, ktorý poskytuje štátom určité obmedzenia, na základe ktorých nemôžu diskriminovať zahraničných rezidentov či ich stále prevádzkarne.

Kedže väčšina štátov – vrátane Slovenskej republiky – vychádza pri uzatváraní svojich ZZDZ z Modelovej zmluvy OECD o príjme a kapitálu („Modelová zmluva OECD“), v ďalšom texte sa sústredíme na analýzu textu tohto dokumentu. Článok 24 stanovuje konkrétne dôvody, na základe ktorých štát nemôže uplatňovať rozdielne zaobchádzanie pri zdanení daňovníkov. Ak by vnútroštátna právna úprava bola v roz-

pore s týmito zásadami, pri aplikácii ZZDZ sa uplatní prednosť zmluvy a diskriminačné ustanovenie vnútroštátneho práva sa nepoužije.⁶

Podľa článku 24 ods. 1 Modelovej zmluvy OECD nesmú byť štátni príslušníci (v angličtine *nationals*) jedného zmluvného štátu v druhom zmluvnom štáte podrobení zdaneniu ani s tým súvisiacim povinnostiam, ktoré sú odlišné alebo prísnejšie než tie, ktoré sa uplatňujú voči štátnym príslušníkom tohto druhého štátu v rovnakých okolnostiach (najmä pokiaľ ide o daňovú rezidenciu).⁷ Toto ustanovenie sa uplatní aj voči osobám, ktoré nie sú rezidentmi žiadneho zo zmluvných štátov, ale sú štátnym príslušníkom. Uplatnenie pravidiel zákazu diskriminácie je však vylúčené, ak existujú špecifické okolnosti, ktoré spôsobujú, že postavenie daňovníka nie je porovnateľné s postavením štátnych príslušníkov druhého štátu.

Článok 24 ods. 2 Modelovej zmluvy OECD rozširuje princíp rovnakého zaobchádzania aj na osoby bez štátnej príslušnosti, t. j. jednotlivcov, ktorí nie sú považovaní za štátnych príslušníkov žiadneho štátu podľa jeho právneho poriadku. V praxi sa však toto ustanovenie v medzinárodných daňových zmluvách uplatňuje len zriedkavo.⁸

Ďalším kľúčovým aspektom zákazu daňovej diskriminácie je rovnaké zaobchádzanie so stálou prevádzkarňou a domácimi podnikmi podľa článku 24 ods. 3 Modelovej zmluvy OECD. Podľa *Langa* ide v praxi o najvýznamnejšie ustanovenie článku 24.⁹ *Nepote* pritom poukazuje, že ustanovenia Komentára k Modelovej zmluve OECD („Komentár OECD“), zohľadňujúce historický kontext, nemusia byť dostatočné na vyriešenie všetkých sporov týkajúcich sa diskriminácie stálych prevádzkarní.¹⁰

Podľa článku 24 ods. 3 Modelovej zmluvy OECD má byť stála prevádzkareň zdaňovaná rovnakým spôsobom ako domáci podnik,

V Modelových zmluvách OECD, UN a US je relevantným ustanovením článok 24, ktorý poskytuje štátom určité obmedzenia, na základe ktorých nemôžu diskriminovať zahraničných rezidentov či ich stále prevádzkarne.

3 NICODÉME, G. *Corporate Income Tax and Economic Distortions*. Luxembursko: European Commission, Centre Emile Bernheim (Solvay Business School), ECARES (ULB) a CESifo, 2009. s. 9-10. Dostupné na: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/7b67f25d-45ed-4f24-8bf1-3d5252c7ecf6_en?utm_source=chatgpt.com

4 Je potrebné povedať, že v ekonomickej teórii pokiaľ ide o daňovú neutralitu odborníci skúmajú aj iné koncepty daňovej neutrality, ktoré sú porovnané z hľadiska ich efektivity. V tomto smere pozri WEISBACH, D. A. *The Use of Neutralities in International Tax Policy*. Coase-Sandor Institute for Law and Economics Working Paper No. 697 (2d Series), University of Chicago Law School, 2014, [online]. Dostupné na: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2482624

5 ROHATGI, R. *Basic International Taxation. Volume 1: Principles*. 2. vydanie. Londýn: BNA International. 2005. s. 24.

6 Na základe čl. 7 Ústavy Slovenskej republiky alebo § 1 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov („ZDP“).

7 V tomto kontexte článok 3 ods. 1 písm. g) Modelovej zmluvy OECD definuje pojem „štátny príslušník“ nasledovne: „Štátnym príslušníkom v súvislosti so zmluvným štátom sa rozumie (i) každá fyzická osoba, ktorá má štátnu príslušnosť alebo občianstvo daného zmluvného štátu; a (ii) každá právnická osoba, partnerstvo alebo združenie, ktorých status ako takých vyplýva zo zákonov platných v danom zmluvnom štáte.“

8 LANG, M. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3. vyd. Viedeň: Linde Verlag, 2021. s. 115.

9 Tamže.

10 Pre historický kontext ostatných odsekov čl. 24 pozri I.R., NEPOTE. Article 24: Non-Discrimination. In *History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*. Viedeň: Linde Verlag, 2011. s. 665 a nasl.

pokiaľ ide o príjmy, ktoré dosahuje na území daného štátu.¹¹ To znamená, že pri určovaní jej základu dane musia byť rešpektované rovnaké zásady a výhody, aké sa uplatňujú voči rezidentným subjektom. Komentár OECD konkretizuje tento princíp demonštrativnými znakmi:

- **Uznanie daňových výdavkov** – stále prevádzkarne majú mať rovnaké právo odpočítať výdavky súvisiace s ich činnosťou, pokiaľ by boli odpočítateľné aj pre rezidentné podniky, a to bez dodatočných obmedzení.
- **Odpisy a tvorba rezerv** – prevádzkarne by mali mať prístup k rovnakým možnostiam odpisovania majetku (napr. rovnomerné, zrýchlené odpisy) a k tvorbe rezerv, pokiaľ tieto režimy umožňuje vnútroštátne právo aj domácim podnikom.
- **Prenášanie daňových strát** – nerezydentné podniky prostredníctvom svojich stálych prevádzkarní by mali mať možnosť prenášať príslušné daňové straty do budúcich alebo predchádzajúcich zdaňovacích období v rovnakom rozsahu, ako je to dovolené rezidentom.
- **Zdanenie kapitálových ziskov** – pri zdanení kapitálových ziskov z predaja majetku, či už počas podnikania alebo pri jeho ukončení, sa majú uplatniť rovnaké pravidlá ako pre rezidentné podniky.

Článok 24 ods. 3 sa v komentári ďalej venuje aj špeciálnym pravidlám ohľadom dividend z účasti držaných stálou prevádzkarňou. Niektoré štáty považujú za vhodné, aby stála prevádzkarňa mohla využívať rovnaké špeciálne zaobchádzanie s dividendami, ak zisk bol už zdanený na úrovni dcérskej spoločnosti a podiely sú efektívne prepojené s činnosťou stálej prevádzkarne. Iné štáty zdôrazňujú, že rozšírenie takejto úpravy na stále

prevádzkarne by mohlo narušiť rozdelenie daňových príjmov a umožniť zneužitie prostredníctvom presunu podielov do stálej prevádzkarne. Komentár OECD upozorňuje, že existujú legitímne dôvody, prečo držba podielov môže byť zverená stálym prevádzkarňam (regulačné povinnosti bánk a poisťovní, obchodné vzťahy, decentralizácia riadenia) a odporúča, aby štáty pri bilaterálnych dohodách jasne určili, či a za akých podmienok sa špeciálne zaobchádzanie s dividendami vzťahuje aj na stále prevádzkarne.¹²

V komentári sa explicitne uvádza, že uplatnenie zrážkovej dane z dividend, úrokov alebo licenčných poplatkov prijatých stálou prevádzkarňou neporušuje zásadu nediskriminácie, ak sú tieto príjmy zahrnuté do základu dane prevádzkarne a ak jej je priznaný zápočet dane podľa vnútroštátneho práva alebo príslušnej ZZDZ (napriek tomu, že stále prevádzkarne reálne existujú len v daňovom svete a nejde o osoby s právnou subjektivitou a tým pádom sa nequalifikujú na ZZDZ). Komentár OECD sa dotýka aj prípadu príjmov z tretích krajín, kde je uznanie daňového zápočtu povolené podľa domáceho práva alebo podľa čl. 24 ods. 3 ZZDZ medzi štátom, v ktorom má prevádzkarňa sídlo, a štátom, kde príjem vznikol.¹³ OECD však nezachádza do podrobností praktických problémov, ktoré môžu vzniknúť v triangulačných situáciách. V tejto súvislosti ako príklad dávame do pozornosti hypotetickú situáciu, kedy pri prijatí pasívnych príjmov zo zahraničia stálej prevádzkarne je umožnený zápočet na základe čl. 24. Potenciálnym praktickým problémom, ktorý si vyžaduje ďalšie skúmanie, je zabezpečenie nezdanenia týchto príjmov v rezidenčnom štáte zriaďovateľa.

Článok 24 ods. 4–6 rozširuje pravidlá nediskriminácie aj na ďalšie situácie. Ods. 4 zaručuje, že úroky, licenčné poplatky a iné výdavky vyplácané rezidentovi druhého štátu

sú odpočítateľné za rovnakých podmienok, ako keby boli vyplatené rezidentovi štátu, v ktorom sa podnik nachádza. Ods. 5 zakazuje diskrimináciu podnikov na základe rezidencie ich spoločníkov alebo akcionárov, pričom podniky s kapitálom vlastným rezidentmi druhého štátu musia byť zdaňované rovnako ako iné podobné podniky. Ods. 6 explicitne uvádza, že pravidlá nediskriminácie sa nevzťahujú len na dane spomenuté v článku 2, ale pokrývajú celý vnútroštátny daňový systém, čím zabezpečujú, že nedochádza k diskriminácii ani pri daniach, ktoré nie sú predmetom zmluvy.

III. Nediskriminácia v oblasti priamych daní v práve EÚ

Hoci v oblasti priamych daní si členské štáty – s niekoľkými výnimkami –¹⁴ ponechali svoju daňovú suverenitu, Súdny dvor Európskej únie („SDEÚ“) vo svojej judikatúre dôsledne judikuje, že členské štáty musia túto právomoc vykonávať v súlade s právom Európskej únie („EÚ“), a to najmä tak, aby neobmedzovali základné slobody garantované Zmluvou o fungovaní Európskej únie („ZFEÚ“),¹⁵ tým pádom aby nespôsobili diskrimináciu.¹⁶

Základné slobody EÚ predstavujú ústredný pilier vnútorného trhu Únie. Hlavným cieľom tohto trhu je dosiahnuť efektívne pridelovanie zdrojov v rámci Únie prostredníctvom slobodného pohybu výrobných faktorov – kapitálu a pracovnej sily – ako aj výstupov výroby, teda tovarov a služieb. Na tomto základe možno identifikovať štyri tradičné slobody vnútorného trhu EÚ:

- voľný pohyb osôb, vrátane voľného pohybu pracovníkov,
- právo usadiť sa,
- voľný pohyb služieb a tovaru
- voľný pohyb kapitálu, ktorý sa zároveň uplatňuje aj voči tretím krajinám.

11 Samozrejme, ako to uvádza aj OECD Komentár, uplatnenie pravidiel transferového oceňovania založených na princípe nezávislého vzťahu (arm's length principle) pri prevodoch medzi stálou prevádzkarňou a jej zriaďovateľom nepredstavuje porušenie článku 24 ods. 3, aj keď sa takéto pravidlá neuplatňujú na vnútroštátne prevody v rámci jedného podniku. Tento výklad vychádza zo skutočnosti, že princíp nezávislého vzťahu je explicitne požadovaný článkom 7 ods. 2 Modelovej zmluvy OECD a že článok 9 umožňuje jeho uplatnenie v prípade transakcií medzi prepojenými podnikmi zmluvných štátov. Preto jeho použitie v prípade stálej prevádzkarne nemožno považovať za menej priaznivé zdanenie než to, ktoré sa uplatňuje na rezidentné podniky v porovnateľnej situácii.

12 OECD, Komentár k čl. 24 Modelovej zmluvy OECD (2017), ods. 48 a nasl.

13 Tamže, ods. 69 a nasl.

14 Iba vybrané oblasti priamych daní sú v EÚ harmonizované, napr. cez tzv. Parent-Subsidiary Directive (smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskej spoločnosti v rozličných členských štátoch), Merger Directive (Smernica Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlúčení, rozdelení, čiastočnom rozdelení, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi) alebo Arbitrážny dohovor (Dohovor č. 90/436/EHS o zamedzení dvojitého zdanenia v prípade úpravy zisku medzi združenými podnikmi (Arbitrážny dohovor)).

15 Rozsudok SDEÚ z 28. januára 1986 vo veci C-270/83, Komisia v Francúzsko („Avoir Fiscal“), bod 13.

16 Podľa ustálenej judikatúry sa ustanovenia Zmluvy vzťahujú nielen na priamu, ale aj na nepriamu diskrimináciu. O nepriamu diskrimináciu ide vtedy, ak opatrenie formálne nerozlišuje podľa štátnej príslušnosti, no v praxi znevýhodňuje zahraničné subjekty. Keďže daňové systémy členských štátov sú založené na princípe rezidencie a zdroja príjmu, prípady nepriamej diskriminácie sú v oblasti priamych daní takmer pravidlom.

Odborná literatúra rozlišuje uvedené slobody rôznym spôsobom, avšak v oblasti priamych daní sa spravidla stretávame najmä s problémami spojenými so slobodou pohybu osôb – predovšetkým pracovníkov – a so slobodou pohybu kapitálu. Naopak, v oblasti nepriamych daní má zásadný význam sloboda poskytovať tovary a služby.

V praxi sa otázka, či existuje nesúlad medzi vnútroštátnou právnou úpravou a právom EÚ, predkladá SDEÚ dvoma spôsobmi:

- vnútroštátnym súdom prostredníctvom konania o prejudiciálnej otázke,¹⁷ alebo
- Európskou komisiou v rámci konania o porušení povinnosti členským štátom (tzv. *infringement procedure*)¹⁸

Hodnotové kritériá SDEÚ pri skúmaní daňovej diskriminácie nie sú úplne jednoznačné.¹⁹ V jeho judikatúre však môžeme sledovať, že pravidelne vykonáva viackrokový test pri analýze diskriminačných vnútroštátnych opatrení. Ide o nasledovné kroky:

- (I) Komparácia hypotetickej zahraničnej alebo vnútroštátnej situácie s danou cezhraničnou situáciou.
- (II) Identifikácia rôzneho zaobchádzania medzi situáciami z predchádzajúceho kroku.
- (III) Určenie, či je diskriminácia odôvodnená.
- (IV) Test proporcionality.

Je potrebné dodať, že v judikatúre SDEÚ sa niekedy používa pojem „obmedzenia“ (v angličtine *restrictions*) a v iných prípadoch pojem „diskriminácia“. Odborná literatúra pritom často poukazuje na určitú nekonzistentnosť v ich používaní.²⁰ Zásadný rozdiel medzi týmito prístupmi spočíva v tom, že zásada zákazu diskriminácie vyžaduje, aby cezhraničné situácie neboli zdaňované menej priaznivo ako vnútroštátne situácie. Naproti tomu koncept „čistého“ obmedze-

Hodnotové kritériá SDEÚ pri skúmaní daňovej diskriminácie nie sú úplne jednoznačné.

nia sa nezameriava na existenciu samotnej diskriminácie, ale na akékoľvek opatrenie, ktoré bráni prístupu na trh alebo ho robí menej atraktívnym. Praktickou výhodou prístupu založeného na posudzovaní prístupu na trh je jeho jednoduchosť, keďže odstraňuje potrebu porovnávať, či sú vnútroštátne a cezhraničné situácie v porovnateľnom postavení – otázku, ktorá v oblasti priamych daní spôsobuje značné interpretačné ťažkosti. Napriek tomu sa však uplatňovanie konceptu „čistých obmedzení“ v oblasti priamych daní javí ako problematické, pretože v podstate každá forma zdanenia môže prístup na trh určitým spôsobom znevýhodniť.²¹ Preto sa vo vzťahu k priamym daniam základné slobody EÚ majú chápať predovšetkým ako ustanovenia o zákaze diskriminácie, a nie ako všeobecný zákaz akéhokoľvek obmedzenia prístupu na vnútorný trh.²²

a. Porovnávací analýza

Kľúčovým krokom pri posudzovaní daňovej diskriminácie je porovnávací analýza, teda zistenie, či je posudzovaná situácia objektívne porovnateľná s čisto vnútroštátnou situáciou a či existuje *prima facie* menej priaznivé zaobchádzanie so situáciou s cezhraničným prvkom. V ďalšej časti sa bližšie venujeme spôsobu porovnania, so zreteľom najmä na inštitúty medzinárodného daňového práva, akými sú ZZDZ a stále prevádzkarne.

V prvom rade je preto potrebné objasniť, čo presne porovnáваме. Porovnávací test spravidla vyžaduje konfrontáciu daňo-

vého zaobchádzania subjektu, ktorý využíva základné slobody, so subjektom, ktorý pôsobí výlučne na domácom trhu. Faktická cezhraničná situácia sa tým pádom sa porovnáva

- so súvisiacou hypotetickou vnútroštátnou situáciou, a
- v niektorých prípadoch s hypotetickou obdobnou cezhraničnou situáciou.²³

Posúdenie, kedy sa porovnáva cezhraničná situácia s inou cezhraničnou situáciou môže byť pomerne komplexné. V tejto súvislosti, napríklad, SDEÚ uznal, že zásada voľného pohybu pracovníkov zakazuje aj diskrimináciu medzi nerezidentmi z rôznych členských štátov.²⁴

V takýchto prípadoch sa často do úvahy dostávajú ZZDZ. SDEÚ opakovane konštatoval, že medzi dvomi bilaterálnymi zmluvami nemožno vytvárať horizontálne porovnanie, keďže ZZDZ sú bilaterálne dohody medzi dvomi konkrétnymi štátmi.²⁵

Napriek tomu SDEÚ v rozsudok vo veci *Saint-Gobain*²⁶ jasne potvrdil, že hoci členské štáty sú slobodné pri alokácii daňových práv podľa ZZDZ, po ich pridelení už vnútroštátne právo nemôže viesť k menej priaznivému zaobchádzaniu. V danom prípade išlo o pobočku spoločnosti z iného členského štátu, ktorá pri príjmoch zo zahraničia nemohla uplatniť výhody podľa ZZDZ (z titulu svojho statusu ako pobočky) na rozdiel od domácich spoločností v porovnateľnej situácii.

Zároveň, rozsudok *Saint-Gobain* potvrdil závery z predchádzajúceho rozsudku *Avoir Fiscal*, v ktorom SDEÚ uviedol, že pokiaľ sú oba subjekty zdaňované zo ziskov dosahovaných na území daného štátu rovnakým spôsobom, nachádzajú sa v porovnateľnej situácii.²⁷ Akékoľvek menej priaznivé zaobchádzanie so stálou prevádzkarňou preto predstavuje diskrimináciu.²⁸

17 Čl. 267 ZFEÚ.

18 Čl. 258 ZFEÚ.

19 Pozri MASON, Ruth – KNOLL, Michael S.: What is Tax Discrimination?. In: *The Yale Law Journal*, Ročník 121, číslo 5, 2012. s. 1017 - 1020.

20 LANG, M. a kol. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. 6. vyd. London: Spiramus Press Ltd, 2020. s. 74 a nasl.; BAMMENS, N. *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*. IBFD, [online]. str. 569. Dostupné na: <https://www.ibfd.org/shop/book/principle-non-discrimination-international-and-european-tax-law#tab-authors>

21 Názor generálneho advokáta Bobeka zo 14. decembra 2017 vo veci C-382/16, *Hornbach-Baumarkt*, bod 38; Názor generálneho advokáta Hogana z 28. novembra 2019 vo veci C-565/18, *Société Générale*, bod 35.

22 Porovnaj LANG, M. a kol. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. 6. vyd. London: Spiramus Press Ltd, 2020. s. 75.

23 Rozsudok SDEÚ zo 12. septembra 2006 vo veci C-164/04, *Cadbury Schwepps*; Rozsudok SDEÚ zo 11. júna 2009 vo veci C-521/07, *Komisija v. Holandsko*, bod 43.

24 Rozsudok SDEÚ z 24. februára 2015 vo veci C-512/13, *Sopora*, bod 25.

25 Rozsudok SDEÚ z 30. júna 2016 vo veci C-176/15, *Riskin a Timmermans*, bod 31.

26 Rozsudok SDEÚ z 21. septembra 1999 vo veci C-307/97, *Saint-Gobain*.

27 Porovnaj JEZZI, P. L. The Concept of “Comparability” in the Direct Taxation Jurisprudence of the European Court of Justice. In *EC Tax Journal*, r. 2010, č. 2. s. 117.

28 Jednu výnimku z tohto pravidla môžeme nájsť v rozsudku SDEÚ z 15. mája 1997 vo veci C-250/95, *Futura Participations*, kde išlo otázku započítania strát stálou prevádzkarňou.

Pri porovnávacej analýze má zásadný význam z pohľadu ktorého štátu došlo k domnelému porušeniu základných slobôd EÚ.

- Z pohľadu hostiteľského štátu sa porovnávajú situácie rezidenta a nerezidenta, ktorý využil základnú slobodu.
- Z pohľadu domovského štátu sa porovnávajú situácie daňovníka, ktorý slobodu využil, a toho, ktorý zostal výlučne na domacom trhu.

Uvedené rozdielne perspektívy analogicky zodpovedajú vyššie spomenutým konceptom daňovej neutrality – pri hostiteľskom štáte CIN, pri domovskom štáte CEN.

Ako posledný podkrok porovnávacej analýzy nasleduje preskúmanie účelu vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá stanovuje daňovú výhodu alebo nevýhodu. Práve z tohto hľadiska SDEÚ posudzuje, či členský štát postupuje „rovnocenne“ voči rezidentom a nerezidentom. Ak účel vnútroštátneho ustanovenia neodôvodňuje odlišné zaobchádzanie, takýto rozdiel je s právom EÚ nezlučiteľný.²⁹

Napokon treba dodať, že SDEÚ vo viacerých prípadoch odmietol, že by medzi situáciami, ktoré sa na prvý pohľad môžu javiť ako podobné, existovala skutočná báza na porovnanie.³⁰ Niektorí autori poukazujú na nekonzistentnosť judikatúry SDEÚ pri aplikácii týchto prístupov a navrhujú vlastné metodológie vychádzajúce z konceptov daňovej neutrality.³¹ Iní sa pokúsili identifikovať kritériá porovnateľnosti odvodené od účelu dotknutého ustanovenia.³²

b. Legitímne odôvodnená diskriminácia a test proporcionality

Na základe dostupnej judikatúry a odbornej literatúry možno konštatovať, že SDEÚ pri posudzovaní porovnateľnosti situácií a pri identifikácii diskriminácie nepostupuje vždy úplne konzistentne, čo do určitej miery znižuje predvídateľnosť jeho rozhodovania.

Treba však zdôrazniť, že nie každá identifikovaná diskriminácia je automaticky v rozpore s právom EÚ. Aj ak je menej priaznivé zaobchádzanie konštatované, môžu existovať okolnosti, ktoré rozdielne zaobchádzanie legitímne odôvodnia.

V zásade ide o situácie, keď určité vyššie a hodnotovo významné ciele môžu odôvodniť obmedzenie hospodárskych slobôd. Niektoré z týchto cieľov sú priamo uvedené v ZFEÚ – typicky verejná bezpečnosť a verejné zdravie. V oblasti priamych daní sa však tieto zmluvné dôvody uplatňujú skôr výnimočne.³³

Práve z tohto dôvodu sa v judikatúre SDEÚ vyvinuli ďalšie súdne uznané dôvody odôvodnenia – tzv. dôvody uznané podľa zásady rozumného uváženia (v prekladoch aj zásada logického uváženia, v angličtine *rule of reason*). Tento test bol prvýkrát formulovaný v známom rozsudku *Cassis de Dijon*,³⁴ v ktorom SDEÚ akceptoval, že aj nepriame reštriktívne opatrenia môžu byť odôvodnené všeobecnými záujmami, pokiaľ spĺňajú požiadavku proporcionality.³⁵ Práve test proporcionality predstavuje rozhodujúci prvok analýzy odôvodnenia a venujeme sa mu v ďalšej časti tejto podkapitoly.

i. Koherencia daňového systému

Pre pochopenie tohto „odôvodňovacieho“ dôvodu je najvhodnejšie ilustrovať ho na konkrétnom prípade. V rozsudku *Bachmann* sa SDEÚ zaoberal otázkou odpočítania po-

istného, ktoré bolo umožnené len vtedy, ak poisťovňa sídlila v Belgicku. Súd akceptoval, že takéto obmedzenie môže byť odôvodnené potrebou zachovať vnútornú logiku daňového systému: pokiaľ je poistné dnes odpočítateľné, štát musí mať možnosť následné výplaty dôchodkov alebo poistných plnení v budúcnosti zdať. Ak poisťovňa sídli v zahraničí, Belgicko by takúto možnosť nemalo. Inými slovami, štát môže zachovať rozdielnu úpravu vtedy, ak je potrebná na zabezpečenie vnútornej logiky jeho daňového systému – najmä aby sa zabránilo strate príjmov alebo dvojitému zvýhodneniu jedného daňovníka.

Tento záver SDEÚ bol podrobený výraznej kritike. Viacerí autori poukazujú na to, že nie je udržateľné tvrdiť, že určitý výdavok môže byť odpočítateľný iba v prípade, ak s ním súvisiaci príjem bude zdaňovaný v tom istom štáte.³⁶ Súd zároveň nezohľadnil dopady aplikácie príslušnej ZZDZ³⁷. V neskoršej judikatúre SDEÚ uznával koherenciu najmä v spojení s princípom vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci, avšak v rozsudku *Bevola* potvrdil, že môže obstať aj samostatne, pokiaľ medzi poskytnutou výhodou a zodpovedajúcou nevýhodou existuje priamy a úzky súvis.³⁸

ii. Vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci

Vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci predstavuje legitímny cieľ daňovej politiky členských štátov, podľa ktorého môžu štáty zachovať alokáciu zdaniteľných základov medzi sebou, a tým zabrániť situáciám, v ktorých by ich daňová právomoc bola jednostranne narušená v dôsledku cezhraničných pohybov zdaniteľných príjmov.³⁹

V praxi ide o situácie, keď:

- Štát nechce stratiť možnosť zdať príjem, ktorý má úzky vzťah k jeho územia, a
- Bráni opatreniam, ktoré by umožnili presunúť zdaniteľný základ do iného

Treba však zdôrazniť, že nie každá identifikovaná diskriminácia je automaticky v rozpore s právom EÚ.

29 WATTEL, P. J. Non-Discrimination à la Cour: The ECJ's (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases. In *European Taxation 2015*. EU: IBFD, 2015, r. 55, č. 12. s. 543.

30 *Wattel* pomerne kriticky poukázal na vybrané prípady v svojom článku, citovaného v predchádzajúcej poznámke.

31 MASON, Ruth – KNOLL, Michael S.: What is Tax Discrimination?. In: *The Yale Law Journal*, Ročník 121, číslo 5, 2012.

32 GARBARINO, C. *The Comparability Analysis Developed by the European Court of Justice in the Cases Concerning Direct Taxes*. Bocconi Legal Studies Research Paper No. 2330950, Bocconi University – Department of Law, 2013 [online]. Dostupné na: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2330950

33 LANG, M. a kol. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. 6. vyd. London: Spiramus Press Ltd, 2020. s. 89.

34 Rozsudok SDEÚ z 20. februára 1979 vo veci C-120/78, *Cassis de Dijon*.

35 V ďalšej časti článku sa nezaobráme odôvodneniami, ktoré SDEÚ odmietol a nepovažoval za dostatočné na uznanie diskriminácie. Pre bližšie informácie pozri LANG, M. a kol. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. 6. vyd. London: Spiramus Press Ltd, 2020. s. 98 a nasl.

36 VAPAAVUORI, A. On Justification in EC Tax Law. In *Scandinavian studies in law*. r. 2003, č. 44. s. 387 a nasl.

37 Pozri napr. čl. 18 Modelovej zmluvy OECD.

38 Rozsudok SDEÚ z 12. júna 2018 vo veci C-650/16, *Bevola*, body 44–51.

39 TERRA, B. – WATTEL, P. J. *European Tax Law. Seventh Edition. Volume 1*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2018. s. 688–689.

štátu bez zodpovedajúcej hospodárskej činnosti (nie je prekvapivé, že toto odôvodnenie je široko aplikované v prípadoch zdanenia pri odchode (*exit tax*)).⁴⁰

iii. Zneužitie práva

Otázka zneužitia práva v kontexte základných slobôd EÚ je vždy komplikovaná, pretože ide o súťaž dvoch protichodných princípov – práva daňovníkov uplatňovať základné slobody a potreby členských štátov zabrániť erózii daňovej základne prostredníctvom pravidiel proti obchádzaniu zákona. SDEÚ preto ponecháva priestor pre daňové plánovanie, ktoré je nielen dovolené, ale aj chránené právom EÚ. Na druhej strane, pravidlá proti obchádzaniu, ktoré často zasahujú cezhraničné situácie, sú SDEÚ vnímané ako potenciálne obmedzenia základných slobôd, čím vzniká inherentné napätie medzi týmito dvoma cieľmi.

V rozsudkoch, známych ako tzv. „dánске“ prípady, SDEÚ uznal zásadu proti-zneužitiu práva ako všeobecný princíp práva EÚ,⁴¹ ktorý má postavenie primárneho práva sám o sebe.⁴² Podľa konzistentnej judikatúry sa za zneužívajúcu prax považuje vytvorenie umelého usporiadania, ktoré nereflektuje ekonomickú realitu (objektívny test), a ktorého účelom je dosiahnuť daňovú výhodu, ktorá nebola zamýšľaná (subjektívny test).⁴³

iv. Účinnosť daňových kontrol (daňového dozoru)

Presnejšie by možno bolo hovoriť o účinnosti daňového dozoru. Pod účinnosťou daňového dozoru sa rozumie záujem členského štátu zabezpečiť efektívnu kontrolu správnosti základu dane, predchádzať daňovým únikom a garantovať výber dane.⁴⁴ V rámci vnútorného trhu tieto argumenty

SDEÚ spravidla uznáva len obmedzene, keďže cezhraničné situácie medzi členskými štátmi sú do určitej miery považované za efektívne, a to najmä vzhľadom na široké možnosti administratívnej spolupráce medzi daňovými správami jednotlivých členských štátov.

V súvislosti s voľným pohybom kapitálu, ktorý sa aplikuje aj voči tretím štátom, však možno tento dôvod chápať širšie. Vzťahy členského štátu voči tretím štátom sa materiálne líšia od vzťahov medzi členskými štátmi, a preto je pri posudzovaní účinnosti daňového dozoru potrebné zohľadniť aj tieto odlišnosti.⁴⁵

v. Test proporcionality

Nájdenie odôvodnenia, ktoré SDEÚ akceptuje, je iba prvým krokom pri obhajobe diskriminačného vnútroštátneho opatrenia voči základným slobodám EÚ. Konečným krokom je posúdenie proporcionality opatrenia.⁴⁶ Reštriktívne ustanovenie je proporcionálne, ak spĺňa obe nasledovné podmienky:

- Je vhodné na dosiahnutie vyššieho cieľa, ktorý je chránený a
- Neprekračuje nevyhnutný rozsah potrebný na dosiahnutie tohto cieľa.⁴⁷

V prípade prvej podmienky vo všeobecnosti stačí preukázať jasnú väzbu medzi opatrením a chráneným cieľom. Pre splnenie druhej podmienky musí byť vnútroštátne opatrenie koncipované tak, aby zasahovalo iba do situácií, ktoré skutočne spadajú do rámca odôvodnenia. Najjednoduchšie je to ilustrované v prípade zneužitia práva: nie je prípustná všeobecná predpokladaná zneužitelnosť, ani vnútroštátna právna úprava, ktorá by svojím rozsahom zahrňovala okrem zneužívajúcich praktík aj legitímne uplatňovanie základných slobôd.⁴⁸

IV. Základné východiská daňovej nediskriminácie vo vnútroštátnom práve

Najzásadnejšie otázky daňovej diskriminácie sa typicky vyskytujú v cezhraničnom kontexte, čo potvrdzuje aj judikatúra SDEÚ. Vo vnútroštátnom kontexte však tiež môžu existovať prípady, ktoré sa dotýkajú princípu nediskriminácie, a to najmä v súvislosti s obmedzeniami základných práv a slobôd. Hoci článok sa sústreďuje predovšetkým na medzinárodné súvislosti, je vhodné poukázať na základné princípy a ústavné ustanovenia, ktoré majú vo vnútroštátnom kontexte relevanciu.

Vo vnútroštátnom práve je kľúčovým zdrojom daňovej nediskriminácie Ústava Slovenskej republiky („Ústava“). Článok 12 zaručuje slobodu a rovnosť osôb v dôstojnosti a právach, pričom jeho význam pre daňové účely treba posudzovať v súvislosti s článkom 13 ods. 3, podľa ktorého musia obmedzenia základných práv a slobôd platiť rovnako pre všetky prípady, ktoré spĺňajú ustanovené podmienky. Pri skúmaní možného porušenia princípu rovnosti je preto nevyhnutné hodnotiť nielen rovnosť samotnú, ale aj to, či obmedzenie daného práva alebo slobody sa vzťahuje rovnako na všetkých dotknutých.⁴⁹ V kontexte daní má tiež relevanciu článok 20, ktorý garantuje ochranu vlastníctva.

Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojej rozhodovacej praxi zdôraznil, že daňová sféra patrí medzi „politické otázky“, pri ktorých je potrebné rešpektovať vyššiu mieru autonómie zákonodarcu. Preferencia princípu delby moci a význam daní pre efektívne fungovanie štátu vedie k zdržanlivejšiemu prístupu súdu pri posudzovaní substantívnych aspektov daňového zákonodarstva, vrátane výšky dane, pričom takéto rozhod-

40 Pozri napr. rozsudok SDEÚ z 21. decembra 2016 vo veci C-503/14, *Komisia v. Portugalsko*, bod 51 a nasl.

41 Rozsudok SDEÚ z 26. februára 2019 vo veci C-115/16, *N Luxembourg 1*, bod 155; Rozsudok SDEÚ z 26. februára 2019 vo veci C-116/16, *T Danmark*, bod 122. Uvedené znamená aj to, že táto zásada má prednosť pred vnútroštátnym ustanovením na zabránenie zneužitia daňového práva v prípade konfliktu. Všeobecné pravidlo proti zneužitiu bolo potrebné transponovať do vnútroštátnej legislatívy na základe ATAD smernice (smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu). Pokiaľ ide o rozsah ustanovenia v smernici a vo vnútroštátnej legislatíve pozri BONK, F. – ŠTRKOLEC, M. Slovenské zákonné GAAR v daňovom poriadku vo svetle legislatívneho vývoja (následky transpozície smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam). In: *I. Slovensko-české dni daňového práva: Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Univerzitná knižnica UPJŠ, 2017.

42 Ústavný súd Slovenskej republiky rovnako uznáva túto zásadu ako súčasť medzinárodného daňového práva v tzv. SPP prípade vo svojom uznesení sp. zn. IV ÚS 553/2024-20. Rovnakú tendenciu môžeme sledovať aj v zahraničných rozsudkoch napr. v rozhodnutí švajčiarskeho najvyššieho federálneho súdu, sp. zn. 9C_635/2023.

43 MARCINČIN, M. Vybrané aspekty zákazu zneužitia práv. In *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2020, roč. 2020, č. 2, s. 19.

44 Prípady, v ktorom SDEÚ toto odôvodnenie akceptoval, je *Futura Participations*. Súd v ňom uznal, že štát zdroja môže požadovať, aby stále miesto podnikania viedlo svoje daňové účtovníctvo podľa jeho vnútroštátnych pravidiel, a to s cieľom zabezpečiť účinný daňový dohľad. LANG, M. a kol. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. 6. vyd. London: Spiramus Press Ltd, 2020. s. 95-96.

45 Rozsudok SDEÚ z 18. decembra 2007 vo veci C-101/05, A.

46 LANG, M. a kol. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. 6. vyd. London: Spiramus Press Ltd, 2020. s. 100.

47 TERRA, B. – WATTEL, P. J. *European Tax Law. Seventh Edition. Volume 1*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2018. s. 75.

48 Pozri rozsudok SDEÚ z 20. decembra 2017 vo veciach C-504/16 a C-613/16, *Deister Holding a Juhler Holding*, body 61–62.

49 PL. ÚS 16/08-8.

nutia by mali zostať v diskreícii demokraticky zvoleného zákonodarcu, pokiaľ nedochádza ku konfiskačnému alebo extrémne disproporcionálnemu dopadu na daňovníka.⁵⁰

Z vyššie uvedeného vyplýva, že ústavný prieskum daní zo strany Ústavného súdu rešpektuje širšiu diskreáciu zákonodarcov, pričom podľa rozhodovacej praxe by mal zahŕňať preskúmanie, či:

- Uloženie dane vychádza zo zákona a v medziach zákonného splnomocnenia príslušného orgánu (čl. 59 Ústavy).
- Daň sleduje legitímny cieľ a má racionálny základ.
- Daň nepredstavuje zjavne nadmernú záťaž pre daňovníkov alebo skupiny daňovníkov, teda nie je extrémne disproporčná vo vzťahu k verejnému záujmu a individuálnym právam daňovníkov.
- Daň nie je prejavom svojvoľného porušenia princípu rovnosti medzi jednotlivými skupinami daňovníkov, vrátane posúdenia vplyvu na základné práva a slobody, osobitne ochranu vlastníctva.⁵¹

V. Vybrané praktické súvislosti konceptu daňovej nediskriminácie

Daňová legislatíva svojou komplexnosťou často vytvára priestory pre rozdielne zaobchádzanie. Niekedy ide o zámer zákonodarcu, ktorý je schopný odôvodniť odlišné zaobchádzanie, inokedy je to výsledok legislatívnych nedokonalostí, častých noviel alebo zložitosti právnych predpisov. Nižšie uvádzame vybrané prípady, kde diskriminácia bola identifikovaná, resp. kde sa potenciálne mohla alebo môže vyskytnúť.

a. Historické prípady diskriminácie

V rámci výskumu sme realizovali rešerš dôvodových správ k zákonom, ktoré priamo

Daňová legislatíva svojou komplexnosťou často vytvára priestory pre rozdielne zaobchádzanie.

alebo nepriamo novelizovali ZDP, pričom sme sa zamerali na výskyt pojmu „diskriminácia“ a jeho skloňovaných foriem. Je možné, že zákonodarcia riešil aj iné prípady diskriminácie, ktoré vo svojej dôvodovej správe explicitne neuviedol, preto sú nižšie uvedené príklady iba demonštratívne.

- V roku 2009 došlo k úprave inštitútu nezdaniteľnej časti základu dane a daňového bonusu v nadväznosti na upozornenie Európskej komisie.⁵² V predchádzajúcom znení zákona ne-rezidentom, ktorí poberali svoje príjmy alebo ich podstatnú časť zo zdrojov na území Slovenska, boli priznané len niektoré nezdaniteľné časti základu dane a nebol im priznaný daňový bonus. Od tohto roku sa zaviedla zmena, ktorá je súčasťou aktuálneho znenia zákona.
- Pri zavádzaní inštitútu tzv. digitálnej stálej prevádzkarne zákonodarcia uviedol, že jedným z dôvodov zavedenia je odstránenie diskriminácie daňových rezidentov, ktorí musia svoje príjmy z rovnakých činností (napr. digitálna platforma sprostredkovávajúca ubytovanie alebo prepravu) riadne zdaňovať oproti nerezydentom.⁵³ Uvedený inštitút bol neskôr podrobený značnej kritike,⁵⁴ pričom nedávne rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu značne redukovalo jeho aplikáciu.⁵⁵
- Jedna z navrhovaných noviel ZDP, ktorá mala za cieľ oslobodiť predaj cenných

papierov neprijatých na obchodovanie na regulovanom trhu a spätný odkup podielových listov fyzických osôb po splnení časového testu, z dôvodu vnímaného rizika diskriminácie, sa napokon do zákona nezaradila.⁵⁶

b. Vybrané prípady s možným diskriminačným efektom v súčasnosti

V súčasnosti evidujeme viaceré ohlasy z odbornej verejnosti týkajúce sa zavedenej dane z finančných transakcií. Pri tomto mieste sa obmedzujeme na odkaz na existujúcu literatúru, ktorá sa zaoberá otázkou nediskriminácie na vnútroštátnej⁵⁷ aj medzinárodnej úrovni.⁵⁸ V súvislosti s vyššie uvedeným treba zdôrazniť, že nie každé rozdielne zaobchádzanie predstavuje porušenie práva – či už vnútroštátneho, alebo práva EÚ – a jeho posúdenie vyžaduje podrobnejšiu analýzu na báze konkrétneho prípadu.

Napriek tomu, že sa v judikatúre EÚ vykryštalizovali určité zásady, kedy rozdielne zaobchádzanie nie je v rozpore so základnými slobodami EÚ, autor na základe vlastnej analýzy eviduje stále určitú mieru nepredvídateľnosti v tom, ktoré opatrenia by SDEÚ považoval za porušujúce právo a ktoré by naopak odôvodnil ako primerané rozličné zaobchádzanie. V tejto súvislosti je potrebné poukázať na koncept efektívneho daňového dozoru, podľa ktorého môže byť v niektorých prípadoch dodatočná administratívna záťaž na daňovníka odôvodnená účelom kontroly a zabezpečenia správneho výberu dane. Podrobnejšiu analýzu týchto súvislostí však ponecháme na ďalšie štúdie.

Dovoľujeme si naznačiť niektoré ďalšie situácie, ktoré sa nám javia ako diskriminačné, nejde pritom o definitívne konštatovanie, keďže sme nerobili bližšiu analýzu príslušných ustanovení. Uvedené úvahy slúžia skôr

50 PL. ÚS 14/2014.

51 PL. ÚS 5/2012. Pozri aj KAČALJAK, M. Retroaktivita daňovoprávnych noriem. In *Bratislavské právnické fórum 2018: Ústavnoprávne východiská finančného práva*. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, 2018. s. 30-39.

52 Dôvodová správa k zákonu č. 60/2009 Z.z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Domnievame sa, že išlo o upozornenia na tzv. Schumacker princíp z rozsudku SDEÚ z 14. februára 1995 vo veci C-279/93, Schumacker. Pre viac informácií odkazujeme na už citovanú literatúru od Langa.

53 Dôvodová správa k zákonu č. 344/2017 Z.z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a 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.

54 CIBULA, T. – HLINKA, T. – CHOMA, A. – KAČALJAK, M. Digitálna platforma ako stála prevádzkareň. In *Právny obzor*, 102, 2019, č. 2, s. 155 - 167.

55 Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR z 25. apríla 2024, sp. zn. 35fK/17/2023

56 Dôvodová správa k zákonu č. 315/2023 Z.z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.

57 VAJČÍK, J. Koncept daňovníka so zreteľom na vybrané aspekty právnických osôb. In *Zákon o dani z finančných transakcií v praxi: Medzery, výzvy a dôsledky*. In *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2025, roč. 2025, č. 3, s. 5 – 12.

58 VARGA, P. Výklad pojmu „vykonáva činnosť v tuzemsku“ v kontexte ZDFT. In *Zákon o dani z finančných transakcií v praxi: Medzery, výzvy a dôsledky*. In *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2025, roč. 2025, č. 3, s. 12 – 15; BLAHOVÁ, R. Nový Zákon o dani z finančných transakcií z pohľadu práva EÚ. In: *Bulletin SKDP*. 2025, roč. 2025, č. 1, s. 20 – 24; NAGY D. Quo vadis daň z finančných transakcií? In *Milníky práva v stredoeurópskom priestore 2025 / Veronika Ťažká (zost.)*. Bratislava: Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2025. S. 1090-1098.

ako podnet pre ďalšie diskusie a podrobnejšiu analýzu.

- Jedným z príkladov je oslobodenie od dane právnických osôb pri predaji akcií a obchodného podielu. Uvedené ustanovenia sa v základnej rovine vzťahujú na daňových rezidentov a nerezidentov so stálou prevádzkarňou na území Slovenska. Na prvý pohľad však možno identifikovať rozdielne zaobchádzanie s nerezidentmi, ktorí nemajú na území Slovenska stálu prevádzkareň, čo je zjavné aj v porovnaní s textom zákona pri oslobodení uvedenými v § 13 a § 13b ZDP. Presné posúdenie si vyžaduje samostatnú analýzu, vrátane zohľadnenia súladu s právom EÚ a aplikácie relevantných ZZDZ (tieto

príjmy sú vo väčšine prípadov zdaňované v štáte rezidencie podľa čl. 13 ZZDZ, s výnimkou spoločností, ktorých hodnota vyplýva v podstatnej miere z nehnuteľností nachádzajúcich sa v danom štáte). Podľa nášho názoru pri posudzovaní je vhodné brať do úvahy aj historické súvislosti zavedenia tohto ustanovenia. Treba však dodať, že ohľadom na jeho štruktúrne a funkčné vlastnosti uvedené oslobodenie predstavuje cenný nástroj v daňovej politike, ktorého zachovanie je opodstatnené, pričom obdobné riešenia sú uplatňované aj v iných členských štátoch EÚ.

- Podobne možno identifikovať možné rozdielne zaobchádzanie v prípade príjmov z kapitálového majetku fyzic-

kých osôb a platenia zdravotných odvodov. Príjmy podľa § 7 ZDP (s výnimkou niektorých špecifických prípadov) so zdrojom na území Slovenska sa vysporiadajú zrážkovou daňou, a takéto príjmy nepodliehajú platbe zdravotných odvodov.⁵⁹ Rovnaké príjmy, ktoré plynú zo zahraničia, však musia rezidenti priznať v rámci daňového priznania a podľa dostupnej úpravy sa zdá, že oproti príjmom zo Slovenska podliehajú zdravotným odvodom.⁶⁰ Detailnejšia analýza tejto situácie je ponechaná na samostatné diskusie či odborné štúdie, pričom za kľúčový aspekt považujeme aj zohľadnenie, že ide o zdravotný odvod a nie o daň *per se*. ■

59 § 7 ods. 3 ZDP a § 10b ods. 4 zákona č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov („ZoZP“).

60 § 10b ods. 1 písm. c) ZoZP v spojitosti s § 13 ods. 3 ZoZP.

Zoznam literatúry

1. BMMENS, N. *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*. IBFD, [online]. s. 1130. ISBN 978-90-8722-160-7 Dostupné na: <https://www.ibfd.org/shop/book/principle-non-discrimination-international-and-european-tax-law#tab-authors>
2. BLAHOVÁ, R. Nový Zákon o dani z finančných transakcií z pohľadu práva EÚ. In: Bulletin SKDP. 2025, roč. 2025, č. 1, s. 20 – 24.
3. BONK, F. Interpretácia pojmu skutočný vlastník verzus zneužitie daňového práva v aktuálnej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie. In: *III. Slovensko-české dni daňového práva: Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Univerzitná knižnica UPJŠ, 2019. s. 69 – 80. ISBN 978-80-8152-819-4
4. CAKOCZI, K. – SÁBO, J. Sloboda pohybu kapitálu a boj proti presunu zdaniteľného príjmu do rajov bez daní. In: *II. Slovensko-české dni daňového práva: Daňové rajy a zneužívanie daňového systému*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Univerzitná knižnica UPJŠ, 2018. s. 117 – 128. ISBN 978-80-8152-660-2
5. GARBARINO, C. *The Comparability Analysis Developed by the European Court of Justice in the Cases Concerning Direct Taxes*. Bocconi Legal Studies Research Paper No. 2330950, Bocconi University – Department of Law, 2013 [online]. Dostupné na: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2330950
6. I.R., NEPOTE. Article 24: Non-Discrimination. In *History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*. Viedeň: Linde Verlag, 2011. s. 734. ISBN 978-3-707320-11-4
7. JEZZI, P. L. The Concept of “Comparability” in the Direct Taxation Jurisprudence of the European Court of Justice. In *EC Tax Journal*, r. 2010, č. 2.
8. KAČALJAK, M. Retroaktivita daňových noriem. In *Bratislavské právnické fórum 2018: Ústavnoprávne východiská finančného práva*. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, 2018. s. 30-39.
9. Kol. autorov. Zákon o dani z finančných transakcií v praxi: Medzery, výzvy a dôsledky. In *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2025, roč. 2025, č. 3, s. 4 – 33. ISSN 2644-688X
10. LANG, M. a kol. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. 6. vyd. London: Spiramus Press Ltd, 2020. s. 369. ISBN 978-3-7094-1116-2
11. LANG, M. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3. vyd. Viedeň: Linde Verlag, 2021. s. 260. ISBN 978-3-7094-0862-9
12. MARCINČIN, M. Vybrané aspekty zákazu zneužitia práv. In *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2020, roč. 2020, č. 2, s. 18 – 22.
13. MASON, Ruth – KNOLL, Michael S.: What is Tax Discrimination?. In: *The Yale Law Journal*, Ročník 121, číslo 5, 2012. s. 1014 – 1116.
14. NAGY D. Quo vadis daň z finančných transakcií? In *Míľniky práva v stredoeurópskom priestore 2025 / Veronika Ťažká (zost.)*. Bratislava: Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave, 2025. S. 1090-1098.
15. NICODÉME, G. *Corporate Income Tax and Economic Distortions*. Luxembursko: European Commission, Centre Emile Bernheim (Solvay Business School), ECARES (ULB) a CESifo, 2009. s. 21
16. ROHATGI, R. *Basic International Taxation. Volume 1: Principles*. 2. vydanie. Londýn: BNA International. 2005. s. 467. ISBN 978-0-906524-10-7
17. TERRA, B. – WATTEL, P. J. *European Tax Law. Seventh Edition. Volume 1*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2018. s. 982. ISBN 978-94-035-0583-1
18. VAJČÍK, J. Koncept daňovníka so zreteľom na vybrané aspekty právnických osôb. In *Zákon o dani z finančných transakcií v praxi: Medzery, výzvy a dôsledky*. In *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2025, roč. 2025, č. 3, s. 5 – 12.
19. VAPAUVUORI, A. On Justification in EC Tax Law. In *Scandinavian studies in law*. r. 2003, č. 44.
20. VARGA, P. Výklad pojmu „vykonáva činnosť v tuzemsku“ v kontexte ZDFT. In *Zákon o dani z finančných transakcií v praxi: Medzery, výzvy a dôsledky*. In *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2025, roč. 2025, č. 3, s. 12 – 15.
21. WATTEL, P. J. Non-Discrimination à la Cour: The ECJ's (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases. In *European Taxation 2015*. EU: IBFD, 2015, r. 55, č. 12.
22. WEISBACH, D. A. *The Use of Neutralities in International Tax Policy*. Coase-Sandor Institute for Law and Economics Working Paper No. 697 (2d Series), University of Chicago Law School, 2014, [online]. Dostupné na: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2482624

Daňová diskriminácia je komplexná problematika, ktorá vyžaduje posúdenie v konkrétnom kontexte. Z medzinárodného hľadiska je účinnosť antidiskriminačných ustanovení ZZDZ obmedzená a nepokrýva všetky situácie potenciálnej diskriminácie, zatiaľ čo právo EÚ siahajúce cez základné slobody má širšiu pôsobnosť. Súčasne však aj v práve EÚ a vnútroštátnom práve možno identifikovať prípady, kedy diskriminácia existuje, ale nie je v rozpore s právom, ak je primeraná a odôvodnená. Z tohto dôvodu je potrebné vždy pristupovať k posúdeniu individuálne a dôkladne analyzovať odôvodnenie, proporcionality a súlad s verejným záujmom, pričom je nevyhnutné brať do úvahy aj vnútroštátne princípy rovnosti a zákonnosti. Aj napriek ustálenej metodológii judikatúry SDEÚ, individuálne posúdenie zostáva dôležité pre predvídateľnosť a právnu istotu v oblasti daní.

Administratívny spis v daňovom konaní: od formality k procesnej ochrane



Mgr. Zuzana
Kolenová
advokát

Autorka je advokátkou a spolupracujúcou právničkou Slovenskej komory daňových poradcov, kde pravidelne lekturuje niektoré témy týkajúce právnych otázok spojených s poskytovaním daňového poradenstva. Vo svojej praxi sa zameriava najmä na obchodné právo, compliance a niektoré otázky daňového procesu.

Administratívny spis v daňovom konaní nie je formalita, ale nástroj kontroly dokazovania a zákonnosti procesu. Ak v ňom chýbajú podklady, z ktorých správca dane vychádza, daňový subjekt sa k nim nevie vyjadriť a súd nemôže rozhodnutie správcu dane riadne preskúmať. Článok sa pokúša zhrnúť, čo má administratívny spis obsahovať, aké sú riziká elektronického „spisu subjektu“ a prečo je možnosť dodatočného „doplňania“ neúplného administratívneho spisu na súde problematická.

I. Úvod

Administratívny spis nie je len technický súbor dokumentov. Je to priestor, v ktorom sa materializuje priebeh dokazovania, úvahy správcu dane a realizácia procesných práv daňového subjektu. V praxi spis znamená základný nástroj kontroly zákonnosti daňového procesu. Z praktického hľadiska je pre daňový subjekt dôležité, aby spis bol vedený priebežne, aby mal výpovednú hodnotu. Z právneho hľadiska, vady spisu súvisia s nedostatočne zisteným skutkovým stavom a dôvodom, pre ktorý môže byť rozhodnutie správcu dane správnym súdom zrušené.

Daňové konanie má svoje špecifiká. Správca dane vystupuje aktívne, zisťuje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku)¹. Táto procesná pozícia správcu dane by mala byť vyvážená požiadavkou transparentnosti a zachovania práva daňového subjektu na správne určenie a vyrubenie dane. Obsah spisu určuje rozsah informácií, s ktorými sa môže daňový subjekt oboznámiť, ku ktorým sa môže vyjadriť a na základe ktorých môže

účinne vykonávať svoje procesné práva, najmä aby bola dodržaná zásada zákonnosti, súčinnosti a použitia primeraných prostriedkov, hodnotenia dôkazov a legitímnych očakávaní (§ 3 ods. 1, 2, 3 a 9 Daňového poriadku). V daňovom konaní sa uplatňuje aj zásada neverejnosti, ktorá môže obmedziť prístup do spisu (§ 3 ods. 4 Daňového poriadku), avšak len v zákonom stanovených prípadoch (§ 23 Daňového poriadku).

Význam spisu sa osobitne prejavuje vtedy, keď správca dane vychádza z podkladov, ktoré daňovému subjektu sprístupnené neboli, alebo keď sa rozhodujúce skutočnosti v spise nenachádzajú vôbec – prípadne sa tam dostávajú až dodatočne. Takéto situácie nepredstavujú len formálny nedostatok vedenia spisu. Z aktuálnej judikatúry správnych súdov vyplýva, že tieto nedostatky majú priamy dopad na zákonnosť celého daňového procesu.

Napokon, aj Súdny dvor EÚ považuje právo daňového subjektu na oboznámenie sa s obsahom spisu ako dodržiavanie všeobecnej zásady práva na obhajobu,

ako to uviedol vo veci C-298/16, Teodor Ispas: „Všeobecná zásada práva Únie, ktorou je dodržiavanie práva na obhajobu, sa má vykladať v tom zmysle, že vo vnútroštátnych správnych konaniach týkajúcich sa kontroly a stanovenia vymeriavacieho základu dane z pridanej hodnoty musí mať jednotlivec možnosť, aby mu boli na základe jeho žiadosti poskytnuté informácie a dokumenty obsiahnuté v správnom spise, ktoré správny orgán zohľadnil pri prijímaní rozhodnutia, okrem prípadu, keby obmedzenie prístupu k uvedeným informáciám a dokumentom bolo odôvodnené cieľmi všeobecného záujmu“.

II. Administratívny spis v právnej úprave

Daňový poriadok neobsahuje komplexnú definíciu administratívneho spisu ani výslovnú úpravu jeho systematiky. Existencia spisu je vlastne implicitným predpokladom realizácie viacerých procesných práv daňového subjektu – predovšetkým práva nazeráť do spisu podľa § 23 Daňového poriadku a práva vyjadriť sa k podkladom správcu

¹ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“).

dane, najmä podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku (práva vyjadrovať sa k zisteniam v priebehu daňovej kontroly), § 46 ods. 8 Daňového poriadku (právo vyjadriť sa k protokolu) a § 68 ods. 3 Daňového poriadku (právo vyjadriť sa vo vyrubovacom konaní).

Daňový poriadok upravuje administratívny spis predovšetkým funkčne, nie formálne. Zákon neviaže existenciu spisu na jeho technickú podobu ani neustanovuje jeho presnú štruktúru. Všetky podklady relevantné pre rozhodnutie správcu dane však musia byť súčasťou spisového materiálu, inak by došlo k porušeniu práv daňového subjektu na vyjadrenie sa a k porušeniu zásady zákonnosti a správneho určenia dane, čo by viedlo k nezákonnému rozhodnutiu.

Podľa § 23 ods. 2 Daňového poriadku platí, že na žiadosť daňového subjektu alebo jeho zástupcu správca dane zo spisového materiálu, do ktorého možno nazrieť, vydá rovnopis alebo vyhotoví fotokópie alebo listinnú podobu elektronického dokumentu. Z uvedenej právnej úpravy možno odvodiť, že spis je len jeden, ale zrejme sa vedie vo viacerých formách, t. j. listinná a elektronická forma a prípadne aj úrovniach (registratúra, spis v daňovom konaní, spis subjektu atď.). Na komunikáciu medzi daňovým subjektom a správcou dane sa vzťahuje v zásade elektronická forma komunikácie, i keď napr. prílohy k podaniu môžu byť naďalej doručované listinne (§ 13 a 14 Daňového poriadku). Správca dane však vykonáva úkony, o ktorých sa vyhotovuje zápisnica, ktorá nemusí byť v elektronickej forme (napr. § 19 Daňového poriadku), rovnako ako správca dane môže získavať dôkazy aj inak, ako v komunikácii s daňovým subjektom, t. j. mimo povinnú elektronickú komunikáciu.

Obsah elektronického spisu možno odvodiť len z verejne dostupných informácií o elektronickej službe „prístup k spisu subjektu“² a technickej príručky o vedení elektronickej komunikácie.³ Táto časť spisu je len, „v rozsahu dokumentov poskytnutých systémom registratúry, ktoré subjekt v elektronickej alebo listinnej forme doručil správcovi dane a súčasne aj tých,

“
Daňový poriadok upravuje administratívny spis predovšetkým funkčne, nie formálne. Zákon neviaže existenciu spisu na jeho technickú podobu ani neustanovuje jeho presnú štruktúru. Všetky podklady relevantné pre rozhodnutie správcu dane však musia byť súčasťou spisového materiálu, inak by došlo k porušeniu práv daňového subjektu na vyjadrenie sa a k porušeniu zásady zákonnosti a správneho určenia dane.

ktoré mu boli v elektronickej alebo listinnej forme doručené od správcu dane“⁴, pričom „dokumenty sú v rámci obsahu spisu primárne zoradené chronologicky podľa dátumu ich podania/doručenia od najnovších po najstaršie.“ Z uvedeného je zrejme, že spis subjektu nie je úplný spis. Zoradenie dokumentov týmto spôsobom podľa môjho názoru nezodpovedá požiadavkám na žurnalizovaný chronologický spis, nakoľko sa dokumenty zoraďujú podľa dátumu ich podania/ doručenia, a nie podľa dátumu ich zaradenia do spisu. Keďže obsah spisu je relevantný vo vzťahu k procesným právam daňového subjektu, napr. včasné oznámenie pochybností počas daňovej kontroly (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku), je dôležité vedieť, aké dokumenty tvorili spis ku konkrétnemu dátumu a daňový subjekt by mal mať právo na informáciu o dátume ich zaradenia / doplnenia do spisu.

Aj judikatúra ustanovuje, čo možno rozumieť pod pojmom spisy, a to napr. v rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 4 Sž 40/97: „Pod pojmom spisy žalovaného správneho orgánu podľa § 250d ods. 1 OSP treba rozumieť úplný, žurnalizovaný a originálny spisový materiál správneho orgánu v danej

veci, vrátane originálu dokladov o doručení rozhodnutí. Znalecký posudok je len jeden z dôkazných prostriedkov, ktorý hodnotí daňový úrad (správca dane) a odvolací orgán ako každý iný dôkaz. Súd má právo preveriť správnosť a úplnosť skutkových okolností, z ktorých znalec vychádzal pri vypracovaní znaleckého posudku.“

Účel spisu možno vnímať v troch rovinách.

Prvým účelom je transparentnosť postupu správcu dane. Administratívny spis umožňuje identifikovať, z akých podkladov správca dane vychádzal, aké dôkazy vykonal a akým spôsobom postupoval pri zisťovaní skutkového stavu pri vydaní rozhodnutia (§ 63 ods. 2 Daňového poriadku). Aj podľa odbornej literatúry možno vyzdvihnúť princíp právnej istoty, nakoľko: „za prvok právnej istoty pri správe daní možno považovať aj povinnosť správcov dane pri správe daní viesť o každom daňovom subjekte spis. Spis o daňovom subjekte má v rámci správy daní význam najmä ako podklad pre druhostupňové (preskúmacie) konanie, ale vychádza sa z neho aj pri kontrole činnosti príslušných orgánov pri správe daní.“⁵

Druhou rovinou je kontrolovateľnosť postupu správcu dane. Obsah administratívneho spisu umožňuje posúdiť, či správca dane postupoval v súlade so zákonom, či vykonal dokazovanie v potrebnom rozsahu a či rešpektoval zásadu spolupráce a rovnosti procesných strán.

Z uznesenia Ústavného súdu ČR zo dňa 23. 6. 2003, sp. zn. IV. ÚS 164/02 vyplýva: „Nahliadanie do spisu umožňuje daňovému subjektu zoznámiť sa s podkladmi pre rozhodnutie správcu dane a patrí teda medzi procesné záruky práva na spravodlivý proces. Umožňuje daňovému subjektu nielen prístup k jeho daňovému spisu, ale súčasne mu dáva možnosť v ktoromkoľvek štádiu konania sa informovať o všetkých úkonoch správcu dane, a ak to považuje za vhodné a potrebné, urobiť ďalšie právne úkony.“

Tretou rovinou je preskúmateľnosť rozhodnutia. Rozhodnutie správcu dane musí byť obhájiteľné na základe skutočností zachytených v administratívnom spise. Pokiaľ skutkové alebo právne závery správcu da-

2 <https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/autorizovane-sluzby/spis-subjektu>

3 https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Elektronicke_sluzby/Elektronicka_komunikacia/Elektronicka_komunikacia_dane/Prirucky_navody/2023/2023.11.06_PP_OIZ_v35_R09.pdf

4 <https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/autorizovane-sluzby/spis-subjektu>

5 Kubincová, Soňa: Daňový poriadok, 2. vydanie, 2024, s. 210 – 216.

ne nie je možné overiť zo spisu, dochádza k narušeniu preskúmateľnosti rozhodnutia, čo môže viesť k jeho zrušeniu v rámci súdneho preskúmania.

Administratívny spis preto nie je možné vnímať len ako evidenčný súbor dokumentov, ale ako procesný nástroj, prostredníctvom ktorého sa napĺňa zákonnosť daňového procesu.

III. Obsah administratívneho spisu

Daňový poriadok výslovne nevymedzuje, aké dokumenty majú tvoriť obsah administratívneho spisu. Obsah administratívneho spisu tak nie je možné určovať formálne, ale podľa jeho funkcie v daňovom konaní. Domnievam sa, že možno určiť minimálne tieto tri kategórie obsahu spisu.

1. Dôkazy

Základnú časť administratívneho spisu tvoria dôkazy, na základe ktorých správca dane zisťuje skutkový stav. Ide najmä o listinné dôkazy predložené daňovým subjektom, dôkazy získané vlastnou činnosťou správcu dane, výsledky miestnych zisťovaní, výsluchy osôb, znalecké posudky alebo výsledky medzinárodnej výmeny informácií, pokiaľ sú použiteľné ako dôkaz pri správe daní.

Z pohľadu zákonnosti daňového procesu je rozhodujúce, že dôkaz, ktorý má byť podkladom rozhodnutia, musí byť súčasťou administratívneho spisu. Len v takom prípade je možné zabezpečiť realizáciu práva daňového subjektu oboznámiť sa s podkladmi rozhodnutia a vyjadriť sa k nim. Judikatúra správnych súdov dlhodobo zdôrazňuje, že rozhodnutie správneho orgánu musí byť preskúmateľné na základe dôkazov založených v spise a že absencia podkladov v spise vedie k nepreskúmateľnosti rozhodnutia (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/13/2016).

Špecifické otázky pri medzinárodnej výmene informácií a ochrane daňového tajomstva

Osobitná pozornosť sa vyžaduje pri dôkazoch získaných medzinárodnou výmenou informácií alebo pri podkladoch, ktoré

obsahujú daňové tajomstvo tretích osôb. Správca dane je viazaný povinnosťou ochrany daňového tajomstva podľa § 23 Daňového poriadku, avšak táto povinnosť nemôže viesť k tomu, že daňový subjekt bude postavený pred hotový fakt – rozhodnutie založené na podkladoch, s ktorými sa nemohol oboznámiť.

V praxi to znamená, že ak správca dane získa informácie od zahraničného daňového orgánu (napr. v rámci automatickej výmeny informácií), musí daňovému subjektu umožniť oboznámiť sa s obsahom týchto informácií v rozsahu, v akom sú relevantné pre určenie dane. Ak informácie obsahujú chránené údaje tretích osôb, správca dane môže pristúpiť k čiastočnej anonymizácii, avšak podstata informácie musí zostať zrejmalá.

Súdny dvor EÚ v rozsudku C-682/15 Berlioz Investment Fund napríklad zdôraznil, že daňový subjekt nemá právo na prístup k celej žiadosti o informácie v rámci administratívnej spolupráce, ktorá zostáva tajným dokumentom, ale na obmedzený rozsah informácií⁶. Obmedzenia tohto práva sú síce prípustné, ale len v proporciálnom rozsahu.

2. Úradné záznamy a procesné úkony správcu dane

Súčasťou administratívneho spisu sú aj úradné záznamy zachytávajúce priebeh konania a jednotlivé procesné úkony správcu dane. Ide najmä o záznamy

o ústnych podaniach, miestnych zisťovaní, úkonoch vykonaných mimo ústneho pojednávania alebo o záznamy o nazretí do spisu podľa § 23 daňového poriadku.

Úradné záznamy majú význam nielen evidenčný, ale aj procesný. Umožňujú spätne overiť priebeh konania a posúdiť, či bol daňovému subjektu vytvorený reálny priestor na uplatnenie jeho procesných práv. Ich absencia alebo neúplnosť môže viesť k pochybnostiam o zákonnosti postupu správcu dane, najmä ak z nich nie je zrejmé, aké úkony boli vykonané a v akom časovom slede.

Problematické sú situácie, keď zo spisu nie je zrejmy napríklad časový priebeh vykonaných úkonov alebo ich detailný obsah. Námietky proti obsahu možno bezprostredne uplatniť len vo vzťahu k zápisnici (§ 19 ods. 4 Daňového poriadku). Ak však nejde o úkon, pri ktorom sa vyhotovuje zápisnica podľa § 19 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, procesne relevantná skutočnosť má byť zaznamenaná úradným záznamom napr. o ďalšej skutočnosti vzťahujúcej sa na vec podľa § 19 ods. 7 Daňového poriadku. Ak takýto záznam v spise absentuje, vzniká otázka procesnej nápravy a následnej preskúmateľnosti postupu správcu dane.

Hoci aktuálna judikatúra sa k relevancii úradných záznamov jednoznačne nevyjadruje, je potrebné poukázať na § 3 ods. 2 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku a povinnosť správcu dane zistiť skutkový stav na správne určenie a vyrubenie dane.

Ak daňový subjekt zistí, že určitý procesný úkon nebol zachytený v úradnom zázname (alebo záznam nie je v spise), mal by na túto skutočnosť upozorniť už v štádiu daňovej kontroly či vyrubovacie konania. Podľa zákona č. 9/2010 Z. z. o sťažnostiach v znení neskorších predpisov má daňový subjekt právo podať sťažnosť na postup úradnej osoby správcu dane. Hoci sťažnosť sama o sebe nezastaví konanie, môže vytvoriť spisový podklad pre neskoršie odvolacie či správne súdne konanie a zároveň môže viesť k tomu, že správca dane chýbajúci záznam dodatočne doplní.



Rozhodnutie správneho orgánu musí byť preskúmateľné na základe dôkazov založených v spise a absencia podkladov v spise vedie k nepreskúmateľnosti rozhodnutia (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/13/2016).

⁶ Článok 47 druhý odsek Charty základných práv Európskej únie sa má vykladať v tom zmysle, že súd dožiadaného členského štátu má v rámci výkonu svojej súdnej právomoci právo na prístup k žiadosti o informácie adresovanej dožadujúcim členským štátom dožiadanému členskému štátu. Dotknutý účastník správneho konania naopak nemá právo na prístup k celej žiadosti o informácie, ktorá zostáva tajným dokumentom v súlade s článkom 16 smernice 2011/16. Na to, aby bola jeho záležitosť predjednaná v celom rozsahu v súvislosti s neexistenciou predvidateľnej relevantnosti požadovaných informácií, v zásade stačí, aby mal informácie uvedené v článku 20 ods. 2 tejto smernice.

Teoreticky, nedostatky vedenia spisu by bolo možné napadnúť správnu žalobou na iný nezákonný zásah správcu dane podľa § 6 ods. 2 písm. f) Správneho súdneho poriadku.⁷ Avšak, v tomto smere treba rozlišovať, či ide o taký nedostatok, ktorý nemožno namietat až pri nezákonnosti rozhodnutia správcu dane, t. j. či ide o nedostatok, ktorý sa týka spisu, ale v rámci činnosti správcu dane nepovedie k vydaniu rozhodnutia.

Podobne sa v tejto veci vyjadril Najvyšší správny súd ČR v rozsudku zo dňa 05. 04. 2024, č. k. 5 Afs 16/2023 – 44: „Lze samozřejmě „připustit, že daňový subjekt nebude mít vždy možnost namítat nezákonné vedení správního spisu před soudem, neboť řízení nemusí skončit doměněním daně, a nebude proto již připadat v úvahu podání žaloby dle § 65 s. ř. s. Konkrétní daňové řízení se dokonce může překrývat s daňovou kontrolou, kdy zahájením daňové kontroly dochází k zahájení daňového řízení, které již po jejím ukončení nepokračuje, a končí bez vydání rozhodnutí spolu s ní. V takovém případě si však lze těžko představit, že by se namítaná nesrovnalost při vedení daňového spisu mohla promítnout v podobě nezákonného zásahu ve sféře daňového subjektu“ (tamtéž, bod 23; v bodě 24 NSS odkázal na již shora opakovaně cit. rozsudek čj. 8 Aps 2/2006 95). NSS nicméně upozorňuje, že nezákonnosti při vedení daňového spisu **mohou v extrémních případech být indicií pro závěr, že správce daně vskutku šikanózním způsobem brání stěžovatelce při uplatňování jejich procesních práv nahlížet do spisu.**“

3. Interné podklady správcu dane

Osobitnú otázku predstavujú interné podklady správcu dane, ktoré vznikajú v rámci jeho rozhodovacej činnosti – napríklad interná komunikácia, metodické usmernenia alebo pracovné podklady pre prípravu rozhodnutia, napr. analytické výstupy. Daňový poriadok výslovne neupravuje rozsah, v akom majú byť takéto dokumenty súčasťou administratívneho spisu.

Vychádzajúc z účelu administratívneho spisu však platí, že rozhodujúcim kritériom nie je označenie dokumentu ako interného, ale jeho význam pre rozhodnutie vo veci. Vo všeobecnosti možno uviesť,

že interné úvahy, ktoré predstavujú len prípravu rozhodnutia alebo jeho interné posúdenie, nemusia byť nevyhnutne súčasťou spisu. Pokiaľ však správca dane z určitého podkladu vychádza pri hodnotení dôkazov alebo pri formulovaní skutkových záverov, ide o podklad rozhodnutia, ktorý by mal byť súčasťou spisu, ak má byť naplnené ustanovenie § 63 ods. 2 Daňového poriadku o riadnom odôvodnení rozhodnutia.

Napríklad, takýto prípad sa môže vyskytnúť pri daňovej kontrole zameranej na transfer pricing. Správca dane môže vypracovať internú analýzu porovnateľnosti transakcií alebo kalkuláciu trhovej ceny. Ak takáto analýza obsahuje konkrétne výpočty, zoznam vybraných porovnateľných spoločností alebo aplikáciu určitej metódy oceňovania, ide o skutkové zistenie, z ktorého správca dane pri určení dane vychádza. Nemožno pripustiť, aby v odôvodnení rozhodnutia správcu dane len konštatoval, že „transakcia nebola v súlade s princípom nezávislého vzťahu“ a podklady pre tento záver zostali mimo spisu a daňový subjekt sa k nim nemohol vyjadriť.

Pre porovnanie možno uviesť, že v českej právnej úprave sa rozlišuje medzi „vyhľadávacou“ a „nevyhľadávacou“ časťou spisu, čo má vplyv na rozsah dôkazov a prístupu daňového subjektu k nim. Avšak, aj tu Najvyšší správny súd ČR v rozsudku 29. 01. 2019, č. k. 2 Afs 188/2019 – 51 uviedol, že: „Daňový subjekt má právo nahlížet do úplného soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu a právo obdržet opis či kopii takového soupisu nebo výpis z něho. Z položek soupisu týkajících se vyhledávací části musí být v každém jednotlivém případě patrnó, o jakou konkrétní



Vychádzajúc z účelu administratívneho spisu však platí, že rozhodujúcim kritériom nie je označenie dokumentu ako interného, ale jeho význam pre rozhodnutie vo veci.

písemnost jde, v té míře, aby si z toho mohl daňový subjekt učinit aspoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jak s tím počítají § 65 odst. 1 písm. a) a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, včetně s tím spojeného povinného přesunu písemností z vyhledávací do „nevyhledávací“ části spisu v okamžik stanovený zákonem.; II. Soupis písemností obsažených ve vyhledávací části spisu musí být veden jako seznam konkrétních písemností. (...).“

Obdobne judikatúra Súdneho dvora EÚ vykladá právo na obhajobu ako právo byť oboznámený s podkladmi, na základe ktorých má byť prijaté rozhodnutie, aby sa účastník mohol účinne vyjadriť k ich obsahu (napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-349/07 Sopropé).

Z pohľadu zákonnosti daňového procesu preto nie je možné pripustiť, aby rozhodnutie správcu dane vychádzalo z podkladov, ktoré nie sú súčasťou administratívneho spisu alebo s ktorými sa daňový subjekt nemal možnosť oboznámiť.

IV. Právo daňového subjektu nahliaďať do spisu

Podľa § 23 daňového poriadku je daňový subjekt alebo jeho zástupca oprávnený nazeráť do spisu týkajúceho sa jeho daňových povinností.

Daňový subjekt by mal mať vždy právo oboznámiť sa so všetkými dokumentmi, ktoré tvoria dôkaz pri správe daní (§ 23 ods. 1 posledná veta Daňového poriadku), t. j. tvoria podklad rozhodnutia alebo ktoré majú význam pre zistenie skutkového stavu. Zmyslom tohto oprávnenia nie je len pasívne oboznámenie sa s obsahom spisu, ale vytvorenie priestoru na procesnú reakciu, doplnenie dokazovania alebo spochybnenie hodnotenia dôkazov správcu dane.

Daňový poriadok zároveň ustanovuje limity práva nazeráť do spisu (§ 23 ods. 1 Daňového poriadku). Daňový subjekt nie je oprávnený nazeráť najmä do písomností obsahujúcich utajované skutočnosti, do dokumentov, sprístupnením ktorých by boli dotknuté právom chránené záujmy iných osôb, ani do písomností, ktorých sprístupnenie by mohlo viesť k zmareniu alebo podstatnému sťaženiu správy daní alebo objasnenia veci podľa osobitných predpi-

7 Zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov

sov, do informácií o oznámení alebo sprístupnení daňového tajomstva Policajnému zboru alebo orgánom činným v trestnom konaní; ako sme už uviedli, to neplatí, ak sa použijú ako dôkaz pri správe daní.

Podľa odbornej literatúry, právom chránené záujmy iných osôb by boli narušené, ak by daňový subjekt nahliadal do dokumentov týkajúcich sa iných osôb a ak by tým došlo k porušeniu daňového tajomstva (§ 11 daňového poriadku).⁸ Najvyšší správny súd ČR však v rozsudku zo dňa 30. 01. 2008 č. k. 2 Afs 24/2007 - 119 upresňuje, že: „Listiny, z nichž je patrný obsah výpovedí svědků podaných v jiných řízeních o právech a povinnostech než v daňovém řízení, v němž má dotyčná listina sloužit jako důkaz, mohou být podkladem pro rozhodnutí, není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, byly-li pořízeny i v jiných ohledech v souladu se zákonem a dostaly-li se do sféry správce daně zákonným způsobem (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) (...) III. Vyjde-li v určitém daňovém řízení najevo, že v jiném daňovém řízení dospěl správce daně ve věci identické skutkové otázky, která byla rozhodná v obou řízeních, k odlišným skutkovým zjištěním, musí být vzniklý rozpor odstraněn v řádném důkazním řízení (§ 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).“

Vo vzťahu k výmene informácií na požiadanie, Súdny dvor EÚ vo veci C-276/12, Jiří Sabou potvrdil, že daňový subjekt má právo len na obmedzené informácie o týchto úkonoch a konkrétne uviedol, že „daňovníkovi určitého členského štátu nepriznáva ani právo byť informovaný o žiadosti tohto štátu o pomoc adresovanej inému členskému štátu najmä na účely overenia údajov, ktoré poskytol tento daňovník v rámci svojho priznania k dani z príjmov, ani právo zúčastniť sa formulácie žiadosti adresovanej dožiadanému členskému štátu a ani právo zúčastniť sa výsluchu svedkov, ktorý uskutočnil tento štát.“

Z pohľadu zákonnosti daňového procesu právo nazeráť do spisu je potrebné chápať ako kontinuálne oprávnenie daňového subjektu počas celého priebehu daňového konania. Z tohto pohľadu, predbežné dopĺňanie spisu musí byť da-



V tejto časti sa majú dokumenty ukladať podľa dátumu ich doručenia alebo odoslania, a teda technicky sa môžu radiť v inom poradí, ako je dátum ich zaradenia do tejto časti spisu. Takýto postup podľa môjho názoru nemožno považovať za správny, nakoľko je na daňový subjekt prenášaná priebežná kontrola aktuálnosti spisu, čo môže vyvolať zmätočnosť.

ňovému subjektu pri ďalšom oboznámení zrejme, ale je možné, že sa pri elektronickej časti spisu tak nedeje. V tejto časti sa majú dokumenty ukladať podľa dátumu ich doručenia alebo odoslania, a teda technicky sa môžu radiť v inom poradí, ako je dátum ich zaradenia do tejto časti spisu. Takýto postup podľa nášho názoru nemožno považovať za správny, nakoľko je na daňový subjekt prenášaná priebežná kontrola aktuálnosti spisu, čo môže vyvolať zmätočnosť.

Napokon, aj z rozhodnutia Krajského súdu v Trnave sp. zn. 20S/79/2014 vyplýva, že spis by mal byť chronologický a císelne usporiadaný, nakoľko: „Pre posúdenie zákonnosti postupu rozhodnutia správneho orgánu je nevyhnutné, aby súd vychádzal z administratívneho spisu žalovaného správneho orgánu. Pod pojmom spisy žalovaného správneho orgánu podľa § 250d ods. 1 O.s.p. sa rozumie úplný, žurnalizovaný a originálny spisový materiál správneho orgánu v danej veci vrátane originálu dokladov o doručení (R 66/1988). V prípade že žalovaný správny orgán vôbec nepredloží svoj administratívny spis resp. predloží neúplný spis alebo len fotokópiu spisu, súd nemôže náležite preskúmať či správny orgán postupoval a rozhodoval v súlade alebo v rozpore so zákonom. Súdu v takom prípade chýbajú základné informácie o rozhodujúcich skutočnostiach majúcich vplyv na rozhodnutie o veci. Za takejto situácie súd v správnom súdnictve nemôže posúdiť či rozhodnutie

právneho orgánu vychádzalo zo správneho alebo nesprávneho posúdenia veci, či zistenie skutkového stavu žalovaným zodpovedá obsahu spisu, či je dostačujúce pre posúdenie veci (...) (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn.8Sžf 41/2011).“

České správne súdy výnimočne pripúšťajú, že „Nepřehlednost nebo chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování apod., může ve svém výsledku v extrémních případech vést až k tomu, že rozhodnutí, které z daného řízení vzejde, nebude mít dostatečnou oporu v obsahu spisu. Pokud však z daného řízení žádné rozhodnutí nevzejde, nedostatky ve vedení spisu do právní sféry daňového subjektu zasáhnout nemohou. K témuž závěru již ostatně NSS dospěl. Uvedl, že „zákonost úkonů činěných správcem daně v daňovém řízení, a tedy i vedení spisu, se zásadně zkoumá v rámci přezkumu rozhodnutí, které je výsledkem daňového řízení“ (rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2016, čj. 6 Afs 143/201638, věc UNICApasma, bod 22).“; tak ako vyplýva z rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu ČR zo dňa 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/201651.

V. Neúplný spis a rôzne prístupy v správnom súdnictve

Slovenská judikatúra dlhodobo vychádzala z toho, že rozhodnutie správneho orgánu musí byť preskúmateľné na základe administratívneho spisu. Pokiaľ zo spisu nie je možné zistiť, z akých dôkazov správca dane vychádzal alebo akým spôsobom ich hodnotil, ide o vadu spôsobujúcu nepreskúmateľnosť rozhodnutia.

Uznesenie Najvyššieho súdu SR z 30. 5. 2017, sp. zn. 5Sžf/13/2016 potvrdilo procedurálne dôsledky neúplného spisu. V danej veci žalobca v daňovej veci (DPH) namietal okrem vecných otázok aj neúplnosť administratívneho spisu predloženého súdu a procesné pochybenia pri daňovej kontrole (najmä prerušovanie kontroly a dodržanie zákonnej lehoty). Krajský súd žalobu zamietol a časť spisových výhrad bagatelizoval (naznačil, že chýbajú len „telefonické záznamy“ a pod.). Najvyšší súd SR však rozsudok krajského súdu zrušil, pretože krajský súd rozhodoval bez kompletných podkladov – spis neumožňoval posúdiť zákonnosť postupu správcu dane.

8 Kubincová, Soňa: Daňový poriadok, 2. vydanie, 2024, s. 210 – 216.

Konkrétne NS SR považoval za rozhodujúce, že spisový materiál nezahŕňal doklad o doručení rozhodnutia o prerušení (nebolo možné určiť deň prerušenia podľa § 61 ods. 3 daňového poriadku), chýbajúce žiadosti a odpovede k medzinárodnej výmene informácií (nebolo možné posúdiť splnenie podmienok prerušenia podľa § 61 ods. 1 písm. b) a okamih pominutia dôvodov podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku).

Na rozdiel od uvedeného, Najvyšší správny súd SR v rozsudku sp. zn. 15fk/132/2022 (DOXX – Stravné lístky) zaujal odlišný, procesne úspornejší prístup k problematike neúplného administratívneho spisu. Krajský súd zrušil rozhodnutia aj pre neúplnosť administratívneho spisu (absentujúce výzvy/dôkazy k potenciálnym subdodávateľom). Kasačný súd však zdôraznil, že samotná „neúplnosť“ spisu ešte automaticky neznamená zrušenie správnych rozhodnutí – treba najskôr vyhodnotiť vplyv na zákonnosť a využiť procesné nástroje správneho súdu. Súd musí najprv vyhodnotiť vplyv chýbajúcich listín na vec samu. Ak sú v spise „medzery“ (napr. nie je overiteľné, či sú založené všetky relevantné výzvy/dôkazy k určitému stupňu reťazca), samotná táto okolnosť ešte neopravňuje „a priori“ rušiť rozhodnutia bez posúdenia, či by doplnenie mohlo viesť k inému (pre žalobcu priaznivejšiemu) výsledku. Správny súdny poriadok už nepozná samostatný zrušovací dôvod „neúplnosť administratívneho spisu“. Ak súd považuje spis za neúplný, má primárne vyžiadať chýbajúce podklady (procesný postup podľa § 80 Správneho súdneho poriadku), a až potom – v medziach žalobných bodov – posúdiť, či vada mala relevantný dopad.

Domnievame sa však, že uvedený prístup môže byť v určitom smere procesne „úsporný“ pre systém, ale z pohľadu daňového subjektu je problematický. Môže viesť k tomu, že úplnosť spisu prestáva byť procesnou povinnosťou správcu dane a presúva sa na súd. Zmyslom administratívneho spisu je, že obsahuje podklady, z ktorých správny orgán vychádzal – aby bol postup kontrolovateľný

Súd by nemal v prieskume zákonnosti rozhodnutia suplovať správny orgán, pretože to nielen môže predĺžiť konanie, ale daňový subjekt sa môže dostať do horšej pozície. Ak sa dodatočne doplnia spisový materiál, daňový subjekt sa už nemôže k nemu plnohodnotne vyjadriť alebo spochybníť včas. Presne k tomu smeruje aj skôr citované uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/13/2016.

a rozhodnutie preskúmateľné. Ak správny orgán tvrdí skutkové závery, ktoré v spise nie sú zachytené, prirodzene sa ponúka aplikácia § 191 ods. 1 písm. f) Správneho súdneho poriadku (skutkový stav „nemá oporu v administratívnom spise“). Súd by nemal v prieskume zákonnosti rozhodnutia suplovať správny orgán, pretože to nielen môže predĺžiť konanie, ale daňový subjekt sa môže dostať do horšej pozície. Ak sa dodatočne doplnia spisový materiál, daňový subjekt sa už nemôže k nemu plnohodnotne vyjadriť alebo spochybníť včas. Presne k tomu smeruje aj skôr citované uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/13/2016.

Podľa nášho názoru správny súd by mal podľa § 80 Správneho súdneho poriadku postupovať iba vtedy, ak má overiť, či správca dane vôbec disponoval podkladmi, ktoré v odôvodnení uvádza. Môže ísť teoreticky o situácie, keď správca dane v odôvodnení tvrdí, že vychádzal z určitého podkladu (napr. z kontrolného zistenia u odberateľa, z informácie od cudzieho správcu dane), no tento podklad v spise nie je, alebo je potrebné overiť, či k určitému procesnému úkonu skutočne došlo (napr. či bolo doručené oznámenie o začatí kontroly).

Aktuálne možno uzavrieť, že judikatúra sa v tomto smere vyvíja. Kým staršia judikatúra (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/13/2016) zdôrazňovala, že neúplný spis sám osebe bráni súdnemu preskúmaniu, novšia línia Najvyššieho správneho súdu SR (rozsudok sp. zn. 15fk/132/2022) požaduje, aby súd najprv posúdil, či neúplnosť skutočne mala vplyv na zákonnosť rozhodnutia, a až potom pristúpil k zrušeniu. Je však potrebné postupovať obozretné, aby pod zámienkou „vplyvu na zákonnosť“ súd nezačal tolerovať systematické nedostatky vedenia spisov a neoslabil tak motiváciu správcu dane viesť administratívny spis riadne.

VI. Záver – praktické implikácie pre daňových poradcov

Administratívny spis nie je iba administratívny súbor dokumentov. Je to procesný nástroj, ktorého kvalita a úplnosť priamo determinujú možnosť daňového subjektu efektívne uplatniť svoje obranné práva a možnosť súdu preskúmať zákonnosť rozhodnutia správcu dane.

Pri zastupovaní daňového subjektu v daňovom konaní je potrebné priebežne kontrolovať, overiť, či sú v spise založené všetky dôkazy, ku ktorým sa správca dane vyjadruje (faktúry, zmluvy, výsledky dožiadaní, údaje z registrov atď.), vyžadovať založenie úradných záznamov o všetkých podstatných úkonoch (telefonáty, e-mail, neformálne rokovania). Ak správca dane odkazuje na internú analýzu či metodiku, možno odporučiť žiadať jej založenie do spisu v rozsahu relevantnom pre rozhodnutie. Taktiež je vhodné dokumentovať vlastné názreťia do spisu a založiť do vlastnej dokumentácie zoznam dokumentov, ktoré boli v spise v danom čase (môže byť neskoršie relevantné, ak sa spis bude dodatočne „dopĺňať“).

Prax ukazuje, že procesné pochybenia súvisiace s vedením spisu nie sú zriedkavé. Ich identifikácia a dôsledné procesné namietanie môžu byť niekedy tiež obrannou stratégiou. Neúplný či dodatočne dopĺňaný spis totiž spochybňuje celú dôveryhodnosť daňového konania a preskúmateľnosť správcu dane. ■

Úplnosť a prehľadnosť spisu je predpokladom preskúmateľnosti rozhodnutia a nemôže byť nahrádzaná. Judikatúra správnych súdov výnimočne pripustila, že samotná neúplnosť administratívneho spisu nemusí automaticky viesť k zrušeniu rozhodnutia. Takýto prístup vyžaduje obozretnosť, aby nedochádzalo k oslabeniu procesných práv daňového subjektu. Ak skutkové závery správcu dane nemajú oporu v administratívnom spise, má byť naplnený zrušovací dôvod podľa § 191 ods. 1 písm. f) Správneho súdneho poriadku.

Najvyšší správný súd Českej republiky

Incidentná retrospektíva pôsobenia judikatúry

§ Vzťah k právnym predpisom:

- k čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR k § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty
- k čl. 167 a nasl. smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty



Právna veta:

Působení nové judikatury se řídí zásadou incidentní retrospektivy, aplikuje se i v těch řízeních, která mají základ v minulosti. Jestliže tedy soudní rozhodnutí působí zpětně, nelze na něj uplatnit zákaz retroaktivity dovozovaný z čl. 1 odst. 1 Ústavy. Tím spíše se tento retrospektivní princip uplatní, jedná-li se o výklad institutu, který vyplývá z evropského práva a judikatury Soudního dvora. Prostřednictvím judikatury dochází pouze k výkladu právních předpisů, nikoli k tvorbě práva. Jakkoli jsou hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtu na DPH upraveny v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty, nelze pomíjet, že nárok na odpočet DPH je primárně garantován jakožto nedílná součást harmonizovaného systému DPH v čl. 167 a nasl. směrnicе Rady 2006/112/ES o společném systému daně z pridanej hodnoty. Boj proti podvodům a vyhýbání se daňové povinnosti je přitom cílem, který je evropským právem uznán a podporován. Judikatura Soudního dvora je pro všechny státní orgány v členských státech závazná; národní exekutivy i jurisdikce jsou povinny ustanovení vnitrostátního práva vykládat eurokonformně. Nárok na odpočet DPH proto lze odepřít, jedná-li se ve smyslu judikatury Soudního dvora o podvod, a to i v případě, že citovaný zákon sám podvod výslovně nedefinuje. Osoba povinná k dani se nemůže dovolávat porušení právní jistoty a zásady předvídatelnosti z důvodu, že podvod byl v jejím případě spáchán způsobem, který dosud judikatura Nejvyššího správního soudu za podvodný nepovažovala, respektive jej vůbec neřešila.



Najvyšší správný súd Českej republiky rozsudkom č. k. 5 Afs 99/2025-62 zo dňa 5. 12. 2025 rozhodol **takto**:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Najvyšší správný súd Českej republiky vec rozhodol v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Lenky Matyášovej a sudcov JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery.

Odůvodnění:

1. Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2024, č. j. 27165/24/5300-22441-712084, ve věci daně z pridanej hodnoty; tímto žalovaný potvrdil platební výměry za níže uvedená zdaňovací období, jimiž byla stěžovali doměřena daň v úhrnné výši 462 000 Kč a penále ve výši 92 400 Kč.
2. Správce daně v rámci daňové kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2016 a červenec a srpen 2017 zjistil, že **stěžovatel uzavřel se společností Spencer life Media s. r. o.** (dále Spencer life Media) **smlouvy o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu**. Dne 1. 4. 2016 uzavřel smlouvu na

období od 1. 4. do 31. 12. 2016 a dne 31. 3. 2017 na období od 1. 4. do 31. 12. 2017. **Předmětem smluv bylo zajištění propagace prostřednictvím motokrosového týmu** Edifio Solution team. V článku III. smluv bylo ujednáno, že propagace bude poskytována na některých vybraných sportovních podnikcích mistrovství Evropy a mezinárodního mistrovství ČR, při dalších blíže nespécifikovaných sportovních akcích a mezinárodních závodech, na reklamním poutači, u zázemí týmu, na sportovním motocyklu, na společenských akcích, při charitativní činnosti, na dresích jezdců týmu a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. Z tohoto článku dále plyne, že Edifio Solution team je povinen vyhradit pro prezentaci loga druhé smluvní strany místo, které odpovídá vloženým prostředkům (ve smlouvě pro rok 2017 je dále uvedeno, že logo stěžovatele bude umístěno

na levém a pravém spojleru sportovního motocyklu, na dresu jezdce a na reklamním poutači u zázemí týmu). Cena za uvedená plnění byla v obou smlouvách stanovena ve výši 1 800 000 Kč + DPH ve výši 21 % a měla být hrazena ve sjednaných lhůtách splatnosti uvedených na průběžně vystavovaných zálohových fakturách převodem nebo hotově.



Správce daně stěžovateli neuznal nárok na odpočet daně z daňových dokladů přijatých od společnosti S. I. M., neboť dle názoru správce daně stěžovatel věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastnil plnění zasažených daňovým podvodem.

3. **Správce daně stěžovateli neuznal nárok na odpočet daně z daňových dokladů přijatých od společnosti Spencer life Media, neboť dle názoru správce daně stěžovatel věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastnil plnění zasažených daňovým podvodem. Proti dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, žalovaný dospěl v odvolacím řízení k odlišnému právnímu názoru než správce daně, stěžovatele s ním seznámil; oproti závěru správce daně žalovaný konstatoval, že nebyly splněny hmotně-právní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů; odvolání zamítl rozhodnutím č. j. 27786/21/5300- 22441–712084, ze dne 20. 7. 2021 s odůvodněním, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu.**
4. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud rozsudkem č. j. 31 Af 29/2021-91, ze dne 20. 7. 2022 zamítl. **Ke kasační stížnosti stěžovatele Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 8. 2023, č. j. 1 Afs 212/2022-79, rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného zrušil; dospěl na rozdíl od krajského soudu a žalovaného k závěru, že stěžovatel rozsah plnění prokázal a konstatoval, že nárok na odpočet by bylo na místě odmítnout v případě prokázání daňového podvodu a účasti stěžovatele na něm (resp. přisvědčil původnímu závěru správce daně).**
5. **Proti novému rozhodnutí žalovaného, který dospěl k závěru o účasti stěžovatele na daňovém podvodu, podal stěžovatel obsírnou žalobu; v ní především namítal, že žalovaný při aplikaci judikatury Nejvyššího správního soudu porušil princip zákazu retroaktivity, čímž způsobil nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.** Žalovaný učinil stěžovatele zodpovědným za právní jednání obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. (dále VIDAL TECHNOLOGY), které v době, kdy se toto jednání událo, ju-

dikaturou Nejvyššího správního soudu vůbec za podvod na DPH považováno nebylo. Veškerá judikatura, z níž žalovaný vycházel, pochází z doby pozdější, což je v rozporu se zákazem retroaktivity. Tvzení, že „*daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění*“, se podle stěžovatele v judikatuře Nejvyššího správního soudu poprvé objevuje až v rozsudku vydaném dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79. Úkolem žalovaného bylo, aby jím učiněné závěry opěť o judikaturu pocházející z doby do 31. 8. 2017. Žalovaný však dle stěžovatele neprokázal, v čem podvod spočíval, především neprokázal postavení obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY v popsaném obchodním řetězci coby údajného *cross-invoicera*, resp. *missing tradera*.

6. Stěžovatel dále fakticky zopakoval své odvolací námítky, poukázal na absenci důkazů svědčících o spojení stěžovatele, resp. toku peněz směrem k obchodní korporaci VIDAL TECHNOLOGY, která přitom dle žalovaného měla z tohoto jednání profitovat. Protože obchodní korporace Spencer life Media a VIDAL TECHNOLOGY neumožnily správci daně provést u nich daňovou kontrolu, nebyla vykázaná přijatá zdanitelná plnění správci daně prokázána. Správce daně uzavřel, že detekoval podvodný obchodní řetězec, resp. řetězce plátců DPH s dodávkami reklamních služeb se zapojením obchodních korporací VIDAL TECHNOLOGY (zřejmě na pozici *missing trader*), Spencer life Media (na pozici *buffer*) a Edifio Solutions s.r.o. (rovněž na pozici *buffer*). Podle stěžovatele tvrzení žalovaného nepostačují k vyvození popisu realizace podvodného jednání tak, jak jej žalovaný podává.
7. Žalovaný dle stěžovatele zkrátil jeho právo na procesní obranu, odmítl-li mu zpřístupnit všechny originální podklady ze souvisejících řízení. Rovněž namítl, že z dodatečných platebních výměrů dokládajících doměření DPH obchodním korporacím VIDAL TECHNOLOGY a Spencer life Media vyplývá, že výše DPH doměřené za rozhodná období těmto obchodním korporacím řádově převyšuje výši DPH doměřené stěžovateli; obchodní transakce v popsaném obchodním řetězci mezi obchodní korporací Spencer life Media a stěžovatelem nutně musely představovat pouze dílčí část rozsáhlejšího podvodného jednání a do rozsáhlejšího podvodného jednání tak by musely být zapojeny i další subjekty, přičemž lze očekávat, že způsob provedení podvodného jednání by i v dalších případech poskytování reklamních plnění obchodní korporací Spencer life Media mohl být obdobný. Odkázal na judikaturu, dle které nárok na odpočet DPH z reklamních plnění poskytnutých v letech 2016 a 2017 obchodní korporací Spencer life Media kromě stěžovatele daňové orgány neuznaly ani dalším odběratelům této obchodní korporace. Citoval některé rozsudky, z nichž lze vysledovat, že obdobná reklamní plnění byla poskytována i za podstatně vyšší ceny, než za které byla poskytována stěžovateli. Podle stěžovatele žalovaný neprokázal, že by cena reklamních plnění dodaných obchodní korporací Spencer life Media byla přemrštěná, a ani nevyvrátil stěžovatelem tvrzené důvody, proč tato cena byla ekonomicky opodstatněná (racionální). Dle stěžovatele se úhrada ceny za reklamní plnění v celkové výši 2 200 000 Kč nijak nevyvíká jeho podnikatelské praxi. V roce 2016 stěžovatel vynaložil

náklady na reklamní služby ve výši 3 323 841 Kč, což představuje cca 2,5 % jeho dosaženého obrátu. V roce 2017 to bylo ve výši 3 196 891 Kč, tzn. cca 2,3 % obrátu dosaženého stěžovatelem. Zdůraznil, že srovnání ceny reklamních služeb s cenou reklamních služeb hrazenou stěžovatelem týmu ENC Racing CZ učiněné žalovaným je nepatřičné, neboť mezi sebou srovnával reklamní služby realizované ve dvou motocyklových disciplínách, které co do reklamního zásahu, a tedy i do ceny reklamních služeb zdaleka nejsou nesrovnatelné. Dále připomněl, že účetními záznamy z let 2016 a 2017 doložil, že jakožto maloobchodní prodejce každý měsíc inkasuje a hradí v hotovosti platby objemu v řádu několika milionů Kč, a podrobně popsal způsob nakládání s touto hotovostí; vysvětlil, proč bylo provádění hotovostních plateb jednodušší.

8. Stěžovatel namítal, že žalovaný dává do souvislosti s podvodem na DPH okolnosti, které s tímto podvodem nijak nesouvisí, existenci případné souvislosti vypočtených okolností s podvodem na DPH nijak neobjasnil ani neprokázal.
9. **Stěžovatel považoval za nesporné, že judikatura Soudního dvora EU zapovídá správní praxi, která za úhradu ztrát způsobených daňovými podvody jednostranně činí zodpovědnými jiné plátce (viz např. rozsudky Soudního dvora EU vydané dne 23. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teles a další*, ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-271/06, *Netto Supermarkt*, ze dne 21. 6. 2012 ve věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*, dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2021, č. j. 5 Afs 155/2018-35, ze dne 31. 7. 2017, č. j. 5 Afs 525/2017-31).** Dle stěžovatele z principu proporcionality rozložení úhrady daňové ztráty způsobené daňovým podvodem, jakož i z ústavního principu rovnosti zbraní (procesní rovnosti) vyplývá, že důkazní břemeno ohledně prokázání těch opatření k zamezení daňového podvodu, která mají a mohou učinit daňové orgány, tíží tyto daňové orgány. Stěžovatel proto v odvolacím řízení požadoval, aby žalovaný doplnil spisový materiál o výčet konkrétních opatření učiněných daňovými orgány k zamezení spáchání podvodu na DPH obchodní korporací VIDAL TECHNOLOGY. Zveřejnění statusu této obchodní korporace coby nespolehlivé osoby v roce 2019 nelze považovat za preventivní opatření k zamezení podvodu na DPH spáchaného v letech 2016 a 2017. Z informací zveřejněných v obchodním rejstříku vyplývá, že v roce 2017, tzn. v době, kdy se správce daně neúspěšně pokoušel o to provést u obchodní korporace daňové kontroly, byl její jednatel pan Pavel Marek v osobním angažmá u dalších 15 obchodních korporací. Dále z informací zveřejněných v obchodním rejstříku vyplývá, že již v době neúspěšných pokusů správce daně o zahájení zmiňovaných daňových kontrol všech těchto 15 obchodních korporací vyjma akciových společností (Lindův Dvůr a.s. a AB CONSULT CZECH, a.s.) po dobu mnoha let soustavně nezakládaly ve sbírce listin dokumenty stanovené zákonem, jakož i řada dalších skutečností (např. likvidace některých společností). Správci daně tedy mohlo a mělo být známo, že obchodní korporace řízené panem Pavlem Markem neplní řadu svých zákonných povinností, a zřejmě, že jejich činnost provázejí i další skutkové okolnosti vydávané judikaturou

Nejvyššího správního soudu za atributy daňových podvodů. Správce daně ovšem stěžovatele před jeho možnou účastí na daňovém podvodu včas nevaroval, porušil tak princip proporcionality rozložení úhrady daňové ztráty způsobené daňovým podvodem mezi žalobkyni a stát.

10. **Krajský soud neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Pokušal na předchozí řízení před krajským, potažmo Nejvyšším správním soudem a na vyslovené právní závěry ve zrušujícím rozsudku NSS ze dne 16. 8. 2023, č. j. 1 Afs 212/2022-79.**



K námitce nepřipustně retroaktivního posouzení krajský soud konstatoval, že z ustálené judikatury obecně platí, že soudem přijatý právní názor je třeba aplikovat i na případy mající skutkový základ před vydáním příslušného soudního rozhodnutí.

11. K námitce nepřipustně retroaktivního posouzení krajský soud konstatoval, že z ustálené judikatury obecně platí, že soudem přijatý právní názor je třeba aplikovat i na případy mající skutkový základ před vydáním příslušného soudního rozhodnutí. **K otázce tzv. intertemporálních (přechodných) účinků soudní judikatury odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11.** Podle uvedeného nálezu „*soudní nalézání práva nelze (zpravidla) považovat za tvorbu právních předpisů, ale (jen) za jejich výklad a zpřesňování, s účinky inter partes, především pak toto z povahy věci působí, retroaktivně; neboť soud posuzuje (zpravidla) jednání, k němuž došlo v minulosti. Justice jakožto ‚nalézací‘ instituce tedy provádí výklad zákona (v jeho mezích), který platí ‚od začátku‘ a své uplatnění (coby právo v materiálním smyslu) zpravidla nalezne i u dalších případů, jejichž skutkový základ leží rovněž v minulosti (k tomu podrobněji níže). U vysloveného právního názoru také nelze hovořit o ‚platnosti a účinnosti‘ (jež by byly spojeny s jeho publikací), někdy může být dokonce obtížné určit přesný okamžik vzniku právního názoru, jenž má být v konkrétní věci použit, neboť může být výsledkem postupného vývoje v rámci rozhodovací činnosti či představovat kombinaci více právních názorů.*“ Ve shodě s touto judikaturou krajský soud dovodil, že jestliže soudní rozhodnutí z podstaty věci působí zpětně (retrospektivně), nemůže se na ně uplatit ani obecný zákaz retroaktivity. Zásada právní jistoty, resp. důvěry v právo zde své uplatnění principiálně nenalezne, což plyne z existence zpravidla přítomné nejistoty účastníků řízení ohledně výsledku soudního nalézání práva. Krajský soud rovněž odkázal na **rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2024, č. j. 5 Afs 41/2023-35, dle kterého „vývoj judikatury nepředstavuje změnu právního stavu, přičemž**

pro oblast soudního rozhodování platí, že nalézání práva je zásadně pouze výkladem a zpřesňováním stávající právní úpravy. Ke změně judikatury dochází v situacích, kdy je soud přesvědčen, že předchozí judikatura byla založena na nesprávném výkladu práva.“

12. Krajský soud na rozdíl od stěžovatele dospěl k závěru, že žalovaný samotné spáchání podvodu prokázal a v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil. Krajský soud uvedl, že ze správního spisu lze dovodit, že stěžovatel přijal plnění od dodavatele Spencer life Media, kterému reklamní služby fakturovala společnost VIDAL TECHNOLOGY, jež ovšem správci daně neumožnila zahájit daňovou kontrolu za jednotlivá předmětná zdaňovací období a následně ani doměřenou daň ve výši několik miliónů Kč neuhradila; společnost byla nekontaktní, se správcem daně dlouhodobě nespolupracovala a po výmazu jednatele pana Pavla Marka z obchodního rejstříku zůstala bez statutárního orgánu. Dle krajského soudu skutkové okolnosti svědčí o narušení neutrality daně; v této souvislosti poukázal rovněž na fakt, že tato společnost vykazovala veškerá přijatá zdanitelná plnění v oddílu B3 daňového přiznání, což lze vzhledem k širším okolnostem považovat za nereálné, neboť by přijatá plnění odpovídala minimálně 5 677 dokladům (v průměru více než 236 dokladů měsíčně a více než 7 dokladů denně). Zjištěné skutečnosti a neumožnění zahájení daňové kontroly ze strany společnosti VIDAL TECHNOLOGY nasvědčují tomu, že výše přiznané vlastní daně této společnosti neodpovídala daňové povinnosti, kterou měla tato společnost přiznat, pokud by se nedopustila podvodného jednání. Toto umělé snižování daňové povinnosti uplatňováním nároku na odpočet daně z fiktivních plnění dle krajského soudu lze nepochybně v duchu ustálené judikatury považovat za narušení daňové neutrality. Krajský soud dále poukázal na skutečnost, že dodavatel stěžovatele společnost Spencer life Media, v kontrolních hlášeních vykazoval přijatá zdanitelná plnění téměř výhradně od společnosti VIDAL TECHNOLOGY. Správce daně tedy důvodně zahájil u společnosti Spencer life Media daňovou kontrolu za zdaňovací období leden 2016 - prosinec 2016; následně po jejím zahájení přestala jednatelka této společnosti se správcem daně spolupracovat, písemnosti byly společnosti doručovány uplynutím lhůty. Dne 4. 1. 2018 došlo ke změně statutárního orgánu této společnosti a jejím jednatelem se stal pan Jan Bělohávek, který se správcem daně nekomunikoval. Dodavatel Spencer life Media s. r. o. tak byla na základě daňové kontroly doměřena daň ve výši 2 769 021 Kč, která nebyla uhrazena. Následně za zdaňovací období červenec 2017 a srpen 2017 již vůbec neumožnil dodavatel Spencer life Media zahájit daňovou kontrolu a neuhradil doměřenou daň ve výši 377 702 Kč. V těchto skutkových okolnostech lze nesporně spatřovat narušení daňové neutrality.
13. Krajský soud se následně zabýval tím, zda ke zjištěnému narušení neutrality daně, které vzal za prokázané, přistoupily nestandardní okolnosti, na základě kterých by bylo možné mít za to, že k neodvedení daně došlo právě v souvislosti s podvodným jednáním. Dospěl k závěru, že správce daně, potažmo žalovaný, se zabývaly celou řadou indicií, které

o nestandardnosti plnění v obchodním řetězci vypovídají - cena za poskytnuté plnění (stěžovatel pořídil reklamní služby za cenu 30x větší než ostatní subjekty; dané obchodní transakce žalovaný podrobně rozvedl v bodech 47 až 49 napadeného rozhodnutí, krajský soud se s těmito závěry ztotožnil a shodně s žalovaným dospěl k závěru, že cena za pořízení reklamy zásadně vybočovala z obvyklých mantinelů a lze ji tak považovat za přemrštěnou); propojení osoby p. L. E., rizikové znaky společností zapojených do obchodů - např. přímý dodavatel reklamních služeb, společnost Spencer life Media, měl v obchodním rejstříku zapsán základní kapitál pouze ve výši 1 000 Kč, sídlo na virtuální adrese, za celou dobu provozování podnikatelské činnosti nezveřejnil žádnou účetní závěrku ve Sbírce listin obchodního rejstříku, neměl zřízeny internetové stránky, na kterých by veřejně prezentoval ekonomickou činnost, jeho jednatel byl statutárním orgánem v dalších 17 společnostech; v následujících letech se společnost Spencer life Media stala nespolehlivým plátcem a poté vstoupila do likvidace a byla vymazána z obchodního rejstříku. Obdobné znaky vykazovala i společnost VIDAL TECHNOLOGY; jednatelem této společnosti byl od jejího založení pan Pavel Marek, který byl členem statutárního orgánu celkem u více než stovky společností. Následně, když došlo k jeho výmazu z pozice jednatele, zůstala tato společnost bez statutárního orgánu a stala nespolehlivým plátcem, vstoupila do likvidace.

14. Za nestandardní vztah označil krajský soud i to, že stěžovateli dodavatel reklamy účtoval smlouvenou částku v plné výši, to i za situace, kdy objektivně nebyly reklamní služby poskytovány v dohodnutém rozsahu (zranění jezdce pana M. v polovině závodní sezony 2016 a 2017); nedošlo ke snížení ceny za poskytované reklamní služby, přestože náhradní způsob propagace měl mnohem menší vliv na efektivitu reklamy. Pochybnosti vzbuzovala rovněž skutečnost, že k úhradám za reklamní služby docházelo v hotovosti, tedy neprůkazným způsobem. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že takový způsob úhrady usnadňuje zapojení subjektů do řetězce zasaženého podvodem, neboť dochází k zneprůhlednění auditní a tím i důkazní stopy finančních prostředků, kterou tyto prostředky zanechávají při bezhotovostních transakcích. Tento způsob platby dle názoru krajského soudu nemůže být obhájen tvrzením, že při svém obchodování měl v pokladně pouze hotovostní platby, neboť tento způsob obchodování odpovídal potřebám jeho zákazníků, ale ani předloženými tabulkami dokládajícími stav pokladny v jednotlivých měsících roku 2016 a 2017. Krajský soud s odkazem na četnou judikaturu podotkl, že úhrada v hotovosti není přímo v rozporu se zákonem, ale jedná se o jednu z indicií, která ve spojení s dalšími prokazuje nevěrohodný způsob uskutečňování obchodních transakcí. Krajský soud poukázal rovněž na to, že peněžní prostředky zasílané na bankovní účet společnosti Spencer life Media byly vybírány v hotovosti, a právě takové postupy jsou typické pro transakce zatížené daňovým podvodem. Pochybnosti o obchodních transakcích vzbuzuje i obecný předmět plnění na přijatých daňových

dokladech, neboť na nich byl odkaz na zálohové faktury, na kterých bylo pouze uvedeno „Fakturujeme Vám zálohu za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu“; ze zálohových faktur ani daňových dokladů tak nebylo zřejmé, jaké služby byly reálně poskytovány. Krajský soud dále upozornil na personální propojenost osob jednajících za právnické osoby účastníci se daňového podvodu. Ve shodě s názorem žalovaného vzal za prokázané, že se v daném případě jednalo o podvodný řetězec, jehož účastníci paní Eva Morávková (v pozici jednatelky společnosti Edifio Solutions a Spencer life Media), pan L. E. (manažer Edifio Solution teamu a osoba zajišťující konečné odběratele reklamních služeb v případě společnosti Edifio Solutions a Spencer life Media) a pan Pavel Marek (v pozici jednatele VIDAL TECHNOLOGY) se dlouhodobě znali a spolupracovali při reklamní činnosti, kdy docházelo k propagaci prostřednictvím společností, které se v průběhu let měnily. Jednalo se tak o organizovanou činnost účastníků tohoto řetězce za účelem inkasování finančního prostředku na úkor státního rozpočtu.

15. Krajský soud na základě shromážděných důkazů ve spise dospěl k závěru, že stěžovatelem sjednaná částka byla nadhodnocená; skutečnost, že někteří odběratelé reklamních služeb hradili ještě větší částku než samotný stěžovatel, nemůže mít vliv na skutečnost, že přijal plnění za přemrštěnou cenu, když tento závěr byl v řízení dostatečným způsobem podložen.
16. Dále se krajský soud zabýval otázkou, zda stěžovatel měl a mohl vědět, že plnění jsou součástí daňového podvodu na DPH. Přiklonil se přitom k názoru, že stěžovateli muselo být zřejmé, že jím sjednaná cena reklamních služeb ve výši 1 800 000 Kč je přemrštěná, když bylo propagováno pouze malé logo společnosti (viz rozsudek NSS č. j. 2 Afs 114/2020-83, ze dne 30. 11. 2022); přitom prostřednictvím pana P. M. bylo propagováno více než 20 společností. Při zohlednění výše ceny fakturované stěžovateli by příjmy plynoucí z reklamy přesahovaly 40 milionů Kč. Další pochybnosti dle krajského soudu vzbuzuje skutečnost, že v uzavřených smlouvách s dodavatelem Spencer life Media nebyla podrobně specifikována velikost reklamy, její umístění, závody, na kterých mělo dojít k propagaci; ve smlouvách nebyly taktéž sjednány žádné sankce vyplývající z případného neposkytnutí reklamních služeb dle požadavků stěžovatele. Krajský soud rovněž podotkl, že dodavatel Spencer life Media vykazoval rizikové znaky, když dle obchodního rejstříku činil jeho základní kapitál 1 000 Kč, sídlil na virtuální adrese a nezveřejňoval své účetní závěrky ve Sbírce listin obchodního rejstříku, neměl vytvořeny internetové stránky; tyto skutečnosti rovněž mohly signalizovat nutnost zvýšené obezřetnosti. Krajský soud konstatoval, že stěžovatel pořizoval reklamní služby prostřednictvím motokrosového sportu již v předešlých letech; o reklamních službách fakticky jednal stále s jednou osobou, panem L. E., který nebyl jednatelem žádné z těchto společností, když tyto služby mu nakonec poskytovali různí dodavatelé. Krajský soud odkázal na rozsudek NSS č.

j. 4 Afs 264/2021- 57, ze dne 12. 7. 2022, ve kterém bylo aprobováno za objektivní okolnost podporující závěr o vědomé účasti na daňovém podvodu nahrazování dodavatelů, ve kterých působí stále ta samá osoba. Krajský soud rovněž podotkl, že stěžovatel za poskytnutá plnění platil v hotovosti, i když na přijatých daňových dokladech byl uveden způsob úhrady převodem; ze zálohových faktur a následně i daňových dokladů nebylo zřejmé, jaké služby byly poskytnuty. Tyto skutečnosti ve svém souhrnu a následně i skutečnost, že reklamní služby jsou z daňového pohledu považovány za rizikovou komoditu, svědčí ve prospěch názoru žalovaného, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti, které vzbuzovaly důvodné podezření o riziku zapojení do podvodného řetězce, o němž žalobce vědět mohl a měl. Stěžovatel přistoupil na obchodování za ceny, které zjevně neodpovídaly běžné cenové hladině; dále je zřejmé, že neprovedl průzkum trhu a ani prověření výše ceny, kterou za uskutečnění jím požadovaných reklamních služeb vynaložil; stěžovatel jednal neobezřetně a rizikové znaky svého dodavatele ignoroval; tvrzení, že své dodavatele prověřoval, nedoložil žádnými důkazními prostředky. Dle krajského stěžovatel nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která na něm jsou vyžadována k ověření, že jím uskutečněné obchodní transakce nemohou vést k účasti v podvodném řetězci. Tyto závěry nebyly zpochybněny ani opakovanou svědeckou výpovědí pana L. E.

17. **Krajský soud s odkazem na judikaturu SDEU a NSS zdůraznil, že pro posouzení věci i z hlediska proporcionality rozložení rizika, je zásadní právě i přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu, případně neosvobození od daně na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu - viz rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343: „Závěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při pokračování sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“** Krajský soud shodně s žalovaným konstatoval, že v souladu s judikaturou daňové orgány tíží pouze důkazní břemeno ohledně prokázání, že v daném případě došlo k daňovému podvodu, o kterém daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět. Krajský soud nepovažoval za důvodné vyhovět návrhu stěžovatele na provedení důkazu ve formě sdělení žalovaného, jaké korporace

nebo jaké daňové nedoplatky po korporacích, v nichž je pan Pavel Marek angažován, zůstaly po jeho působení vůči státu nezaplaceny; krajský soud k tomuto návrhu konstatoval, že úkolem přezkumného řízení je posoudit, zda stěžovatel o podvodu věděl či vědět mohl; posuzování, jakým způsobem a zda vůbec byla daňová povinnost splněna i ostatními daňovými subjekty nemůže být předmětem při posouzení daňové povinnosti stěžovatele. Krajský soud dospěl shodně s žalovaným k závěru, že v posuzovaném případě bylo rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality.

18. V kasační stížnosti stěžovatel nejprve rekapituluje skutečnosti plynoucí z daňového řízení, konstatuje obsah žalobních námitek, k tomu vkládá do textu citace napadeného rozsudku, přitom se přidržuje členění dle uplatněných žalobních námitek: 1) aplikace judikatury NSS v rozporu se zákazem retroaktivity, 2) existence podvodu na DPH (narušení neutrality DPH, nestandardní okolnosti, cena reklamy, virtuální sídla, hotovostní platby etc.), 3) objektivní okolnosti (míra obezřetnosti stěžovatele), 4) porušení proporcionality. Stěžovatel *de facto* v kasační stížnosti opakuje žalobní námítky a uvádí, že krajský soud se při jejich vypořádání dopustil nezákonnosti § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; konkr. v případě, že argumentaci stran existence podvodu shodně s žalovaným založil na pozdější judikatuře, tedy jeho postup je v rozporu se zákazem retroaktivity. Dále tvrdí, že krajský soud pouze převzal tvrzení žalovaného, vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, k jednotlivým fakticky opakovaně uplatněným žalobním námítkám vyjadřuje nesouhlas s jejich posouzením krajským soudem a odkazuje na citace z judikatury NSS a krajských soudů k některým dílčím závěrům žalovaného.
19. Stěžovatel předně zdůrazňuje, že doktrína odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti plátce na daňovém podvodu zákonnou oporu postrádá a opírá se o rozhodnutí Soudního dvora EU a dále o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu; tato judikatura proto představuje v materiálním smyslu právní normu, kterou žalovaný aplikoval při svém rozhodování. Před 31. srpnem 2017 byla judikatura Nejvyššího správního soudu ve věci aplikace principu daňové neutrality DPH výrazně odlišná od pozdější rozhodovací praxe, na kterou se žalovaný ve svém rozhodnutí odvolává. Podle tehdejší judikatury Nejvyššího správního soudu nebylo vůbec myslitelné, aby za podvod na DPH bylo považováno samotné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z údajně fakticky neexistujících plnění, jak to v dané věci činí žalovaný. Ještě v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 AfS 493/2019-32, bylo neunesení důkazního břemene plátcem ohledně faktické existence plnění jedním ze subjektů zapojených do obchodního řetězce vykládáno jako pouhý faktický rozpad řetězce, nikoli jako důkaz o účasti na daňovém podvodu. Pokud žalovaný vystavěl své závěry na závěrech judikatury, které v době předmětných obchodů stěžovatel nemohl znát, došlo k porušení zásady právní jistoty, legitimního očekávání a zákazu zpětné účinnosti práva.



Stěžovatel konstatoval, že pokud krajský soud odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, nezohlednil právě specifičnost podvodů na DPH; odkazovaný nález je nepřiléhavý, neboť se týká zcela odlišné situace.

20. Pokud krajský soud odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, nezohlednil právě specifičnost podvodů na DPH; odkazovaný nález je nepřiléhavý, neboť se týká zcela odlišné situace, kdy se jednalo o výklad § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, tedy konkrétní právní úpravy. To na rozdíl od nyní řešeného případu, kde celá koncepce podvodu na DPH je tvořena výlučně judikaturou. Argumentace krajského soudu založená na tom, že judikaturní vývoj představuje „zpřesňováním stávající právní úpravy“, tak neobstojí, neboť žádná stávající právní úprava neexistuje a tu představuje v materiálním smyslu právě judikatura SDEU a tuzemských správních soudů.
21. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu v odst. 77 rozsudku, že žalovaný samotné spáchání podvodu prokázal a v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil. Stěžovatel uvádí, že vždy poctivě podnikal a nemá žádný důvod podílet se na daňových podvodech, jak mylně dovozuje správce daně; jediným smyslem reklamy byla propagace; zdůrazňuje specifické aspekty a potenciální efekty (jedná se o prestižní sportovní akce, což zvyšuje diváckou atraktivitu, akce jsou mediálně pokryty různými druhy médií, akce jsou v divácky atraktivní vnímány jako prestižní, což se odráží v divácké účasti, akce mají tradici). Vzhledem k předmětu podnikání stěžovatele, kterým je maloobchodní prodej nářadí, dílenského vybavení, autodoplňků, zahradní techniky a dalšího tzv. „hobby“ sortimentu, je reklamní aktivita zaměřená na oblast motoristického sportu zcela logická, racionální a ekonomicky odůvodnitelná. Pořádané akce mají významný reklamní potenciál; reklama měla racionální ekonomické důvody a plnila funkci reklamy institucionální.
22. Závěry krajského soudu, že došlo ke spáchání podvodu na DPH, považuje stěžovatel za nesprávné a nemající oporu ve skutkových zjištěních správce daně. Důkazní břemeno k prokázání existence daňového podvodu leží zcela na žalovaném. Ten jej v posuzovaném případě neunesl. Stěžovatel dále obšírně v podstatě rekapituluje judikaturní závěry týkající se prokazování daňového podvodu.
23. Stěžovatel namítá, že krajský soud v podstatě nereagoval na stěžejní námítku, že žalovaný neprokázal postavení obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY v popsáném obchodním

řetězci coby údajného *cross-invoicera*, resp. *missing tradera*; krajský soud fakticky pouze rekapituluje závěry žalovaného (odst. 77 a dále), avšak tyto závěry nepodrobuje fakticky kritice v intencích uplatněných žalobních bodů. Podstatou zmíněné námitky se tak nezabývá a pouze přebírá závěry daňových orgánů. Dle stěžovatele uvedená společnost nemůže být účastna v detekovaném obchodním řetězci, když zde absentuje jakákoli souvislost s plněním přijatým stěžovatelem; není patrné, jakým způsobem (a zda vůbec) se tato společnost měla podílet na reklamě; zjištění o společnosti VIDAL TECHNOLOGY jsou tak pro nyní řešený případ irelevantní. Pouze to, že stěžovatel přijal reklamu od dodavatele Spencer life Media a jiné s touto reklamou nesouvisející transakce mají být neprokázané, neumožňuje dospět k závěru, že by plnění přijaté stěžovatelem bylo zasaženo podvodem na DPH. Závěry o „fiktivním“ plnění u společnosti VIDAL TECHNOLOGY jsou zcela nepodložené. Stěžovatel dále odkazuje na četné závěry judikatury, kde dle jeho názoru obdobně formulované závěry o narušení neutrality DPH z důvodu podvodu (nekontaktnosti či neposkytnutí součinnosti při kontrole) byly odmítnuty. Není přípustné, aby daňové orgány dovozovaly bez dalšího verzi v neprospěch stěžovatele, když se může jednat naopak o důsledek podnikatelského selhání či neznalosti společnosti Spencer life Media o procesních otázkách daňového řízení. Za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoli doměření či vyměření daně, resp. jakékoli její neuhrazení. Krajský soud se tak mylí, když doměření daně společnosti Spencer life Media považuje za narušení neutrality DPH. Naprosto však pomíjí, že se musí jednat o narušení neutrality DPH právě v důsledku podvodného jednání.

24. Stěžovatel tvrdí, že i kdyby hypoteticky bylo prokázáno, že se obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY dopustila krácení své daňové povinnosti uplatňováním nároku na odpočet DPH z fiktivních plnění, tato skutečnost sama o sobě ještě nedokládá, že stěžovatel byl součástí organizovaného podvodného řetězce. Je totiž zcela myslitelné, že by se obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY mohla případně dopouštět nezákonného uplatňování nadměrného odpočtu zcela izolovaně, tedy bez jakékoli vazby na ostatní subjekty v údajně podvodném obchodním řetězci, jak jej popisuje žalovaný, zejména bez vazby na stěžovatele. K prokázání tohoto zapojení by bylo nezbytné zejména rozkrýt tok finančních prostředků v rámci popsání obchodního řetězce, a to například od obchodní korporace Spencer Life Media směrem k obchodní korporaci VIDAL TECHNOLOGY, případně opačně. Takové důkazní šetření však v žalobou napadeném rozhodnutí absentuje.
25. Stěžovatel tvrdí, že krajský soud rovněž zcela zamlčuje žalobní námitku, že v posuzovaném případě došlo ke zkrácení práva na účinnou procesní obranu stěžovatele. Ten požadoval po žalovaném zpřístupnění všech podkladů v podobě originálních dokumentů pocházejících ze souvisejících daňových řízení, a to s cílem uplatnit své právo na účinnou procesní obranu. Žalovaný však tomuto požadavku nevyhověl. Místo poskytnutí požadovaných originálních dokumentů stěžova-

teli pouze zaslal dodatečné platební výměry vztahující se k doměření DPH obchodním korporacím VIDAL TECHNOLOGY a Spencer Life Media, dále pak zprávu o daňové kontrole provedené u společnosti Spencer Life Media a vlastní úřední záznamy. Stěžovatel tak měl možnost seznámit se pouze se závěry, které tyto písemnosti obsahují, nikoli však s konkrétními důkazními prostředky, o které se tyto závěry opírají. Tím došlo k porušení jeho práva na účinnou procesní obranu plynoucí z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 16. 10. 2019 ve věci C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft*. Krajský soud však na tyto námitky vůbec nereaguje.

26. Stěžovatel namítá, že krajský soud obdobně jako žalovaný staví své hodnocení skutkového stavu na nestandardních okolnostech, které s tvrzeným podvodem na DPH věcně nijak nesouvisí. Žalovaný přitom neprokázal ani nevysvětlil, jakým konkrétním způsobem by měly tyto okolnosti souviset s údajnou účastí stěžovatele na daňovém podvodu a z jakého důvodu jim v tomto kontextu přisuzuje relevantní důkazní význam. Stěžovatel se dále podrobně se shodnou argumentací jako v žalobě (fakticky doslovným převzetím žalobních bodů) vyjadřuje k ceně reklamy, otázce virtuálního sídla, nezveřejnění účetních závěrek a absenci webových stránek na straně Spencer life Media a VIDAL TECHNOLOGY, hotovostním platbám a personální propojenosti; k jednotlivým okolnostem cituje pasáže z judikatury NSS. K hodnocení jednotlivých nestandardních okolností pak krajskému soudu vytýká, že skutečně neprovedl prakticky žádné vlastní posouzení žalobní argumentace a omezil se jen na prostý, bližší nezdůvodněný souhlas se závěry žalovaného; tyto závěry, shodně jako svoji argumentaci v žalobě, dále rekapituluje.
27. Stěžovatel namítá, že krajský soud otázku principu proporcionality fakticky nesprávně zaměňuje s otázkou subjektivní stránky daňového podvodu. Shodně jako v žalobě poukazuje na to, že judikatura SDEU dlouhodobě a konzistentně zapovídá správní praxi, která činí jiné plátce DPH jednostranně odpovědnými za ztráty způsobené daňovými podvody. Cíl spočívající v předcházení daňovým podvodům zajisté někdy odůvodňuje vyšší požadavky na povinnosti dodavatelů. Nicméně v návaznosti na podvod, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality. Podle názoru stěžovatele daňové orgány v projednávané věci porušily princip proporcionality při rozložení rizika daňové ztráty způsobené daňovým podvodem mezi daňový subjekt (stěžovatele) a stát. Daňové orgány totiž nepřijaly žádná účinná preventivní opatření, jež by byla způsobilá předejít případnému podvodnému jednání ze strany obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY, a k tomuto jednání přistupovaly s liknavostí. Odepření nároku na odpočet na základě tzv. „Axel Kittel testu“ nelze považovat za jediný nástroj boje proti podvodům, jak zjevně nesprávně vyvozuje krajský soud, který naprosto přehlídá podstatu principu proporcionality. Výklad krajského soudu fakticky vede k popření smyslu proporcionality zakotveného výše uvedenou judikaturou SDEU a vede k nepřípustnému přenašeni daňové povinnosti jiného plátce na stěžovatele, přičemž zcela upozaduje zjev-

nou liknavost postupů finanční správy, která musela mít informace o dlouhodobém neplnění daňových povinností jiných společností ovládaných osobou pana Pavla Marka, a přesto nijak proti takovému soustavnému páčání podvodné činnosti nezasáhla. Krajský soud vůbec nereaguje na fakt, že daňovým orgánům muselo být patrné, že dochází k páčání podvodné činnosti, přesto nijak stěžovatele neinformovaly a nevarovaly a zároveň nečinily nic k zamezení podvodné činnosti, přestože k tomu disponují efektivními právními nástroji. Stěžovatel opakovaně předkládá tabulku sestavenou z údajů v obchodním rejstříku, ze které vyplývá účast pana Pavla Marka. Stěžovatel poukazuje na to, že již v době, kdy prvostupňový správce daně činil neúspěšné pokusy o zahájení daňové kontroly vůči obchodní korporaci VIDAL TECHNOLOGY, byly k dispozici veřejně dostupné indicie svědčící o tom, že obchodní korporace řízené osobou pana Pavla Marka dlouhodobě a soustavně neplní své zákonné povinnosti. Přitom s ohledem na zásadu proporcionality i správce daně má povinnost přijmout opatření vůči subjektům, u nichž lze důvodně předpokládat existenci daňového podvodu nebo jiné závažné nesrovnalosti, a že nelze riziko daňového podvodu jednostranně přenášet na jiného daňového poplatníka, pokud správce daně při výkonu své dohledové činnosti vůči rizikovému subjektu selhal nebo jednal liknavě. V napadeném rozhodnutí žalovaného zcela absentuje jakákoli zmínka o tom, jaká konkrétní opatření správce daně či jiné státní orgány přijaly, aby daňovým únikům a jiným nezákonnostem páchaným obchodními korporacemi řízenými jednatelem společnosti VIDAL TECHNOLOGY zabránily nebo jim předešly. Podle názoru stěžovatele opatření přijímaná státními orgány za účelem prevence daňových podvodů musí směřovat k vytváření takového podnikatelského prostředí, ve kterém se organizované páčání daňových podvodů ekonomicky nevyplácí a je spojeno s vysokou mírou odhalitelnosti a sankčního rizika.

28. Stěžovatel namítá, že krajský nezákonně odmítl návrh stěžovatele, aby žalovaný předložil, jaké daňové nedoplatky po korporacích, v nichž je pan Pavel Marek angažován a jsou označeny v bodě 160 žaloby, zůstaly po jeho působení vůči státu nezaplaceny. Pokud finanční správa dlouhodobě ví o *modu operandi* páčání podvodné činnosti notorického daňového podvodníka, přesto nekoná a chce zaplatit po stěžovateli, který je legitimním podnikatelem, postupuje v rozporu s principem proporcionality. Stěžovatel poukazuje za to, že z judikatury SDEU plyne, že plátce daně musí mít právo na účinnou procesní obranu a musí mu být umožněn přístup k důkazům jej vyvíňujícím. Argumentace krajského soudu, že daňové povinnosti jiných daňových subjektů nejsou pro předmět řízení relevantní, neobstojí, neboť jsou důležité právě pro posouzení otázky proporcionality (rozsudek SDEU ze dne 13. září 2018, C-358/16, *UBS Europe* a další a rozsudek SDEU ze dne 16. 10. 2019, ve věci C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*). Z žádného ustanovení daňového řádu neplyne, že by takový postup

nebyl možný. Ostatně § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu výslovně umožňuje navrhopvat provedení důkazních prostředků, které daňový subjekt sám nemá k dispozici.

29. Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti ohledně podrobného vylíčení skutkového a právního stavu odkázal v plném rozsahu na rozhodnutí o odvolání a své vyjádření k žalobě, přiložený spisový materiál a na kasační stížnosti napadený rozsudek krajského soudu, který považuje za správný a souladný se zákonem i judikaturou; kasační stížnost proto navrhuje zamítnout.
30. Co se týče námitek týkajících se existence podvodu na DPH, žalovaný s odkazem na judikaturu uvádí, že pro konstatování existence daňového podvodu není nezbytné přesně identifikovat subjekt, kterému plyne z podvodného jednání nějaké zvýhodnění (naopak často je prakticky nemožné se tohoto beneficianta přesně dopátrat). Základním předpokladem pro konstatování podvodného jednání je skutečnost, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně; pro konstatování existence podvodného jednání je třeba, aby k narušení neutrality daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání. Ve zde řešeném případě bylo narušení neutrality daně identifikováno jak u společnosti VIDAL TECHNOLOGY, tak u dodavatele Spencer life Media (viz body 39. až 44. rozhodnutí o odvolání).
31. Co se týče souvislostí s plněním přijatým stěžovatele a postavením společnosti VIDAL TECHNOLOGY coby tzv. *cross-invoicera*, žalovaný předně uvádí, že stěžovatel přijal reklamní plnění od dodavatele Spencer, kterému fakturovala reklamní služby společnost VIDAL TECHNOLOGY (viz zpráva o daňové kontrole č. j. 1262365/18/2709-60561-608377 ze dne 13. 6. 2018 týkající se daňové kontroly společnosti Spencer life Media za zdaňovací období roku 2016). Z uvedeného je zřejmé, že dodavatel stěžovatele, Spencer life Media, reklamní služby nevytvářel, ale přeprodával od společnosti VIDAL TECHNOLOGY, čímž je dána souvislost s plněním přijatým stěžovatelem. Žalovaný trvá na tom, že u této společnosti jsou dány typické znaky tzv. *cross-invoicera*, neboť tato společnost neumožnila zahájit správcí daně daňovou kontrolu a ověřit tvrzenou daň a oprávněnost nároků na odpočet daně vykázaných v oddílu B3 kontrolních hlášení, čímž si nárokovala odpočet daně ve výši několika milionů Kč z fiktivních plnění a neoprávněně si tak snižovala svou výslednou daňovou povinnost.
32. Žalovaný nesouhlasí s námitkou stěžovatele, že byl zkrácen na svém právu na procesní obranu, když mu nebyly zaslány všechny podklady v podobě originálních dokumentů pocházející ze souvisejících správních řízení se společnostmi VIDAL TECHNOLOGY a Spencer life Media. Na základě žádosti stěžovatele zaevidované dne 15. 4. 2024 pod č. j. 12936/24, ve které žádal o zaslání všech originálních důkazních prostředků prokazujících narušení neutrality DPH podvodným jednáním společností VIDAL TECHNOLOGY a Spencer life Media, mu bylo zasláno sdělení č. j. 13363/24/5300-22441-712084 ze dne 23. 4. 2024, jehož

přílohou byly dokumenty v něm specifikované, ze kterých vyplývá, že v posuzovaném případě došlo k narušení neutrality daně a na základě kterých se mohl stěžovatel s požadovanými zjištěními seznámit. Nelze tedy dospět k závěru o jakémkoli namítaném krácení práv stěžovatele.

33. Žalovaný rovněž trvá na svém závěru, že stěžovatelem sjednaná cena reklamních služeb ve výši 1 800 000 Kč + DPH za rok je neobvyklá, a to za situace, kdy bylo propagováno pouze malé logo stěžovatele. Žalovaný poukazuje na to, že jednatel stěžovatele, pan Melichar, se v minulosti motokrosu věnoval a mohl tak mít povědomí o tom, v jaké výši se pohybuje cena reklamních ploch na motokrosu. Pochybnosti stěžovateli mohly také vyvstat i na základě skutečnosti, že 1. 4. 2016, tedy ve stejném období, uzavřel smlouvu o poskytování reklamy během motocyklových soutěží enduro s dodavatelem ENC Racing CZ, a to za cenu 124 000 Kč (co se týče rozsahu, dle doložených důkazních prostředků mělo dojít k propagaci na 10 závodech enduro, a to i v zahraničí, přičemž k propagaci stěžovatele mělo být využito více motocyklů). Ač lze mezi závody motokrosu enduro vysledovat určité odlišnosti, nejsou natolik významné, aby stěžovateli nevznikly pochybnosti o ceně plnění, a to za poskytnutí reklamy v podobném rozsahu (viz bod 66. rozhodnutí o odvolání), když dodavatel Spencer life Media zaplatil částku 14x vyšší než v případě reklamy během závodu enduro.
34. K vyjádření žalovaného podal stěžovatel **repliku**, v níž opakovaně setrvává na své argumentaci stran neprokázání účasti na daňovém podvodu, trvá na izolovaném postavení společnosti VIDAL TECHNOLOGY a nemožnosti dovozovat z jejího chování (neumožnění kontroly) ani fiktivnost plnění ani její postavení *cross-invoicera* v žalovaným vytvořeném podvodném obchodním řetězci. Stěžovatel se opakovaně vyjadřuje k ceně plnění, tvrzeným nestandardním okolnostem a poukazuje na to, že v okamžiku sjednávání obchodního vztahu neměl k dispozici žádné indicie nasvědčující riziku zapojení do daňového podvodu; setrvává na možnostech a povinnosti daňové správy naopak takové indicie zjistit.



Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

35. **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.
36. **Nejvyšší správní soud především připomíná, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví. Řízení o kasační stížnosti je**
37. **Nejvyšší správní soud rovněž opakovaně připomíná, že obsah a kvalita kasační stížnosti předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2021, č. j. 1 As 132/2021-30). Na straně jedné, strohá a obecná kasační argumentace vede k vypořádání kasační stížnosti pouze v odpovídající (nízké) míře detailu. Na straně druhé, rozsahově excesivní a obsahově nesourodá kasační stížnost má za následek, že se soud při vypořádání kasační stížnosti omezí na podstatu věci a s jednotlivými námitkami se případně vypořádá prostým odkázáním na příslušnou pasáž odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021-52).**
38. Stěžovatel činí kasační stížnost, v níž se prolíná procesní postup žalovaného, žalobní námitky, jakož i citace judikatury NSS, nepřehlednou; stěžovatel rekapituluje procesní historii případu včetně svých doposud uplatněných námitek; tato část kasační stížnosti nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu. Stěžovatel opakuje závěry krajského soudu, odkazuje na jednotlivé odstavce rozsudku a vyslovuje s nimi nesouhlas, k tomu vkládá vybrané citace judikatury. Nutno konstatovat, že žalovaný se námitkami, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje, zabýval v odůvodnění svého rozhodnutí, jeho závěry poté podrobil přezkumu krajský soud, přičemž se s nimi ztotožnil. **Nejvyšší správní soud podotýká, že smyslem soudního přezkumu není znovu podrobně opakovat argumentaci, která již zazněla v předchozích fázích řízení (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 6. 2018 č. j. 5 Afs 209/2017-44, či ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 As 168/2018-25).**
39. Stěžovatel v kasační stížnosti do svých námitek vkládá různé citace či právní věty z judikatury NSS a dovolává se jejich závěrů, přičemž však zcela pomíjí skutkové okolnosti jednotlivých věcí. Jakkoli sám stěžovatel vytýká žalovanému, resp. krajskému soudu v bodě 99 kasační stížnosti, že k judikatuře nelze přistupovat šablonovitě, když jsou přehlíženy skutkové rozdíly, sám tak fakticky činí. Nejvyšší správní soud na

tomto místě poznamenává, že nepovažuje za potřebné ani účelné jednotlivé odkazy stěžovatele na jednotlivé judikáty NSS blíže komentovat a definovat skutkové či jiné rozdílnosti, neboť takový rozbor judikatury zcela zjevně přesahuje účel a smysl kasační stížnosti.

40. Nejvyšší správní soud předně neshledal namítanou vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]
41. Z ustálené judikatury NSS vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při utváření právního závěru a proč považuje argumentaci účastníků řízení za (ne)správnou (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, nebo rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75 a ze dne 30. 1. 2014, č. j. 7 Ans 16/2013-39). Rozsudek krajského soudu požadavky přezkoumatelnosti splňuje. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění jeho rozsudku zřejmé. Krajský soud v něm popsal konkrétní skutkové okolnosti, z nichž vycházel, uvedl úvahy, kterými se řídil, a popsal skutkové i právní závěry, k nimž dospěl. Krajský soud ani neopomenul žádnou z relevantních žalobních námitek. Nejvyšší správní soud podotýká, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Pokud stěžovatel namítá, že krajský soud převzal závěry žalovaného, Nejvyšší správní soud podotýká, že námitky stěžovatele uplatněné v žalobě (potažmo v kasační stížnosti) jsou co do jejich podstaty totožné s námitkami, které stěžovatel uplatnil v odvolání a s nimiž se dostatečně vypořádal žalovaný. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá: **„Je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou“** (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS.). Z napadeného rozsudku vyplývá, že se krajský soud se závěry učiněnými v napadeném rozhodnutí ztotožnil, proto nebylo třeba, aby v odůvodnění rozsudku uvedl nové důvody pro zamítnutí žaloby, jimiž by prakticky toliko zopakoval závěry žalovaného. Stěžovatel do řízení před krajským soudem nevnesl žádné nové argumenty ani neoznačil žádné nové důkazy, jež by mohly vést k jiným skutkovým zjištěním či jinému právnímu posouzení věci. Za této situace nelze očekávat, že odůvod-

nění rozsudku krajského soudu se bude zásadně lišit od rozhodnutí žalovaného.

42. Stěžovatel namítá, že napadený rozsudek je nezákonný § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), neboť krajský soud aproboval aplikaci pozdější judikatury (týkající se daňových podvodů), která je v rozporu se zákazem retroaktivity. Dle stěžovatele představuje judikatura ve věci odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu právní normu v materiální smyslu, neboť nahrazuje právní úpravu. Aplikací judikatury, kterou v době uskutečnění posuzovaných plnění stěžovatel nemohl znát, došlo k porušení zásady právní jistoty, legitimního očekávání a zákazu zpětné účinnosti práva. Nejvyšší správní soud názor stěžovatele nesdílí.



Nejvyšší správní soud podotýká, že prostřednictvím judikatury dochází pouze k výkladu právních předpisů, nikoli k tvorbě nového práva.

43. Nejvyšší správní soud podotýká, že prostřednictvím judikatury dochází pouze k výkladu právních předpisů, nikoli k tvorbě nového práva. To ostatně vyplývá rovněž z bodů [24] a [25] nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3221/11, ze dne 12. 12. 2013, podle kterého soudní nalézání práva nelze (zpravidla) považovat za tvorbu právních předpisů, ale za jejich výklad a zpřesňování. Nelze tudíž přisvědčit stěžovateli v jeho názoru, že daňová judikatura týkající se daňových podvodů nahrazuje právní úpravu. Tak tomu ostatně není ani v případě jakékoli jiné judikatury.



Působení nové judikatury se řídí zásadou tzv. incidentní retrospektivy, podle které se nová judikatura aplikuje i v těch řízeních, která mají základ v minulosti.

44. Z povahy věci judikatura působí retroaktivně, neboť soud zpravidla posuzuje jednání, k němuž došlo v minulosti. Působení nové judikatury se řídí zásadou tzv. incidentní retrospektivy, podle které se nová judikatura aplikuje i v těch řízeních, která mají základ v minulosti. Tím spíše se tento princip uplatní, jedná-li se o výklad institutu, který vyplývá z evropského práva a judikatury Soudního dvora Evropské unie, kterým podvod na DPH bezesporu je; tuto judikaturu jsou vnitrostátní orgány povinny respektovat.



Jestliže tedy soudní rozhodnutí působí z podstaty věci zpětně, nelze na něj uplatnit ani zákaz retroaktivity.

- 45. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 148/2022-103, ze dne 20. 9. 2024 uvedl:** „Právní normy, aby mohly plnit svou regulatorní funkci, musí být často formulovány jen velmi obecným způsobem. Je pak na soudech, aby v případech, kdy není výklad právní normy prima facie zcela zřejmý, autoritativně stanovily, jak má být daná norma vykládána. Přitom platí, že takto zaujatý výklad nepůsobí pouze prospektivně, tj. do budoucna, ale lze jej aplikovat např. také ve všech aktuálně probíhajících řízeních (tzv. incidentní retrospektivita působení judikatury).“ **V rozsudku č. j. 5 Afs 41/2023-35, ze dne 18. 6. 2024, Nejvyšší správní soud obdobně dospěl k závěru:** „Vývoj judikatury ovšem nepředstavuje změnu právního stavu, jak se zřejmě domnívá stěžovatelka. V tomto ohledu je možno odkázat na rozsudek ze dne 13. 2. 2014, č. j. 9 Afs 72/2012-76, v němž NSS vysvětlil, že „pro oblast soudního rozhodování platí, že nalézáni práva je zásadně pouze výkladem a zpřesňováním stávající právní úpravy. Z povahy věci tak plyne, že soudní rozhodnutí působí zpětně, neboť se zpravidla vyjadřuje k jednání v minulosti a k tomuto minulému jednání provádí výklad zákona, který platí od jeho přijetí. Ke změně judikatury dochází v situacích, kdy je soud přesvědčen o tom, že předchozí judikatura byla založena na nesprávném výkladu práva. Nový, správný výklad se až na výjimky uplatní bezprostředně na souzený případ, v němž ke změně dosavadního právního názoru došlo, již probíhající případy, a také na všechny budoucí případy, jež mají skutkový základ v minulosti (tzv. incidentní retrospektivita).“ **Obdobně lze poukázat na rozsudek kasačního soudu č. j. 1 As 243/2015-131, ze dne 27. 7. 2016, nebo rozsudek č. j. 9 Afs 81/2010-180, ze dne 31. 3. 2011).** Jak vyplývá z uvedeného, **jestliže tedy soudní rozhodnutí působí z podstaty věci zpětně, nelze na něj uplatnit ani zákaz retroaktivity (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 358/2019-86, ze dne 12. 8. 2022).** Nutno podotknout, že stěžovatel se sám svou argumentací neřídí, když v kasační stížnosti na podporu svých tvrzení zcela nekonzistentně odkazuje v řadě případů rovněž na judikaturu Nejvyššího správního soudu z doby pozdější.
- 46. Nejvyšší správní soud není se stěžovatelem ve sporu, že hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtu jsou upraveny v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Nelze však pomíjet, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je primárně garantován jakožto nedílná součást harmonizovaného systému DPH v čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále „směrnice“). Výjimku z tohoto principu představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvod-**

ně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Peter Dávid, bod 41) Boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je přitom současně cílem, který je unijním právem uznán a podporován; judikatura SDEU přitom je zcela nepochybně pro všechny státní orgány v členských státech závazná; národní exekutivy i jurisdikce jsou povinny ustanovení vnitrostátního práva vykládat eurokonformně.

- 47. Judikatura SDEU již nescetněkrát definovala podvod na DPH, přičemž stanovila jednotlivé kroky, jak mají správní orgány při odhalování a prokazování podvodu na DPH v jednotlivých případech postupovat.** Na základě této judikatury je správce daně oprávněn odepřít nárok na odpočet, pokud jsou naplněny podmínky účasti daňového subjektu na podvodu DPH, a to **i v případě neexistence vnitrostátních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily (viz zejm. rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014, ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Italmoda a další).** Námitka stěžovatele, že zákon o dani z přidané hodnoty výslovně nedefinuje daňový podvod tudíž nemůže obstát.



Stěžovatel se nemůže dovolávat porušení právní jistoty a zásady předvídatelnosti z důvodu, že podvod byl spáchán způsobem, který dosud judikatura neřešila.

- 48. Stěžovatel se nemůže dovolávat porušení právní jistoty a zásady předvídatelnosti z důvodu, že podvod byl spáchán způsobem, který dosud judikatura neřešila. Stěžovatel má především jednat tak, aby se jakéhokoli závažného jednání nedopouštěl, a to bez ohledu na to, zda takové jednání judikatura v daném období jakožto podvod, pro který lze odepřít odpočet na DPH, vůbec řešila.** Námitka stěžovatele, že žalovaný nepřípustně vystavěl své závěry na závěrech judikatury, které v době uskutečněných obchodů stěžovatel nemohl znát, čímž došlo k porušení zásady právní jistoty, legitimního očekávání a zákazu zpětné účinnosti práva, nemůže uspět.
- 49. Podvodem na DPH je ve smyslu judikatury SDEU obecně chápána situace, kdy některý z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a jiný daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností (viz též např. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156). Podvod přitom může nabývat rozličných podob.** Jak vyplývá ostatně ze stanoviska generálního advokáta SDEU Dámasa Ruiz - Jarabo Colomera předneseného dne 14. 3. 2006 ve spojených věcech C 439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, (bod 35): „**ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují.**“

50. Z četné judikatury, kterou nepovažuje NSS za potřebné opětovně citovat, neboť tak již učinil dostatečně žalovaný v napadeném rozhodnutí, krajský soud, a ostatně i sám stěžovatel, vyplývá, že pro závěr o spáchání daňového podvodu postačuje, bude-li v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod na DPH spočíval - tedy popsáno, v jakých skutkových okolnostech spočívala jeho podstata a vylíčeny skutkové okolnosti, z nichž je možno v souhrnu dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014-60, ze dne 25. 6. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52, ze dne 17. 9. 2015, nebo č. j. 6 Afs 204/2020-43, ze dne 28. 5. 2021). V tom ostatně není ve sporu ani stěžovatel. **Často je nemožné prakticky se dopátrat skutečného důvodu narušení daňové neutrality, stejně jako organizátorů či beneficentů daňového podvodu. Nejvyšší správní soud k tomu např. v rozsudku č. j. 5 Afs 41/2023-35, ze dne 18. 6. 2024 uvedl: „Není přitom úkolem správních orgánů zjišťovat, který článek profitoval jakým způsobem, neboť ani není možné zjistit, jak se jednotlivé články na základě svého protiprávního jednání vzájemně vypořádaly (obdobně srov. rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018- 43, bod 23)). Jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018-52, „mohou nastat situace, v nichž k závěru o existenci daňového podvodu nemusí (či z povahy věci ani nemůže) být prokázána snaha o obohacení toho subjektu, který si nárokuje odpočet, je-li zjevné, že další (druhý) ze subjektů výhodu spočívající v neodvedení daně získá.“**



Často je nemožné prakticky se dopátrat skutečného důvodu narušení daňové neutrality, stejně jako organizátorů či beneficentů daňového podvodu.

51. **Pojem chybějící daň**, jakožto jednu z podmínek daňového podvodu současně nelze sensu stricto vykládat jako daň, která byla některým článkem řetězce přesně vyčíslena, správcem daně vyměřena nebo doměřena, a následně zůstala neuhrazena. Stěžovateli tudíž lze v této obecné připomínce přisvědčit. **V rozsudku č. j. 5 Afs 239/2020-46, ze dne 19. 11. 2021, Nejvyšší správní soud uvedl: „Jako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady**

pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH.“ (obdobně též např. rozsudek č. j. 3 Afs 119/2020-38, ze dne 28. 2. 2022).

52. V projednávané věci se však o případ prostého neodvedení daně společností VIDAL TECHNOLOGY, jak se snaží dovozovat stěžovatel, ve světle všech zjištěných okolností nejednalo. Její zjevná spojitost s dodavatelem stěžovatele byla žalovaným dostatečně zjištěna a podrobně popsána. Žalovaný v rozhodnutí nejprve detailně popsal obecné fungování jednotlivých článků podvodného řetězce (*missing trader, cross-invoicer* – více sofistikovaný typ *missing tradera, buffer, broker*). Na základě zjištěných okolností poté postavení společnosti VIDAL TECHNOLOGY - coby *cross-invoicera*, odůvodnil.

53. Subjekt typu „*cross-invoicer*“ si nárokuje odpočet za fiktivní plnění od jiných nekontaktních či pochybných dodavatelů; nárokem na odpočet prostřednictvím fiktivních plnění si pak tento subjekt uměle a neoprávněně snižuje výslednou daňovou povinnost, čímž dochází k zakrývání narušení neutrality ve zkoumaném řetězci. Tímto způsobem se tak snaží společnost typu „*cross-invoicer*“ vyhnout odhalení a kontrole ze strany finanční správy; odhalení narušení neutrality je u tohoto typu náročnější, neboť je třeba zkoumat i plnění na vstupu zdánlivě nesouvisející se zkoumaným daňovým řetězcem. Tato na první pohled nesouvisející plnění totiž slouží právě k zakrytí neutrality daně ve zkoumaném řetězci. Všechny tyto indicie byly u jmenované společnosti dostatečně zjištěny a popsány. K sofistikovaným podvodům typu „*cross-invoicer*“ žalovaný odkázal na materiál vytvořený Evropskou komisí z listopadu 2018 „The concept of Tax Gaps, Report III MTIC Fraud Gap estimation methodologies“, který je, jak kasační soud ověřil, veřejně dostupný.

54. Pokud stěžovatel opakovaně tvrdí, že podle tehdejší judikatury bylo tudíž povinností správce daně nejprve identifikovat konkrétní obchodní transakci (tzn. konkrétní zdanitelné plnění), ze které nebyla odvedena DPH, a teprve poté se správce daně mohl zabírat okolnostmi této konkrétní obchodní transakce, a případně z nich vyvodit závěr o zasažení této konkrétní transakce podvodem na DPH, je nutno konstatovat, že přesně takto správce daně, potažmo žalovaný, postupovali. Správce daně identifikoval chybějící daň, popsal způsob páchaní podvodu, vyhodnotil přitom veškeré okolnosti, kterými svůj závěr o podvodném jednání v řetězci podpořil, odůvodnil, z čeho dovozuje, že stěžovatel nestál zcela stranou skutečněných transakcí; detailně popsal personální propojení stěžejních osob a konečně se zabýval i tím, zda stěžovatel jednal při uzavírání obchodu obezřetně, tedy tak, aby zapojení do podvodu minimalizoval, resp. vyloučil.

55. Nejvyšší správní soud tedy nemohl přisvědčit námítce stěžovatele, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, resp., že

zjištění daňových orgánů jsou pouze v rovině spekulací a nepodložených hypotéz. Neshledal ani, že by hodnocení skutkového stavu bylo založeno na skutečnostech, které se zjištěným podvodem na DPH vůbec nesoúvisěji ani že popsané objektivní okolnosti nemají příčinnou souvislost s daňovým podvodem, resp. nemají vypovídací schopnost ve vztahu k povědomí stěžovatele o možném podvodu.

56. Nejvyšší správní soud připomíná, že narušení daňové neutrality je nutno spatřovat již v samotné nekontaktnosti jednoho či více článků obchodního řetězce, neboť není možné ověřit, zda byla daň do státního rozpočtu skutečně odvedena, resp. odvedena ve správné výši. **Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 314/2020-50, ze dne 27. 7. 2022, mimo jiné konstatoval:** „Skutečnost, že se daňovým orgánům nepodařilo ověřit konkrétní částku neodvedené daně, nebrání tomu, aby konstatovaly existenci daňového podvodu (např. rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2021, čj. 1 Afs 262/2021-40, bod 45; nemožnost ověřit bližší okolnosti zde byla způsobena následným jednáním dotčených subjektů, které se pro správce daně staly nekontaktními). I desátý senát potvrdil, že pro závěr o neodvedení DPH, resp. o podvodu na DPH, postačuje, že daňové subjekty neposkytly správci daně součinnost ani přes opakované výzvy. Opačný výklad by totiž do rukou podvodných podnikatelů vložil mocný nástroj: jakýkoliv podnikatel v řetězci, který podal přiznání k DPH a daň uhradil, by se vzápětí mohl stát nekontaktním, a správce daně by tak u něj nemohl ověřit, zda je DPH deklarována ve správné výši. To by správci daně automaticky znemožnilo odhalit další skutečnosti (srov. již citovaný rozsudek 10 Afs 206/2020, PM Trading, bod 29).“

57. Ve zde řešeném případě lze zcela oprávněně usuzovat, že tím, že společnost VIDAL TECHNOLOGY neumožnila ověřit zákonnost uplatněných nároků na odpočet daně, nebylo možno postavit najisto, zda se skutečně jednalo o fiktivní plnění; avšak tato skutečnost nemůže mít vliv na závěr o existenci daňového podvodu, neboť tento byl podložen dostatečnými důkazy. Co se týče námitky, že tato společnost ze svého zapojení do řetězce neprofitovala, je třeba připomenout, že úkolem tzv. *missing tradera* je znemožnění rozkrytí řetězce, tedy zahladit stopy po podvodu na DPH, případně znemožnit správci daně tyto stopy dále prošetřit, a to právě tím, že „zmizí ze scény“ a stanou se pro správce daně nekontaktními, čímž zamezí komplexnímu prošetření daného případu, a tím i přesnému vyčíslení úniku na dani. Co se týče společnosti Spencer life Media, v jejím případě neumožnění zahájení daňové kontroly za zdaňovací období červenec a srpen 2017 předcházelo zahájení daňové kontroly za zdaňovací období leden až prosinec 2016, kdy jednatelka přestala se správcem daně komunikovat; společnost tak neumožnila zahájit daňovou kontrolu v době, kdy správce daně započal šetřit daňový podvod v řetězci, přičemž se jedná o typický znak podvodů. Dle Nejvyššího správního soudu bylo v řízení rovněž dostatečně prokázáno, že se nejednalo o izolované jednání společnosti VIDAL TECHNOLOGY, jak tvrdí stěžovatel, ale o organizovanou činnost s cílem podvodného jednání; rozkrytí jednotlivých

finančních toků správce daně přitom dostatečně popsal rovněž ve zprávě o daňové kontrole týkající společnosti Spencer life Media.

58. Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že nebyly prokázány nestandardní okolnosti, které by dokládaly existenci podvodu na dani, resp. že krajský soud staví své rozhodnutí na skutečnostech, které s podvodem nesoúvisěji. Žalovaný tyto skutečnosti dostatečně identifikoval a podrobně popsal zejm. v bodech 46 až 61 svého rozhodnutí (cena plnění, osoba pana L. E. a změna poskytovatelů reklamních služeb a názvů závodních týmů, rizikové znaky společností zapojených do řetězce, okolnosti týkající se realizované reklamy, úhrady v hotovosti a následné výběry hotovosti z účtu dodavatele stěžovatele, nedostatečná kvalita informací na dokladech a nedostatečná specifikace plnění na daňových dokladech, personální propojenost a účelovost vytvořeného řetězce).



úkolem tzv. *missing tradera* je znemožnění rozkrytí řetězce, tedy zahladit stopy po podvodu na DPH, případně znemožnit správci daně tyto stopy dále prošetřit, a to právě tím, že „zmizí ze scény“ a stanou se pro správce daně nekontaktními.

59. Uvedené jednotlivé skutečnosti lze dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu považovat ve svém souhrnu za skutečnosti svědčící o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku jednání podvodného. Byť jednotlivé okolnosti samy o sobě nemusejí být nezákonné, ve svém celkovém souhrnu představují dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Především i cena plnění, v jejímž hodnocení se Nejvyšší správní soud s žalovaným shoduje, je považována za objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu mohou svědčit o daňovém podvodu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 222/2020-35, ze dne 15. 2. 2022). **Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018-53, dospěl k závěru, že „nebylo nutné, aby správce daně určil zcela přesnou obvyklou či průměrnou cenu, neboť postačuje, že zjistil, že předmětné dodávky byly realizovány za zjevně násobné ceny oproti normálu. Nejvyšší správní soud je sice dalek tomu, aby stěžovateli určoval, za jakou cenu měl předmětné obchody realizovat, avšak musí poukázat na to, že takové několikanásobné navýšení ceny by mělo být doloženo či nějak vysvětle-**

no.“ (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2022, č. j. 2 Afs 114/2020-83). Dle Nejvyššího správního soudu bylo v řízení dostatečně prokázáno, že cena plnění byla nadhodnocená, přičemž stěžovatel takto vysokou cenu plnění žádným přesvědčivým způsobem nevyšvětlil, resp. její důvodnost neprokázal.

- 60. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 53/2016-55, ze dne 15. 2. 2017, uvedl:** „Každý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, odst. 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 Afs 7/2011-619).“ Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že popsané zjištěné okolnosti jsou ve svém souhrnu natolik přesvědčivé, že zakládají důvodnou domněnku, že obchodní transakce, které se účastnil stěžovatel, byla zasažena daňovým podvodem.



Smyslem a účelem nepřiznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu, o němž věděl či alespoň vědět měl a mohl, je samotná ochrana systému DPH.

- 61.** Nejvyšší správní soud k námitkám stěžovatele stran účinnosti reklamy podotýká, že žalovaný ani krajský soud nerozporují, že reklama na sportovních akcích není účinná, rovněž nebylo nikdy tvrzeno, že by taková reklama nebyla pro stěžovatele racionální. Krajský soud ani netvrdí, že daňový subjekt musí vždy za každých okolností přistupovat k průzkumu trhu. Nicméně aby vyhověl požadavkům na odpočet daně z přidané hodnoty, je daňový subjekt povinen uzpůsobit své jednání a zachovávat při realizaci obchodní činnosti náležitou obezřetnost a prověřovat své obchodní partnery tak, aby minimalizoval riziko svého zapojení do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem. Je povinností podnikatelů věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů - viz rozsudek NSS ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147. Jak vyplývá ze spisového materiálu, stěžovatel v průběhu daňového řízení nevyličil

žádné skutečnosti ani nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal přijetí rozumných opatření, čímž zmařil svou šanci vyvinut se z účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42).

- 62.** Nejvyšší správní soud konečně nepřisvědčil ani námitce stěžovatele stran porušení principu proporcionality. Jak již bylo uvedeno výše, smyslem a účelem nepřiznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu, o němž věděl či alespoň vědět měl a mohl, je samotná ochrana systému DPH. Smysl a účel tohoto institutu je tak primárně preventivní, neboť se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem, který má odradit daňové subjekty od účasti na obchodních transakcích zatížených podvody a zároveň chránit ty, které DPH řádně odvádějí. Účel nepřiznání nároku pak není v žádném případě možné spatřovat v získání chybějící daně ve státním rozpočtu. Uvedené závěry potvrdil SDEU v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21 *Finanzamt M.*, kdy v bodě 34. připomněl, že „cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužíváním, takže jednotlivci se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem unijního práva. Vnitrostátní orgány a soudy tedy musí nárok na odpočet odepřít, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (usnesení ze dne 14. dubna 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 21, a rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 45 a citovaná judikatura).“ Na závěry vyslovené v citovaném rozsudku navázal ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku č. j. 1 Afs 101/2021-42, ze dne 19. 1. 2023, či ze dne 18. 6. 2024, č. j. 5 Afs 41/2023-35).
- 63.** Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně postupoval zcela v souladu s principem rozložení rizika daňových podvodů mezi stát a daňový subjekt, neboť k odepření nároku na odpočet stěžovateli nedošlo jen z toho důvodu, že se účastnil řetězce zasaženého daňovým podvodem. Jak vyplývá z rozhodnutí o odvolání, správní orgány podrobně zkoumaly, zda daňový subjekt o svém zapojení věděl anebo alespoň vědět mohl a měl, neboť pouze za takové situace je možné nárok na odpočet daně odepřít. Stěžovatel však nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, kterými by své účasti v podvodném řetězci předešel, protože mu byl nárok odepřen. V takovém postupu není možné spatřovat porušení zásady proporcionality. Je třeba odmítnout názor stěžovatele, že daňové orgány jsou povinny stěžovatele informovat či jej jinak upozorňovat a varovat před jeho možným zapojením do podvodu na DPH z důvodu obchodování s rizikovým subjektem, tato volba leží zcela na stěžovateli. **Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 247/2021-32, ze dne 22. 2. 2022, v této souvislosti uvedl:** „K poukazu stěžovatele na vědomost daňových orgánů o platební nezádní korporací EBRO trade či EBRO pack a výtce, že nevarovaly

žalobce, že jejích daňová povinnost není uhrazena, Nejvyšší správní soud v prvé řadě konstatuje, že z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost daňových orgánů vyhledávat obchodní partnery daňových subjektů, které řádně neplní své daňové povinnosti, i a o této skutečnosti je informovat. Daňové řízení je totiž vedeno vždy s konkrétním subjektem a nelze na základě skutečností v něm zjištěných „varovat“ další daňové subjekty, jak se toho domáhá stěžovatel.“ Ke stejnému závěru, tedy že nelze správci daně vyčítat nečinnost, když neinformoval daňový subjekt o jeho možném zapojení do podvodného řetězce, ačkoli dokonce mohl disponovat určitými indiciemi, dospěl kasační soud např. již v rozsudku č. j. 4 Afs 145/2019-62, ze dne 28. 4. 2020.

64. Krajskému soudu nelze vyčítat ani odmítnutí návrhu stěžovatele na provedení důkazu ve formě sdělení, jaké daňové nedoplatky zůstaly po společnostech, ve kterých působil pan Marek, neuhrazeny. Jak správně uvedl krajský soud, posuzování splnění daňových povinností jinými subjekty je ve věci stěžovatele irelevantní; tato skutečnost není s to žádným způsobem prokázat ani vyvrátit skutečnost, zda stěžovatel o své účasti na podvodu věděl anebo vědět měl a mohl.

65. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud se věci stěžovatele dostatečně zabýval, přičemž nepominul žádnou nosnou žalobní námitku, své závěry přezkoumatelným způsobem dostatečně podrobně odůvodnil; jeho závěry mají oporu v zákoně, jakož i v judikatuře, z jejíhož rámce krajský soud nikterak nevybočil. Kasační námitky neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými, proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.
66. O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 5. prosince 2025
JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu



POZNÁMKA:

Základný význam uverejneného judikátu spočíva v konkrétnych prejavoch kontinuity nazerania na úlohu novej judikatúry správnych súdov, najmä najvyšších inšancií správneho súdnictva, pri posudzovaní skutočností, ktoré nastali pred judikatórnou zmenou. Ide pritom v českom právnem prostredí aj o zvýraznenie súladu s ústavnoprávnymi pohľadmi na “posuny” v judikatúre, ktoré prezentoval Ústavný súd Českej republiky v náleze sp. zn. III. ÚS 3221/11 z 12. 12. 2013.

Ako to vyplýva z bodu 11 uverejneného rozsudku NSS ČR, už zo samotnej skutočnosti, že súdne rozhodnutie z podstaty veci pôsobí retrospektívne, je zřejmé, že sa naň nemôže vzťahovať zákaz nadržania práva správnymi súdmi “vo svetle” novej judikatúry SDEÚ, Ústavného súdu a Najvyššieho správneho súdu. Nejde totiž o stav právne porovnateľný s tvorbou právnych predpisov, ale “iba o ich výklad a spresňovanie s účinkami inter partes...” (viď bod 11 rozsudku NSS ČR z 5. 12. 2025).

K veci je potrebné podotknúť, že nález ÚS ČR sp. zn. III.ÚS 3221/11 z 12. 12. 2013 (vec Tomáš Maleč) sa následne premietol v plnej šírke jeho záverov do rozhodova-

cej činnosti NSS ČR. Vyplýva to napr. z jeho rozsudku č.k. 10 Afs 244/2016-29 z 2. marca 2017 (pozri najmä body 19 až 24 uvedeného rozhodnutia). Pre komplexnejšie pochopenie danej problematiky je preto nevyhnutné osvojiť si právne závery plynúce z už ustálenej judikatúry NSS ČR zvýrazňujúcej základnú myšlienku nálezu “Maleč”, podľa ktorej:

“Pôsobenie novej judikatúry sa riadi zásadou tzv. incidentnej retrospektívy: nová judikatúra sa použije i v tých konaniach, ktoré majú základ v minulosti, ale ešte neboli právoplatne skončené, alebo (čo sa týka prieskumu správnych rozhodnutí správnymi súdmi) o ich predmete ešte prebieha súdne konanie. Túto zásadu je však nutné korigovať (a novú judikatúru výnimočne nepoužiť), pokiaľ by jej použitie malo poškodiť adresáta, ktorý konal podľa doterajšej judikatúry. Takýmto korektívom je zásada dôvery v právo.” (bod 20 uvedeného rozsudku NSS ČR).

Pravidlá a výnimky sprevádzajúce aplikáciu retrospektívneho pohľadu pri existencii novej judikatúry obsiahnuté v predmetnom rozhodnutí NSS ČR sp. zn. 10 Afs 244/2016 z 2. marca 2017 sa opierajú okrem iného aj o právne vety rozhodnutia rozšíreného senátu NSS ČR (bod 16 uvedeného rozsudku), ktoré znejú:

- 1) Zmena či zprávenie judikatúry není dostatečným dôvodom pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech týkajících se stejného právního problému, které však byly před vydáním usnesení rozšířeného senátu pravomocně skončeny ve správním řízení a proti kterým nebyla v odpovídající lhůtě podána správní žaloba.
 - 2) Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních.
- Na dōvažok uvádzam, že aktuálny uverejnený rozsudok má popri riešení klúčovej právnej problematiky retrospektívneho pôsobenia judikatúry pridanú hodnotu aj v rekapitulácii právnych pohľadov na tému daňový podvod a chýbajúca daň. Dotkol sa však aj procesnoprávných otázok súvisiacich s preskúmateľnosťou rozhodnutia správneho súdu a právnou kvalitou kasačnej sťažnosti, a to s poukázaním na potrebu jej dostatočnej konkrétnosti v podobe jasne právne vymedzených kasačných dôvodov (bod 36 až 42 uverejneného rozsudku).

Pavol Nad'

Najvyšší správný súd Českej republiky

Právne dôsledky ručenia pri DPH v kontexte zistení správcu dane o daňovom podvode

§ Právna úprava:

- čl. 205 smernice Rady č. 2006/112/ES (smernica o DPH)
- § 109 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty



Právna veta:

Uplatnenie ručenia dle § 109 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty, vüči príjemci zdanitelného plnení za nezaplacenou daň z tohoto plnení není nepřiměřeným opatřením ani v situaci, kdy mu byl odepřen nárok na odpočet daně ze stejné transakce z důvodu zapojení do daňového podvodu.



Najvyšší správný súd Českej republiky rozsudkom č. k. 2 Afs 157/2023-137 zo dňa 20. augusta 2025 rozhodol

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 2. 2023, č. j. 29 Af 48/2020-276, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Najvyšší správný súd Českej republiky vec rozhodol v senáte zloženom z predsedu senátu Tomáše Kocourka a sudkýň Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

1. Žalobkyně je insolvenčním správcem společnosti FAU s. r. o. (dále jen „FAU“). Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) se domáhala zrušení nadesaných rozhodnutí, kterými žalovaný zamítl odvolání společnosti FAU proti šesti rozhodnutím. Těmi **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj ve dnech 22. 4. 2015 a 7. 8. 2015 ve smyslu § 109 odst. 2 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty (dále jen „ZDPH“), vyzval společnost FAU jako ručitele společnosti VERAMI International Company s. r. o. (dále jen „VERAMI“) k úhradě vzniklého nedoplatku na DPH v celkové výši 200.374.719,53 Kč.** Nedoplatek vznikl za zdaňovací období květen až říjen 2015.



Finanční úřad vyzval společnost FAU jako ručitele společnosti VERAMI International Company s. r. o. k úhradě vzniklého nedoplatku na DPH v celkové výši 200.374.719,53 Kč.

V roce 2016 byla odvolání žalobkyně již jednou žalovaným zamítnuta, následně však byla jeho rozhodnutí zrušena rozsudkem krajského soudu ze dne 9. 5. 2019, č. j. 29 Af 102/2016-335. Důvodem zrušení tehdejších rozhodnutí byla skutečnost, že žalovaný nezohlednil závěry vyplývající z rozsudku NSS ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33 (věc KOVÁŘ plus). Žalovaný proti rozsudku nebrojil kasační stížností, odvolání však opět zamítl. Proti těmto v pořadí druhým rozhodnutím o odvolání směřovala žaloba v nynější věci.

2. V mezidobí vydal Specializovaný finanční úřad šest dodatečných platebních výměřů, jimiž společnosti FAU z důvodu účasti na daňovém podvodu doměřil daň (neboť jí odepřel nárok na odpočet daně) za zdaňovací období květen až říjen 2013 ve výši 217.986.786 Kč společně s odpovídajícím penále. Společnost FAU se proti výměřům odvolala, žalovaný však její odvolání zamítl. Proti odvolacímu rozhodnutí se žalobkyně bránila prostřednictvím žaloby, kterou krajský soud rovněž zamítl rozsudkem ze dne 1. 7. 2022, č. j. 29 Af 92/2017-201. Žalobkyně podala proti tomuto rozsudku kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 4. 6. 2024, č. j. 6 Afs 255/2022-95.
3. **Společnosti FAU a VERAMI podnikaly v rámci dodavatelsko-odběratelského vztahu v odvětví prodeje pohonných hmot. Doměření daně se týkalo daňové povinnosti vzniklé ze stejných obchodních transakcí jako v případě nyní projednávaných ručitelských výzev. Jádrem sporu v projednávané věci je, zda lze uplatnit institut ručeni v době, kdy je ve vztahu**

k totožným transakcím pravomocné a vykonateľné rozhodnutí o doměření daně přímo ručители založené na odepření nároku na odpočet. Žalobkyně konstantně namítá, že se jedná o duplicitní uplatnění daňové povinnosti, narušení principu neutrality DPH a nepřiměřený postup správce daně. Žalovaný naopak setrvale tvrdí, že se existence ručitelského závazku vzájemně nevylučuje s doměření daně ručители, neboť na daňové povinnosti společností FAU a VERAMI je třeba nahlížet jako na dvě na sobě nezávislé daňové povinnosti.



Žalobkyně uvedla, že v jejím případě došlo k porušení neutrality DPH, neboť jí bylo uloženo zaplatit tutěž daň dvakrát.

4. V žalobě se žalobkyně nejprve věnovala popisu obchodního vztahu mezi společnostmi VERAMI, FAU a dalšími subjekty. Namítala, že žalovaný neměl vůbec pravomoc vést odvolací řízení, neboť prvostupňová rozhodnutí již v mezidobí (z důvodu jejich přezkoumání v insolvenčním řízení vedeném se společností FAU) nabyla právní moci (§ 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Dále žalobkyně uvedla, že v jejím případě došlo k porušení neutrality DPH, neboť jí bylo uloženo zaplatit tutěž daň dvakrát. Došlo tím i k porušení principu ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH a k narušení cíle správy daní. Žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný opětovně nerespektoval závěry plynoucí z rozsudku *KOVÁŘ plus*. Ve zbytku žaloby brojila proti neuznání jejího nároku na odpočet DPH a proti tomu, že žalovaný nevyhověl řadě jejích důkazních návrhů.



Krajský soud shledal žalobu důvodnou, rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

5. **Krajský soud shledal žalobu důvodnou, rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného byla nepřiměřenost postupu orgánů finanční správy při rozhodování o uplatnění ručení. Nepřiměřenost dle názoru soudu tkví v tom, že se v podstatě jedná o dvojí zdanění totožné obchodní transakce. Ručení v případě žalobkyně fakticky dubluje primární daňovou povinnost společnosti FAU, založenou na odepření nároku na odpočet. Jeho účel je však zajistit, aby nedošlo k újmě na státním rozpočtu, nikoli potrestat daňový subjekt.** Ve zbytku žalobních bodů již krajský soud shledal žalobu nedůvodnou.



Žalovaný podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

6. **Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.** V prvé řadě je toho názoru, že je rozsudek nepřezkoumatelný. Krajský soud dostatečně nevysvětlil, z jakého důvodu nemohla být žalobkyně vyzvána k úhradě nedoplatku společnosti VERAMI z titulu ručitelství. Neosvětlil, v čem spatřuje nepřiměřenost postupu orgánů finanční správy a proč považuje daňovou a ručitelskou povinnost za vzájemně duplicitní. Duplicitu krajský soud spatřuje pouze v osobě dlužníka a v totožnosti transakce, což stěžovatel označuje za nedostatečné. Z jedné transakce běžně vzniká vícero daňových povinností témuž subjektu. V nynější věci krajský soud nedůvodně staví do konkurence daňové povinnosti společnosti FAU (jako dlužníka) a společnosti VERAMI. Rozdíl mezi odepřením odpočtu a ručitelskou výzvou tkví v tom, že ručitelská výzva zakládá platební povinnost, zatímco odepření odpočtu je pouhým důsledkem zjištění, že nebyly naplněny podmínky pro jeho přiznání. Pojem „nepřiměřenost postupu“ krajský soud navíc nijak nedefinoval. I když připustil, že současně uplatnění obou institutů je možné, nevedl žádný důvod, proč tomu v nynější věci tak být nemůže. Svůj názor opřel toliko o názor generální advokátky ve věci C-4/20 *ALTI*, což nemůže dostačovat. Jednalo se o stanovisko obecně formulované, které se ve výsledném rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ani neprojevovalo. Krajský soud ani nevysvětlil, proč považuje jeden postup za primární a druhý za sekundární, když se jedná o postupy upravené stejným právním předpisem. Dalším nedostatkem rozsudku krajského soudu je, že z něj stěžovateli nevyplývá, jakým způsobem má po zrušení svých rozhodnutí postupovat.
7. Dále stěžovatel namítá, že názor krajského soudu o nepřipustnosti dvojí platební povinnosti je nesprávný. Odepření nároku na odpočet nemá za účel sanovat daň neuhrazenou přímými dodavateli společnosti FAU; k její úhradě byla vyzvána jako ručitel. Dále stěžovatel namítá, že mechanismus odpočtů na dani tkví v zachování principu daňové neutrality. Tohoto principu se však nemůže dovolávat ten, kdo se úmyslně podílel na daňovém podvodu. V těchto případech je orgán finanční správy povinen odmítnout uplatnění nároku. Odepření nároku neslouží k výběru chybějící daně, ale chrání účel a smysl směrnice



Stěžovatel namítá, že názor krajského soudu o nepřipustnosti dvojí platební povinnosti je nesprávný.

Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“); představuje nástroj ke zjištění a stanovení daně ve správné výši, a tedy prostředek ochrany samotného systému daně z přidané hodnoty. Orgány finanční správy jsou oprávněny nárok na odpočet odepřít všem účastníkům daňového podvodu, nejsou tedy limitovány výběrem chybějící daně. Účast na daňovém podvodu navíc nelze zhojit dodatečným uhrazením daně na vstupu. Od daňové povinnosti společnosti FAU (resp. jí uplatněného nároku na odpočet) je nutné odlišovat její ručitelskou povinnost. Její podstata spočívá v zajištění daňové povinnosti jiného subjektu. Ručitele lze k plnění vyzvat jedině v případě, že se orgány finanční správy již dříve po dlužníkovi daňovou povinnost pokoušely vymoci. Výsledkem uplatnění ručení je uspokojení pohledávky veřejného rozpočtu za dlužníkem, který neuhradil daň. Odepření odpočtu má za následek zabránění vzniku bezdůvodného obohacení daňového subjektu, který se účastnil daňového podvodu. Institut odepření nároku na odpočet nepředstavuje vůči ručení institut speciální, což vyplývá i z judikatury NSS. Jejich současnému uplatnění tedy nic nebrání. Výklad předestřený krajským soudem by v praxi způsobil, že by ručení nemohlo být uplatněno buď nikdy, nebo jen v absurdních případech. Uplatnění obou institutů totiž stojí na obdobných předpokladech (absence dobré víry subjektu v legalitu jeho transakcí), a jejich souběh je tedy v praxi logickým vyústěním. Bylo by paradoxní, kdyby daňové ručení dopadalo pouze na subjekty, které uplatní daňové odpočty v dobré víře v legalitu jimi uskutečněných transakcí.



Žalobkyně ve svém vyjádření uvedla, že odepření nároku na odpočet a ručení je třeba chápat jako alternativní postupy.

8. Žalobkyně ve svém vyjádření uvedla, že odepření nároku na odpočet a ručení je třeba chápat jako alternativní postupy. Pokud jsou aplikovány současně, jedná se o narušení principu neutrality daně a rovného zacházení s daňovými subjekty. Uvádí, že jí z praxe není znám ani jeden případ souběžného uplatnění obou institutů. Přednost odepření odpočtu před ručením vyplývá i z judikatury NSS. Žalobky-

ně namítá, že má nyní uhradit DPH za totožnou transakci hned třikrát – nejprve svému dodavateli, pak v rámci odepření odpočtu a nyní prostřednictvím ručení. Účelem obou institutů je však sanace veřejného rozpočtu, k čemuž je možné dospět uplatněním pouze jednoho z nich. Žalobkyně následně předkládá modelové příklady jejich uplatnění v praxi. Princip přiměřenosti je dle jejího názoru nedílnou součástí principů práva Evropské unie. Krajský soud jej aplikoval z toho důvodu, že se jedná o princip nadřazený výslovnému znění zákona. V této souvislosti odkazuje na rozsudek SDEU ve věci *ALTI*. Krajský soud nepochybil, když stěžovatele neinstruoval, jak má po zrušení jeho rozhodnutí postupovat. Je totiž zřejmé, že musí dále postupovat tak, aby nebyla žalobkyni uložena duplicitní daňová povinnost. Žalobkyně zdůrazňuje, že cílem postupů správce daně není dosáhnout maximálního možného zdanění transakce, nýbrž zdanění, ke kterému by došlo při zákonném postupu daňových subjektů. Pokud by v projednávané věci postupovaly daňové subjekty legálně, byla by daň zaplacená jednou. Není důvod, aby se veřejný rozpočet obohacoval o duplicitně stanovenou daň. Závěrem vyjádření žalobkyně uvádí, že stěžovatel nesprávně uplatnil ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH namísto § 109 odst. 1 písm. c) téhož zákona.



Nejvyšší správní soud tedy usnesením ze dne 10. 4. 2024, č. j. 2 Afs 157/2023-80, položil SDEU předběžnou otázku a současně přerušil řízení o kasační stížnosti.

III. Předběžná otázka, rozsudek SDEU a další podání stran

9. Nejvyšší správní soud naznal, že **klíčovou otázkou pro posouzení nynější věci je, zda odpovídá zásadě proporcionality souběžné uplatnění solidární odpovědnosti za nezaplacenou daň dodavatele (daňové ručení) a odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, a to ze stejných obchodních transakcí. Výkladem čl. 205 směrnice o DPH, který umožňuje členským státům zakotvit daňové ručitelství, se ve vztahu k zásadě proporcionality doposud SDEU ve své rozhodovací praxi nezabýval. Nejvyšší správní soud tedy usnesením ze dne 10. 4. 2024, č. j. 2 Afs 157/2023-80, položil SDEU předběžnou otázku a současně přerušil řízení o kasační stížnosti.**
10. SDEU rozhodl o předběžné otázce rozsudkem ze dne 10. 7. 2025, C-276/24, tak, že čl. 205 směrnice o DPH musí být ve světle zásady proporcionality vykládán v tom

smyslu, že nebrání vnitrostátní praxi umožňující uplatnění ručení za nezaplacenou daň dodavatelem, ačkoli tomuto příjemci byl již odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce.

11. Nejvyšší správní soud následně usnesením ze dne 17. 7. 2025, č. j. 2 Afs 157/2023-122, rozhodl o pokračování v řízení. Dne 23. 7. 2025 obdržel vyjádření stěžovatele k rozsudku SDEU, v němž stěžovatel akcentoval některé jeho body. Především uvedl, že SDEU vyslovil názor, že rozhodnutí orgánů finanční správy uplatnit mechanismus solidární odpovědnosti nemůže záviset na tom, jaké vyhlídky na úspěch má možný regresní nárok uplatněný odpovědnou osobou. Dále poukázal na to, že dle názoru SDEU sleduje odepření nároku na odpočet DPH a solidární odpovědnost dva odlišné a vzájemně se doplňující cíle. Pokud by byl orgán finanční správy nucen si vybrat mezi uplatněním toho či onoho institutu, na jeden z těchto cílů by musel automaticky rezignovat.
12. Dne 31. 7. 2025 obdržel Nejvyšší správní soud stanovisko žalobkyně. V něm uvedla, že SDEU neposuzoval konkrétní důsledky souběžného uplatnění obou institutů pro insolvenční řízení, v němž se společnosti VERAMI i FAU nachází. Souběžné uplatnění institutů v nynější věci znamená přenesení dluhu z konkursu společnosti VERAMI do konkursu společnosti FAU, což zásadně negativně ovlivňuje věřitele společnosti FAU. Stát měl možnost přihlásit svoji pohledávku (nedoplatek na DPH) u společnosti VERAMI v insolvenčním řízení a být uspokojen poměrným způsobem jako zbylí věřitelé. Tento postup obešel tím, že uplatnil solidární odpovědnost společnosti FAU, a získal tak paralelní možnost vymožení pohledávky za společností VERAMI. Žádný jiný věřitel však takovou možnost nemá, což znamená narušení zásady rovnosti věřitelů a neúměrné zatížení dlužníka (společnosti FAU). Stát tak jednal na úkor ostatních věřitelů společnosti FAU. Společnost FAU nemá reálnou možnost vymáhat po společnosti VERAMI regresní nárok. Pro úplné posouzení proporcionality souběžného uplatnění obou institutů není rozsudek SDEU zcela rozhodující, neboť je třeba zohlednit specifika věci. Žalobkyně podotýká, že orgány finanční správy mají možnost, nikoliv povinnost uplatnit souběžně jak daňové ručení, tak odepření odpočtu. Správce daně tak měl povinnost zabývat se tím, zda je souběžné uplatnění přiměřené právě s ohledem na jeho reálné dopady.

IV. Posouzení kasační stížnosti

13. Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, oprávněnou osobou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.



Kasační stížnost je důvodná.

14. Kasační stížnost je důvodná.
15. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami poukazujícími na nepřekoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné a současně nemožné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí krajského soudu nepřekoumatelné.
16. Nejvyšší správní soud při posuzování nepřekoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura, např. náleze ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena.*“ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, vyslovil, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřekoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ Nepřekoumatelností se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, podle něhož lze „*za nepřekoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřekoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.*“
17. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že rozsudek krajského soudu nepřekoumatelný není. Z jeho odůvodnění lze

seznat, jakými úvahami se při rozhodování řídil a z jakých podkladů vycházel. Z rozsudku je zřejmé, že rozhodnutí stěžovatele zrušil z důvodu nepřiměřenosti postupu orgánů finanční správy a z čeho tuto nepřiměřenost vyvozuje.

18. Jádrem argumentace krajského soudu, z níž dovodil nutnost zrušit rozhodnutí stěžovatele, stojí na otázce přiměřenosti souběžné aplikace institutu ručení podle čl. 205 směrnice o DPH a § 109 ZDPH a odepření nároku na odpočet DPH u stejné osoby a totožných transakcí. Dle názoru krajského soudu není za situace, kdy již byla pravomocně stanovena daňovému subjektu daň, přičemž mu byl odepřen nárok na odpočet, přiměřené, aby bylo vůči daňovému subjektu za totožné transakce uplatněno i ručení za daňovou povinnost jeho dodavatele. Vycházel přitom ze stanoviska generální advokátky SDEU Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20 ALTI a z rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54, který se rovněž týkal společnosti FAU.



Z odůvodnění rozsudku krajského soudu jako celku totiž vyplývá, že důležitým východiskem pro posouzení vztahu obou institutů je pojem chybějící daň.

19. Krajský soud ve svém rozsudku konkrétně neuvádí, z jakého právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku č. j. 4 Afs 140/2017-54 vyšel. V bodě 47 rozsudku, který tvoří klíčovou část argumentace svědčící pro zrušení rozhodnutí stěžovatele, na rozsudek Nejvyššího správního soudu toliko zběžně odkázal pro podporu svého názoru o nepřiměřenosti postupu stěžovatele. Naopak v bodech 38 a 39, v nichž se obsahu rozsudku Nejvyššího správního soudu věnuje podrobněji, zmínil, že jej nelze plně aplikovat na projednávanou věc. V tehdejší věci totiž nešlo o konkurenci ručení a odepření odpočtu na DPH, ale o konkurenci dvou zajišťovacích institutů – ručení a zajišťovacího příkazu. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu lze nicméně dovodit, že vycházel z bodů 35 a 36 rozsudku, v nichž Nejvyšší správní soud naznal, že „prostředky boje proti daňovým podvodům nemohou sloužit k obohacení fisku, resp. multiplikaci výběru daně z přidané hodnoty tím, že by stejná daň byla opakovaně vybírána od jednotlivých článků řetězce“ a „nezbývá než v této souvislosti zopakovat, že po žalobci nelze spravedlivě požadovat úhradu DPH související s totožnými transakcemi zároveň z titulu ručení a zajišťovacím příkazem na základě odepření jim uplatněného nároku na odpočet daně kvůli účasti na daňovém podvodu.“ Z odůvodnění rozsudku krajského soudu jako celku totiž vyplývá, že důležitým východiskem pro posouzení vztahu obou institutů je pojem chybějící daň a účelem jejich aplikace je nahradit chybějící daň, resp. sanovat veřejný rozpočet, což odpovídá znění citované pasáže rozsud-

ku č. j. 4 Afs 140/2017-54. Rozsudek krajského soudu tedy není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

20. Výše zmíněný úsudek krajského soudu je však mylný, neboť vychází z již překonaného právního názoru o účelu odepření nároku na odpočet. To platí i pro argumentaci žalobkyně uplatněnou ve vyjádření ke kasační stížnosti, jež je založena na premise, že státní rozpočet se nemůže v důsledku aplikace opatření k potírání podvodů na DPH obohatit, tedy vybrat více, než kolik by do něj mělo být odvedeno, kdyby zdanitelná plnění nebyla zasažena podvodem.



Při posouzení kasační stížnosti je třeba vycházet z aktuální judikatury SDEU, konkrétně z rozsudku ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21 Finanzamt M a z navazující judikatury Nejvyššího správního soudu.

21. Při posouzení kasační stížnosti je třeba vycházet z aktuální judikatury SDEU, konkrétně z rozsudku ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21 Finanzamt M a z navazující judikatury Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudků ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, a ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69). Z této aktuální judikatury vyplývá, že účelem odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zasažení transakcí daňovým podvodem není vyrovnání chybějící daně v rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvodem. Tato ochrana představuje primárně prevenci daňových podvodů. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Nárok na odpočet vůbec nevzniká u žádného ze subjektů, které se vědomě účastnily daňového podvodu. Kdyby orgány finanční správy limitovaly odepření odpočtu pouze výběrem chybějící daně, postupovaly by diskriminačně, a to jednak vůči subjektu, kterému daň doměří (subjekt poneše odpovědnost za účast na podvodu, aniž by byly postiženy i ostatní články tohoto řetězce, které o podvodu rovněž mohly vědět), jednak (a to zejména) vůči subjektům poctivým, které by byly tímto postupem nedůvodně znevýhodňovány oproti subjektům nepoctivým (k tomu viz stěžovatelem poukazovaný rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89). Z uvedeného plyne, že orgány finanční správy mohou odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (viz rozsudky NSS ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63, ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, a ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71). Jestliže tedy žalobkyně nyní tvrdí, že několikrát dodatečně vybrání daně u různých daňových subjektů zapojených do jednoho obchodního

řetězce, v němž bylo obchodováno s totožným zbožím, z důvodu jejich účasti na daňovém podvodu nerespektuje princip rovnosti mezi daňovými subjekty, je tomu přesně naopak. To, že účelem odepření odpočtu DPH je především prevence daňových podvodů, ostatně potvrdil SDEU i v rozsudku C-276/24, v němž rozhodl o předběžné otázce v nynější věci (body 39 a 50).

22. Společnosti FAU byl odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu, že obchody, které jako odběratel uzavřela se společností VERAMI, byly součástí řetězce zasaženého podvodem na dani, o kterém společnost FAU věděla, nebo přinejmenším měla a mohla vědět. Ze stejných důvodů byl odpočet odepřen i společnosti VERAMI. Na obě doměřené daně je však nutné pohlížet odděleně, nejedná se o jednu a tutéž daňovou povinnost, nýbrž o dvě různé daňové povinnosti odlišných daňových subjektů. Jak společnost FAU, tak společnost VERAMI byly každá zvlášť povinny odvést daň. Jelikož byly obě společnosti zapojeny do podvodného řetězce a u každé z nich byl splněn tzv. vědomostní test, byl oběma odepřen nárok na odpočet. V rovině nalézacího řízení tedy správce daně postupoval v souladu s výše uvedenou aktuální judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu. **Rozhodnutí o doměření daně nicméně nejsou předmětem soudního přezkumu v této věci. V této souvislosti je nicméně třeba zdůraznit, že ručení uplatněné orgány finanční správy vůči žalobkyni se týká daňové povinnosti společnosti VERAMI a jeho účelem je vymození této povinnosti, nikoliv samostatné (vedle ní stojící) daňové povinnosti žalobkyně.**



Nejvyšší správní soud se dále po vyjasnění toho, k čemu směřují opatření boje proti podvodům na DPH, zabýval vztahem mezi odepřením nároku na odpočet a ručením.

23. Nejvyšší správní soud se dále po vyjasnění toho, k čemu směřují opatření boje proti podvodům na DPH, zabýval vztahem mezi odepřením nároku na odpočet a ručením. **Dosaďadní judikatura se vyjadřovala pouze k otázce, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet, nebo zda má být chybějící daň primárně řešena uplatněním institutu ručení. Dospěla k závěru, že každý z institutů spadá do jiné fáze správy daní a lze je použít za jiných podmínek. Nepřistoupila na argumentaci, že by situace podvodu na DPH měla být řešena prioritně institutem ručení, a to namísto odepření nároku na odpočet (viz rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018-49, a ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65). Možností souběžného uplatnění obou institutů ve vztahu ke stejným**

transakcím se však judikatura doposud nezabývala.

24. Z judikatury SDEU vyplývá, že stanovení podmínek pro uplatnění solidární odpovědnosti za zaplacení daně je věcí členských států, ovšem musí respektovat zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality. Je vyloučeno uplatňování systému objektivní odpovědnosti, který by neumožňoval zprostit se odpovědnosti v případě existence dobré víry vycházející z uplatnění všech opatření, jejichž přijetí lze legitimně požadovat, aby se dotčená osoba vyvarovala účasti na podvodu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04 *Federation of Technological Industries a další*, ze dne 21. 12. 2011 ve věci C-499/10 *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, ze dne 20. 5. 2021 ve věci C-4/20 ALTI či ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-271/06 *Netto Supermarkt*). **SDEU se však otázkou, zda odpovídá zásadě proporcionality souběžné uplatnění solidární odpovědnosti za nezaplacenou daň a odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH, zabýval poprvé právě až v rozsudku C-276/24. Ten je pro posouzení nynější věci klíčový.**



SDEU vyslovil, že souběžné uplatnění solidární odpovědnosti za nezaplacenou daň a odepření nároku na odpočet DPH z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu je v souladu se zásadou proporcionality.

25. V tomto rozsudku SDEU vyslovil, že souběžné uplatnění solidární odpovědnosti za nezaplacenou daň a odepření nároku na odpočet DPH z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu je v souladu se zásadou proporcionality. Konkrétně uvedl, že „**system stanovený směrnicí o DPH umožňuje finanční správě, aby v takové situaci daňového podvodu uplatnila nezávisle na sobě odepření nároku na odpočet DPH a solidární odpovědnost podle tohoto článku 205, aniž by se musela rozhodnout pro jedno z těchto opatření. Směrnice o DPH tudíž nebrání finanční správě uplatnit uvedená opatření vůči téže osobě povinné k dani, v jejímž případě je nesporné, že věděla nebo měla vědět, že se podílí na podvodu na DPH, jelikož uplatnění těchto opatření není v rozporu se zásadou proporcionality... Mimoto odepření nároku na odpočet DPH a solidární odpovědnost podle tohoto článku 205 sledují dva odlišné a vzájemně se doplňující cíle: v prvním případě je tímto cílem boj proti daňovým podvodům a v druhém případě zajištění účinného výběru DPH do veřejného rozpočtu od osob, které jsou vzhledem k dané situaci nejvhodnější, a to zejména v situaci podvodu. Pokud by od finanční správy mělo být požadováno, aby alternativně použila buď jedno, nebo druhé z těchto opatření, vedlo**

by ji to k tomu, že by přinejmenším částečně rezignovala na jeden z těchto dvou cílů, což v případě osob povinných k dani, které věděly nebo měly vědět, že se podílejí na daňovém podvodu, nelze ospravedlnit. Jak uvedly Odvolací finanční ředitelství a česká vláda, opačné řešení spočívající v tom, že by za solidárně odpovědné podle článku 205 směrnice o DPH nemohly být považovány osoby povinné k dani, kterým byl odepřen nárok na odpočet DPH, by znamenalo, že jako osoby, jež společně a nerozdílně ručí za odvod daně, kterou dluží osoba povinná k dani, jež je obvykle povinná tuto daň odvést, by podle tohoto článku mohly být určeny pouze osoby povinné k dani, které jednájí v dobré víře a mají nárok na odpočet DPH ze svých zdanitelných plnění. Z toho by vyplývalo, že s osobami povinnými k dani, které jednájí v dobré víře, by bylo zacházeno méně příznivě než s osobami povinnými k dani, které věděly nebo měly vědět, že se podílejí na daňovém podvodu.“



Postup orgánů finanční správy v posuzované věci byl souladný se zásadou proporcionality a se smyslem směrnice o DPH.

26. Na základě výše citovaného je třeba uzavřít, že postup orgánů finanční správy v posuzované věci byl souladný se zásadou proporcionality a se smyslem směrnice o DPH. Na věci nemůže nic změnit ani to, že ve vztahu k dodavateli VERAMI je vedeno insolvenční řízení, a v souvislosti s tím ani to, jaká je potenciální úspěšnost (vymahatelnost) případného regresního nároku společnosti FAU vůči společnosti VERAMI z titulu plnění za hlavního dlužníka. Obecná úprava ručení v daňovém právu je obsažena v § 171 a § 172 daňového řádu. Podle § 171 odst. 1 nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Podle odst. 3 tohoto ustanovení lze vydat výzvu ručiteli, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu. Možnost uplatnit solidární odpovědnost za dluh daňového subjektu, u kterého je vedeno insolvenční řízení, tedy vyplývá již ze zákona.
27. SDEU v rozsudku C-276/24 k tomuto uvedl: „Je třeba dodat, že jak v podstatě uvádí česká vláda, uplatněním takové solidární odpovědnosti není dotčeno případné použití vnitrostátních pravidel občanského práva, která upravují vztah osoby povinné k dani, která ručí společně a nerozdílně za odvod DPH, a osoby povinné k dani, jež je obvykle povinná tuto daň odvést. Předkládající soud v této souvislosti potvrzuje, že české právo stanoví, že pokud solidárně odpovědná osoba zaplatí daň, kterou dluží osoba povinná odvést daň, může vůči dané osobě uplatnit regresní nárok. S ohledem na informace uvedené ve spise, jež má k dispozici Soudní dvůr, z nichž vyplývá, že vůči společnosti Verami, která je povinná odvést daň, je vedeno insolvenční řízení, je třeba v této souvislosti poznamenat, že rozhodnutí finanční správy uplatnit mechanismus solidární odpovědnosti podle vnitrostátního ustanovení provádějícího článek 205 směrnice o DPH nemůže záviset na tom, jaké vyhlídky na úspěch má regresní nárok, který by mohla uplatnit solidárně odpovědná osoba. V opačném případě by totiž mohlo být použití tohoto mechanismu natolik ztíženo, že by byl ohrožen účinný výběr DPH, jelikož by finanční správa musela nejprve posoudit, zda se osoba povinná k dani, která má být určena jako solidárně odpovědná osoba, domůže náhrady částky daně zaplacené namísto osoby povinné odvést daň.“
28. SDEU nepřisvědčil argumentaci uplatněné žalobkyní, že by bylo nepřiměřené, aby totožnou daňovou povinností ve výsledku zaplatila třikrát. Zdůraznil, že uplatnění institutu solidární odpovědnosti dle čl. 205 směrnice o DPH ve vnitrostátním právu není závislé na tom, zda ručitel zaplatil DPH, kterou mu dodavatel vyfakturoval, a v důsledku toho ani na tom, zda získal, či nezískal nárok na odpočet (bod 49). K tomu lze zopakovat, že ručení žalobkyně se vztahuje k daňové povinnosti dodavatele zdanitelného plnění, kdežto odepření nároku na odpočet k vlastní daňové povinnosti žalobkyně.
29. Žalobkyně se ve svém vyjádření k rozsudku SDEU snaží bagatelizovat jeho význam pro posouzení projednávané kasační stížnosti tím, že podle ní je třeba zohlednit zvláštní okolnosti spočívající v tom, že sama je v úpadku a je vůči ní vedeno insolvenční řízení. *De facto* se dovolává ochrany zájmů svých věřitelů, neboť považuje za nepřiměřené, aby prostřednictvím ručení byly zvyšovány její závazky, a tedy kráceno uspokojení ostatních jejích věřitelů v konkursu. **Žalobkyně nicméně pomíjí, že pokud podle hmotného práva ručí dle § 109 ZDPH za nezaplacenou daň ze zdanitelného plnění, které přijala, jedná se o její vlastní závazek (byť má akcesorický charakter a přistupuje k hlavnímu závazku osoby povinné daň zaplatit). V tomto se ručení z titulu daňových předpisů neliší od závazků z ručení podle soukromého práva, takže není pravdivé tvrzení žalobkyně, že se orgány finanční správy, resp. stát nacházel ve zvláštním postavení.** Je věcí insolvenčního zákona, aby určil okruh pohledávek, které lze v insolvenčním řízení uspokojit, a pravidla pro uspokojení věřitelů z majetkové podstaty. Ze skutečnosti, že na základě ručitelských výzev došlo ke zvýšení závazků žalobkyně, nelze dovozovat, že by uplatnění tohoto institutu bylo nepřiměřené. Přiměřenost ručení je třeba dle judikatury SDEU vykládat ve vztahu k tomu, co je nezbytné k dosažení účelu, jímž je ochrana plateb do veřejného rozpočtu (např.

rozsudek ve věci *Federation of Technological Industries a ďalší*). Přiměřenost ručení proto není namísto poměřovat ve vztahu k dopadu takového opatření na majetek a činnost ručitele, ani k možnosti ostatních věřitelů ručitele dosáhnout co nejvyššího uspokojení svých pohledávek v insolvenčním řízení. Efektivita výběru daně státem nemůže záviset na tom, zda má ručitel další pohledávky, ani zda je vůči němu vedeno insolvenční řízení.

- 30. Stěžovatel byl povinen ve svých rozhodnutích odůvodnit splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění ručení, nikoliv specificky též to, proč se rozhodl tento nástroj využít** (nad rámec skutečnosti, že daňová povinnost poskytovatele plnění je neuhrzená). Ačkoliv se v posuzované věci může jednat o ojedinělý případ, kdy v praxi byl uplatněn souběh odepření nároku na odpočet a ručení za daňovou povinnost dodavatele, nelze z toho dovozovat žádné závěry ve vztahu k přiměřenosti postupu orgánů finanční správy v této věci ani ve vztahu k požadavkům kladeným na odůvodnění rozhodnutí stěžovatele.



Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud pochybil, jestliže zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodu nepřiměřenosti uplatnění ručení.

- 31. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud pochybil, jestliže zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodu nepřiměřenosti uplatnění ručení.** Za této situace se proto nezabýval námitkou, že krajský soud stěžovatele neinstruoval konkrétněji k dalšímu postupu, neboť to vzhledem ke zrušení rozsudku a důvodu pro jeho zrušení není pro další řízení významné.

V. Závěr a náklady řízení

- 32. Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).**
- 33.** Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. srpna 2025
Tomáš Kocourek
předseda senátu



POZNÁMKA:

Právna podstata ručení v slovenskej a českej právnej úprave daňových právnych vzťahov nemá žiadne zásadné odlišnosti od súkromnoprávnej definície ručiteľského záväzku. Vo vzťahu k neuznaniu nároku na odpočítanie DPH a preukázanému zapojeniu daňového subjektu do daňového podvodu na jednej strane a právneho záväzku ručenia za neuhradenú daň u rovnakého daňového subjektu na strane druhej (pri súbežnej existencii týchto oboch východiskových právne významných skutočností) riešili v danej právnej veci daňové orgány a následne správne súdy v prvom rade otázku možnosti súbežného uplatnenia obidvoch inštitútov pri rovnakých transakciách.

Išlo predovšetkým o to, či postup orgánov finančnej správy v posudzovanej veci bol súladný so zásadou proporcionality a so zmyslom smernice o DPH. NSS ČR v tejto súvislosti konštatoval,

že judikatúra SDEÚ sa touto zásadnou otázkou uvádzaných súbežných postupov a verdiktov správcu dane zatiaľ nezaoberala. Predbežná otázka podľa čl. 267 ZFEU Súdnemu dvoru Európskej únie priniesla vo veci rozhodnutie SDEÚ vo veci C-276/24 z 10. 7. 2025 citované v bodoch 25, 27 uverejneného judikátu. Kľúčovým je záver SDEÚ, podľa ktorého *„systém stanovený smernicou o DPH umožňuje finančnej správe, aby v takejto situácii daňového podvodu uplatnila nezávisle na sebe odopretie nároku na odpočet DPH a solidárnu zodpovednosť podľa tohto článku 205 bez toho, aby sa musela rozhodnúť pre jedno z týchto opatrení. Smernica o DPH teda nebráni finančnej správe uplatniť uvedené opatrenia voči tej istej osobe povinnej k dani, v ktorej prípade je nesporné, že vedela alebo mala vedieť, že sa podieľa na podvode na DPH, pretože uplatnenie týchto opatrení nie je v rozpore so zásadou proporcionality.“*

Do pozornosti treba dať aj ďalšie konštatovanie v predmetnom rozhodnutí poukazujúce na dva odlišné a vzájomne sa doplňujúce ciele odopretia nároku na odpočet DPH a solidárnej zodpovednosti podľa čl. 205 smernice o DPH, a to v prvom prípade boj proti daňovým podvodom a v prípade druhom (ručenie) zaistenie účinného výberu DPH. Pritom uplatnením solidárnej zodpovednosti a právneho režimu ručenia nie je dotknuté prípadné použitie vnútroštátnych pravidiel práva upravujúcich vzťah osoby povinnej k dani, ktorá z titulu ručenia daň uhradila voči inému daňovému subjektu povinnému odviešť daň (bod 27 uverejneného rozsudku).

Slovenská právna úprava právne korešpondujúca s obsahom uverejneného judikátu je obsiahnutá v ustanoveniach § 69b, § 69c ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Pavol Nad'

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP

Z aktuálnej činnosti komisií:

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

Členovia metodicko-legislatívnej komisie pre DPPO sa v ostatnom období venovali zmenám v dôsledku aktualizácie modelovej zmluvy OECD ako aj komentára. Ministerstvo financií SR v tejto súvislosti pristúpilo k stiahnutiu pripomienky ku komentáru k modelovej zmluve (Observation) ako aj uplatňovaniu výhrady k ustanoveniam obsiahnutým v modelovej zmluve OECD (Reservation). Zároveň bolo zverejnené nové Usmernenie MF SR k zdaniteľnosti príjmov daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou z počítačových programov, pričom návrh tohto usmernenia pripomienkovali aj členovia MLK pre

DPPO. Na januárovom zasadnutí komisie členovia diskutovali podnety z aplikačnej praxe v súvislosti s týmto zverejneným usmernením, ale aj podnety týkajúce sa aplikácie dane z finančných transakcií v organizačnej zložke. Členovia komisie upozornili na rozpor metodických usmernení FR SR v súvislosti s odpočtom DPH pri osobných motorových vozidlách podľa § 85n zákona o DPH v súbehu s koeficientom a (ne)zahrňovaním neodpočítanej dane do vstupnej ceny osobného motorového vozidla.

Vedúca: **Ing. Mária Janušková**

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Aktuálnou témou medzi členmi metodicko-legislatívnej komisie pre DPFO naďalej zostáva tzv. „mikroodvod“. Ostatná novela zákona o sociálnom poistení priniesla zásadnú zmenu v spôsobe vzniku a zániku povinného nemocenského poistenia a povinného dôchodkového poistenia SZČO. Kancelária SKDP v spolupráci s členmi MLK pre DPFO upozornila na nejasne formulované znenie, ktoré by mohlo mať dopad aj na daňových poradcov, ktorí disponujú oprávnením na výkon tejto činnosti, avšak nevyužívajú ho na výkon samostatnej zárobkovej čin-

nosti, ale výlučne len pri výkone závislej činnosti alebo ako konatelia spoločností, kde pôsobia ako osoby zodpovedné za činnosť právnickej osoby. Ministerstvo práce, sociálnych vecí a rodiny SR už medzičasom avizovalo legislatívnu úpravu prostredníctvom zverejnenia predbežnej informácie. Zástupcovia SKDP sa zúčastnili aj konzultácií k pripravovanej legislatívnej úprave a aktuálne netrpezlivo očakávame posun v legislatívnom procese.

Vedúca: **PhDr. Ľubica Dumitrescu**

MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Na programe decembrového zasadnutia metodicko-legislatívnej komisie bolo vyhodnotenie Metodických dní, ktoré komora usporiadala v decembri 2025 vo Zvolene. Témy prezentované členmi komisie za oblasť DPH, ktoré boli na Metodických dňoch diskutované aj so zástupcami ministerstva financií a finančnej správy, sa týkali problematiky opravy základu dane voči dlžníkom v konkurze a reštrukturalizácii, posúdenia transférových úprav z pohľadu DPH, posúdenia nákladov na stavebné práce vo väzbe na kolaudáciu a testu 40% a samozdania pri dovoze od 1. júla 2025. Tému novej pripravovanej legislatívy DPH na pôde EÚ odprezentovala zástupkyňa ministerstva financií.

V decembri 2025 metodicko-legislatívna komisia vznesla v rámci zverejneného pripomienkového konania k pripravovaným novelám zákona o DPH iniciatívne legislatívne návrhy a následne sa začiatkom januára 2026 vybraní členovia zúčastnili konzultácií, na ktorých ministerstvo financií informovalo o pripravovaných vládnych novelách zákona o DPH. Návrhy predložené v mene komory budú ešte predmetom samostatnej konzultácie vo februári 2026.

V januári 2026 metodicko-legislatívna komisia adresovala ministerstvu financií a finančnej správy podnet na doplnenie metodického usmernenia

v oblasti uplatňovania § 38 ods. 1 a 7 zákona o DPH pri stavebných prácach, a to v nadväznosti na diskusiu otvorenú na Metodických dňoch.

Na januárovom zasadnutí metodicko-legislatívnej komisie sa diskutovali podnety a otázky členov týkajúce sa nového legislatívneho opatrenia k obmedzeniu odpočítania DPH na osobné motorové vozidlá.

V januári 2026 sa k problematike transférového oceňovania uskutočnil 2. ročník konferencie Tax symposium, do programu ktorej bol zahrnutý samostatný panel k problematike TP úprav z pohľadu DPH, na prípravu ktorého sa zúčastnil a vystúpil ako moderátor vedúci metodicko-legislatívnej komisie.

Začiatkom februára 2026 komora zorganizovala konferenciu Daňové podvody so zameraním na vybrané problémy Axel Kittel testu a opatrenia daňového subjektu, ktorú odborne zastrešili vybraní členovia metodicko-legislatívnej komisie. V rámci diskusie vystúpili aj zástupcovia ministerstva financií, finančnej správy a sudcovia slovenského a českého najvyššieho správneho súdu.

Najbližšie zasadnutie metodicko-legislatívnej komisie sa uskutoční vo februári 2026.

Vedúci: **Ing. Milan Vargan**

MLK PRE SPRÁVU DANÍ A MIESTNE DANE

Na zasadnutí metodicko-legislatívnej komisie v novembri 2025 sa diskutovali podnety k aktuálnej téme daňovej sankčnej amnestie uplatňovanej až od 1. januára 2026, problematika sprístupnenia daňového spisu a spisu v elektronickej forme, a uloženia sankcie za správny delikt z titulu nepredloženia dokladov pri kontrole vedenia účtovníctva.

V rámci zverejnenej Predbežnej informácie v decembri 2025 k pripravovanému návrhu novely Daňového poriadku boli v mene metodicko-legislatívnej komisie vznesené pripomienky k avizovanému návrhu na zavedenie spoluzodpovednosti štatutárnych orgánov

a spoločníkov pri daňových nedoplatkoch. V januári 2026 sa členovia zúčastnili konzultácie ministerstva financií, na ktorom bol zámer upraviť zodpovednosť fyzických osôb za daňové nedoplatky právnických osôb ako jedno z opatrení na boj proti daňovým podvodom ministerstvom financií predstavený a diskutovaný aj s finančnou správou a ďalšími pripomienkujúcimi subjektami. Konkrétny návrh na legislatívnu úpravu Daňového poriadku zatiaľ nebol zverejnený.

Najbližšie zasadnutie metodicko-legislatívnej komisie sa uskutoční v apríli 2026.

Vedúci: **JUDr. Jozef Vasilík**

MLK PRE ÚČTOVNÍCTVO

Na decembrovom zasadnutí metodicko-legislatívnej komisie pre účtovníctvo členovia prediskutovali ostatný vývoj legislatívy v oblasti účtovníctva. Venovali sa aj problémom z aplikačnej praxe v súvislosti so zlučením dvoch spoločností v zahraničnej s rovnakou vlastníckou štruktúrou. Upozornili na nesúlad právnych predpisov pokiaľ ide o výšku vlastného

imania agentúry dočasného zamestnávania. Pracovné skupiny, ktoré sa venujú príprave interpretácií Národnej účtovnej rady v súvislosti s goodwillom pri odštiepení a goodwillom pri reverznom zlúčení finalizujú svoje návrhy.

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

Zo života SKDP

Novembrová Konzultačná rada prezidenta finančnej správy aj za účasti SKDP

SKDP na Konzultačnej rade prezidenta finančnej správy koncom novembra minulého roka zastupovala prezidentka Miriam Galandová. Hlavnými témami stretnutia bol index daňovej spoľahlivosti, informácia k novele zákona o DPH v súvislosti s odpočítaním dane pri osobných motorových vozidlách, ako aj diskusia

o opatreniach v boji proti daňovým únikom. SKDP vníma pozitívne, 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 pripra-

vovaná úprava zodpovednosti štatutárnych orgánov a spoločníkov pri daňových nedoplatkoch. Prezidentka SKDP zdôraznila, že prípadné legislatívne zmeny musia byť formulované mimoriadne obozretne, aby nedošlo k neprimeranému postihu poctivých podnikateľov a k negatívnemu ovplyvneniu podnikateľského prostredia.



Novinky na webe SKDP

Od 2. decembra boli užívateľom webu SKDP sprístupnené 3 dôležité novinky:

- sfunkčnená bola **možnosť bezplatnej registrácie verejnosti**: knižnica dokumentov a webová stránka SKDP sprístupňuje dokumenty na základe rôznych stupňov oprávnení, registrácia sprístupní niektoré z nich aj registrovanej verejnosti. Registrácia užívateľom zabezpečí aj odber noviniek formou e-mailových správ.
- do **knižnice dokumentov boli doplnené ďalšie dokumenty**. Daňoví poradcovia v nej aktuálne nájdu viac ako 5380 dokumentov, ktoré im sú nápomocné pri ich práci.
- po prihlásení sa do konta bolo v menu sprístupnených **16 žiadostí**, ktoré sa zobrazujú podľa toho, či ich podáva verejnosť, asistent alebo daňový poradca.

SOLOVENSKÁ KOMORA DAŇOVÝCH PORADCOV

Hľadám poraďu | Kalendár podujatí | Knižnica dokumentov | Vzdelávanie a kurzy

Knižnica dokumentov

Počet výsledkov: 75

Otvárať odkazy v novom okne?

Fulltextové vyhľadávanie

Zvoľte si

Dátum platnosti

Od: mm/dd/yyyy Do: mm/dd/yyyy

▼ Typ

- legislatívny návrh (75)
- materiál k školeniu (30)
- článok (5)
- predpis SKDP (3)
- informácia (2)
- stanovisko, odpoveď, FAQ (1)
- zápis (1)

► Zdroj/Autor

► Kategória článkov

► Daň

12. 03. 2026
Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia so Srílskou demokratickou socialistickou republikou
DuP 595/03 DuP 595/03, 17
Dňa 12. marca 2026 začalo pripomienkové konanie k Zmluve medzi vládou Slovenskej republiky a vládou Srílskej demokratickej socialistickej republiky o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmov a zadržaní daňovým únikom a vyňabaru sa daňovým povinnosťiam.

11. 03. 2026
Zákon o ochrane pred praním špinavých peňazi alebo financovaním terorizmu
AM 297/06
Predbežná informácia k návrhu nového zákona o ochrane pred praním špinavých peňazi alebo financovaním terorizmu zverejnená na pripomienkovanie s termínom ukončenia 27. marca 2026

27. 02. 2026
29/2026 Z. z. Zákon o obchodnom registri
SKDP 78/20
Vyhlásený zákon o obchodnom registri, ktorý v plnom rozsahu nahrádza v súčasnosti platný a účinný zákon č. 530/2003 Z. z. o obchodnom registri. Zároveň sa upravuje zákon č. 309/2023 Z. z. o premenách obchodných spoločností a družstiev, pričom sa doplnil dôvod neprípustnosti premeny tak, aby sa predišlo premenám, ktoré by viedli k predĺženiu nástupníckej spoločnosti. Mení a dopĺňa sa aj zákon č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o ochrane pred financovaním terorizmu, Obchodný zákonník, živnostenský zákon, zákon o registri PO, podnikateľov a orgánov verejnej moci a ďalšie zákony.

Zimné Metodické dni SKDP 2025

Dňa 4. a 5. decembra 2025 sa uskutočnili zimné Metodické dni SKDP, ktoré priniesli sériu odborných prednášok zameraných na aktuálne otázky dane z príjmov právnických osôb a dane z pridanej hodnoty.

Účastníci mali možnosť získať prehľad o najnovších legislatívnych zmenách, metodických prístupoch a praktických skúsenostiach z aplikačnej praxe. Podujatie sa uskutočnilo v prezenčnej aj online forme, čo umožnilo zapojiť sa širokému okruhu

členov SKDP. Diskusie obohatili odborní hostia z Ministerstva financií SR, Najvyššieho správneho súdu a finančnej správy. Metodické dni opäť potvrdili význam odborného vzdelávania a výmeny skúseností v oblasti daňového poradenstva.



Vzdelávanie ADP za rok 2025 v číslach

Spätná väzba od členov bola pre SKDP a Akadémiu daňových poradcov aj v uplynulom roku mimoriadne dôležitá. Počas vlaňajška sme zaznamenali množstvo poďakovaní a hodnotení k vzdelávacím aktivitám, ktoré potvrdili záujem o odborné vzdelávanie a dôveru v jeho kvalitu. Otvorené reakcie účastníkov zároveň poskytli cenné podnety na ďalšie zvyšovanie úrovne vzdelávania. V oblasti online vzdelávania bolo zrealizovaných 61 webinárov, z toho 30 klubových stretnutí. Celkovo sa na webináre zaregistrovalo 12.488 účastníkov, pričom samotných webinárov sa zúčastnilo 9420 osôb. Vzdelávanie predstavovalo spolu 96 odškolených dní, čo zodpovedá 491 hodinám odborného obsahu. Významnou súčasťou vzdelávacích aktivít bol aj interaktívny priestor na diskusiu – počas webinárov bolo zodpovedaných 3 055 otázok v rámci Q & A, čo potvrdzuje vysokú mieru zapojenia účastníkov.

Vzdelávanie v roku 2025



SKDP | SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV



ADP | AKADÉMIA
DAŇOVÝCH PORADCOV



Noví daňoví poradcovia

Dňa 11. decembra 2025 sa uskutočnili v priestoroch Ekonomickej univerzity v Bratislave skúšky daňových poradcov. Zo 40 prihlásených účastníkov uspelo 19. Následne 13. januára 2026 zložilo 17 úspešných uchádzačov v priestoroch SKDP slávnostný sľub do rúk prezidentky SKDP Miriam Galandovej. Zložením si sľubu si zároveň prevzali osvedčenia oprávňujúce ich k výkonu daňového poradenstva.

[Link na článok:](#)

Mikroodvod nebudú platiť zamestnanci a konatelia

SKDP od novembra 2025 komunikovala svoj nesúhlas vo veci platby nového mikroodvodu tými SZČO, ktoré síce majú oprávnenie na vykonávanie podnikateľskej činnosti, avšak nepoberajú z nej žiadne príjmy. Ide o osoby, ktoré napr. vykonávajú činnosť v zamestnaneckom pomere, alebo ako štatutári obchodných spoločností. SKDP 8. januára 2026 obdržala odpoveď na jej dopyt od MPSVaR SR, z ktorej vyplýva:

- ak FO bude disponovať oprávnením na výkon činnosti pre svojho zamestnávateľa ako zamestnanec, alebo ako konateľ spoločnosti v postavení zodpovedného zástupcu, tak na účely sociálneho poistenia sa v danom období nebude považovať za SZČO.
- Ministerstvo pripravuje aj novelizáciu, ktorá má za cieľ aj prehodnotenie primeranosti odvodovej záťaže pre špecifické skupiny SZČO. Legislatívny postup SKDP aj naďalej sleduje.



Odborné sympóziu k transferovému oceňovaniu

Pod záštitou Slovenskej komory daňových poradcov sa uskutočnilo odborné sympóziu venované problematike transferového oceňovania v kontexte národných jurisdikcií. Partnermi podujatia boli Americká obchodná komora v Slovenskej republike, Univerzita Komenského v Bratislave, Komora daňových poradců, Wirtschaftsuniversität Wien. Na podujatí sa zúčastnili experti zo Slovenska, Českej republiky, Rakúska, Holandska a Kene, ktorí priniesli medzinárodný pohľad na aktuálne výzvy v tejto oblasti. Sympóziu otvorila prího-



vorom prezidentka SKDP Miriam Galandová, ktorá vo svojom vystúpení zdôraznila význam odbornej diskusie a výmeny skúseností v oblasti transferového oceňovania

pre daňovú prax. Témy jednotlivých panelov sa zameriavali na vnútroštátnu legislatívu v oblasti transferového oceňovania, praktické uplatňovanie usmernení OECD, vplyv práva Európskej únie a kľúčovú judikatúru, ktorá zásadným spôsobom ovplyvňuje rozhodovacie prax. Diskusia sa venovala aj efektívnym mechanizmom riešenia sporov, zdieľaniu osvedčených postupov z praxe a skúsenostiam s aplikáciou pravidiel v konkrétnych prípadoch. Osobitná pozornosť bola venovaná aj vzťahu transferového oceňovania a DPH, ktorý predstavuje čoraz významnejšiu oblasť daňovej praxe.



Slávnostná večera SKDP

Pri príležitosti výročia prijatia zákona č. 78/1992 Zb. o daňových poradcov a Slovenskej komore daňových poradcov sa uskutočnila slávnostná večera, na ktorej sa stretli daňoví poradcovia z celého Slovenska. Podujatie poskytlo

priestor na neformálne stretnutia, výmenu skúseností a spoločné pripomenutie významného mílnika v histórii daňového poradenstva. Kancelária SKDP v mene Prezídia SKDP zorganizovala toto spoločenské podujatie ako podá-

kovanie všetkým účastníkom za ich dlhoročnú odbornú činnosť a prínos pre rozvoj profesie. Večer sa niesol v príjemnej a slávnostnej atmosfére. Účastníkom ho spríjemnila aj hudobná skupina Star Mania.



Konferencia k daňovým podvodom

Dňa 10. februára sa uskutočnila odborná konferencia venovaná téme daňových podvodov so zameraním na vybrané problémy Axel Kittel testu a opatrenia daňových subjektov pri predchádzaní účasti na daňovom podvode. Podujatie spojilo teoreticko-právny pohľad s praktickými skúsenosťami z aplikačnej praxe. Konferencia sa sústredila na hľadanie teoretic-

kých a právnych východísk s dôrazom na skúsenosti z kontrolnej činnosti finančnej správy a z rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu SR. Odborníci diskutovali o uplatňovaní podmienok Axel Kittel testu v konkrétnych prípadoch a ich vplyvoch na daňové subjekty. Ambíciou podujatia bolo priniesť odpovede na otvorené a doposiaľ nezodpovedané

otázky posudzovania účasti daňových subjektov na daňovom podvode, najmä v rozsahu kritéria „mohol alebo mal vedieť“, ako aj na možnosti vyvinenia sa daňových subjektov prostredníctvom prijatia primeraných opatrení v rozumnom rozsahu. Konferencia poskytla účastníkom cenné metodické usmernenia a podnety pre ich ďalšiu odbornú prax.

RÚZ a SKDP chcú posilniť odbornú spoluprácu

Dňa 25. februára sa v priestoroch Republikovej únie zamestnávateľov uskutočnilo pracovné stretnutie zástupcov Republikovej únie zamestnávateľov (RÚZ) a Slovenskej komory daňových poradcov (SKDP) za účasti prezidentky Miriam Galandovej, viceprezidenta Branislava Kováča a tajomníčky SKDP Adriany Horváthovej. Cieľom rokovania bolo identifikovať možnosti užšej spolupráce v oblastiach, kde sa aktivity a odborné priority oboch inštitúcií prirodzene prelínajú.

Obe organizácie dlhodobo spája dôraz na kvalitu legislatívneho procesu, odborné pripomienkovanie návrhov právnych predpisov a podporu stabilného a predvídateľného podnikateľského prostredia na Slovensku. Diskusia sa preto zamerala najmä na vytvorenie systematickej spolupráce pri pripomienkovaní legislatívy, príprave odborných analýz a organizácii spoločných odborných podujatí.

Zástupcovia oboch organizácií sa zhodli, že aktívna komunikácia a koordinácia odborných stanovísk medzi relevantnými inštitúciami prispievajú k vyššej kvalite prijímanej legislatívy a k posilňovaniu odborného dialógu medzi verejným a podnikateľským sektorom.



► Nový priestor pre daňových poradcov

Potrebujete posilniť tím, hľadáte spoluprácu, nové priestory alebo predaj techniky? Využite nový inzertný priestor SKDP, ktorý je vytvorený priamo pre potreby daňových poradcov. Ide o ideálne miesto, kde môžete získať viditeľnosť medzi odborníkmi z profesie, nadviazať cenné kontakty alebo

rýchlo osloviť kolegov s konkrétnou ponukou či dopytom. Stať sa súčasťou inzercie znamená byť viditeľný tam, kde je komunita daňových poradcov. Využite príležitosť prezentovať svoju ponuku efektívne a ciele. Viac informácií a podmienky nájdete na webe SKDP v časti [Inzercia](#).



SKDP

SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV



SKDP v médiách

Daňoví poradcovia prispievajú k lepšej informovanosti verejnosti, ako aj ku zviditeľneniu samotnej profesie poskytovaním stanovísk médiám ako aj zapájaním sa do odbornej verejnej diskusie. Do médií v uplynulom období poskytovali stanoviská k novým daňovým povinnostiach, či k aktuálnym výzvam v oblasti boja s daňovými únikmi. Priniesli tiež praktické odporúčania pre podnikateľov a občanov pri uzatváraní účtovného roka, či pri podávaní daňových priznaní.

Tlačová správa SKDP

**Firemné peniaze
automaticky nepatria
konateľovi**



SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV

1. Tlačová správa: Firmy budú prvýkrát podávať daňové priznanie k dorovnávejacej dani

SKDP upozornila, že podniky podliehajúce dorovnávejacej dani budú podávať prvé daňové priznanie k tejto dani. Ministerstvo financií SR už zverejnilo príslušný formulár ako aj poučenie na jeho vyplnenie. Subjekty, ktorých sa týka dorovnávacía daň, majú podľa zákona povinnosť podávať oznámenie s informáciami na jej určenie a daňové priznanie (vrátane zaplataenia dane) v lehote 15 mesiacov po uplynutí príslušného zdaňovacieho obdobia. Pre prvé zdaňovacie obdobie, teda rok 2024, je lehota predĺžená o tri mesiace, čo v praxi znamená, že tieto povinnosti si firmy budú musieť splniť do konca júna 2026.

[Link na FB:](#)

2. hnonline.sk: Miliónové úniky na daniach? Stále stíhajú Kočnera i Bašternáka...

Prezidentka SKDP Miriam Galandová poskytla stanovisko Hospodárskym novinám do článku na tému vývoj daňových únikov. Uviedla, že SKDP eviduje deklarovanú snahu finančnej správy prijímať opatrenia v boji proti daňovým únikom - posilniť analytické kapacity, zlepšovať digitalizáciu procesov a rozvíjať medzinárodnú spoluprácu. Tieto kroky považujeme za správne. Avšak boj proti daňovým únikom je podľa nej náročná a komplexná disciplína. Kroky musia byť dôkladne premyslené a starostlivo aplikované tak, aby sa deklarované ciele premietli v praxi. Dlhodobým problémom, na ktorý neustále daňoví poradcovia podľa Galandovej upozorňujú, je časté, rýchle a ad hoc prijímanie legislatívnych zmien bez dostatočnej odbornej diskusie. V našej každodennej praxi sa stretávame s tým, že čím je legislatíva komplikovanejšia (veľa sadzieb dane, množstvo nejasno definovaných výnimiek), menej prehľadná a častejšie menená, tým väčší tlak to vytvára na podnikateľov a ich ochota prispôbovať sa novým pravidlám klesá. Podnikatelia sa vo všeobecnosti vedú prispôbiť a chcú si plniť svoje povinnosti, potrebujú však stabilné, predvídateľné a dostatočne vopred komunikované pravidlá. „Ak sa legislatíva prijíma neskoro, nárýchlo alebo bez odborných konzultácií, prirodzene rastie neistota a tá môže niektoré subjekty posúvať smerom do sivej zóny. Rovnako to sťažuje postihovanie nepoctivých podnikateľov na strane finančnej správy,“ uviedla Galandová.

[Link na článok:](#)

3. Tlačová správa: Pred uzavretím roka nepodceňte kontrolu účtovníctva

Koniec roka je pre podnikateľov obdobím, kedy by mali venovať zvýšenú pozornosť svojim daňovým a účtovným povinnostiam. Slovenská komora daňových poradcov (SKDP) pripomenula, že včasná príprava môže predísť zbytočným nedoplatkom na dani či chybám pri podávaní daňových priznaní k dani z príjmov za rok 2025. Ako upozornila daňový poradca Robert Kalmár, podnikatelia by si preto mali ešte pred uzavretím účtovného obdobia preveriť najmä správnosť a úplnosť účtovníctva. Venovať tomu by sa mali aj vtedy, ak im účtovníctvo spravuje externá firma, ale aj v prípade, ak pripravujú podklady pre daňového poradcu.

[Link na FB:](#)

Tlačová správa SKDP

Zrušenie zastupovania daňovým poradcom ex offo pre právnické osoby



 SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV

4. Tlačová správa: Zrušenie zastupovania daňovým poradcom ex offo pre právnické osoby

Od 1. januára 2026 sa ruší inštitút tzv. ex offo zastupovania právnických osôb daňovým poradcom, ktoré v rámci pripomienkového konania navrhla Slovenská komora daňových poradcov (SKDP). Tento inštitút umožňuje správcovi dane ustanoviť daňového poradcu ako zástupcu právnickej osoby aj bez žiadosti daňového subjektu, a to najmä v prípadoch, keď daňový subjekt je nekontaktný a nemá ustanovený štatutárny orgán. Od roku 2017 SKDP obdržala až 192 žiadostí zo strany správcov dane o navrhnutie zástupcu z radov daňových poradcov.

[Link na FB:](#)

Tlačová správa SKDP

Zmeny v daňových priznaniach za rok 2025



 SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV

5. Tlačová správa: Nové daňové výhody pre trénerov a firmy podporujúce šport

Od začiatku tohto roka vstúpili do platnosti nové pravidlá týkajúce sa oslobodenia príjmu športových trénerov. Zaviedol sa aj superodpočet pre podnikateľov a firmy, ktorí budú chcieť klubom pomôcť prostredníctvom materiálo-technického zabezpečenia. Daňová poradkyňa Alica Fisterová zdôraznila, že tí, ktorí majú pracovnú zmluvu alebo zmluvu o výkone činnosti športového odborníka, si po novom môžu oslobodiť svoj príjem zo závislej činnosti od dane z príjmov do výšky 300 eur mesačne (súhrnne od všetkých zamestnávateľov). Podmienkou je, že musia byť zapísaní v Registri fyzických osôb v športe. Oslobodenie od dane z príjmov sa posudzuje za kalendárny mesiac, v prípade viacerých zmlúv sa príjmy sčítajú. «Pre príjem nad limit platí zdanenie iba z presahujúcej sumy. Oslobodenie si nemôžu uplatniť tréneri vykonávajúci činnosť ako podnikateľ – SZČO, dobrovoľník alebo prostredníctvom obchodnej spoločnosti,» vysvetlila Fisterová s tým, že príjem do 300 eur mesačne nepodlieha sociálnemu poisteniu ani zdravotnému poisteniu. V prípade sociálneho poistenia vzniká trénerom nárok na odpočítateľnú položku z príjmu z trénerskej činnosti vo výške 300 eur samostatne na každý právny vzťah.

[Link na FB](#)

6. Tlačová správa: Zmeny v daňových priznaniach za rok 2025

Pri podávaní daňových priznaní k dani z príjmov fyzických osôb za rok 2025 čakajú ľudí viaceré zmeny. Niektoré z nich sa premietli priamo do tlačív daňových priznaní a môžu mať vplyv nielen na výslednú daňovú povinnosť, ale aj na možnosti, ako daňovníci naložia so zaplatenou daňou. Slovenská komora daňových poradcov (SKDP) upozornila najmä na úpravy v oblasti daňových bonusov, rodičovských dôchodkov a sankcií za oneskorené podanie priznania. „Upozorňujeme najmä na dve významné zmeny, ktoré sa týkajú daňových bonusov a rodičovských dôchodkov, ktoré boli nahradené možnosťou asignácie zaplatenej dane aj rodičom,“ zdôraznila daňová poradkyňa Mária Sameková.

[Link na FB](#)

Tlačová správa SKDP

Nové daňové výhody pre trénerov a firmy podporujúce šport



 SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV



7. Článok pre podnikajte.sk: Vyššie pokuty za neplnenie si daňových povinností

Od roku 2026 platia nové spodné a horné hranice pokút za neplnenie základných daňových povinností Daňového poriadku. Ako vysvetlil pre portál podnikajte.sk daňový poradca Peter Schmidt de o „všeobecné“ pokuty, ktoré sa uplatnia, ak osobitné zákony v oblasti daní a účtovníctva (napríklad zákon o DPH, zákon o dani z príjmov, zákon o účtovníctve a iné) neupravujú uloženie „špeciálnej“ pokuty.

[Link na článok:](#)

8. Článok pre startitup.sk: Oplatí sa živnostníkovi prejsť na s. r. o.?

Daňová poradkyňa Mária Sameková pre portál startitup.sk zdefinovala rozdiely medzi oboma druhmi podnikania. Venovala sa najmä problematike kedy a či sa prechod na s.r.o. oplatí. „Kým zrušenie živnosti je rýchle a jednoduché. S. r. o. v porovnaní so živnosťou je spojená aj s vyššou administratívou počas existencie, pri živnosti to záleží od spôsobu uplatňovania výdavkov pri vyčíslovaní základu dane,“ zdôraznila Sameková.

[Link na článok:](#)

9. Článok pre refresher.sk: Brigáduješ popri škole? Zisti, kedy ti zamestnávateľ musí zraziť daň a kedy nie

Daňový poradca Radovan Ihnát sa v rámci spolupráce s portálom refresher.sk venoval zaujímavej téme zdaňovania príj-

mov zo študentských brigád. Mnohí študenti - brigádnici totiž často netušia, že zaplatené peniaze na dani môžu získať späť. „Ak ti počas roka zamestnávateľ zrazil daň, ale tvoj celkový ročný príjem bol nižší ako nezdaniteľná časť základu dane (5753,79 eura v roku 2025), štát ti celú daň vráti,“ priblížil v článku Ihnát.

[Link na článok:](#)

10. Ranné Správy STVR: rozhovor k poukázaniu 2 % z daní rodičom

Od roku 2026 sa mení mechanizmus poukazovania časti dane. Za zdaňovacie obdobie 2025 je možné u fyzickej osoby poukázať podiel zaplatenej dane nielen neziskovej organizácii ale aj rodičovi/rodičom tejto fyzickej osoby. Tejtó téme sa v Ranných správach STVR venovala daňová poradkyňa Mária Sameková. Diváci sa dozvedeli užitočné informácie, napr. akým spôsobom môžu tieto 2 % rodičovi poukázať.

[Link na rozhovor:](#)

Zapojte sa do mediálnych aktivít SKDP

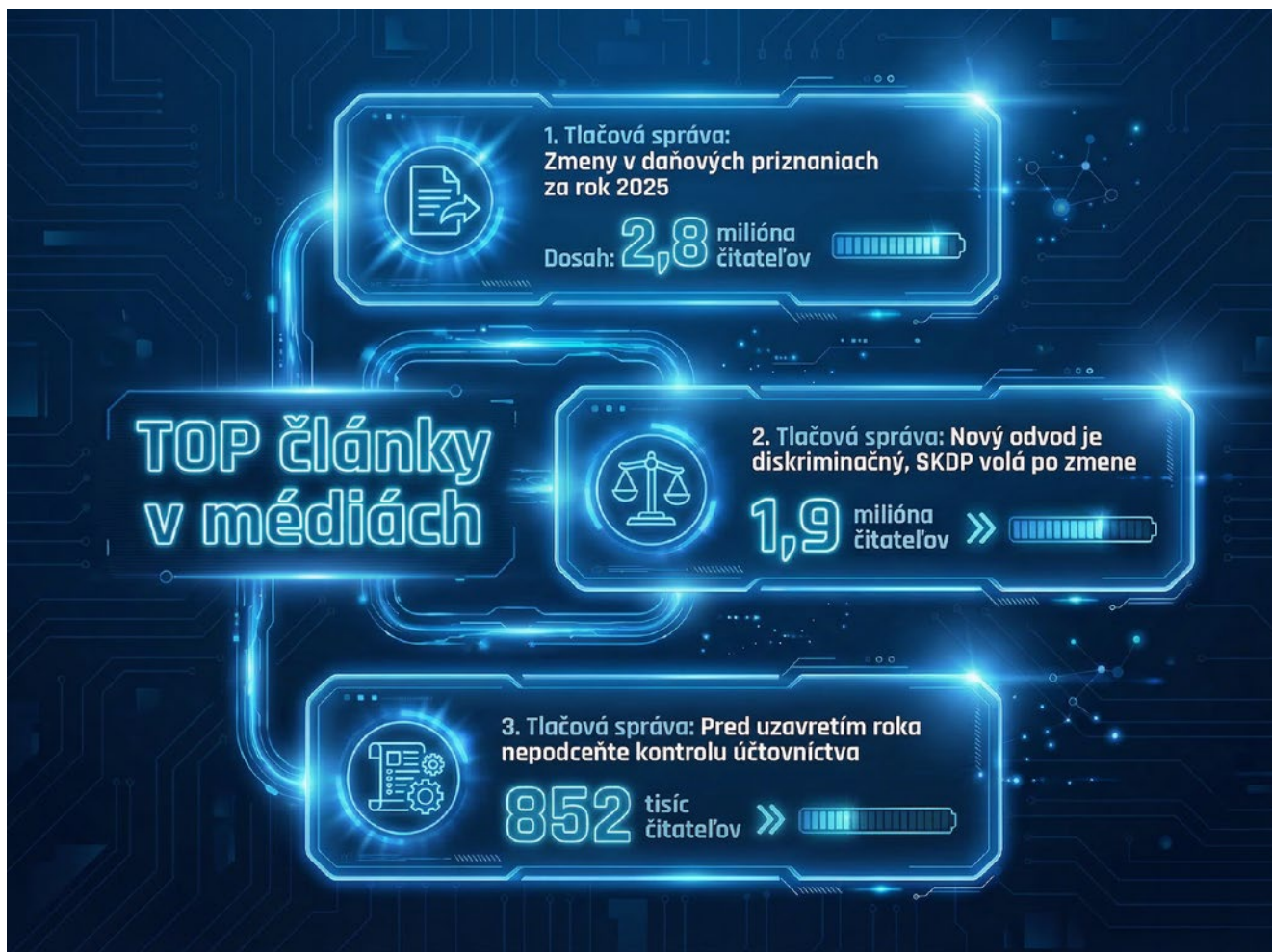
Máte odborný pohľad, skúsenosti z praxe alebo tému, ktorá si zaslúži verejnú pozornosť? Privítame iniciatívu daňových poradcov, ktorí majú záujem spolupracovať s komorou v rámci mediálnych aktivít.

Zapojením sa získate priestor na **zviditeľnenie svojej odbornosti**, prispějete k **posilňovaniu dobrého mena profesie** a zároveň podporíte **odborný hlas SKDP** vo verejnej diskusii. Je to prínosné pre vás, pre komoru aj pre daňové poradenstvo ako celok. Ak máte záujem, stačí napísať na **press@skdp.sk**. Ďakujeme.



SKDP

SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV





ADP

WEBINÁR

ÚČTOVNÍCTVO- JAZYK PODNIKANIA

26. máj 2026

**Lektorka:
Emília Rybárová (SKAU)**

Cena: 80 eur
65,01 (pre člena SKDP)



Viac informácií
a registrácia:

