3 | ROČNÍK 2026 • ČASOPIS PRE ODBORNÚ VEREJNOSŤ A VEDU

bulletin

Slovenskej komory daňových poradcov

JUDr. František Bonk, PhD. — Podpora konkurencieschopnosti EÚ v kontexte daňovej politiky: legislatívne návrhy k zjednodušovaniu daňovej legislatívy EÚ

Ing. Eva Mihálová — Jednotné kontaktné miesto – „One-Stop-Shop“ cieľ jeho zavedenia, jeho využitie a potenciál v budúcnosti

Mgr. Bc. Roman Šajgalík, JUDr. Martin Mravec — Kam až siaha dôkazné bremeno daňového subjektu a kto je subjektom dôkazného bremena?

Judikát — Daňové exekučné konanie a dôchodkové dávky

Judikát — Daň z príjmov právnických osôb a určenie dane podľa pomôcok

SKDP | SLOVENSKÁ KOMORA DAŇOVÝCH PORADCOV

9 772644 688012

Redakčná rada:
Mag. rer. soc. oec. et Mgr. Branislav Kováč, PhD.
– zodpovedný za oblasť dane z príjmov

JUDr. Ing. Miriam Galandová, PhD., LL.M., FCCA, FCIArb.
– zodpovedná za oblasť správy daní

Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo
– zodpovedný za oblasť DPH

JUDr. Pavol Naď
- zodpovedný za oblasť judikatúry

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

Vychádza: štvrťročne
Náklad: 80 ks v tlačenej verzii
Počet strán: 40

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:
8. septembra 2026
Dátum vydania: 15. septembra 2026

Príhovor

Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo

VÁŽENÉ ČITATEĽKY, VÁŽENÍ ČITATELIA,
dovoľte mi, aby som vás po letnom období oddychu a načerpania nových síl srdečne privítal pri čítaní jesenného čísla nášho Bulletinu. Jeseň prináša nielen zmenu ročného obdobia, ale aj intenzívny legislatívny ruch na národnej i úniovej úrovni v oblasti daní a práva.

Na domácej scéne rezonujú nové legislatívne návrhy predložené koncom augusta na prerokovanie Národnou radou SR zamerané predovšetkým na transpozíciu práva EÚ, ako aj na systémové úpravy v daňových predpisoch.

Dynamický vývoj prebieha aj na úrovni Európskej únie. Dôkazom toho je rozsiahly príspevok Františka Bonka zameraný na najnovšie legislatívne návrhy Európskej komisie v oblasti priameho zdaňovania – tzv. daňový omnibus a revíziu smernice o administratívnej spolupráci (DAC recast). Tieto návrhy sú zamerané na zjednodušenie daňových pravidiel a znižovanie administratívnej záťaže podnikov, ako aj na podporu konkurencieschopnosti.

Neprehliadnuteľným pilierom zjednodušovania v oblasti nepriamych daní je mechanizmus jedného kontaktného miesta (tzv. One-Stop-Shop alebo OSS). V samostatnom príspevku sa autorka, Eva Mihálová z Ministerstva financií SR, venuje tak jeho fungovaniu v rámci súčasných pravidiel, tak aj jeho potenciálu a prichádzajúcej transformácii do sféry B2B v rámci dlhodobo plánovaného definitívneho režimu DPH.

Zaujímavý príspevok z diela Romana Šajgalíka a Martina Mravca sa podrobne venuje otázke hraníc dôkazného bremena daňového subjektu pri financovaní spoločnosti z prostriedkov konateľa či spoločníka v kontexte nedávneho rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici. Článok prináša aj komparatívny pohľad na českú judikatúru, rozoberá limitáciu prenášania dôkazného bremena a otvára otázku procesnej prípustnosti a dôkaznej sily čestných vyhlásení v daňovom konaní.

V rubrike venovanej rozhodovacej činnosti súdov tentokrát Pavol Naď vybral dva rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR.

V prvom z nich sa súd sa zaoberal prípustnosťou daňovej exekúcie prikázaním pohľadávky z bankového účtu, na ktorý bol poukazovaný invalidný dôchodok slúžiaci na úhradu sociálnych služieb. Kasačný súd zdôraznil, že ochrana sociálnych dávok sa viaže na ich pôvod a účel, pričom poukázal na to, že striktný jazykový výklad nesmie prevážiť nad ústavnými hodnotami a sociálnou funkciou dôchodku.

Predmetom druhého súdneho prieskumu bola zákonnosť postupu orgánov finančnej správy pri určovaní dane podľa pomôcok. Najvyšší správny súd v rozhodnutí poukázal, že aj keď je vyrubenie dane týmto spôsobom spôsobené samotným subjektom, nie je založené na svojvôli správcu dane a podlieha pravidlám ustanoveným Daňovým poriadkom, ako aj cieľom správy daní.

V závere aktuálne číslo Bulletinu prináša tradičné rubriky zo života metodicko – legislatívnych komisií SKDP, ako aj samotnej Komory a časť venovanú činnosti členov SKDP v mediálnom priestore.

Verím, že pripravené jesenné číslo pre vás bude inšpiratívnym prameňom poznatkov pre vašu odbornú i praktickú činnosť.

Želám vám príjemné a obohacujúce čítanie!
Za redakčnú radu, Mgr. et Mgr. Mojmír Beňo

Hlavné témy

4 **Podpora konkurencieschopnosti EÚ v kontexte daňovej politiky: legislatívne návrhy k zjednodušovaniu daňovej legislatívy EÚ** — JUDr. František Bonk, PhD.

11 **Jednotné kontaktné miesto – „One-Stop-Shop" cieľ jeho zavedenia, jeho využitie a potenciál v budúcnosti** — Ing. Eva Mihálová

24 **Kam až siaha dôkazné bremeno daňového subjektu a kto je subjektom dôkazného bremena?** — Mgr. Bc. Roman Šajgalík, JUDr. Martin Mravec

30 **Daňové exekučné konanie a dôchodkové dávky** — Judikát

36 **Daň z príjmov právnických osôb a určenie dane podľa pomôcok** — Judikát

Rubriky

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP **41**

Zo života SKDP **42**

SKDP v médiách **45**

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 štylistické, gramatické a technické úpravy.
5. Autorovi je zaslaná korektúra jeho príspevku na autorizáciu. V prípade, že autor korektúry neodmietne, je príspevok prijatý na uverejnenie. Týmto okamžikom nadobúda vydavateľ výhradnú licenciu na rozmnožovanie a rozširovanie diela v časopise, prostredníctvom internetu a v informačnom systéme SKDP.
6. Odmena za udelenie licencie je poskytnutá jednorazovo do dvoch týždňov po uverejnení príspevku v príslušnom čísle časopisu a jej výška je určená sumou 20 € za normostranu pôvodného textu.
7. K akémukoľvek vydaniu príspevku v tlačenej alebo elektronickej podobe je vždy potrebný predchádzajúci písomný súhlas vydavateľa.
8. Nevyžiadaný rukopis vydavateľ autorovi späť nevracia. Na uverejnenie príspevku nie je právny nárok.

UPOZORNENIE: Všetky práva vyhradené. Tento časopis je chránený v zmysle autorského práva. Každá pretlač, aj čiastková, ako aj ďalšie využitie článkov v iných informačných médiách je povolené len s výslovným písomným súhlasom vydavateľa.

VÝHRADA: Články obsahujú názory autorov, ktoré sa nemusia zhodovať so stanoviskami SKDP.

Podpora konkurencieschopnosti EÚ v kontexte daňovej politiky: legislatívne návrhy k zjednodušovaniu daňovej legislatívy EÚ

JUDr. František Bonk, PhD.

Autor aktuálne pôsobí na pozícii daňového atašé na Finančnom oddelení Stáleho zastúpenia SR pri EÚ v Bruseli. Náplňou agendy autora je oblasť zdaňovania (priame a nepriame dane) a administratívnej spolupráce v daniach a zastupovanie záujmov SR v EÚ v uvádzaných oblastiach.

V článku autor približuje najnovšie publikované návrhy daňovej politiky Európskej komisie v oblasti priameho zdaňovania, ktoré sú predmetom technických rokovaní v Rade EÚ.

Úvod

Európska komisia (ďalej „EK“) predstavila **24. júna 2026 ambiciózny balík daňových predpisov,** ktorý zahŕňa **dva legislatívne návrhy** zamerané na **zjednodušenie daňových pravidiel EÚ**, zníženie záťaže pre podniky v oblasti dodržiavania predpisov a posilnenie konkurencieschopnosti vnútorného trhu. **Balík návrhov pre priame dane** (**tzv. daňový omnibus**[1]) a **prepracované znenie smernice o administratívnej spolupráci**[2] (**tzv. DAC recast**) sú navrhnuté tak, aby modernizovali **rámec EÚ pre priame dane**, zefektívnili ho a lepšie ho prispôsobili súčasnému ekonomickému prostrediu, pričom si zachovajú rovnakú úroveň ochrany pred daňovými podvodmi, vyhýbaním sa daňovým povinnostiam a daňovými únikmi. Návrhy EK sú súčasťou širšieho záväzku k zjednodušeniu, ktorého cieľom je zjednodušiť acquis EÚ, vytvoriť prostredie priaznivejšie pre podniky v celej EÚ a zvýšiť konkurencieschopnosť EÚ. Zjednodušením zložitých pravidiel a odstránením zbytočných požiadaviek umožňuje balík podnikom sústrediť svoje zdroje na rast, inovácie a investície[3]. V našom príspevku priblížime základné rámce návrhov, ako boli predstavené EK so zameraním sa na hlavné charakteristiky a opatrenia, ktoré návrhy pre podniky prinášajú. Najskôr sa zameriame na návrh tzv. daňového omnibusu a následne poskytneme náhľad na revíziu smerníc DAC.

> Európska komisia predstavila 24. júna 2026 ambiciózny balík daňových predpisov, ktorý zahŕňa dva legislatívne návrhy zamerané na zjednodušenie daňových pravidiel EÚ, zníženie záťaže pre podniky v oblasti dodržiavania predpisov a posilnenie konkurencieschopnosti vnútorného trhu.

1. Návrh daňového omnibusu

Návrh tzv. daňového omnibusu v oblasti priamych daní ako súčasť

1 https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/c981c6cf-a3e8-4ae6-a49d-6eb0b1e047e4_en?filename=Explanatory%20Memorandum_Proposal%20for%20a%20Council%20Directive%20-%20Taxation_0.pdf

2 https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/a0d3b6b2-1108-4567-b091-1d0b38944bd6_en?filename=Explanatory%20Memorandum_DAC_Proposal%20for%20a%20Council%20Directive%20-%20Taxation.pdf

3 https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/european-commission-proposes-landmark-tax-simplification-package-streamline-compliance-and-boost-2026-06-24_en

Pracovného programu EK na rok 2026[4] predstavuje jednu z **kľúčových iniciatív aktuálneho cyklu EK v oblasti zdaňovania**. Téma začala prenikať do programov pracovných skupín v oblasti daní po ohlásení cieľov podpory konkurencieschopnosti EÚ ako súčasť širšej **agendy týkajúcej sa zjednodušovania úniovej legislatívy**, **znižovania nadmernej administratívnej záťaže a posilňovania fungovania jednotného trhu**. Tzv. úsilie **v oblasti declutteringu** (racionalizácie daňovej legislatívy), ktorého výsledkom boli **závery Rady ECOFIN** prijaté ešte počas PL PRES[5] sa postupne kryštalizovalo cestou technických zasadnutí pracovných skupín organizovaných EK a dialógu s podnikmi (a formou realizovanej verejnej konzultácie) až do finálnej podoby publikovaného návrhu.

Návrh nadväzuje na už existujúce politiky v oblasti zdaňovania a je **prispôsobený najnovšej „realite" v oblasti medzinárodného zdaňovania v podobe uplatňovania globálnej minimálnej dane (pilier 2)**[6], je teda zasadený do pravidiel tzv. post-pilier 2 reality. Opatrenia týkajúce sa uplatňovania pravidiel o globálnej minimálnej dani (smernica EÚ 2022/2523) sú v návrhu prioritizované aj v súvislosti s existujúcimi opatreniami boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (anti-abuse pravidlá).

Návrh teda predstavuje **rozsiahlu revíziu úniovej legislatívy v oblasti priameho zdaňovania** so širokým záberom, pričom **predmetom návrhov** sú **zmeny nasledujúcich právnych úprav**:

- Smernica **2003/49/ES** o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov (**smernica IRD**);
- Smernica **2009/133/ES** o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi (**smernica TMD**);
- Smernica Rady **2011/96/EÚ** o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (**smernica PSD**);
- Smernica Rady **2016/1164 (EÚ)**, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (**smernica ATAD I a II**);
- Smernica Rady **2017/1852 (EÚ)** o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia v Európskej únii (**smernica DRM**);
- Smernica Rady **2025/50 (EÚ)** o rýchlejšej a bezpečnejšej úľave pri nadmerných zrážkových daniach (**smernica FASTER**).

1.1 Hlavné návrhy zmien

Dôležitou charakteristikou návrhu je otázka právneho základu. **Právnym základom návrhu daňového omnibusu je čl. 115 ZFEÚ, ktorý zachováva jednomyseľnosť pri hlasovaní v Rade EÚ** pri schvaľovaní návrhov. Návrh sa opiera o princíp subsidiarity a proporcionality, hodnotenia zainteresovaných strán a zrealizované verejné konzultácie s podnikmi na úrovni EÚ.

> Právnym základom návrhu daňového omnibusu je čl. 115 ZFEÚ, ktorý zachováva jednomyseľnosť pri hlasovaní v Rade EÚ.

Smernice IRD (2003/49/EC), PSD (2011/96/EÚ) a TMD (2009/133/EC)
EK považuje návrhy smerníc IRD a PSD za nosné články podpory konkurencieschopnosti v EÚ. Návrhy (IRD, PSD) majú **zjednodušiť substantívne a procesné podmienky pre oslobodenie od zrážkových daní v rámci ČŠ EÚ** (odstránenie podmienok minimálneho „obdobia držby", formy účasti a prepojenosti bez predošlej autorizácie oslobodenia pri splnení podmienok). Návrhy počítajú so **zabezpečením predchádzania situáciám dvojitého nezdanenia** odopretím odpočtu alebo vybratím zrážkovej dane pri zdroji (at source) v prípade, ak príjemca je usadený v jurisdikcii, ktorá neuplatňuje daň z príjmov právnických osôb (CIT) alebo uplatňuje nulovú sadzbu dane alebo v prípade, ak zdrojový ČŠ neuplatní zrážkovú daň. Uvedené sa neuplatní, ak jurisdikcia implementovala kvalifikovanú vnútroštátnu minimálnu dorovnávaciu daň (QDMTT) alebo uplatňuje OECD Modelové pravidlá o globálnej minimálnej dani (P2).

S cieľom zabezpečenia daňovej neutrality návrhy v TMD reagujú na **nové formy cezhraničných reorganizácií** reflektujúc úpravy vyplývajúce zo smernice 2017/1132 (a novelizácie smernicou 2019/2121), ktoré **nie sú v rozsahu** aktuálne platnej smernice TMD. Návrhy (IRD, PSD, TMD) obsahujú **aktualizovaný zoznam oprávnených spoločností v ČŠ EÚ** v prílohách, na ktoré sa smernice uplatnia a oprávňujú EK na prijatie delegovaných aktov s výhľadom ďalšej aktualizácie príloh.

Smernice ATAD I a II : Anti-Tax Avoidance-Directive (2016/1164) a (2017/952)
Stanovujú spoločný rámec pravidiel na zabránenie vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a agresívnemu daňo-

4 https://commission.europa.eu/publications/2026-commission-work-programme-and-annexes_en?prefLang=sk
5 https://www.consilium.europa.eu/sk/press/press-releases/2025/03/11/taxation-council-sets-tax-decluttering-and-simplification-agenda/
6 https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj/eng

vému plánovaniu prostredníctvom opatrení, ktoré chránia základ dane z príjmov právnických osôb v ČŠ a sú minimálnym štandardom ochrany základu dane v ČŠ EÚ v boji proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Okrem úpravy väčšiny uvedených pravidiel smernice, návrh daňového omnibusu počíta aj so zahrnutím nových ustanovení (čl. 4 v rámci návrhu ATAD), ktoré sa týkajú ***výdavkov na výskum a vývoj (R & D)***, ktorých úprava je naprieč ČŠ EÚ fragmentovaná a majú teda predstavovať minimálny štandard. Má ísť o kvalifikované výdavky v oblasti výskumu a vývoja : kapitálové a obstarávacie výdavky na prístroje, hmotné aktíva s možnosťou zahrnutia a odpočtu počas nadchádzajúcich 4 rokov, pričom oprávnenie na odpočet úrokov a výpočet EBITDA má ostať nedotknuté.

Vybrané návrhy zmien sú nasledovné:

Pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov (Income limitation rule)

Má byť zvoľnené s cieľom podpory konkurencieschopnosti a finančnej situácie podnikov, napr. ČŠ nemajú mať možnosť stanoviť prah na odpočet úrokových nákladov menej ako 30% EBITDA. Návrhy počítajú s vyňatím z rozsahu pravidla u pôžičiek od neprepojených podnikov (tzv. third party loans), ak sú použité na financovanie aktivít u daňovníka. Ďalšie návrhy počítajú s pravidlom bezpečného prístavu (safe harbour) u vybraného daňovníka až do 5mil. EUR po dobu 6 rokov od vstupu smernice do platnosti a mechanizmom automatickej indexácie o infláciu. Navrhuje sa dočasná výnimka pre obranný priemysel, objasňujú sa projekty verejnej infraštruktúry a zmeny v group escape clause či umorovaní strát do budúcnosti.

GAAR (Všeobecné pravidlo na zabránenie zneužívaniu)

Znenie pravidla má reflektovať na najnovší medzinárodný vývoj v zdaňovaní a má vyslovene zahrnúť pod rozsah zmienku o tom, že je priamo uplatniteľné a pokrýva aj zrážkové dane a dorovnávacie dane (top-up taxes) na základe smernice (EÚ) 2022/2523 o zabezpečení globálnej minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín v Únii (smernica o P2).

> Naplnenie cieľov konkurencieschopnosti si EK sľubuje najmä prostredníctvom zjednodušenia podmienok pri odstránení zrážkových daní pri výplatách medzi ČŠ EÚ (intra-EÚ) s istou formou zabezpečovacieho mechanizmu pri situáciách výplat do jurisdikcií.

Pravidlá o hybridných nesúladoch

S cieľom zjednodušovania návrhy počítajú s vypustením pravidiel o importovaných hybridných nesúladoch, ktoré sú príliš komplexné v uplatňovaní pre daňovníkov a daňové správy.

Pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti (CFC pravidlá)

Zmeny sú reakciou na existujúce prekrytie CFC pravidiel s pravidlom o zahrnutí príjmov (IIR) podľa smernice o P2, preto je navrhované vyňatie spod rozsahu pôsobnosti pravidiel v prípade, ak daňovník podlieha pravidlám o P2 alebo tzv. kvalifikovanému side-by-side režimu v prípade, ak nízko zdanená CFC dcérska spoločnosť podlieha kvalifikovanej dorovnávacej dani (QDMTT). Návrhy počítajú tiež s oslobodením od uplatňovania pravidiel pre MSPs (čo ukazuje potreba nedávnej praxe). Za účelom zjednodušenia pravidiel a odstránenia možností pre ČŠ návrhy zakotvujú prechod na tzv. Model A (zahrnutie pasívnych príjmov pod rozsah CFC) ako jediný možný prístup a ČŠ tak budú povinné vzdať sa Modelu B v prípade, ak ho uplatňujú.

Smernica o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia v EÚ - DRM (2017/1852)

Cieľom čiastkových zmien v návrhoch smernice o DRM má byť adresovanie interpretačných nejasností identifikovaných praxou pri riešení sporov o dvojitom zdanení, zjednodušenie procedúr a zlepšenie daňovníkovho prístupu k mechanizmom riešenia sporov. To sa týka napr. postupu dotknutých osôb (strán) pri podávaní sťažností, dôvodov na odopretie sťažnosti, časovo ohraničenej lehoty na vznesenie námietok voči nezávislej osobe. Navrhuje sa alternatívny mechanizmus a zriadenie komisie pre preskúmanie prípustnosti sťažností mimo substantívneho rámca riešenia sporov k dvojitému zdaneniu. Precizuje sa tiež, že ak kompetentné orgány dospejú k záveru o nemožnosti dohody, nie je potrebné čakať na uplynutie lehoty, atď. Návrhy reagujú aj na odklad na prerušenie domácich procedúr, resp. spresňujú časové hľadiská pre plynutie lehôt. EK navrhuje tiež zavedenie právomoci pre implementačné akty Rady, ktorými bude možné stanoviť záväzné technické a procesné pravidlá potrebné pre jednotné a efektívne uplatnenie smernice, ako aj harmonizované štatistické oznamovanie údajov a stanovenie podrobností EK formou prijatia delegovaných aktov.

Smernica o rýchlejšej a bezpečnejšej úľave pri nadmerných zrážkových daniach - smernica FASTER (2025/50)

Návrhy reagujú na okolnosť, že vyplácajúca spoločnosť často nevie posúdiť podmienky, či investori spĺňajú podmienky na oslobodenie od dane podľa IRD a PSD bez predošlej autorizácie, návrhy majú prihliadnuť na to, aby výhody v podobe zrýchlenej procedúry („fast track“) podľa smernice FASTER neboli odmietnuté.

1.2 Daňový omnibus v kontexte politiky podpory konkurencieschopnosti EÚ

EK na viacerých fórach uviedla, že podpora podnikov a konkurencieschopnosti EÚ má stáť v centre pozornosti politiky EÚ, že vedie pozorný dialóg s podnikmi s cieľom zatraktívniť EÚ prostredie pre podniky, odstrániť existujúcu administratívnu záťaž, cezhraničné prekážky v investovaní s cieľom podpory ich rastu. Zároveň tiež EK pripomína, že si naďalej stojí za pravidlami o globálnej minimálnej dani a dorovnávacích daniach (QDMTTs), ktoré bránia agresívnym daňovým praktikám MNEs (tzv. „race to the bottom") a majú globálne behaviorálne efekty (a fiškálne hľadiská). V rámci prípravy legislatívy v oblasti daňového zjednodušovania EK potvrdzovala, že **neplánuje rezignovať na existujúce globálne pravidlá a boj proti agresívnemu daňovému plánovaniu, vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom** naďalej rovnako ostane ako priorita v centre jej pozornosti. Očividne, nájdenie rovnováhy medzi cieľmi podpory konkurencieschopnosti (a skutočnej podpory a incentivizácie podnikov) a pretrvávajúcim cieľom boja proti daňovým únikom nepredstavuje ľahkú úlohu, aj keď **objektívne tieto ciele nestoja oproti sebe**. Počas technických rokovaní k návrhom bude zhodnotené, či sa tieto stanovené ciele EK podarilo naplniť.

EK považuje návrhy za **revolúciu v oblasti EÚ daňovej politiky**, a to možno konštatovať najmä vo vzťahu k starším smerniciam (IRD, PSD a TMD), ktoré boli prijímané za účelom **odstraňovania prekážok na jednotnom trhu**. Naplnenie cieľov konkurencieschopnosti si EK sľubuje najmä prostredníctvom **zjednodušenia podmienok pri odstránení zrážkových daní pri výplatách medzi ČŠ EÚ (intra-EÚ)** s istou formou **zabezpečovacieho mechanizmu pri situáciách výplat do jurisdikcií** (tretích krajín), ak príjemca platby je usadený v jurisdikcii, ktorá nevyberá daň z príjmov právnických osôb alebo uplatňuje nulovú sadzbu dane na vybrané druhy príjmov a zdrojový ČŠ zároveň nevyberie zrážkovú daň, teda **s cieľom zabrániť dvojitému nezdaneniu** príjmu. Je zrejmé, že **ústupky, ktoré sa od ČŠ požadujú, najmä vo vzťahu k zdrojovým ČŠ** (ČŠ uplatňujúce zdanenie pri zdroji / výplate príjmu), **sú značné**, čo sa týka **rozpočtových hľadísk** a ich **akceptovanie môže byť náročnejšie dosiahnuť**, a to aj v dlhšom časovom horizonte (EK navrhuje dlhšiu dobu transponovania). EK však v návrhoch **neruší test skutočného vlastníka v prípade smernice IRD**, aj keď zároveň **„premrháva" príležitosť na jeho výslovné doplnenie v smernici PSD**, čo má oporu aj nadväzne na rozhodovaciu činnosť SD EÚ (rozsudky C-116/16 T Danmark a C-117/16 Y Denmark), a to prinajmenšom pre prípady usadenia skutočného vlastníka v tretej krajine. Nakoniec, **zrážkové dane a ich výber je v právomoci ČŠ ako súčasť daňovej politiky v oblasti priameho zdaňovania, ide teda o národnú suverenitu**. **Rozdelenie daňových právomocí medzi štátmi sa rieši prostredníctvom zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia** (ZZDZ). **Príjmy zo zrážkových daní sú súčasť štátneho rozpočtu a na príjmy SK ako zdrojového ČŠ (uplatňujúceho zrážku dane pri zdroji) môžu mať navrhované úpravy v prípade úrokov a licenčných poplatkov** (smernica IRD) **nezanedbateľný vplyv** s ohľadom na priemysel na Slovensku.

> V rámci rokovaní k návrhu daňového omnibusu , bude potrebné dosiahnuť vyvážený prístup pri dosahovaní horizontálnych cieľov daňovej politiky EÚ.

Pokiaľ ide o zjednodušovanie smerníc ATAD I a II, 10 rokov po prijatí smerníc majú **návrhy daňového omnibusu do značnej miery redukovať minimálne štandardy boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam**. Najmä vo vzťahu k CFC pravidlám, **návrh núti ČŠ k prechodu z modelu B na model A** (pasívne kategórie príjmov do zápočtu), čo nevyhnutne povedie k zmenám a zároveň **počíta s oslobodením od pravidiel v prípade MSPs** (čo je v podmienkach SR drvivá väčšina spoločností). EK argumentuje tým, že je potrebné vyriešiť **prekrytie s pravidlami o P2, najmä v prípade pravidla o zahrnutí príjmu** (IIR), **ktoré má spolu s dorovnávacími daňami napĺňať behaviorálnu funkciu** (v širšom rámci aj anti-avoidance funkciu) a **preto ďalšie uplatnenie CFC pravidiel pre spoločnosti spadajúce pod pravidlá globálnej minimálnej dane vrátane spoločností pokrytých režimom režim side-by-side za predpokladu uplatňovania dorovnávacích daní nie sú potrebné**. Uplynul však prikrátky čas na to, aby bolo možné zhodnotiť jeho **účinnosť (a funkčnosť)**, je preto na mieste zachovať opatrný prístup nielen vo vzťahu k tomu, aby nevzniklo **vákuum v globálnom zdaňovaní**, ale aby bol aj **naďalej zachovaný účel pravidiel, ktorý v prípade CFC a P2 pravidiel nie je totožný**. Výrazné zmeny v návrhoch ATAD sa týkajú aj **pravidiel pre obmedzenie odpočtu úrokov**, avšak bude náležité posúdiť, či nepovedú k incentivizácii cezhraničných transakcií (napr. výnimka pre tzv. third party loans a spoločnosti pod pravidlami o P2), neprimeranej podpore MNEs oproti MSPs a zachovaniu LPF a ochrany základu dane primerane u všetkých ČŠ EÚ. Nakoniec, tento **odklon smerom k incentivizácii cezhraničných transakcií / výplat oproti vnútroštátnemu zdaňovaniu** (cross-border vs. domestic), je badateľný naprieč návrhmi.

Javí sa, že v rámci rokovaní k návrhu daňového omnibusu[7], **bude potrebné dosiahnuť vyvážený prístup pri dosahovaní horizontálnych cieľov daňovej politiky EÚ**. Predovšetkým vnímame, že **EK za účelom zjednodušovania a podpory konkurencieschopnosti EÚ takpovediac v určitých ohľadoch rezignuje na ciele boja proti daňovým únikom**, či **existujúce rozdelenie daňových právomocí medzi ČŠ, ktoré má byť vyvážené**. Návrhy sú do istej miery **nekoherentné** (napr. minimálnych štandard pravidiel na ochranu základu dane spred 10 rokov je dnes nahrádzaný **minimálnym štandardom daňových výhod na podporu výskumu a vývoja v ČŠ**). Možno zaznamenať, **že návrhy prenášajú administratívnu záťaž na daňové správy v značnom rozsahu a často ex post**, pričom aj ich **zacielenie je otázne, keďže často nesmerujú k podpore MSPs, ale skôr k podpore MNEs**. **Pravidlá o globálnej minimálnej dani, ktoré zakladajú významnú zložitosť pre podniky a daňové správy, ako súčasť daňovej politiky, ktorá je „nemenná na najbližšie dekády" v takom rozsahu v návrhoch**, by mohli požívať vyššiu mieru flexibility.

Na konci dňa pôjde po technických rokovaniach v zásade o **prijatie politických rozhodnutí**. Dôkladná **technická analýza návrhov by mala potvrdiť, či navrhované zmeny povedú k reálnemu zjednodušeniu „života" pre podniky a daňovníkov**, pričom sa dá očakávať, že rokovania presiahnu horizont jedného a zrejme aj viacerých Predsedníctiev v Rade EÚ.

2. Návrh revízie smernice DAC (DAC recast)

Tzv. „DAC recast" (revízia smernice DAC) publikovaný v rámci tzv. balíka zjednodušovania, predstavuje rozsiahlu revíziu úniovej legislatívy v oblasti administratívnej spolupráce v daniach,

> ČŠ EÚ dlhodobo podporujú snahy o zjednodušovanie a odstraňovanie neprimeranej administratívnej záťaže pre podniky vrátane oznamovania.

pričom **predmetom návrhov** majú byť **zmeny existujúceho rámca smernice DAC (počnúc smernicou DAC1 – DAC9).**

DAC recast je v poradí už **10. smernicou, ktorá reformuje právny rámec administratívnej spolupráce v oblasti daní od času prijatia prvej smernice DAC1 (smernica 2011/16/EÚ)**. Cieľom smerníc DAC je posilnenie daňovej transparentnosti a boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti prostredníctvom výmeny informácií o osobitných kategóriách príjmov medzi daňovými orgánmi ČŠ EÚ. Práve navrhovaná, v poradí **10. smernica má osobitné postavenie v tom, že nemá obsahovo zaviesť „nový druh výmeny informácií", ale má predstavovať revíziu existujúcich smerníc, existujúcej EÚ legislatívy v oblasti administratívnej spolupráce v daniach s cieľom zlepšenia a zefektívnenia rámca výmeny** v kontexte aktuálnych priorít EÚ politiky. Napriek tomu, že neprichádza s novým druhom výmeny, návrhu nemožno uprieť, že doteraz **existujúce rámce výmeny informácií v zásade** opätovne sprísňuje. Návrh revízie je v súlade s cieľom EK **posilniť konkurencieschopnosť EÚ a znížiť administratívnu záťaž o 25% pre všetky spoločnosti a 35% pre MSPs**. Návrh vychádza z hodnotiacej správy k rámcu smerníc DAC a zohľadňuje verejné konzultácie a vstupy podnikov k zlepšovaniu právneho rámca výmeny informácií. **Právnym základom návrhu sú články 113 a 115 ZFEÚ** (harmonizácia nepriameho zdaňovania a aproximácia predpisov, ktoré priamo ovplyvňujú fungovanie jednotného trhu), ktoré **zachovávajú princíp jednomyseľnosti pri hlasovaní o návrhoch v Rade EÚ**.

Konkrétne nedostatky existujúceho rámca výmeny informácií majú byť zlepšené cez nasledovné opatrenia:

- **Zabezpečenie proporcionality a efektívnosti v oznamovacích povinnostiach podľa DAC6** (cezhraničných opatrení potenciálneho agresívneho daňového plánovania) a jednotný výklad opatrení;
- Zmena (navýšenie) **limitu pre oznamovacie povinnosti** týkajúce sa predaja tovaru prostredníctvom digitálnych platforiem podľa **DAC7**;
- **Zjednotenie notifikačných povinností** pre skupiny MNEs na účely DAC4 (CbCR) a DAC9 (centrálne oznamovanie k dorovnávacej dani);
- **Zlepšenie presnosti** oznamovaných DIČ (TINs - daňové identifikačné čísla);
- **Zlepšenie presnosti výmen** realizovaných podľa DAC1 (určité kategórie príjmov a majetku).

2.1 Vybrané zmeny v návrhu revízie jednotlivých smerníc

DAC1

- Odstránenie kategórie príjmov u produktov životného poistenia z rozsahu výmeny informácií a zavedenie povinnosti výmeny informácií u všetkých zostávajúcich 6 kategórií príjmov;
- Zavedenie pojmu dostupných informácií, v zmysle ktorých sa rozširuje rozsah výmeny na prípady, ak sú informácie dostupné v existujúcich národných administratívnych

7 Návrhy daňového omnibusu budú rokované v Antici skupine pre zjednodušovanie v súlade s mandátom stanoveným pre túto skupinu v rámci Výbor stálych predstaviteľov (CRP2). Skupina podlieha priamo CRP2 a Rade GAC (General Affairs Council), ktorá zastrešuje všetky návrhy týkajúce sa zjednodušovania EÚ legislatívy (tzv. omnibusy).

registroch alebo databázach na vládnej úrovni ČŠ oznamujúceho informácie;
- Zahrnutie konceptu skutočného vlastníka pri výmene informácií o nehnuteľnom majetku v súlade s EÚ AML legislatívou.

DAC6
- Zavedenie výnimky v oznamovaní pre podniky uplatňujúce pravidlá o globálnej minimálnej dani (P2);
- Predĺženie lehoty na oznamovanie na 90 dní od opatrenia;
- Precizovanie otázky profesijnej mlčanlivosti podľa judikatúry SD EÚ priamo v ustanoveniach a uplatnenie mlčanlivosti len u advokátov a ich právneho zastupovania;
- Odstránenie generických hallmarkov bez pridanej hodnoty a prekrývajúcich sa hallmarkov (napr. v súvislosti s prácou skupiny pre Kódex správania); príprava usmernenia k nejednoznačným výkladovým otázkam;
- Odloženie definície kritérií ekonomickej podstaty (v zmysle návrhu smernice unshell) na 5 rokov po nadobudnutí účinnosti smernice, prostredníctvom vykonávacieho aktu Rady.

DAC5
- Prístup k informáciám o skutočnom vlastníkovi a rozšírenie v oznamovaní informácií na účely v zmysle AML legislatívy EÚ.

DAC4-DAC9
- „Single reporting" alebo tzv. zásada jedného oznamovania údajov pre MNEs u CbCR (DAC4) a na účely pravidiel pre výpočet dorovnávacej dane (DAC9 GIR).

DAC7
- Zmeny za účelom odstránenia administratívnej záťaže pre podniky, podpory obehového hospodárstva – navýšenie limitu pre podliehanie oznamovaniu pri predaji tovaru cez platformy z 2000 na 3000 EUR ročne;
- Zosúladenie s OECD pravidlami v prípady otázok týkajúcich sa sprostredkovateľov;
- Posilnenie boja proti tzv. non compliance platformám, ktoré sú usadené mimo EÚ cez koordináciu ČŠ a využitie centrálneho registra.

Ďalšie **<u>významné zmeny sa týkajú</u>:**
- **povinného zberu DIČ** (TINs - Tax Identification Numbers) za účelom párovania údajov, ukladajú sa povinnosti pre viaceré orgány ČŠ (napr. v súvislosti s dôchodkami, či príjmami z nehnuteľného majetku); formou implementačného aktu EK sa navrhuje overovací mechanizmus TIN (TIN validation tool) ako dočasné riešenie pred navrhnutím jednotného (spoločného) systému úniovej verifikácie daňovníkov;
- CNN sieť má byť nahradená SDIE (Secure Digital Information Exchange);
- V rámci štatistiky majú byť údaje ako napr. CbCR správy sprístupnené aj EUROSTAT-u na štatistické účely a následné zverejňovanie.

2.2 DAC recast v kontexte politiky podpory konkurencieschopnosti EÚ

Návrh revízie smernice DAC zapadá do EÚ agendy posilňovania „konkurencieschopnosti EÚ", a to najmä cez ciele **znižovania administratívnej záťaže pre podniky**, ktoré „trpia" nadmerným oznamovaním a reaguje tak na ich dopyt v EÚ. Návrh tiež reflektuje na poznatky z **hodnotiacej štúdie k smerniciam DAC**[8], podľa ktorého je potrebné zjednodušiť komplexný rámec smerníc, odstrániť duplicitné, nekonzistentné a neúplné povinnosti oznamovania a riešiť technické výzvy, ktorým čelí existujúci právna úprava s cieľom udržať primeranosť a efektivitu systému.

> Návrhy a technické riešenia, ktoré DAC recast prinesie, budú nákladom pre daňové správy.

ČŠ EÚ **dlhodobo podporujú snahy o zjednodušovanie a odstraňovanie neprimeranej administratívnej záťaže pre podniky vrátane oznamovania, ktoré nie je nevyhnutné a má nízku pridanú hodnotu**. V týchto ohľadoch preukážu otvorenosť istej racionalizácii u jednotlivých kategórií príjmov a napr. návrh k odstráneniu výmeny informácií o **príjmoch zo životného poistenia** (DAC1); na druhej strane návrh **zavádza povinnosť výmeny informácií u všetkých** (6) **kategórií príjmov** a sprísňuje rámec pri **príjmoch z nehnuteľného majetku aj o požiadavku skutočného vlastníka** v zmysle AML smernice EÚ.

Značné očakávania týkajúce sa zjednodušovania môžu byť spojené najmä so **smernicou DAC6**, ktorá zaviedla pre daňovníkov povinné **oznamovanie cezhraničných opatrení, ktoré by mohli viesť k agresívnemu daňovému plánovaniu** a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v EÚ. Smernica vzbudila veľký záujem u odbornej verejnosti a bola predmetom posúdenia na SD EÚ, okrem toho sa k nej vyjadroval vo svojich správach aj Dvor audítorov (EDA). EK ako normotvorca EÚ bola v zásade nútená reflektovať tieto poznatky v rámci prípravy recastu, avšak s voľbou politických možností v rámci svojho uváženia. Vo svojej správe **27/2024 (o boji proti škodlivým daňovým režimom**[9]**)** EDA kritizuje **rozdielnosť interpretácie tzv. hallmarkov** (skutkových podstát potenciálneho agresívneho daňového

8 https://www.slov-lex.sk/pravo-eu/navrhy-aktov-eu/015b453b-df44-4758-824b-1d422c6a1c42
9 https://www.eca.europa.eu/ECAPublications/SR-2024-27/SR-2024-27_SK.pdf

plánovania) v ČŠ EÚ, nejasnosť spôsobu určenia daňovej výhody, no poukazuje aj na **nedostatky v kvalite vymieňaných informácií medzi ČŠ** a **nedostatočnú kontrolu oznamovania v ČŠ**, ako aj **neuplatňovanie sankcií** – a teda poukazuje na obmedzenosť rozsahu samotnej výmeny, čo vedie k spochybňovaniu v napĺňaní účelu smernice. Smernicou DAC6 sa zaoberal SD EÚ v konaní **C-623/22** (**Belgian Association of Tax Lawyers a i.**), v ktorom **potvrdil platnosť smernice ako celku a zamietol jej zrušenie** s konštatovaním, že **aj keď sú viaceré kľúčové pojmy v smernici definované široko** (test hlavného účelu, hallmarky či daňové zvýhodnenie), **možno ich objektivizovať** a **sú dostatočne jasné a presné na to, aby neodporovali zásade právnej istoty a zákonnosti** v (trestných) veciach. V ďalšom významnom rozsudku **C-694/20** (**Orde van Vlaamse Balies**) SD EÚ riešil otázku **profesijnej mlčanlivosti** a otázky oznamovacej povinnosti voči iným sprostredkovateľom o opatreniach týkajúcich sa potenciálne agresívneho daňového plánovania, v ktorom SD EÚ potvrdil, že **povinnosť zachovávať mlčanlivosť sa vzťahuje len na advokátov** na základe dôvernosti komunikácie s klientom a **iné profesie túto mlčanlivosť** (povinnosť informovať iných sprostredkovateľov o opatrení) **nepožívajú**. EK v návrhu **reflektuje na závery rozhodovacej činnosti SD EÚ**, aj keď sa predbežne javí, že návrhy nepredstavujú „revolúciu". Priamo v ustanoveniach právneho textu navrhuje zakomponovať zmienku o tom, že **mlčanlivosť** (**legal professional priviledge**, resp. oslobodenie od povinnosti informovania iných sprostredkovateľov) **sa vzťahuje len na advokátov, resp. právnych zástupcov** a nie na iné profesie. Návrh teda **nezachádza nad rámce rozhodovacej činnosti SD EÚ** a nepreveruje napr. konkrétne, na aké činnosti je mlčanlivosť advokátov nevyhnutná, iba ju poskytuje vo všeobecnom rámci tým, ktorí realizujú právne zastupovanie. V revízii sa navrhuje **vypustenie hallmarku A** (testu hlavného účelu), keďže tento podliehal rozličným a nejednotným interpretáciám v ČŠ, ako aj predĺženie lehoty na oznamovanie na **90 dní** ako opatrenie v prospech daňovníka. Uplatnenie **výnimky v oznamovaní pre spoločnosti podliehajúce ustanoveniam smernice 2022/2523 o globálnej minimálnej dani (P2)** možno vnímať ako symbolickú útechu, keďže ide o veľké skupiny podnikov a neprinesie teda benefity znižovania administratívnej záťaže pre SMEs. Okrem uvedeného, EK v návrhu ustupuje od zámeru zaoberať sa **schránkovými spoločnosťami** (unshell companies) a **definovaním kritérií ekonomickej podstaty** v zmysle predtým avizovaných zámerov. To však vzhľadom na stav rokovaní o už stiahnutej smernici unshell nemožno považovať za prekvapivé, keďže dlhotrvajúce rokovania v Rade preukázali objektívnu nemožnosť ČŠ dohodnúť sa a zarámcovať definične akékoľvek kritéria ekonomickej podstaty. Viaceré ČŠ však dlhodobo vnímajú **nejasné interpretačné koncepty v smernici a pretrvávajúco hodnotia využiteľnosť oznamovania a preto** uvítajú snahy o usmernenie EK v súvislosti s otvorenými interpretačnými otázkami.

Pokiaľ ide o zmeny týkajúce sa **DAC7**, **úniový zákonodarca deklaruje za prioritné čo najužšie zladenie sa s Modelovými pravidlami OECD** o digitalizovanom hospodárstve. **Zjednodušenie týkajúce sa navýšenia prahových hodnôt pri predaji tovaru cez platformy** s cieľom vyhnúť sa nadmernému oznamovaniu možno vnímať ako pozitívny krok aj s ohľadom na podporu iných politík.

EK sa tiež v revízii snaží o **zjednotenie procedúr a odstránenie duplicít** v oznamovaní, avšak oznamovanie **údajov CbCR v zmysle DAC4** a **údajov na účely výpočtu dorovnávacej dane (QDMTT) podľa DAC9** (OECD GIR) prostredníctvom **jedného oznamovacieho bodu** je nevyhnutné naprieč ČŠ EÚ preskúmať, keďže nejde o rovnaké údaje (a účely) oznamovania. ČŠ by mali preukázať **pripravenosť k výmene informácií na účely DAC9** (GMT- P2) na báze **centrálneho oznamovania** za skupinu (k 30. 6. 2026), avšak odôvodnené sú aj obavy smerujúce k narušeniu oznamovania, ktoré prenesú povinnosť na **lokálne oznamovanie** v prípade nesplnenia implementačných (a technických) náležitostí čo i len v niektorých ČŠ EÚ. Možné nenaplnenie podmienok v ČŠ nespôsobí diskomfort nielen pre daňové správy, ale najmä pre podniky podliehajúce oznamovaniu.

Nakoniec, dôležitá bude **analýza** a **prieskum navrhovaných technických otázok a digitálnych riešení** (IT riešenia – CNN sieť, validation tools, možné usmernenia k výkladu), keďže **návrhy a technické riešenia, ktoré DAC recast** prinesie, budú **nákladom pre daňové správy,** aj keď majú podnikom uľahčiť život. Tieto skutočnosti by vo svetle diskusií o **nákladoch a prínosoch implementačných riešení vo finančnej politike EÚ** (v gescii Rady ECOFIN) **nemali byť prehliadané.** ■

K publikovaným návrhom začínajú technické rokovania ČŠ v Rade EÚ, ktoré odzrkadlia reálnosť prijatia navrhovaných opatrení naprieč všetkými ČŠ. Ciele podpory konkurencieschopnosti a odstraňovania administratívnej záťaže majú vo všeobecnosti značnú podporu, otázkou ale bude, do akej miery sa nájde rovnováha medzi opatreniami a cieľom boja proti daňovým únikom, vyváženým rozdelením daňových právomocí medzi ČŠ, či fiškálnymi záujmami ČŠ, ktoré sú poznačené prebiehajúcim konsolidačným úsilím nadväzne na existenciu nadmerných deficitov. Nájdenie rovnováhy medzi uvedenými cieľmi a samozrejme, zohľadnenie politických hľadísk, ovplyvní finálnu podobu návrhov a ich možné schválenie a následne implementovanie v ČŠ EÚ.

Jednotné kontaktné miesto – „One-Stop-Shop“ cieľ jeho zavedenia, jeho využitie a potenciál v budúcnosti

Autorka sa už dlhé roky zaoberá DPH, posledných 15 rokov výlučne oblasťou EÚ DPH legislatívy. Aktuálne pôsobí na MF SR na oddelení DPH. Zastupuje SR v pracovnej skupine Rady o daňových otázkach v Bruseli, kde sa uskutočňujú technické diskusie k návrhom právnych aktov v oblasti DPH. Zároveň je stálou členkou pracovnej skupiny EK o budúcnosti DPH (GFV), Výboru DPH, ako aj OECD pre dane zo spotreby (WP9).

Ing. Eva Mihálová
MF SR, odbor nepriamych daní, oddelenie DPH

Daň z pridanej hodnoty predstavuje oblasť s vysokou mierou administratívnej náročnosti. Jej správna aplikácia zo strany zdaniteľných osôb registrovaných pre daň vyžaduje detailnú znalosť pravidiel určovania miesta dodania tovaru alebo poskytnutia služby a s nimi súvisiace oznamovacie povinnosti v členskom štáte dodania. Z uvedených dôvodov sa v systéme DPH dostávajú do popredia zjednodušenia pre zdaniteľné osoby, ktoré zabezpečujú zmierňovanie administratívnej záťaže. Zjednodušenia v systéme DPH sa uplatňujú v závislosti od druhu obchodnej transakcie. V tomto článku sa pozornosť zameriava najmä na zjednodušenie jedného kontaktného miesta, tzv. One-Stop-Shop mechanizmu.

Úvod

Daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorá je v rámci Európskej únie harmonizovaná na základe smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“), predstavuje fiškálny inštitút s vysokou mierou administratívnej náročnosti. Jej správna aplikácia zo strany zdaniteľných osôb registrovaných pre daň (spravidla platiteľov DPH) vyžaduje detailnú znalosť pravidiel určovania miesta dodania tovaru alebo poskytnutia služby. V nadväznosti na určenie miesta dodania v príslušnom členskom štáte Európskej únie (ďalej len „EÚ“) je pre zdaniteľnú osobu nevyhnutné anticipovať a plniť špecifické legislatívne a oznamovacie povinnosti, ktoré dotknutý štát zdanenia v súvislosti s touto zdaniteľnou transakciou vyžaduje.

Administratívna záťaž zahŕňa nielen podávanie daňových priznaní, súhrnných výkazov a výkazov o domácich transakciách, či už elektronicky alebo v listinnej podobe v závislosti od stupňa elektronizácie v príslušnom členskom štáte EÚ, ale aj fakturáciu, vedenie podrobných evidencií o prijatých a uskutočnených zdaniteľných transakciách v detailnom členení v závislosti či ide o transakciu uskutočnenú v tuzemsku, v inom členskom štáte alebo prípadne v treťom štáte, ako aj sledovanie platieb a lehôt súvisiacich so všetkými už zmienenými fakturačnými a oznamovacími povinnosťami.

Náklady na plnenie daňových povinností, ktoré sú súčasťou administratívnej záťaže podnikateľskej verejnosti je oblasť, ktorá je stále na popredných priečkach záujmu tak odbornej verejnosti, ako aj členských štátov pri akejkoľvek legislatívnej alebo administratívnej zmene v daňovom rámci.

Zistilo sa, že náklady na zabezpečenie súladu s predpismi v oblasti dane z príjmov právnických osôb a dane z pridanej hodnoty dosahujú v priemere v krajinách EÚ približne 3 000 EUR na každú z týchto daní. Nezistilo sa, že by podniky zapojené do cezhraničného obchodu boli výrazne viac zaťažené nákladmi na zabezpečenie súladu s predpismi. Prípadná dodatočná záťaž je veľmi nízka. Naopak, podniky pôsobiace výlučne na domácom trhu môžu čeliť dodatočným daňovým povinnostiam v dôsledku daňového plánovania nadnárodných spoločností a následného zvýšenia miestnych efektívnych zákonných sadzieb dane, ku ktorému vlády pristupujú v snahe kompenzovať ušlé daňové príjmy[1]. Berúc do úvahy skutočnosť, že DPH je administratívne náročná daň, legislatíva DPH ponúka

1 Diego D'ANDRIA, Mareike HEINEMANN: Overview on the tax compliance costs faced by European enterprises – with a focus on SMEs (online), February 2023, https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2023/642353/IPOL_STU(2023)642353_EN.pdf

určité zjednodušenia pre zdaniteľné osoby za účelom zníženia nákladov v súvislosti s plnením povinností s ňou súvisiacich.

V minulosti, kedy bola podnikateľská aktivita výrazne ohraničovaná hranicami jednotlivých jurisdikcií a jej prienik do iných jurisdikcií nebol častým modelom, záviselo plnenie povinností DPH spravidla od usadenia zdaniteľnej osoby v jej jurisdikcii. Jednotlivé štáty sa zameriavali na zjednodušenia cez svoju národnú optiku vo vzťahu k zdaniteľným osobám usadeným na ich území.

V dôsledku akcelerujúcej globalizácie obchodných aktivít, ich expanzie v rámci EÚ i na tretie trhy, ako aj v súvislosti so zmenou paradigmy v systéme dane z pridanej hodnoty – kde dochádza k prechodu od princípu pôvodu (*origin principle*) k princípu krajiny určenia (*destination principle*) – vystupuje do popredia imperatív zavádzania harmonizovaných opatrení. Tieto legislatívne zjednodušenia sú kľúčové pre zdaniteľné osoby, nakoľko im umožňujú efektívne plniť daňové povinnosti v inom členskom štáte, než v ktorom sú usadené. Primárnym cieľom týchto mechanizmov je eliminácia administratívnej záťaže a transakčných nákladov spojených s plnením povinností v inej daňovej jurisdikcii, ako je štát ich usadenia.

Pri analýze odklonu od princípu pôvodu v prospech princípu krajiny určenia je nevyhnutné reflektovať historicko-právne motívy tejto koncepcie. Pri vytvorení jednotného trhu v roku 1993 bol pre intrakomunitárne dodania tovarov zavedený tzv. prechodný režim DPH. Tento dočasný mechanizmus, ktorý je v praxi aplikovaný doteraz, mal za cieľ prechod k definitívnemu systému DPH založenému na princípe pôvodu, teda k zdaneniu v štáte usadenia dodávateľa. Uvedený model sa však ukázal ako politicky a prakticky nerealizovateľný. V dôsledku toho Európska komisia po parciálnych analýzach v roku 2011 deklarovala zmenu stratégie a oficiálne konštatovala neudržateľnosť princípu pôvodu. Následne predložila novú koncepciu spoločného systému DPH, ktorej základ spočíva v zdanení v mieste určenia, t. j. v mieste konečnej spotreby. Túto stratégiu akceptovali členské štáty na 3167. zasadnutí Rady ECOFIN dňa 15. mája 2012 v rámci prijatých *Záverov Rady o budúcnosti DPH*.

> Spoločný systém DPH ponúka niekoľko zjednodušení pre neusadené zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú zdaniteľné transakcie v inom členskom štáte, ako je ich členský štát usadenia, a to v závislosti od toho, o aký typ transakcie ide.

Zmenená stratégia v posudzovaní zdanenia resp. prisudzovaní DPH inému členskému štátu, ako je členský štát usadenia dodávateľa kladie vysoké nároky na plnenie administratívnych povinností, a je namieste zavádzanie zjednodušení do systému DPH pre zdaniteľné osoby.

Spoločný systém DPH ponúka niekoľko zjednodušení pre neusadené zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú zdaniteľné transakcie v inom členskom štáte, ako je ich členský štát usadenia, a to v závislosti od toho, o aký typ transakcie ide. Vo všeobecnosti, ak ide o transakciu typu B2B, to znamená o obchodný vzťah, tzv. „*business to business*“, kedy zdaniteľná osoba dodáva tovar alebo poskytuje službu inej zdaniteľnej osobe, zjednodušenie spočíva v uplatnení mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti na kupujúceho, tzv. „*reverse-charge mechanism*“ *(RCM)*. Mechanizmus jedného kontaktného miesta, *tzv. „One Stop Shop“ (*ďalej len „OSS schéma“), alebo aj osobitná úprava, bol primárne zavedený ako zjednodušenie pre obchodné vzťahy typu B2C, t. j. pre transakcie typu „*business to consumer*“, kedy zdaniteľná osoba dodáva tovar alebo poskytuje službu pre zákazníka, ktorý nie je zdaniteľnou osobou a spravidla je konečným spotrebiteľom daného tovaru alebo služby.

Aj keď primárnym cieľom zavedenia OSS schémy bolo jej uplatnenie v oblasti, kde nie je možné na strane odberateľa uplatniť odpočítanie dane z titulu jeho postavenia ako nezdaniteľnej osoby, a teda jeho použitie v obchode na poslednom stupni dodávateľského reťazca, jeho potenciál je už niekoľko rokov predmetom štúdií zo strany Európskej komisie a jeho možného rozšírenia využívania aj v oblasti B2B. Exkluzívne využitie OSS schémy len v oblasti *B2C* však už *bolo* prekonané, a to konkrétne schválením smernice Rady (EÚ) 2025/516 z 11. marca 2025, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o pravidlá DPH pre digitálny vek (tzv. „smernica ViDA[2]“), kedy sa zaviedla nová osobitná úprava OSS pre premiestnenie vlastného tovaru zdaniteľnej osoby z jedného členského štátu do iného. V tomto konkrétnom prípade preniká OSS schéma do oblasti B2B.

Tento článok sa zameriava na podstatu OSS schémy, pôvodný cieľ jej zavedenia do spoločného systému DPH, jej rozširovanie a presah z oblasti konečnej spotreby do podnikateľskej sféry, ako aj potenciál a riziká, ktoré táto úprava v sebe nesie.

1. Zavedenie osobitnej OSS schémy do systému DPH, obdobie tzv. „Mini One Stop Shop“

Osobitná úprava OSS (One Stop Shop), v čase svojej implementácie označovaná ako MOSS (Mini One Stop Shop) z dôvodu limitovaného vecného rozsahu pokrytých transakcií, bola ustanovená ako sprievodné zjednodušujúce opatrenie v rámci revízie pravidiel uplatňovania DPH. Táto legislatívna zmena bola prijatá na základe smernice Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb. Pre taxatívne vymedzené kategórie služieb poskytované koncovým spotrebiteľom (nezdaniteľným osobám) – konkrétne pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového a televízneho vysielania a elektronicky dodávané služby (tzv. digitálne služby) – sa s účinnosťou od 1. januára 2015 redefinovalo miesto zdanenia. Tým sa stalo miesto, kde má príjemca služby sídlo, trvalé bydlisko alebo kde sa

2 ViDA smernica – VAT in the Digital Age

obvykle zdržiava. Členský štát, v ktorom sa nachádza takto stanovené miesto dodania, sa stal príslušným členským štátom spotreby (zdanenia).

Súčasne s novo definovaným miestom dodania vymedzených digitálnych služieb pre nezdaniteľné osoby poskytovaných neusadenými zdaniteľnými osobami bol implementovaný zjednodušujúci mechanizmus MOSS. Jeho primárnym cieľom bola eliminácia povinnosti viacnásobnej registrácie k dani z pridanej hodnoty v jednotlivých členských štátoch spotreby, ako aj s tým spojená administratívna záťaž v podobe podávania daňových priznaní a plnenia nadväzujúcich povinností v príslušných jurisdikciách. V úvodnej fáze svojho zavedenia bol režim MOSS štruktúrovaný do dvoch samostatných režimov (úniovej a neúniovej schémy) v závislosti od štátu usadenia poskytovateľa digitálnych služieb.

V roku 2021 prešli schémy MOSS zásadnou modifikáciou. Ich vecný rozsah sa signifikantne rozšíril o ďalšie kategórie služieb s miestom dodania v EÚ poskytované nezdaniteľným osobám. Do pôsobnosti schém boli navyše integrované transakcie spojené s predajom tovaru na diaľku realizované neusadenými zdaniteľnými osobami, ako aj transakcie uskutočnené prostredníctvom digitálnych platforiem a online trhovísk. Súčasne bol zavedený osobitný režim pre predaj tovaru na diaľku dovážaného z tretích krajín a tretích území (IOSS). V dôsledku týchto komplexných zmien došlo k terminologickej zmene, kedy bol akronym MOSS nahradený univerzálnym pojmom OSS (One Stop Shop), ktorý bude v tomto článku použitý aj v nasledujúcich častiach.

1.1. Druhy schém

V závislosti od usadenia poskytovateľa vybraných digitálnych služieb sa od roku 2015 ustanovili dva druhy OSS schém:

- schéma pre Úniu (EU OSS), v prípade že zdaniteľná osoba je usadená v rámci EÚ a
- schéma mimo Únie (non-EU OSS) v prípade, že zdaniteľná osoba nie je usadená v EÚ, t. j. nemá v EÚ ani sídlo ani prevádzkareň.

Jeho primárnym cieľom bola eliminácia povinnosti viacnásobnej registrácie k dani z pridanej hodnoty v jednotlivých členských štátoch spotreby, ako aj s tým spojená administratívna záťaž v podobe podávania daňových priznaní a plnenia nadväzujúcich povinností v príslušných jurisdikciách.

Tento prístup bol nevyhnutný, keďže ide o dve odlišné kategórie zdaniteľných osôb využívajúcich schémy. Každá z nich podlieha špecifickému mechanizmu identifikácie a daňovej kontroly, čo je kľúčové pre zabezpečenie správneho výberu DPH v členskom štáte spotreby. Okrem odlišných kontrolných postupov sa zdaniteľné osoby usadené v EÚ diferencujú od subjektov z tretích krajín primárne svojím registračným statusom. Zatiaľ čo európske subjekty vo svojom domovskom štáte (ktorý spravidla predstavuje členský štát identifikácie) štandardne disponujú pridleným identifikačným číslom pre DPH (IČ DPH), osobám neusadeným v EÚ sa na účely tohto režimu prideľuje osobitné identifikačné číslo v špecifickej štruktúre.

1.2. Mechanizmus OSS schémy

Tento zjednodušujúci mechanizmus je primárne orientovaný na centralizovaný výber dane prostredníctvom jedného kontaktného miesta (One Stop Shop) v členskom štáte identifikácie zdaniteľnej osoby. Determinujúcim cieľom tejto úpravy je optimalizácia fiškálneho výnosu pri súčasnej minimalizácii administratívnych nákladov, a to ex ante na strane daňového subjektu, ako aj na strane daňových správ jednotlivých členských štátov.

Uplatňovanie OSS schémy je plne fakultatívne (dobrovoľné), pričom jej využitie závisí od autonómneho rozhodnutia zdaniteľnej osoby. V prípade, že sa podnik rozhodne pre registráciu do tejto osobitnej schémy, vzniká mu povinnosť uplatňovať ju pri všetkých digitálnych službách dodávaných na území Európskej únie.

Samotný procedurálny mechanizmus vykazovania v rámci OSS schémy vykazuje identické znaky pre obe schémy. Diferenciácia spočíva výlučne v podmienkach materiálno-právnej identifikácie do príslušnej schémy. Základnou charakteristikou fungovania OSS schémy je striktné rozlišovanie medzi členským štátom identifikácie a členským štátom spotreby.

Členský štát identifikácie predstavuje jurisdikciu, v ktorej sa zdaniteľná osoba registruje do osobitnej schémy, pričom finančná správa plní funkciu jedného kontaktného miesta. Prostredníctvom svojho členského štátu identifikácie daňový subjekt centralizovane realizuje svoje povinnosti vyplývajúce mu z uplatňovania osobitnej úpravy: podstupuje registračnú procedúru, podáva osobitné daňové priznanie v rámci OSS schémy a platí príslušnú daň na základe podaného daňového priznania. V tomto členskom štáte zdaniteľná osoba deklaruje aj všetky relevantné zmeny týkajúce sa jeho podnikania a usadenia, vykazuje daňovú povinnosť za príslušné zdaňovacie obdobie v štruktúrovanom členení podľa jednotlivých členských štátov spotreby a príslušných sadzieb dane a vykonáva dodatočné opravy za predchádzajúce zdaňovacie obdobia.

Nadväzujúce procesné úkony spojené s redistribúciou vybranej dane preberá od zdaniteľnej osoby členský štát identifikácie. Ten alokuje príslušné finančné sumy do jednotlivých členských štátov spotreby, a to súbežne s postúpením relevantných dátových setov z daňových priznaní. Táto medzinárodná výmena informácií medzi daňovými orgánmi podlieha pravidlám zakotveným v nariadení Rady (EÚ) č. 904/2010 z 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie o administratívnej spolupráci").

V situácii, kedy zdaniteľná osoba využívajúca OSS schému nesplní svoju povinnosť podať daňové priznanie alebo opomenie úhradu dane, členský štát identifikácie vygeneruje výzvu na plnenie

v prekluzívnej lehote. Týmto úkonom sa však procesná kompetencia členského štátu identifikácie vo vzťahu k vymáhaniu a inkasu dane vyčerpáva. Všetky nadväzujúce administratívne a exekučné úkony, vrátane opätovných výziev či výkonu daňovej kontroly, spadajú do výlučnej kompetencie členského štátu spotreby. Tieto procesné mechanizmy a procedúry zamerané na vynucovanie daňových povinností sú unifikované vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „vykonávacie nariadenie").

Pokiaľ ide o administratívne a oznamovacie povinnosti zdaniteľných osôb využívajúcich osobitné úpravy, zmeny akýchkoľvek skutočností, ktoré ovplyvňujú možnosť využívania týchto úprav, tieto sú tiež ustanovené vo vykonávacom nariadení. Zdaniteľná osoba využívajúca osobitné úpravy OSS musí viesť záznamy o uskutočnených transakciách, aby členský štát identifikácie aj členský štát spotreby vedeli overiť splnenie povinnosti podať daňové priznanie, zaplatiť daň a overiť správnosť priznanej dane. Záznamy sa musia uchovávať počas obdobia 10 rokov od konca roka, v ktorom sa transakcia uskutočnila. Táto lehota platí aj v prípade, ak osoba prestane osobitnú úpravu OSS používať.

OSS schéma, najmä však EU OSS schéma vyžaduje zvýšenú mieru administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi. Táto sa uskutočňuje na základe ustanovení nariadenia o administratívnej spolupráci. Záznamy, ktoré zdaniteľná osoba vedie, musia byť sprístupnené elektronicky daňovému úradu členského štátu identifikácie alebo spotreby, ak si ich tento vyžiada pre kontrolu správnosti údajov uvedených v daňovom priznaní.

1.2.1. Non-EU OSS schéma zavedená od 1. januára 2015

Zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území EÚ, to znamená, že tu nemá sídlo ani prevádzkareň, a poskytuje vybrané digitálne služby na území EÚ osobe inej ako zdaniteľnej, ktorá má sídlo, bydlisko alebo sa obvykle zdržiava na území EÚ[3], môže využiť pre priznanie a platbu dane non-EU OSS schému[4]. Na účely identifikácie do schémy sa môže sa rozhodnúť, ktorý členský štát si zvolí za členský štát identifikácie.

Po zvolení členského štátu identifikácie zdaniteľná osoba elektronicky oznámi svoj úmysel využívať osobitnú úpravu spolu s identifikačnými údajmi zvolenému členskému štátu, a tento členský štát elektronicky oznámi zdaniteľnej osobe, že jej povoľuje využívanie osobitnej úpravy a pridelí jej špeciálne identifikačné číslo pre DPH, ktoré začína prefixom EU. Zdaniteľná osoba je povinná akékoľvek zmeny v identifikačných údajoch a skutočnostiach, ktoré nastali a ovplyvňujú využívanie osobitnej úpravy, oznámiť svojmu členskému štátu identifikácie.

Zdaňovacím obdobím pre túto osobitnú úpravu je kalendárny štvrťrok. V období, kedy sa non-EU schéma uplatňovala len v obmedzenom rozsahu na digitálne služby bola lehota na elektronické podanie daňového priznania v rámci tejto schémy v lehote do 20 dní po skončení kalendárneho štvrťroka. V tejto lehote bola zdaniteľná osoba využívajúca túto úpravu aj povinná daň uvedenú v daňovom priznaní zaplatiť svojmu členskému štátu identifikácie.

Od 1. júla 2021 na základe smernice Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku (ďalej len „e-commerce balík") sa výrazne rozšíril rozsah tejto schémy o ďalšie služby dodávané s miestom dodania v EÚ pre nezdaniteľné osoby. Okrem digitálnych služieb tak pribudli napr. služby spojené s nehnuteľnosťou, služby spočívajúce v poskytnutí krátkodobého nájmu dopravných prostriedkov, kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné a podobné služby, ako napríklad služby na výstavách a veľtrhoch, vrátane ich organizovania a s nimi súvisiacich doplnkových služieb, ako aj služby vstupu na tieto podujatia, ak sú tieto služby dodané osobe inej ako zdaniteľnej osobe.

Súčasne dochádza aj k zmene lehoty na podanie daňového priznania, a to v lehote do konca mesiaca, ktorý nasleduje po ukončení zdaňovacieho obdobia. V tejto lehote je zdaniteľná osoba povinná podať elektronicky daňové priznanie v non-EU OSS schéme, v ktorom uvádza všetky služby podliehajúce osobitnej úprave dodané na území EÚ, s rozčlenením podľa jednotlivých členských štátov spotreby a príslušnej sadzby dane a výšky dane. V rovnakom termíne je zdaniteľná osoba povinná daň uvedenú v daňovom priznaní aj zaplatiť.

Špecifikom tejto osobitnej úpravy je to, že v podanom daňovom priznaní zdaniteľná osoba uvádza aj poskytnuté služby s miestom dodania v členskom štáte identifikácie, ktorý je v tomto prípade zároveň aj členským štátom spotreby. Toto pravidlo sa zaviedlo z dôvodu zjednodušenia pre neusadené zdaniteľné osoby v EÚ, pretože v prípade jeho absencie by musela zdaniteľná osoba požiadať okrem identifikácie do non-EU OSS schémy aj o registráciu na DPH (do bežného režimu) z titulu vykonávania činnosti, ktorá je predmetom dane v príslušnom členskom štáte. Takýto postup by bol priamo v rozpore s cieľom OSS schémy, ktorá primárne cieli na odbúravanie administratívneho bremena.

1.2.2. EÚ OSS schéma zavedená od 1. januára 2015

Na rozdiel od režimu mimo Únie (tzv. non-EU OSS schémy), schéma pre Úniu (EU OSS schéma)[5] bola od svojho zavedenia v roku 2015 určená výhradne pre zdaniteľné osoby usadené na území Európskej únie, ktoré však nedisponovali sídlom ani stálou prevádzkarňou v členskom štáte spotreby. Vecný rozsah oboch úprav bol v danom období identický a obmedzoval sa len na taxatívne vymedzený okruh tzv. digitálnych služieb. Ak bola zdaniteľná

3 Od 1. januára 2027 dochádza k zmene v znení článku 359 smernice a vypúšťa sa text „ktorá je usadená, má trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiava v členskom štáte".

4 § 68a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH").

5 § 68b zákona o DPH.

osoba v EÚ usadená prostredníctvom viacerých stálych prevádzkarní, legislatíva jej umožňovala zvoliť si členský štát identifikácie na základe ktorejkoľvek z nich.

Špecifikom zavedenia tejto schémy bola povinnosť zdaniteľnej osoby deklarovať prostredníctvom jediného daňového priznania k EÚ OSS (podávaného v členskom štáte identifikácie) všetky cezhraničné plnenia uskutočnené z jej jednotlivých prevádzkarní. Táto povinnosť sa vzťahovala na situácie, keď sa miesta ich usadenia nachádzali v inom členskom štáte, než bol členský štát spotreby. Do schémy tak vstupovali všetky cezhraničné dodania digitálnych služieb za predpokladu, že poskytovateľ služieb nebol v členskom štáte spotreby usadený.

Procesné ustanovenia, akými sú oznámenie o uplatňovaní osobitnej úpravy, identifikácia do schémy, zdaňovacie obdobie, podanie osobitného daňového priznania, platba dane, jej distribúcia do členských štátov spotreby, tieto sú do veľkej miery totožné s tými, ktoré sa uplatňujú pri non-EÚ OSS schéme a riadia sa ustanoveniami vo vykonávacom nariadení.

V dôsledku dynamického rastu digitálnej ekonomiky a cezhraničného elektronického obchodu v uplynulom desaťročí prešla táto právna úprava zásadnou revíziou. S účinnosťou od 1. júla 2021 došlo v rámci implementácie legislatívneho balíka pre elektronický obchod (tzv. e-commerce balíka) k signifikantnému rozšíreniu vecnej aj personálnej pôsobnosti tejto schémy. EÚ OSS schéma bola síce podstatne modifikovaná pokiaľ ide o okruh oprávnených zdaniteľných osôb a spektrum dotknutých plnení, jeho primárne zameranie je však aj naďalej orientované na transakcie v segmente B2C.

Pokiaľ ide o rozsah tejto úpravy, otvára sa aj pre iné druhy služieb ako digitálne s miestom dodania v EÚ pre nezdaniteľnú osobu, ak sú dodávané neusadenou zdaniteľnou osobou v členskom štáte spotreby, ale usadenou v inom členskom štáte. Ďalej sa rozsah osobitnej úpravy rozširuje aj na

V dôsledku dynamického rastu digitálnej ekonomiky a cezhraničného elektronického obchodu v uplynulom desaťročí prešla táto právna úprava zásadnou revíziou. S účinnosťou od 1. júla 2021 došlo v rámci implementácie legislatívneho balíka pre elektronický obchod (tzv. e-commerce balíka) k signifikantnému rozšíreniu vecnej aj personálnej pôsobnosti tejto schémy.

cezhraničný predaj tovaru na diaľku, ak sa predaj uskutoční medzi jednotlivými členskými štátmi pre zákazníka, ktorého nákup takéhoto tovaru nie je predmetom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu[6].

Zásadný posun v tejto schéme nastal rozšírením možnosti jej aplikácie aj na zdaniteľné osoby neusadené v EÚ, a to primárne v kontexte predaja tovaru na diaľku v rámci EÚ realizovaného prostredníctvom digitálnych platforiem či online trhovísk. Táto legislatívna zmena priamo súvisí s implementáciou inštitútu tzv. domnelého dodávateľa (deemed supplier)[6]. Ide o právnu fikciu, v zmysle ktorej sa prevádzkovateľ elektronického rozhrania, na ktorom dochádza k stretu ponuky a dopytu, považuje za subjekt uľahčujúci dodanie tovaru. V intenciách európskej i slovenskej právnej úpravy DPH pre oblasť elektronického obchodu sa pod pojmom „uľahčenie" rozumie aktívna účasť a pomoc prevádzkovateľa rozhrania pri faktickom uskutočnení predaja tovaru.

Na účely zjednodušenia a zefektívnenia výberu dane pri predaji na diaľku v špecifickom prípade, ak dochádza k predaju tovaru od neusadeného dodávateľa v EÚ pre zákazníka v inom členskom štáte, a tento tovar sa objednáva cez platformu, v takomto prípade má DPH legislatíva, ktorá vychádza zo smernice o DPH[7] za to, že zdaniteľná osoba, ktorá uľahčuje dodanie tohto tovaru (platforma) je tá, ktorá tovar sama prijala a následne ho dodala. Vytvorením fikcie v tomto konkrétnom prípade dochádza k zjednodušeniu pre daňové orgány, a to v tom duchu, že namiesto kontrolovania a vyhľadávania mnohých dodávateľov, ktorí aj keď nie sú usadení v EÚ, majú v EÚ umiestnený svoj tovar a tento následne predávajú nezdaniteľným osobám, sa pozornosť daňových orgánov zameria na niekoľko zdaniteľných osôb, ktoré prevádzkujú on-line trhovisko a ktoré sa stávajú osobami povinnými platiť DPH z týchto dodaní.

Ďalšie rozšírenie tejto schémy nastane od 1. januára 2027 v rámci transpozície článku 2 smernice ViDA, kedy sa za predaj tovaru na diaľku na území EÚ považuje aj dodanie plynu prostredníctvom sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území EÚ, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená, dodanie elektriny a dodanie tepla alebo chladu prostredníctvom teplárenských sietí alebo chladiarenských sietí zdaniteľnej osobe alebo právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, u ktorých nadobudnutie tovaru nie je predmetom dane podľa § 11 ods. 4 zákona o DPH alebo podľa ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte zodpovedajúceho § 11 ods. 4 zákona o DPH. Takýto predaj tovaru na diaľku bude spadať do rozsahu osobitnej úpravy EU OSS za predpokladu, že zdaniteľná osoba, ktorá dodáva tento tovar nie je usadená v členskom štáte, v ktorom je miesto dodania tohto tovaru.

Na základe transpozície článku 3 smernice ViDA dochádza ešte k markantnejšiemu rozšíreniu tejto schémy, a to od 1. júla 2028. Do EÚ OSS schémy sa dostávajú transakcie dodania tovaru spojené s inštaláciou alebo montážou, dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, ak je takéto dodanie uskutočnené zdaniteľnou osobou

6 § 11 zákona o DPH.

7 Článok 14a ods. 2 smernica Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku, Ú. v. EÚ, L 348/7, 29. 12. 2017.

neusadenou v členskom štáte, v ktorom je miesto dodania tovaru, pre zdaniteľnú osobu alebo pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, u ktorých nadobudnutie tovaru nie je predmetom dane podľa § 11 ods. 4 zákona o DPH alebo podľa ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte zodpovedajúceho § 11 ods. 4 zákona o DPH, alebo pre osobu inú ako zdaniteľnú osobu.

1.2.3 OSS schéma pri dovoze tovaru (IOSS) zavedená od 1. júla 2021

Rozmach elektronického obchodu sa neprejavil len pri obchodovaní v rámci EÚ, ale rovnako aj pri dovoze tovaru z tretích štátov alebo tretích území pre nezdaniteľné osoby v EÚ. Keďže išlo o zásielky malej hodnoty, pri ktorých sa do 22 eur hodnoty zásielky nevyberala DPH pri dovoze, tento tovar bol oslobodený od DPH a v porovnaní s obchodovaním v rámci EÚ, kedy sa žiadne oslobodenie neuplatňovalo, dochádzalo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže a EÚ zároveň prichádzala o značnú sumu DPH z titulu tohto oslobodenia.

Preto sa od 1. júla 2021 na základe smernice Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku odstránilo oslobodenie od dane pre zásielky malej hodnoty a každá prichádzajúca zásielka z tretieho štátu podlieha DPH. Tento výrazný zásah do colných postupov by bol neudržateľný, keby ho nesprevádzali dodatočné procesné zjednodušenia pri výbere dane. V daňovej oblasti sa zaviedlo zjednodušenie v podobne importnej OSS schémy (IOSS). Ide o schému, ktorá je svojím mechanizmom podobná existujúcim non-EU OSS a EU OSS schémam.

Rovnako, ako dve predchádzajúce úpravy OSS, aj posledne zavedená IOSS schéma pokrýva oblasť B2C a nepokrýva oblasť odpočítania dane. Slúži len na priznanie daňovej povinnosti z predaja tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích štátov pre nezdaniteľné osoby usadené v EÚ.

Táto schéma vykazuje podstatné špecifiká, ktorými sa diferencuje od oboch predchádzajúcich schém. V režime IOSS – analogicky ako pri schémach non-EU OSS a EU OSS – vyberá daň priamo dodávateľ/domnelý dodávateľ (platforma, elektronické rozhranie) už v momente objednania tovaru. Následne ju deklaruje a odvádza prostredníctvom daňového priznania v príslušnom členskom štáte identifikácie. Zdaňovacím obdobím je v tomto prípade kalendárny mesiac, čo reflektuje požiadavku na striktnú kontrolu a synchronizáciu colných a daňových procesov.

Vzhľadom na to, že IOSS upravuje dovoz tovaru, ktorý pri absencii zjednodušenia podlieha zdaneniu priamo na colnej hranici EÚ, zohráva overovací proces kľúčovú rolu. Ak sa deklarant v momente dovozu preukáže platným identifikačným číslom pre DPH prideleným pre IOSS schému, colný orgán po verifikácii tohto čísla prepustí tovar do voľného obehu s oslobodením od dane. Dôvodom je skutočnosť, že plnenie už bolo zdanené pri samotnom nákupe a daň bude odvedená ex post. Aplikácia tohto špecifického oslobodenia od dane pri vstupe tovaru na územie Únie je preto striktne podmienená tým, že zdaniteľná osoba registrovaná pre IOSS musí disponovať statusom platiteľa dane[8] v členskom štáte identifikácie. V opačnom prípade by predmetný dovoz zostal trvalo nezdanený.

> V súčasnosti je IOSS schéma a jej uplatňovanie výrazne v centre diskusií na pôde EÚ, a to najmä v súvislosti s nedávno schváleným nariadením Rady (EÚ) 2026/382 z 11. februára 2026, ktorým sa mení nariadenie (ES) č. 1186/2009, pokiaľ ide o zrušenie limitu pre oslobodenie od cla (tzv. „colná reforma"), na základe ktorého sa okrem iného od 1. júla 2026 zrušilo oslobodenie od cla pre zásielky z krajín mimo EÚ v hodnote do 150 eur.

Ďalšie špecifikum tejto schémy spočíva v povinnej zastupiteľnosti pre zdaniteľné osoby z tretích krajín. Ak zdaniteľná osoba žiadajúca o uplatňovanie IOSS nie je usadená na území EÚ, ani v treťom štáte, s ktorým má EÚ uzatvorenú zmluvu o vzájomnej pomoci, je legislatívne zaviazaná uplatňovať režim IOSS výhradne prostredníctvom ustanoveného sprostredkovateľa. Tento sprostredkovateľ koná v mene a na účet zastupovanej osoby, pričom plne preberá zodpovednosť za plnenie jej daňových povinností, vrátane podávania daňových priznaní, platby dane a vedenia predpísanej evidencie. Jedinou existujúcou výnimkou v tomto kontexte sú, na základe Dohody medzi Európskou úniou a Nórskym kráľovstvom o administratívnej spolupráci, boji proti podvodom a vymáhaní pohľadávok v oblasti dane z pridanej hodnoty[9], zdaniteľné osoby usadené v Nórskom kráľovstve, ktoré na základe tejto dohody môžu uplatňovať IOSS schému priamo, teda bez nutnosti ustanovenia sprostredkovateľa.

Rovnako, ako pri EU OSS schéme, aj túto schému môže využívať platforma alebo on-line trhovisko, ktoré sa stáva domnelým dodávateľom v prípade, že zákazník si objedná dovoz tovaru z tretieho štátu od dodávateľa tohto tovaru[10].

Osobitná úprava IOSS schéma má obratové obmedzenie a obmedzenie z hľadiska druhu tovarov. To znamená, že je možné ju využiť len pri dovážanom tovare, kto-

8 § 5a zákona o DPH.

9 Ide o prvú takúto dohodu v oblasti DPH. Pôvodná dohoda nadobudla platnosť 1. septembra 2018 a v roku 2024–2025 prešla aktualizáciou s cieľom rozšíriť a modernizovať spoločné nástroje.

10 § 8 ods. 7 druhá veta zákona o DPH.

rého vnútorná hodnota nepresiahne 150 eur a ak tovar nepodlieha spotrebnej dani. Obratová hranica je stanovená preto, lebo v čase zavedenia tejto schémy sa uplatňovalo oslobodenie od cla do hodnoty 150 eur, kedy sa uplatňovali zjednodušené colné postupy. A druhé obmedzenie bolo stanovené z tohto dôvodu, že v prípade, ak dovážaný tovar podlieha spotrebnej dani, v takom prípade je správcom dane colný orgán, a keďže IOSS je zjednodušenie zavedené v daňovej oblasti, rozdelené postupy v závislosti od druhu dane by spôsobili výrazné administratívne bremeno kladené na dovozcov.

V súčasnosti je IOSS schéma a jej uplatňovanie výrazne v centre diskusií na pôde EÚ, a to najmä v súvislosti s nedávno schváleným nariadením Rady (EÚ) 2026/382 z 11. februára 2026, ktorým sa mení nariadenie (ES) č. 1186/2009, pokiaľ ide o zrušenie limitu pre oslobodenie od cla (tzv. „colná reforma"), na základe ktorého sa okrem iného od 1. júla 2026 zrušilo oslobodenie od cla pre zásielky z krajín mimo EÚ v hodnote do 150 eur. Do platnosti vstúpili legislatívne zmeny, ktoré zaviedli paušálne clo pre zásielky dovážané z krajín mimo EÚ, ktoré sú predmetom predaja tovaru na diaľku. Clo je stanovené vo výške 3 eurá za položku. „Položka" predstavuje jeden alebo viac tovarov v zásielke, ktoré majú rovnaké zatriedenie podľa Vykonávacieho nariadenia Komisie (EÚ) 2025/1926 z 22. septembra 2025, ktorým sa mení príloha I k nariadeniu Rady (EHS) č. 2658/87 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku, rovnaký opis a prípadne rovnaký pôvod. Zmena sa dotkne všetkých zákazníkov nakupujúcich v zahraničných e-shopoch, najmä na populárnych ázijských platformách[11].

Týmto spôsobom dochádza k uplatňovaniu aj DPH aj cla pri tovare dovezenom z krajín mimo EÚ bez výnimky a bez ohľadu na hodnotu tovaru.

Avšak v daňovej legislatíve je stále nastavená hranica na uplatňovanie IOSS schémy len na tovary s hodnotou nepresahujúcou 150 eur, a jej prípadné odstránenie a otvorenie schémy pre tovar akejkoľvek hodnoty vyvoláva značnú polemiku a kontroverziu v názoroch. Otáznym zostáva, či odstránenie oslobodenia od cla, a teda aj hranice 150 eur pre využívanie IOSS pre akýkoľvek dovoz tovaru bez ohľadu na jeho hodnotu, je žiadúce a nepredstavuje riziko straty príjmov pre členské štáty.

V súčasnosti sa IOSS využíva najmä na dovoz tovaru s nízkou hodnotou. Prípadné zneužitie tejto schémy, spočívajúcej vo vybratí dane pri nákupe tovaru a jej neodvedení, prípadne s využitím „*ukradnutého*" čísla IOSS za účelom získania neoprávneného oslobodenia pri dovoze a následnom predaji tovaru v EÚ bez odvedenia DPH, je možné aj v súčasnosti a v praxi sa s ním členské štáty aj stretávajú, avšak je neporovnateľné so stratami na dani a cle, aké by nastali v prípade luxusných tovarov s vysokou hodnotou. V súvislosti s mechanizmom IOSS je nevyhnutné poukázať na skutočnosť, že táto schéma v sebe kumuluje riziko daňových podvodov a zneužitia. Keďže k faktickému odvodu DPH dochádza ex post – až po uplynutí príslušného zdaňovacieho obdobia – vzniká časový nesúlad medzi momentom výberu dane od konečného spotrebiteľa pri nákupe tovaru a jej reálnym odvedením správcovi dane. Tento časový odstup otvára priestor pre potenciálne krátenie dane či zakladá vysoké riziko neoprávneného zadržania vybratej dane zo strany dodávateľa.

Na druhej strane IOSS schéma má významné benefity vo forme zjednodušenia postupov a zníženia administratívnej záťaže. V prípade, ak by nebolo nutné rozlišovať dovoz tovaru a jeho predaj na diaľku pre nezdaniteľné osoby, došlo by k úsporám zdaniteľných osôb, ktoré v súčasnosti vznikajú z dôvodu duálnych postupov v závislosti od hodnoty dovážaného tovaru.

V súčasnosti Európska komisia skúma prostredníctvom projektovej skupiny Fiscalis[12], ktorá bola založená na preskúmanie riešení na zabezpečenie IOSS proti zneužívaniu prostredníctvom využívania existujúcich IOSS identifikačných čísiel na podvodné účely s cieľom vyhnúť sa plateniu DPH, v súvislosti s využívaním schémy IOSS dodávateľmi alebo domnelými dodávateľmi (t. j. platforma, on-line trhovisko a pod.), ktorí sú neusadenými dodávateľmi v EÚ, spolu s iniciatívami o zrušení prahu 150 eur pre rozšírené využitie IOSS, riešenia, ako ochrániť IOSS pred zneužívaním, a teda zabezpečiť bezpečné využívanie IOSS v širokom rozsahu bez stanovenia obratovej obmedzujúcej hranice.

Európska komisia pripravuje dve možnosti riešenia tejto situácie; jednou je overiteľné digitálne poverenie na bezpečný prenos čísel IOSS a údajov o dodávateľskom reťazci (vrátane údajov o pôvodnom dodávateľovi); a druhou je model tokenov pred podaním colného vyhlásenia, ktorý prepája zásielky s vopred predloženými colnými údajmi pomocou tokenov slúžiacich na priradenie k číslu IOSS predajcu alebo online trhoviska. V súčasnosti je Európska komisia v procese začiatku implementačnej fázy, vrátane IT riešenia, ktoré sa koncom roka 2026 dostane do pilotnej fázy živého testovania. V prvom štvrťroku 2027 plánuje Európska komisia prijať vykonávacie implementačné rozhodnutie vo svojom Stálom výbore pre administratívnu spoluprácu a v prvej polovici roka 2027 až 2028 bude iniciovaná plná implementácia projektu cez špecifikácie IT systému, vývoj, jeho integrovanie do existujúcich systémov a testovanie v členských štátoch.

Členské štáty podporujú prácu Európskej komisie a svoj súhlas s rozšírením IOSS schémy aj na tovary nad hranicu 150 eur do veľkej miery podmieňujú funkčnosťou opatrení, ktoré zabezpečia IOSS schému proti podvodom.

1.3 Daňová kontrola zdaniteľných osôb uplatňujúcich OSS

Pokiaľ ide o daňovú kontrolu, táto sa primárne zameriava na to, či bola daň odvedená v správnej výške, prípadne či vôbec

11 Finančné riaditeľstvo SR, Tlačová správa Uplatňovanie 3-eurového cla od 1. júla 2026: rozhoduje dátum colného vyhlásenia, 15. 6. 2026, online. https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_zasielky-novinky-ts/bc

12 Fiscalis Project Group (FPG 053)

bola priznaná zdaniteľnou osobou. Keďže kontrola správnosti priznanej dane je výlučnou kompetenciou členského štátu spotreby, avšak dosah a efektívnejšiu dostupnosť k zdaniteľnej osobe má členský štát identifikácie, je veľmi dôležité, aby členské štáty navzájom efektívne spolupracovali v tejto oblasti.

Na základe ustanovení nariadenia o vzájomnej spolupráci[13] môže členský štát dať podnet na začatie daňovej kontroly alebo preverovania. Vzhľadom na to, že systém OSS je založený na princípe jedného kontaktného miesta, členský štát spotreby (štát usadenia zákazníka) nedisponuje právomocou ex offo iniciovať a samostatne vykonávať vnútroštátny výkon daňovej kontroly priamo v priestoroch zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na území iného členského štátu. Daňové orgány dotknutého štátu spotreby preto musia striktne participovať na koordinovaných a legislatívne ukotvených mechanizmoch medzinárodnej administratívnej spolupráce, ktorými sú najmä:

- *Právo vyžiadať si záznamy*, ktoré musia byť na požiadanie elektronicky sprístupnené obom členským štátom. V prípade podozrenia zo strany členského štátu spotreby môže byť na tomto právnom základe odôvodnené oficiálne vyžiadanie sprístupnenia evidencie. V súčasnosti je záznamová povinnosť upravená v § 68b ods. 20 zákona o DPH.
- *Správne preverovanie* - Požiadaný orgán v členskom štáte identifikácie na základe žiadosti iného členského štátu (spotreby) vykoná administratívne preverovanie alebo daňovú kontrolu. V prípade, ak by daňovú kontrolu vykonával daňový úrad v Slovenskej republike (členský štát identifikácie) u zdaniteľnej osoby usadenej v tuzemsku a uplatňujúcej OSS, postupoval by primerane podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.
- *Prítomnosť daňových úradníkov z iných členských štátov v úradných miestnostiach a na správnom preverovaní*[14] – V pokročilých prípadoch môže štát spotreby využiť aj tento nástroj ponúkaný nariadením o administratívnej spolupráci a požiadať o možnosť účasti svojich daňových kontrolórov, aby sa fyzicky zúčastnili na výkone daňovej kontroly, ktorú vykonáva iný členský štát (identifikácie).

Keďže v prípade využitia OSS schémy ide o zjednodušenie zamerané na priznávanie a výber DPH v oblasti B2C, kedy finančná správa nemôže kontrolovať konečného zákazníka, pretože na to nemá právny nástroj, a okrem toho, zdaniteľná osoba využívajúca toto zjednodušenie je spravidla usadená v inom členskom štáte, ako je členský štát zdanenia (spotreby) v mnohých ohľadoch sa výkon daňovej kontroly môže javiť ako problematický. Aj napriek nástrojom, ktoré ponúka nariadenie o administratívnej spolupráci, ako rizikovým sa javí proces vyhľadávania zdaniteľných osôb, ktoré si neplnia svoje povinnosti a nepriznávajú daň z titulu cezhraničných transakcií (elektronický obchod) nezdaniteľnej osobe.

Z tohto dôvodu Európska komisia, ktorá sa inšpirovala aj skúsenosťami niektorých členských štátov, pripravila návrh smernice o DPH, ktorou sa zavádza elektronický systém CESOP (Centrálny elektronický systém platobných informácií - *Central Electronic System of Payment Information*). Severské štáty (najmä Švédsko, Dánsko a Fínsko) dlhodobo využívajú vysokú mieru digitalizácie a transparentnosti. Pred zavedením systému CESOP (Centrálny elektronický systém platobných informácií) sa pri boji proti podvodom s DPH spoliehali najmä na vnútroštátne registre, analýzu bankových účtov na základe národných súdnych príkazov a hĺbkové audity, pričom narážali na limity pri cezhraničných transakciách v oblasti elektronického obchodu.

Rada Ecofin tento návrh smernice o DPH schválila a členské štáty boli povinné transponovať smernicu Rady (EÚ) 2020/284 z 18. februára 2020, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o zavedenie určitých požiadaviek na poskytovateľov platobných služieb do svojich národných právnych poriadkov[15] tak, aby sa uplatňovala v praxi od 1. januára 2024. Na základe povinnosti zakotvenej v uvedenej smernici sú poskytovatelia platobných služieb (banky a iné finančné inštitúcie) nad stanovený prah 25 cezhraničných platieb za obdobie kalendárneho štvrťroka povinní viesť záznamy o príjemcovi platby cezhraničnej platby a o cezhraničnej platbe, a to za obdobie kalendárneho štvrťroka.

Tuzemský poskytovateľ platobných služieb je povinný viesť záznamy v elektronickom formáte počas obdobia troch kalendárnych rokov od konca kalendárneho roka, v ktorom bola platba vykonaná a sprístupniť finančnému riaditeľstvu elektronickými prostriedkami záznamy prostredníctvom elektronického formulára najneskôr do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom štvrťroku, ktorého sa tieto záznamy týkajú.

Finančné riaditeľstvo prijaté informácie od poskytovateľov platobných služieb elektronicky odošle do centrálnej databázy CESOP.

CESOP predstavuje databázu údajov prijatých zo všetkých členských štátov, ktorú spravuje Európska komisia za účelom boja proti daňovým podvodom v oblasti DPH, najmä však pri cezhraničnom elektronickom obchode. Hlavné úlohy CESOP-u sú zhromažďovanie údajov, ktoré členské štáty prijmú od poskytovateľov platobných služieb, agregovanie týchto údajov, vytváranie rizikových analýz (porovnávaním údajov z daňových priznaní podaných v rámci OSS schém s údajmi o príjemcoch cezhraničných platieb nad stanovenú hranicu). CESOP predstavuje významný nástroj a zdroj informácií v boji proti podvodom, najmä ak ide o oblasť B2C, kedy finančná správa nemá prístup k údajom koncového zákazníka.

Pokiaľ ide o systém IOSS, táto oblasť je pomerne zložitá, keďže ide o dovoz tovaru a dochádza tu k prekrývaniu kompetencií colných a daňových úradov. V súčasnosti je overovacia schopnosť colných orgánov do určitej miery limitovaná, keďže infor-

13 Článok7, 11 a 28 nariadenia o administratívnej spolupráci

14 Článok 28 nariadenia o administratívnej spolupráci.

15 § 70a zákona o DPH

mačné systémy sú samostatné pre colné a daňové účely. Keďže pri dovoze tovaru, pri ktorom sa využije IOSS, sa uplatní oslobodenie od dane pri dovoze, samozrejme za predpokladu, že IOSS číslo je platné a preukáže sa ním dodávateľ v čase dovozu tovaru, colný orgán overuje platnosť IČ DPH a náležitosti v colnom vyhlásení, ktoré sa podáva v zjednodušenom režime. Pre efektívnejšie overovanie, najmä však následné kontroly, je potrebné, aby boli zdieľané údaje z colných a daňových informačných systémov, tak aby bolo možné aj po uplynutí zdaňovacieho obdobia a podaní daňového priznania v IOSS vykonať overenie predložených údajov.

2. Definitívny systém DPH v cezhraničnom EU kontexte a využívanie schémy OSS

Predchádzajúce časti boli venovaná analýze uplatňovania režimu jedného kontaktného miesta v oblasti B2C. V tomto kontexte predstavuje OSS schéma efektívny nástroj na zjednodušenie plnenia daňových povinností tých zdaniteľných osôb, ktoré dodávajú tovary alebo poskytujú služby odberateľom v iných členských štátoch, a keďže ide spravidla o nezdaniteľné osoby, zjednodušenie spočíva najmä v tom, že sa v týchto iných členských štátoch nevyžaduje registrácia na DPH, ale cez schému sa zjednodušuje priznávanie a platba DPH.

V kontexte formovania definitívneho systému DPH v rámci EÚ sa pozornosť presúva do sféry transakcií v oblasti B2B. Cezhraničné obchodné operácie na vnútornom trhu Únie totiž primárne predstavujú buď intrakomunitárne dodania tovaru zdaniteľnej osobe registrovanej pre daň v inom členskom štáte, alebo cezhraničné poskytnutia služieb, pri ktorých sa miesto dodania (a teda aj daňová povinnosť) uskutočňuje v členskom štáte odberateľa.

V roku 1967 bol prijatý záväzok vytvoriť konečný (definitívny) systém DPH v Európskom spoločenstve, ktorý by fungoval na rovnakom princípe, ako funguje systém DPH pri tuzemskom obchodovaní s určením dane podľa princípu pôvodu, t. j. zdanenie podľa usadenia dodávateľa. Takýto systém predpokladal, že bude jedna sadzba DPH v celej EÚ a podmienky obchodovania budú rovnaké. Pri vytvorení jednotného trhu v roku 1993 sa znovu posúdil tento záväzok, t. j. zdaňovanie obchodu s tovarom v rámci EÚ. Keďže politické a technické podmienky v tom čase neboli zrelé na zavedenie navrhnutého definitívneho systému, zaviedol sa prechodný systém uplatňovania DPH pre cezhraničný obchod s tovarom.

Na základe prechodného režimu sa jedna cezhraničná transakcia umelo rozdelila na dve samostatné transakcie: dodanie tovaru do iného členského štátu, ktoré je oslobodené od dane v členskom štáte odoslania tovaru a nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, ktoré je zdanené v členskom štáte, kde skončilo odoslanie alebo preprava tovaru.

Táto prechodná úprava funguje už viac ako 30 rokov a predstavuje jednu z významných bariér cezhraničného obchodovania v rámci EÚ. Okrem toho, že prechodný režim spôsobuje administratívnu záťaž pre podnikateľov (dodatočné povinnosti vyžadované členskými štátmi na preukazovanie odoslania tovaru do iného členského štátu v porovnaní so záznamovými povinnosťami pri obchodovaní v tuzemsku), predstavuje aj významné riziko vzniku cezhraničných podvodov, tzv. karuselových podvodov. Najslabším článkom je cezhraničné dodanie tovaru oslobodené od dane do iného členského štátu, pri ktorom odberateľ (nadobúdateľ) tovaru v členskom štáte, do ktorého prichádza tovar „zmizne" bez toho, aby zaplatil daň z následného tuzemského dodania tzv. MTIC fraud (*Missing trader Intra Community fraud*). Ide o podvod so zmiznutým obchodníkom spravidla na pozícii nadobúdateľa tovaru v členskom štáte, do ktorého tovar prichádza.

> Na základe vypracovanej štúdie dopadu Európska komisia založila konečný systém DPH na možnosti zdanenia cezhraničných dodávok tovaru, pri ktorom sa určí miesto zdanenia v tom členskom štáte, kde sa končí preprava tovaru.

Na základe širokej verejnej diskusie v rokoch 2010 a 2011, ktorá sa začala konzultáciami o Zelenej knihe o budúcnosti DPH Smerom k jednoduchšiemu, odolnejšiemu a efektívnejšiemu systému DPH, Európska komisia vydala v decembri 2011 Oznámenie Európskemu parlamentu, Rade a Hospodárskemu a sociálnemu výboru o budúcnosti DPH Smerom k jednoduchšiemu, spoľahlivejšiemu a efektívnejšiemu systému DPH prispôsobenému jednotnému trhu[16]. V Oznámení Európska komisia uviedla, že záväzok prijatý v roku 1967 už nie je viac relevantný, pretože po diskusiách medzi členskými štátmi vyplynulo, že cieľ zdanenia podľa princípu pôvodu je politicky nedosiahnuteľný.

Po prijatí Oznámenia v roku 2011 Radou vstúpila Európska komisia do širokého dialógu s členskými štátmi a zúčastnenými stranami, ktorého cieľom bolo podrobné preskúmanie uplatňovania zdanenia podľa princípu určenia. Na základe tejto činnosti Komisia v apríli 2016 prijala Akčný plán v oblasti DPH – k jednotnému priestoru EÚ – čas rozhodnúť sa[17]. V rámci uvedeného Akčného plánu oznámila Komisia svoj zámer prijať konečný systém DPH pre cezhraničné dodávky tovaru v EÚ medzi podnikateľmi založený na zásade zdaňovania v krajine určenia.

Na základe vypracovanej štúdie dopadu[18] Európska komisia založila konečný systém DPH na možnosti zdanenia cezhraničných dodávok tovaru, pri ktorom sa určí miesto zdanenia v tom členskom štáte, kde sa končí preprava tovaru. Tento strategický zámer bol následne formalizovaný do legislatívneho návrhu smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o harmonizáciu a zjednodu-

16 COM(2011)851 zo 6. decembra 2011

17 COM(2016)148 final

18 Comission Staff Working Document Impact Assessment SWD(2017) 325 final, 4. 10. 2017

šenie určitých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty na účely zavedenia definitívneho systému zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi. Predmetný návrh bol Rade predložený na prerokovanie v závere roka 2017.

Cieľom tejto legislatívnej iniciatívy bola plynulá zmena prechodného systému DPH na konečný systém, ktorý mal byť založený na systéme zdanenia cezhraničných dodávok v tom členskom štáte, kde skončí preprava tovaru. Osobou povinnou platiť daň mal byť dodávateľ.

S cieľom dosiahnuť plynulý prechod ku konečnému systému, Európska komisia túto zmenu nastavila postupne cez dva kroky a jej plynulé zavedenie podmienila príslušnými zjednodušeniami nasledovne:

V prvej fáze sa mali uplatňovať súčasné pravidlá, t.j. intrakomunitárne dodanie na strane dodávateľa s oslobodením od dane a intrakomunitárne nadobudnutie na strane odberateľa, ktoré by sa zdaňovalo, avšak len v prípade, že odberateľ v inom členskom štáte by mal status certifikovanej zdaniteľnej osoby (CTP). Európska komisia navrhovala úplne nový systém certifikácie v systéme DPH, ktorý by bol založený na priraďovaní dôveryhodnosti zdaniteľným osobám, ktoré by z titulu tohto statusu profitovali plnením jednoduchších pravidiel. Na udeľovanie statusu CTP by sa využili kritériá v colnej oblasti pre schválené hospodárske subjekty (AEO) podľa colných predpisov.

V prípade, že odberateľ by nemal status CTP, dodávateľ by zdanil dodanie tovaru. Keďže miesto dodania sa stanovilo v inom členskom štáte, ako je dodávateľ, dodávateľ by mohol využiť zjednodušenie OSS, cez ktoré by priznal a zaplatil daň.

V druhej fáze Európska komisia zamýšľala nahradiť dve dodávky (intrakomunitárne dodanie a intrakomunitárne nadobudnutie) jednou transakciou (intra-EU dodávka) a rozšíriť systém zdanenia cez využitie OSS na všetky dodávky tovarov a služieb v rámci EÚ, a tak nahradiť súčasný systém zdanenia. Táto fáza mala nastať po dôkladnom vyhodnotení prvej fázy.

O uvedenom legislatívnom návrhu na pôde EÚ rokovali členské štáty spolu s Európskou komisiou viac ako dva roky, avšak

> Navrhovaný mechanizmus OSS pre transakcie v oblasti B2B predpokladal, že daň uplatnená dodávateľom z iného členského štátu bude na strane odberateľa podliehať štandardnému režimu odpočítania dane v členskom štáte určenia.

k dohode na návrhu nedošlo, pretože išlo o veľmi politicky citlivý návrh s vysokou technickou náročnosťou a mnoho technických detailov nebolo v čase predloženia doriešených, resp. v návrhu absentovali. Európska komisia v návrhu smernice predstavila len základné piliere definitívneho systému DPH a medzi hlavné odôvodnenia zaradila zníženie administratívnej záťaže a boj proti určitým typom podvodov.

Hlavné obavy členských štátov však vyústili v odmietnutie návrhu, a to najmä z dôvodov, že návrh smernice ponúkal jedno z riešení schému OSS na priznanie dane, a práve toto riešenie by mohlo aktívne podporiť vznik nových typov podvodov, hlavne v oblasti odpočítania dane, na ktorý je navrhovaný systém náchylný.

Navrhovaný mechanizmus OSS pre transakcie v oblasti B2B predpokladal, že daň uplatnená dodávateľom z iného členského štátu bude na strane odberateľa podliehať štandardnému režimu odpočítania dane v členskom štáte určenia. V praxi by tento systém spôsobil závažnú asymetriu: ak by dodávateľ vybranú DPH prostredníctvom schémy OSS vo svojom domovskom štáte nepriznal a neodviedol, členský štát určenia by bol napriek absencii daňového príjmu povinný priznať kupujúcemu podnikateľovi legitímny nárok na odpočítanie, resp. vrátenie tejto dane.

Efektívne a rýchle odhalenie zdaniteľných osôb – dodávateľov, ktorí nezaplatia daň, by bolo v praxi značne limitované, pretože ide o usadené zdaniteľné osoby v inom členskom štáte. Členský štát určenia resp. dodania tovaru alebo poskytnutia služby by sa musel úplne spoľahnúť na členský štát usadenia dodávateľa, že bude vyvíjať úsilie na to, aby zabezpečil vybratie dane pre iný členský štát. Tento model by si vyžadoval absolútnu dôveru v to, že dotknutý členský štát identifikácie vynaloží adekvátne úsilie a administratívne kapacity na zabezpečenie a vymáhanie daňových príjmov pre cudzí štátny rozpočet.

Aj napriek zlepšeniu administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi v posledných rokoch, cezhraničná kontrola stále predstavuje oslabený článok v systéme DPH v EÚ. Je to ovplyvnené tak kapacitami v ľudských zdrojoch, ako aj rôznym stupňom technologického vývoja v systéme analýzy rizík, nástrojov a elektronizácie daňových správ.

Pokiaľ nebude administratívna spolupráca na takej úrovni, že členské štáty sa budú môcť pri odhaľovaní daňových podvodov, efektívnej a rýchlej výmene informácií, ako aj pri vymáhaní a výbere dane spoľahnúť jeden na druhý, nie je vhodné zaviesť takýto systém dane pre cezhraničné obchodovanie.

V súvislosti s benefitmi pre podnikateľské subjekty, tieto by sa zrejme prejavili v znížení administratívnej záťaže, hoci aj tento argument by mohol byť oslabený uplatňovaním RCM pre zdaniteľné osoby so statusom CTP, čo by viedlo k uplatňovaniu duálneho systému v cezhraničnom obchodovaní.

Jednoznačným pozitívom pre podnikateľskú verejnosť by však bolo to, že v prípade schémy OSS ide o zjednodušenie, ktoré už v praxi dobre funguje a preukázateľne znižuje administratívne náklady.

V súvislosti so zavedením schémy OSS pre cezhraničné transakcie v rámci EÚ v oblasti B2B však prevládli obavy zo strany členských štátov, a tieto z vyššie uvedených dôvodov nepodporili takúto zmenu, najmä zo strany obáv z podvodov v oblasti odpočítania dane.

3. Zavedenie zjednodušení v rámci balíka ViDA – oblasť jednej registrácie na DPH a využitie OSS v oblasti B2B – zavedenie od 1. júla 2028

Napriek počiatočným prekážkam pri implementácii režimu OSS do sféry B2B tran-

sakcií v rámci formovania definitívneho systému DPH, Európska komisia naďalej presadzuje integráciu tohto zjednodušenia do súčasného legislatívneho a podnikateľského rámca. V reakcii na akcelerujúcu transformáciu a digitalizáciu trhu, ako aj na pretrvávajúce apely podnikateľského sektora na redukciu administratívnej záťaže spojenej s viacnásobnými registráciami k DPH v jednotlivých členských štátoch, iniciovala Európska komisia zavedenie čiastkových mechanizmov OSS do oblasti B2B pre vymedzené typy špecifických cezhraničných transakcií.

Podľa doterajších pravidiel musia podniky pri presune (premiestnení) vlastného tovaru do iného členského štátu, ako je ich členský štát usadenia, prípadne členský štát, kde majú tento tovar uskladnený, čeliť povinnej registrácii DPH v krajine, do ktorej si presúvajú resp. premiestňujú tovar. Samotné premiestnenie tovaru z jedného členského štátu do iného predstavuje dodanie tovaru a je predmetom dane. V prípade premiestnenia tovaru ide o oslobodenú intrakomunitárnu dodávku tovaru v členskom štáte, z ktorého sa tovar premiestňuje a o zdanené nadobudnutie tovaru z iného členského štátu[19] v členskom štáte, do ktorého sa tovar premiestňuje.

Síce aj v súčasnom DPH právnom rámci existuje zjednodušenie, ktoré sa uplatňuje od 1. januára 2020, prijaté na základe smernice Rady (EÚ) 2018/1910 zo 4. decembra 2018, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide harmonizáciu a zjednodušenie určitých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty pre zdaňovanie obchodu medzi členskými štátmi ako súčasť balíčka tzv. rýchlych opráv (*Quick Fixes*), pri ktorom je možné pri premiestnení vlastného tovaru vyhnúť sa registrácii DPH v členskom štáte, do ktorého si podnik premiestňuje tovar, konkrétne ide o zjednodušenie tzv. call-off stock schéma. V rámci tohto zjednodušenia, ak platiteľ dane alebo tretia osoba na jeho účet prepravuje tovar z tuzemska do iného členského štátu, v ktorom tento platiteľ nemá sídlo ani prevádzkareň, za účelom jeho následného dodania po skončení prepravy pre vopred známeho zákazníka, ktorý má pridelené IČ DPH členským štátom, do ktorého sa tovar premiestňuje, nemusí sa za týmto účelom registrovať na DPH v členskom štáte, do ktorého sa premiestňuje jeho tovar[20].

Táto schéma je však spojená s obmedzeniami, spomedzi ktorých sú najvýraznejšie nasledovné: tovar je určený pre vopred známeho kupujúceho, ktorý je identifikovaný na účely DPH v členskom štáte, do ktorého sa premiestňuje tovar; je striktne stanovená lehota, v ktorej má byť tovar dodaný; vyžadujú sa extenzívne záznamové povinnosti na strane dodávateľa, ako aj odberateľa a dvojnásobné oznamovacie povinnosti v súhrnných výkazoch. Na základe týchto obmedzení bolo zo strany podnikateľskej verejnosti poukázané na obmedzené využívanie tohto zjednodušenia a nesplnenie svojho cieľa, ktorý bol deklarovaný pri jeho zavedení.

Ako teda vyplýva z podstaty samotného premiestnenia tovaru a s ním spojenej registrácie na DPH, tento koncept výrazne komplikuje logistiku a zvyšuje prevádzkové náklady podnikov. Túto situáciu len v určitej miere zmierňuje zavedené zjednodušenie call-off stock schémy. Z uvedeného dôvodu navrhla Európska komisia v rámci balíka ViDA a jeho tretieho piliera – jednotná registrácia na DPH („Single VAT Registration – SVR"), okrem iných zjednodušení aj novú schému OSS pre premiestnenie vlastného tovaru, konkrétne v článkoch 369xa až 369xk smernice ViDA, ktorá reaguje na obmedzenia existujúcej schémy a tieto odstraňuje. Ide o jednu z kľúčových oblastí v rámci balíka ViDA.

> Nová schéma nazývaná aj TOOG (Transfer of Own Goods), sa začne uplatňovať od 1. júla 2028 a postupne nahradí existujúcu schému call-off stock.

Nová schéma nazývaná aj TOOG *(Transfer of Own Goods*), sa začne uplatňovať od 1. júla 2028 a postupne nahradí existujúcu schému call-off stock. Jej cieľom je odstrániť problém viacnásobnej registrácie cez evidovanie premiestnenia vlastného tovaru v rámci systému jedného kontaktného miesta (OSS). Podnikom uskutočňujúcim svoju činnosť naprieč celej EÚ sa tak umožňuje vykazovať tieto špecifické transakcie centralizovane prostredníctvom jedného daňového priznania vo svojom členskom štáte usadenia. Toto opatrenie si kladie za prioritu zásadne zjednodušiť cezhraničné skladovanie, znížiť náklady na dodržiavanie predpisov a efektívne podporiť rozvoj malého a stredného podnikania v rámci celej Európskej únie.

Schéma TOOG koncepčne nadväzuje na už existujúce OSS schémy. Jej zavádzanie do praxe bude spojené s postupným zrušením úpravy call-off stock, pretože táto nová schéma ju plne nahrádza. Zjednodušenie spočíva v tom, rovnako ako je to aj pri call-off stock úprave, že cezhraničný presun tovaru alebo investičného majetku je daňovo neutrálne plnenie, to znamená že odbremení zdaniteľnú osobu od povinnosti odviesť DPH v členskom štáte naskladnenia tovaru, ako aj odbúra administratívnu záťaž z titulu registrácie k DPH v tomto členskom štáte.

Pre schému premiestnenia vlastného tovaru, ktorá je transponovaná do slovenského právneho poriadku v § 68ca návrhu zákona o DPH v súčasnosti predloženom v rámci schvaľovacieho legislatívneho procesu do Národnej Rady SR, ktorá je voľbou platiteľa, sú nastavené špecifické podmienky. V rámci nich sa upravuje rozsah schémy, ktorý nepovoľuje platiteľovi, aby ju uplatnil pri tovare a investičnom majetku, pri ktorom nevzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane v plnom rozsahu. Určenie členského štátu identifikácie je založené na rovnakom princípe, ako pri predchádzajúcich schémach, najmä non-EU OSS a EU OSS. Ak však je zdaniteľná osoba už identifikovaná pre EU OSS

19 § 8 ods. 4 a § 11 ods. 8 zákona o DPH.

20 § 8a zákona o DPH.

v niektorom z členských štátov, tento bude jej členským štátom identifikácie aj pre schému premiestnenia.

Ak si zdaniteľná osoba zvolí túto schému, tak v nej uvádza všetky premiestnenia vlastného tovaru, ktoré uskutoční na území EÚ, teda nie je možné, aby niektoré premiestnenia podliehali štandardnému režimu premiestnenia a boli zdanené v členskom štáte nadobudnutia a iné podliehali tejto osobitnej úprave. Môže ísť o premiestnenia tovaru z členského štátu identifikácie, ale môže ísť aj o premiestnenia z iných členských štátov v rámci EÚ.

V rámci tejto osobitnej úpravy podáva zdaniteľná osoba, ktorá si zvolila jej uplatňovanie daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, ktorým je kalendárny mesiac. Daňové priznanie sa podáva aj v prípade, že za daný kalendárny mesiac k žiadnemu premiestneniu vlastného tovaru nedošlo. Zdaniteľná osoba v daňovom priznaní uvádza identifikačné číslo pre daň alebo iné individuálne číslo pre daň pridelené v členskom štáte, z ktorého bol tovar premiestnený, ak je k dispozícii, celkovú hodnotu premiestneného tovaru bez dane, v členení podľa členských štátov, do ktorých bol tovar odoslaný alebo prepravený.

V daňovom priznaní, rovnako ako pri všetkých OSS schémach, absentuje možnosť uplatniť odpočítanie dane z tovarov a služieb prijatých v súvislosti s premiestneným tovarom podliehajúcim tejto úprave.

Aj napriek tomu, že sa pri tejto schéme používa pojem „daňové priznanie", koncepčne nejde o štandardné daňové priznanie v zmysle hmotnoprávnej daňovej povinnosti. Keďže tento dokument neslúži na vyčíslenie a odvod DPH, jeho primárna funkcia je čisto evidenčná a kontrolná; slúži na verifikáciu a deklarovanie hodnoty reálne premiestneného vlastného tovaru na vnútornom trhu Únie.

Rovnako, ako pre ostatné schémy aj tu platia záznamové povinnosti o premiestnenom tovare tak, aby daňový úrad alebo správca dane iného členského štátu, z ktorého a do ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený, mohol preveriť správnosť údajov v daňovom priznaní; tieto záznamy sa uchovávajú po dobu 10 rokov a sprístupňujú sa oprávneným orgánom na základe ich žiadosti.

Následné dodanie premiestneného tovaru v členskom štáte premiestnenia, prípadne použitie investičného majetku na iný účel, ako na podnikanie sa riadi zavedenými pravidlami, na základe smernice ViDA. Ak nastane situácia, že premiestnený tovar bude v členskom štáte, do ktorého bol premiestnený, dodaný zdaniteľnej osobe identifikovanej na účely DPH, uplatní sa prenos daňovej povinnosti na kupujúceho (RCM). V prípade, že premiestnený tovar bude dodaný nezdaniteľnej osobe alebo zdaniteľnej osobe alebo právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľná, dodávateľ toto dodanie, ktoré je kvalifikované ako predaj tovaru na diaľku v rámci EÚ, vykáže v EÚ OSS schéme. Rovnako v tejto schéme vykáže aj dodania, ak ide o dodanie bezodplatné podľa ustanovenia § 8 ods. 3 zákona o DPH alebo sa uvedený tovar resp. investičný majetok zdaniteľnej osoby použije v členskom štáte premiestnenia na účely dodania služby podľa § 9 ods. 2 alebo ods. 3 zákona o DPH, resp. podľa ustanovení zákona platného v inom členskom štáte zodpovedajúcich týmto ustanoveniam.

Záver

Ako je možné aj z uvedeného vývoja za poslednú dekádu vyvodiť, vysoká miera digitalizácie, štandardizácie a zavedenie jednotných elektronických systémov prinášajú zásadný obrat do extrémne administratívne náročných procesov, akými je správa DPH naprieč všetkými členskými štátmi v EÚ.

Schéma OSS vo všeobecnosti odbúrava cezhraničnú byrokraciu a umožňuje digitálne prepojenie daňových systémov, vďaka čomu môžu podniky plniť svoje povinnosti v rámci celej EÚ cez jeden komunikačný bod. Týmto spôsobom sa neodstraňujú len jazykové bariéry, ale eliminuje sa nutnosť dôkladného poznania národných legislatív v oblasti DPH v dôsledku štandardizácie a kontaktu v rámci svojho členského štátu usadenia.

Zjednodušenia OSS schém sú prínosom nielen pre podniky, ktoré vykonávajú svoju činnosť vo viacerých členských štátoch, ale výrazný prínos predstavujú aj pre členské štáty. Elektronické systémy odbúravajú chybovosť pri manuálnych spracovaniach a zvyšujú efektívnosť výberu dane.

To, že uvedené zjednodušenia, v súčasnosti v oblasti elektronického predaja pre konečného zákazníka, naberajú na popularite svedčia aj nedávno zverejnené štatistické údaje Európskej komisie[21], podľa ktorých bolo za rok 2024 deklarované za všetky tri schémy spolu viac ako 33 mld. eur na DPH (24 mld. eur pre EU OSS, 2,8 mld. eur pre non-EU OSS a 6,3 mld. eur pre IOSS). Medzi rokmi 2021 a 2024 bolo priznané celkovo na DPH približne 88,05 mld. eur. Toto číslo predstavuje významný nárast vo výbere dane cez schémy zjednodušenia. Trend zvyšovania výberu dane cez schémy je možné pozorovať aj sledovaním porovnania údajov vybranej dane za rok 2023, kedy bola suma DPH za všetky schémy vo výške 26,3 mld. eur a údajov za rok 2024, kedy bola suma DPH vo výške 33,1 mld. eur, čo predstavuje 26 %-ný nárast vo výbere.

Rovnako tento názor podporujú aj údaje o náraste počtu registrovaných zdaniteľných osôb do uvedených schém. Podľa tej istej štatistiky k 31. decembru 2024 bolo celkovo vo všetkých schémach viac ako 170 000 registrovaných obchodníkov. Porovnanie nárastu v rámci rokov 2023 a 2024 ukazuje, že v EÚ OSS schéme bol ročný nárast vo výške 16 %, v non-EU OSS schéme bol 6 % nárast a v IOSS schéme bol nárast počtu registrovaných subjektov vo výške 10 %.

Schéma OSS má skutočne potenciál zjednodušenia, ktorý sa zatiaľ v plnej miere prejavil v oblasti B2C, kedy sa zjednodušili a štandardizovali povinnosti, na základe ktorých sa umožnilo on-line dodávateľom registrovať sa len raz v EÚ (mať len jedno DPH číslo) a plniť si povinnosti len voči svojmu členskému štátu identifikácie.

Neznamená to však, že schémy OSS v oblasti B2C prinášajú len benefity pre zdaniteľné osoby a nepredstavujú žiadne obmedzenia, resp. nemajú slabé stránky. Oblasť odpočítania dane, resp. jej nemožnosť v súvislosti s daňovými priznaniami

21 European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, 14. 7. 2025: Report on the application of the VAT e-commerce package for 2024, (online): https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/report-application-vat-e-commerce-package-2024-2025-07-14_en.

podanými v rámci OSS schém, aj keď v tejto oblasti B2C nie je taká markantná, pretože zákazníkom je nezdaniteľná osoba, sa môže javiť podnikom - dodávateľom ako obmedzujúca. Tým, že v daňovom priznaní sa neumožní odpočet dane z nákupov tovarov a služieb v členskom štáte spotreby pre dodávateľa, a dodávateľ spravidla uplatňuje odpočítanie dane cez refundačnú procedúru[22], sa vytvára negatívny cash-flow u dodávateľa. Bolo by pre neho značným zjednodušením, keby si odpočítanie uplatnil prostredníctvom podaného daňového priznania v rámci schémy OSS.

Takýto postup by však bol veľmi administratívne náročný, keďže tak ako kontrola daňovej povinnosti, tak aj kontrola odpočítanej dane a jej správnosti je v kompetencii členského štátu spotreby. Na jednej strane, členský štát identifikácie komunikuje s daňovým subjektom cez registračnú procedúru a na druhej strane členský štát spotreby má v kompetencii kontrolu. Takže na jednej strane by bola výhoda pre daňový subjekt, na druhej strane komplikácia a ťažkosti spôsobené s kontrolou nároku na odpočítanie dane.

V tejto súvislosti vznikali obavy pre zavedenie OSS schémy do B2B oblasti v súvislosti so zavedením definitívneho systému a neochota členských štátov v minulosti tento posun odsúhlasiť. Situácia sa však už začína meniť zavedením OSS schémy pre premiestnenie vlastného tovaru. Ide o novú schému, ktorá sa ešte len transponuje v súčasnosti do právnych poriadkov členských štátov, a tak je predčasné vyvodzovať závery z jej uplatňovania, naviac, keď je oblasť odpočítania dane vyriešená tak, že schéma umožňuje premiestnenie len takých tovarov a investičného majetku, pri ktorom je plné odpočítanie u platiteľa, ktorý si premiestňuje svoj tovar.

V prípade, že premiestňovaný tovar nebude plniť podmienky pre uplatnenie tejto schémy, je zdaniteľná osoba povinná uplatniť bežné pravidlá DPH pre premiestnenie a zdaňovanie tovaru. Odpočítanie dane v rámci daňového priznania k tejto schéme nebude možné, tak ako to nie je možné ani v ostatných už zavedených schémach OSS. Vyplýva to aj z podstaty tejto schémy, ktorá sa líši od ostatných tým, že slúži výlučne na evidovanie premiestnenia vlastného tovaru do iných členských štátov, pričom v podanom daňovom priznaní k tejto schéme sa uvádza len hodnota premiestneného tovaru, ktorá nevedie k povinnosti vypočítať a odviesť daň v jednotlivých členských štátoch, do ktorých sa tovar premiestňuje.

V kontexte vyššie uvedeného sa dá teda povedať, že táto schéma OSS, aj keď je schémou v oblasti B2B, nerieši odpočítanie dane, a teda stále sleduje pôvodný mechanizmus OSS, hoci primárne nie je jej účelom zjednodušený výber dane ale zjednodušené plnenie povinností v iných členských štátoch.

V súvislosti s implementáciou predmetného režimu v rámci premiestnenia vlastného tovaru zdaniteľnej osoby bude žiaduce analyzovať jeho aplikáciu v praxi a reálny ekonomický prínos pre podnikateľské prostredie. V kontexte zvyšujúcej sa digitalizácie a elektronizácie – predovšetkým v oblasti automatizovaného vykazovania údajov z elektronických faktúr (e-invoicing), ktoré bude od roku 2030 obligatórne pre cezhraničné transakcie v rámci EÚ – sa otvára priestor na akademický i praktický výskum. Ten by sa mal zamerať na potenciálnu extenziu osobitného režimu OSS do ďalších segmentov B2B vzťahov, respektíve na implementáciu nadväzujúcich zjednodušení aj napríklad v oblasti uplatňovania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. ■

22 § 55a a nasledujúce a § 56 zákona o DPH

Zjednodušenie vo forme OSS schémy prináša významné zmiernenie administratívnej zaťaženosti pri vykonávaní cezhraničného online obchodu. Tento mechanizmus v súčasnosti uľahčuje digitálne podnikanie a platenie DPH v oblasti elektronického obchodu v sfére konečnej spotreby prostredníctvom špecifických režimov. V článku sa analyzujú jednotlivé režimy OSS v závislosti od ich vecného a personálneho rozsahu, ako aj parciálnych špecifík, ktorými sa odlišujú od seba navzájom. Zatiaľ čo režim mimo EÚ (non-EU OSS) je využívaný podnikmi neusadenými v EÚ na poskytovanie služieb s miestom dodania v EÚ pre nezdaniteľné osoby, EÚ režim (EÚ OSS) a dovozný režim (IOSS) sú dnes prístupné pre usadených aj neusadených obchodníkov, a tak pre poskytovanie služieb ako aj predaj tovaru na diaľku. Úspešný model sa však nezastavuje a legislatívne zmeny pripravujú jeho postupný prienik do oblasti B2B, čo prinesie zásadné odbúranie administratívy pre veľkoobchodný predaj na jednotnom trhu. Táto transformácia má však zatiaľ rozsahové obmedzenie a viaceré roviny skúmania, ktorým sa článok venuje a poukazuje aj na výzvy, ktoré so sebou táto transformácia prináša.

- § 8a - zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“)
- § 11a zákona o DPH - Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v režime call-off stock
- § 68 zákona o DPH - Osobitné úpravy uplatňovania dane na služby dodávané osobe inej ako zdaniteľnej osobe, na predaj tovaru na diaľku a určité domáce dodania tovaru
- § 68a zákona o DPH - Osobitná úprava uplatňovania dane na služby, ktoré dodávajú zdaniteľné osoby neusadené na území Európskej únie
- § 68b - Osobitná úprava uplatňovania dane na predaj tovaru na diaľku na území Európskej únie, určité domáce dodania tovaru a služby dodané pre osoby iné ako zdaniteľné osoby
- § 68c - Osobitná úprava uplatňovania dane na predaj tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích štátov
- § 70a – Poskytovatelia platobných služieb
- Články 369xa až 369 xk smernice Rady (EÚ) 2025/516 z 11. marca 2025, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o pravidlá DPH pre digitálny vek

Kam až siaha dôkazné bremeno daňového subjektu a kto je subjektom dôkazného bremena?

K hraniciam dokazovania pôvodu finančných prostriedkov pri financovaní spoločnosti jej konateľom

(Poznámky k rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 1Sf/13/2024)

Mgr. Bc. Roman Šajgalík

Mgr. Bc. Roman Šajgalík pôsobí v pozícii CEO poradenskej spoločnosti Dane a clá, s.r.o., je právnikom špecializujúcim sa na oblasť daňového a colného práva.

JUDr. Martin Mravec

JUDr. Martin Mravec je advokátom špecializujúcim sa na oblasť daňového práva, pôsobiacim v advokátskej kancelárii AK Dane a clá, s.r.o.

Ťažisko rozsudku nespočíva ani tak v obsahu, ani v rozsahu dôkazného bremena – teda v tom, ako veľa a ako podrobne musí daňový subjekt preukazovať – ale primárne v subjekte dôkaznej povinnosti. Správny súd jednoznačne konštatoval, že dôkazné bremeno sa vzťahuje na daňový subjekt, a nie na osobu od neho odlišnú. Prekročenie časovej a vecnej súvislosti s daňovou povinnosťou daňového subjektu je pritom až následkom nezákonného prenesenia dôkazného bremena na tretiu osobu, nie primárnym dôvodom nezákonnosti.

Rozhodovacia prax finančnej správy v posledných rokoch čoraz častejšie smeruje k dôslednejšiemu preverovaniu ekonomickej reality transakcií, pričom tento trend sa už dávno neobmedzuje len na tradičné oblasti dane z pridanej hodnoty alebo transferového oceňovania. Stále častejšie možno pozorovať situácie, v ktorých správca dane vstupuje aj do posudzovania samotného ekonomického pôvodu finančných prostriedkov použitých podnikateľskými subjektmi na ich financovanie.

Práve do tejto oblasti významne zasahuje rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 1Sf/13/2024, ktorý podľa nášho názoru predstavuje jedno z dôležitejších rozhodnutí posledného obdobia v oblasti procesného daňového práva. Predmetný rozsudok totiž otvára principiálnu otázku, ktorá ďaleko presahuje konkrétny individuálny spor: **môže správca dane od daňového subjektu požadovať preukazovanie pôvodu finančných prostriedkov, ktoré nepatria samotnému daňovému subjektu, ale fyzickej osobe stojacej za spoločnosťou?**

Skutkové okolnosti sporu

Predmetom daňovej kontroly bola daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2020. Správca dane počas kontroly identifikoval viacero položiek, ktoré považoval za neoprávnene zahrnuté do daňových výdavkov, avšak podstata neskoršieho súdneho sporu sa koncentrovala výlučne na jednu otázku.

> Stále častejšie možno pozorovať situácie, v ktorých správca dane vstupuje aj do posudzovania samotného ekonomického pôvodu finančných prostriedkov použitých podnikateľskými subjektmi na ich financovanie.

Spoločnosť zaúčtovala sumu 205 000 eur ako finančné prostriedky vložené jej konateľom do podnikania. Išlo o obdobie pandémie COVID-19, počas ktorého podnikateľský subjekt čelil výraznému poklesu cash flow a podľa tvrdenia spoločnosti bolo potrebné prevádzku financovať súkromnými prostriedkami konateľa.

Samotná existencia peňažných prostriedkov pritom nebola medzi stranami sporná. Nebolo sporné ani to, že tieto prostriedky boli reálne vložené na účet spoločnosti, respektíve do jej pokladne. Spor vznikol v okamihu, keď správca dane začal požadovať preukázanie ich ekonomického pôvodu.

Konateľ uviedol, že zdrojmi boli vlastné úspory, predchádzajúce príjmy, kryptomeny, bankový úver a finančné prostriedky darované jeho matkou. Na podporu týchto tvrdení boli predlo-

žené viaceré listiny vrátane čestných vyhlásení. Správca dane však dospel k záveru, že tieto dôkazy nepreukazujú hodnoverný pôvod finančných prostriedkov, a preto sumu 205 000 eur neuznal ako vklad konateľa, ale ju ***„prekvalifikoval“*** **na nezdanený príjem spoločnosti, čím zvýšil základ dane**.

Nebezpečná expanzia dôkazného bremena

Právne jadro sporu spočívalo v interpretácii § 24 Daňového poriadku upravujúceho dôkaznú povinnosť daňového subjektu.

Finančná správa vychádzala z premisy, že **ak spoločnosť tvrdí, že určitá suma predstavuje vklad konateľa do podnikania, musí byť schopná preukázať nielen samotný fakt prevodu peňažných prostriedkov, ale aj ich ekonomický pôvod na strane konateľa**.

Na prvý pohľad môže takáto argumentácia pôsobiť logicky. Pri hlbšej právnej analýze sa však objavuje zásadný problém.

Daňové konanie bolo vedené voči právnickej osobe - daňovému subjektu. Daňovým subjektom bola obchodná spoločnosť. **Správca dane však fakticky požadoval, aby právnická osoba preukazovala historické majetkové pomery fyzickej osoby – svojho konateľa – a dokonca nepriamo aj ďalšej fyzickej osoby, teda matky konateľa**.

Tu sa podľa nášho názoru dostávame na mimoriadne tenký ľad.

Ak by sme prijali takýto výklad, znamenalo by to, že pri každom budúcom financovaní spoločnosti vlastníkmi by podnikateľ niesol povinnosť spätne archivovať dôkazy o tom, akým spôsobom nadobudol svoj súkromný majetok, ktorý sa následne rozhodne použiť v podnikaní.

Takáto povinnosť však zo žiadneho ustanovenia Daňového poriadku, resp. hmotnoprávneho predpisu, explicitne nevyplýva.

Inými slovami – správca dane by si de facto vytváral nové procesné po-

> Žalobca netvrdil, že vklady konateľa do spoločnosti predstavujú jeho príjem, túto skutočnosť tvrdil správca dane.

vinnosti daňového subjektu vlastnou interpretačnou činnosťou.

Správny súd v tomto smere v bode 32 predmetného rozsudku uvádza: *„Z pohľadu dôkaznej povinnosti daňového subjektu je tento povinný znášať dôkazné bremeno ohľadom toho, čo uviedol (mal uviesť) v daňovom priznaní, pretože dôkazné bremeno sa vzťahuje k preukázaniu skutočností tvrdených daňovým subjektom v daňovom priznaní, resp. skutočností, ktoré je povinný uviesť v daňovom priznaní. Vzhľadom na skutočnosť, že v prípade dane z príjmov daňový subjekt má v daňovom priznaní uviesť a preukázať príjmy a výdavky, len k týmto skutočnostiam sa môže viazať jeho dôkazné bremeno.* ***Žalobca netvrdil, že vklady konateľa do spoločnosti predstavujú jeho príjem, túto skutočnosť tvrdil správca dane****. V tejto súvislosti* ***žalobca v správnej žalobe namietal prekročenie miery prípustnosti prenosu dôkazného bremena na žalobcu v daňovom konaní (daňovej kontrole a následnom vyrubovacom konaní), čo správny súd vyhodnotil ako kľúčovú právnu otázku a súčasne ako nezákonný postup správcu dane a žalovaného****. Hoci platí, že daňový subjekt okrem skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, je povinný dokazovať aj skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní (§ 24 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku),* ***treba zdôrazniť, že musí ísť o skutočnosti pri správe daní, t.j. nie akúkoľvek skutočnosť, na ktorú správca dane vyzve daňový subjekt***.“.

Ratio decidendi - nie je podstatný len rozsah dôkaznej povinnosti, ale najmä subjekt dôkaznej povinnosti

Pri odbornej analýze súdneho rozhodnutia je potrebné explicitne identifikovať jeho ***ratio decidendi*****, teda nosný dôvod**, o ktorý sa výrok opiera, a označiť konkrétny bod odôvodnenia, v ktorom je formulovaný. Práve takto vyjadrenú právnu vetu možno v inom daňovom konaní doslovne citovať a dovolávať sa jej, pričom ostatné úvahy súdu, hoci argumentačne cenné, majú povahu podporného odôvodnenia, prípadne *obiter dictum*.

Ratio decidendi predmetného rozsudku sa podľa nášho názoru nachádza v bode 38 odôvodnenia predmetného rozsudku, v ktorom Správny súd v Banskej Bystrici uvádza:

„(…) keď správca dane požadoval preukázanie pôvodu (zdroja) peňažných prostriedkov (síce v rámci kontroly dane z príjmov žalobcu ako daňového subjektu), ale od osoby odlišnej od kontrolovaného daňového subjektu, postupoval v rozpore so zákonom, keď ***dôkazné bremeno preniesol na tretiu osobu****, čím prekročil časovú aj vecnú súvislosť s daňovou povinnosťou daňového subjektu, ako to dôvodne namietal žalobca v správnej žalobe.“*

Toto vymedzenie je podstatné aj pre spôsob, akým sa rozsudok bude v praxi aplikovať. Ťažisko rozsudku nespočíva ani tak v obsahu, ani v rozsahu dôkazného bremena – teda v tom, ako veľa a ako podrobne musí daňový subjekt preukazovať – ale primárne v **subjekte dôkaznej povinnosti**. Správny súd jednoznačne konštatoval, že dôkazné bremeno sa vzťahuje na daňový subjekt, a nie na osobu od neho odlišnú.

Prekročenie časovej a vecnej súvislosti s daňovou povinnosťou daňového subjektu je pritom až následkom nezákonného prenesenia dôkazného bremena na tretiu osobu, nie primárnym dôvodom nezákonnosti.

Nevyhnutnou hmotnoprávnou premisou tohto záveru je bod 37. rozsudku, podľa ktorého „vklad“ finančných

prostriedkov konateľa do spoločnosti (mimo základného imania a bez ohľadu na povahu posúdenia tohto vkladu, napr. pôžičky), ktorý nenapĺňa pojem predmetu dane podľa zákona o dani z príjmov, daňový subjekt v daňovom priznaní neuvádza a ani nie je povinný ho uviesť, *„t. j. nevzťahuje sa k nemu dôkazné bremeno jeho preukázania“*. Bez tohto medzikroku by záver bodu 38 nebol úplný: najprv treba ustáliť, že ide o skutočnosť stojacu mimo predmetu dane, a až potom možno konštatovať, že požiadavka na jej preukazovanie – navyše adresovaná tretej osobe – vybočuje zo zákonného rámca.

Daňové konanie nie je vyšetrovanie majetkových pomerov fyzických osôb

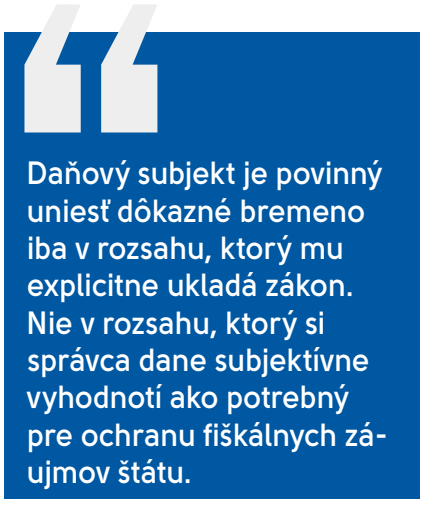
Správny súd podľa nášho názoru správne pripomenul jeden zo základných princípov daňového práva – **zásadu zákonnosti**.

Správny súd v tomto smere v bode 29 predmetného rozsudku uvádza: *„Dane možno ukladať len na základe zákona (zásada zákonnosti), ktorá má regulovať postup správcu dane v tom zmysle, že nemá chrániť len fiškálne záujmy štátu, ale musí zachovávať a rešpektovať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Medzi uvedenými je **kľúčová právna istota**, ktorá pre daňový subjekt znamená, že **musí vedieť, aké sú jeho povinnosti v daňovom konaní, osobitne vo vzťahu k povinnosti tvrdiť a preukazovať svoje tvrdenia**. Jednoducho povedané, daňový subjekt znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno svojich tvrdení v zmysle zákona, teda preukazuje tie skutočnosti, ktoré od neho požaduje zákon. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že **daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov**. To znamená, že **zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov** (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/6-7/2014). V daňovom konaní sa okrem zásady zákonnosti uplatňuje aj zásada opatrnosti, účelom ktorej je, aby sa majetok a výnosy nenadhodnocovali (a záväzky a náklady nepodhodnocovali) a taktiež zásada v pochybnostiach miernejšie (in dubio mitius).“*

Daňový subjekt je povinný uniesť dôkazné bremeno iba v rozsahu, ktorý mu explicitne ukladá zákon. Nie v rozsahu, ktorý si správca dane subjektívne vyhodnotí ako potrebný pre ochranu fiškálnych záujmov štátu.

Je dôležité si uvedomiť, že slovenský právny poriadok fyzickým osobám všeobecne neukladá povinnosť viesť celoživotnú evidenciu nadobúdania súkromného majetku.

Ak fyzická osoba – nepodnikateľ – v priebehu rokov akumuluje úspory, príjmy zo zahraničia, predaja majetku alebo darov, právny poriadok jej spravidla neukladá povinnosť archivovať tieto informácie spôsobom, ktorý by umožnil ich detailnú rekonštrukciu po desiatich či dvadsiatich rokoch.



Ak následne správca dane požaduje spätné preukazovanie takýchto historických majetkových pomerov len preto, že osoba použila vlastné prostriedky na financovanie svojej spoločnosti, ide podľa nášho názoru o **neprimerané rozšírenie dôkazného bremena.**

Zaujímavé je, že podobnú argumentáciu v minulosti formuloval aj Ústavný súd Českej republiky v známom náleze IV. ÚS 29/05, na ktorý sa žalobca odvolával. Hoci finančná správa tvrdila, že skutkové okolnosti nie sú totožné, princíp posudzovaný českým súdom bol v zásade obdobný – hranice prípustného prenášania dôkaznej povinnosti na daňový subjekt.

Porovnávací pohľad: česká judikatúra k financovaniu spoločnosti z prostriedkov spoločníka

Otázka, ktorú riešil Správny súd v Banskej Bystrici, nie je v stredoeurópskom priestore nová. Česká judikatúra sa ňou zaoberá takmer tri desaťročia a ponúka pomerne presne vykreslenú deliacu čiaru medzi tým, čo správca dane od daňového subjektu požadovať môže, a tým, čo už predstavuje exces. Vzhľadom na takmer identickú konštrukciu dôkaznej povinnosti – na jednej strane § 92 ods. 3 a 4 a § 93 ods. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, na druhej strane § 24 ods. 1 a 4 Daňového poriadku – ide o judikatúru, ktorá je pre slovenskú prax argumentačne dobre využiteľná, hoci pre slovenské orgány, samozrejme, záväzná nie je.

Východiskom je nález pléna Ústavného súdu ČR z 24. apríla 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (publikovaný pod č. 130/1996 Sb.), v ktorom ústavný súd pri prieskume ústavnosti § 31 ods. 9 zákona o správě daní a poplatků vyslovil dnes už klasickú formulu: uvedené ustanovenie *„nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání* čehokoliv, *ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám“*. Ide o presne ten istý interpretačný limit, aký Správny súd v Banskej Bys-

trici v bode 32 rozsudku vyvodil vo vzťahu k § 24 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, keď zdôraznil, že musí ísť o skutočnosti pri správe daní, *„t. j. nie akúkoľvek skutočnosť, na ktorú správca dane vyzve daňový subjekt“*.

Nález Ústavného súdu ČR z 1. júna 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (publikovaný ako N 113/37 SbNU 463), je pritom skutkovo podstatne bližší v posudzovanej veci. Sťažovateľom bola fyzická osoba, ktorá počas celého produktívneho života poberala výlučne príjmy zo závislej činnosti a ktorá v rokoch 1996 a 1997 poskytla spoločnosti s ručením obmedzeným – v ktorej bola zároveň spoločníkom – pôžičky v celkovej výške cca 960 000 Kč. Správca dane od nej žiadal preukázať, z akých zdrojov tieto prostriedky pochádzajú a či boli zdanené; keď tak neurobila, vyrubil jej daň podľa pomôcok, pričom za základ dane vzal samotnú sumu poskytnutých pôžičiek. Nešlo teda o „diametrálne odlišný prípad“, ako tvrdil žalovaný – práve naopak, ide o rovnaký typ transakcie (financovanie vlastnej s. r. o. súkromnými prostriedkami) a o rovnaký typ požiadavky správcu dane (rekonštrukcia historických majetkových pomerov fyzickej osoby).

Ústavný súd ČR tento postup označil za neprípustnú extenziu dôkazného bremena a konštatoval, že „je nepřípustné po stěžovateli požadovat prokazování svých majetkových a příjmových poměrů v rozsahu, který překračuje časový a věcný rámec jeho daňových povinností“. Osobitne podčiarkol, že správca dane takýmto postupom „vlastně konstruoval povinnost stěžovatele k obecnému prokazování svých majetkových poměrů a zdrojů svého majetku, která se ocitá mimo rámec zákona o správě daní a poplatků“. Rovnako logickú výhradu, akú vzniesol žalobca v predmetnej veci (sp. zn. 1Sf/13/2024), formuloval aj český ústavný súd: požičané (vložené) sumy predstavovali výdavok, nie príjem, a mohli byť tvorené celým radom čiastkových príjmov, ktoré s daňovou povinnosťou kontrolovaného obdobia nijako nesúviseli.

> Spoločnosť musí preukázať prijatie pôžičky, teda existenciu právneho titulu, a charakter súm následne vyplatených konateľovi – nie však to, odkiaľ konateľ požičané prostriedky nadobudol.

Hranicu tohto záveru vymedzil Nejvyšší správní soud ČR v rozsudku z 11. septembra 2008, č. j. 9 Afs 20/2008-56 (spojené veci sp. zn. 9 Afs 20/2008 a 9 Afs 21/2008). Kasačný súd v ňom – v neprospech daňového subjektu – uzavrel, že ak fyzická osoba podnikateľ sama účtuje o osobných vkladoch do svojho vlastného podnikania, správca dane je oprávnený žiadať preukázanie ich pôvodu a prípadného zdanenia. Podstatné je však odôvodnenie, ktorým súd vymedzil, prečo nález IV. ÚS 29/05 na takýto prípad nedopadá: *„Požadování prokazování majetkových poměrů po fyzické osobě – nepodnikateli tak bylo v případě řešeném Ústavním soudem nepřípustným excesem nad shora naznačený věcný (i časový) rámec daňové povinnosti a zásahem do autonomní a ústavně chráněné sféry jednotlivce, neboť v České republice není zákonem zakotvena obecná povinnost k majetkovému přiznání, přičemž absenci této povinnosti skutečně nelze nahrazovat tak extenzivně pojatým způsobem dokazování v daňovém řízení, které by fakticky ve svých důsledcích vedlo ke stejnému efektu.“*

Toto rozlíšenie je pre posudzovanú vec kľúčové. Deliacim kritériom nie je „prísnosť“ dokazovania, ale totožnosť osoby, ktorá vklad realizovala, s daňovým subjektom, voči ktorému sa daňová kontrola vedie. V prípade rozhodovanom Správnym súdom v Banskej Bystrici sa daňová kontrola viedla voči právnickej osobe, kým prostriedky pochádzali z majetkovej sféry fyzickej osoby. Ide teda o situáciu, ktorá stojí ešte ďalej od výnimky pripustenej v rozsudku 9 Afs 20/2008 než skutkový stav nálezu IV. ÚS 29/05: nejde tu ani len o vlastné vklady podnikateľa do vlastného podnikania, ale o dokazovanie majetkových pomerov osoby odlišnej od kontrolovaného daňového subjektu. Tomu napokon zodpovedá aj bod 35 predmetného rozsudku, v ktorom správny súd konštatoval, že žalovaný *„v rozpore so zákonom zaťažil dôkazným bremenom konateľa žalobcu, ktorý nie je totožný s daňovým subjektom, vo vzťahu ku ktorému sa realizovala daňová kontrola“*.

Priamo k pôžičke poskytnutej konateľom a spoločníkom spoločnosti s ručením obmedzeným sa Nejvyšší správní soud vyjadril v rozsudku z 21. decembra 2005, č. j. 5 Afs 5/2005-93. Zdôraznil, že dôkazné bremeno *„není ‚putovním‘ instrumentem, který by bylo ohledně zákonem stanovených skutečností možno libovolně a nahodile přenášet kdykoli v řízení z daňového subjektu na správce daně a naopak“*, a – čo je pre našu tému podstatnejšie – dôsledne oddelil dôkazné bremená jednotlivých daňových subjektov: dôkazné bremeno vo vzťahu k výdavku uskutočnenému z prostriedkov fyzickej osoby *„stíhá fyzickou osobu – podnikatele (…), z jehož účtu a tedy i jeho prostředků bylo plnění uskutečněno; daňová kontrola však probíhala za účelem ověření daňové povinnosti jiného subjektu, a to žalobce“*. Z toho istého rozhodnutia však vyplýva aj to, kde dôkazné bremeno spoločnosti reálne leží: spoločnosť musí preukázať prijatie pôžičky, teda existenciu právneho titulu, a charakter súm následne vyplatených konateľovi – nie však to, odkiaľ konateľ požičané prostriedky nadobudol. Rovnako súd pripomenul, že skutočnosť, že fyzická osoba je konateľom či spoločníkom, *„sama o sobě ještě neznamená, že jakékoli plnění, které tato od společnosti obdrží, je příjmem“*; vždy je nutné skúmať povahu plnenia. To je zrkadlový obraz argumentu použiteľného v posudzovanej veci – ani skutočnosť, že peniaze do spoločnosti vložil jej konateľ, sama osebe nerobí z týchto prostriedkov zdaniteľný výnos spoločnosti.

Napokon v rozsudku zo 4. októbra 2006, č. j. 2 Afs 211/2005-62, Nejvyšší správní soud zamietol kasačnú sťažnosť finančného riaditeľstva vo veci, v ktorej správca dane rovnako prekvalifikoval prostriedky vložené (požičané) spoločníkom do spoločnosti s ručením obmedzeným na jeho nezdanený príjem. Kasačný súd uviedol, že aj pri stanovení dane podľa pomôcok *„vždy však musí být postaveno najisto, že tu je příjem, který dani z příjmů podléhá“*; záver správcu dane o tom, že vložené prostriedky pochádzajú z nepriznanej podnikateľskej činnosti, označil za špekuláciu. Doplnil pritom, že *„samotné předložení účetnictví společnosti (…) či jiných důkazů nasvědčujících vkladům a půjčkám* žalobce *do této společnosti není důkazem nabytí těchto prostředků* žalobcem *z podnikání“*. Ide o argument použiteľný proti akejkoľvek automatickej prekvalifikácii vkladu na zdaniteľný výnos: neunesenie dôkazného bremena o pôvode prostriedkov samo osebe nepreukazuje, že ide o príjem – a už vôbec nie o príjem dosiahnutý práve v kontrolovanom zdaňovacom období a práve u kontrolovaného subjektu. Krajský súd, ktorého rozsudok NSS potvrdil, k tomu doplnil vetu, ktorá by mala rezonovať aj v slovenskej praxi: ***„žádný právní předpis občanovi neukládá povinnost prokázat zdroje a původ peněžních prostředků ukládaných na jeho osobní účet“.***

Pre úplnosť treba dodať, že česká judikatúra nie je k daňovým subjektom bezvýhradne ústretová. Tam, kde vklad do podnikania realizuje sám kontrolovaný daňový subjekt a sám o ňom účtuje, sa výzva na preukázanie pôvodu prostriedkov považuje za legitímnu a jej nesplnenie za dôvod na dorubenie dane. Rozhodujúce je preto v každom jednotlivom prípade dôsledne odlíšiť tri veci: ktorá osoba je daňovým subjektom, o čí majetok ide a ku ktorému zdaňovaciemu obdobiu sa má tvrdená skutočnosť viazať. Práve toto rozlíšenie správca dane a žalovaný v predmetnej veci neurobili.

Problematika čestného vyhlásenia ako dôkazu

Osobitne zaujímavou časťou sporu bolo odmietnutie čestných vyhlásení predložených daňovým subjektom.

Správca dane a následne aj odvolací orgán zastávali pomerne kategorický názor, že čestné vyhlásenie samo osebe nepredstavuje dostatočný dôkaz, pretože nespĺňa kritérium overiteľnosti.

Takýto formalistický prístup však podľa nášho názoru nie je úplne presvedčivý.

Ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku totiž výslovne uvádza, že ako dôkaz možno použiť **všetko, čo môže prispieť k objasneniu rozhodujúcich skutočností na správne určenie dane**.

Legislatíva úmyselne používa pojem „môže prispieť“, čím vedome vytvára otvorený koncept dokazovania.

Čestné vyhlásenie, samozrejme, nemožno automaticky považovať za definitívny dôkaz. Nemožno ho však ani automaticky odmietať len preto, že ide o čestné vyhlásenie. Správca dane mal procesné nástroje, ako tvrdenia ďalej preverovať – mohol osoby predvolať ako svedkov, vykonať doplňujúce dokazovanie alebo preverovať okolnosti tvrdených finančných tokov.

Automatické odmietnutie dôkazného prostriedku bez ďalšieho skúmania môže v určitých situáciách pôsobiť skôr ako prejav procesného formalizmu než reálneho zisťovania skutkového stavu.

> Čestné vyhlásenie je listinou, ktorú treba hodnotiť, a nie procesnou prekážkou, ktorá orgán zbavuje povinnosti vykonať dokazovanie.

Čestné vyhlásenie v českej judikatúre – od odmietnutia k listinnému dôkazu

Aj otázka dôkaznej hodnoty čestného vyhlásenia má v Českej republike svoj vývoj, ktorý stojí za pripomenutie – argumentácia slovenskej finančnej správy totiž zodpovedá jeho staršej a dnes už do značnej miery prekonanej vrstve.

Reštriktívnu líniu reprezentuje rozsudok Nejvyššího správního soudu z 24. mája 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43, publikovaný pod č. 1049/2007 Sb. NSS, podľa právnej vety ktorého: *„Čestné prohlášení se v obecném správním* řízení *může stát podkladem pro rozhodnutí, i když není důkazním prostředkem; zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, naproti tomu čestné prohlášení nezná a správní* řád *se v daňovém* řízení *nepoužije (§ 99 zákona o správě daní a poplatků).“* Rozhodujúcim dôvodom odmietnutia teda nebola nízka výpovedná hodnota čestného vyhlásenia, ale to, že vtedajší procesný predpis tento inštitút vôbec nepoznal.

Tento argument však stratil oporu s účinnosťou daňového poriadku (zákon č. 280/2009 Sb.), ktorého § 93 ods. 1 znie: *„Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením* řízení. *Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“* Ide o otvorený, demonštratívny výpočet – rovnako ako v § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Slovenský zákonodarca navyše oproti § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. výslovne doplnil slovo „prispieť“, čím prah prípustnosti dôkazného prostriedku ešte znížil; na to poukázal aj žalobca a správny súd s jeho argumentáciou súhlasil. Téza „zákon čestné vyhlásenie nepozná, teda ho nemožno osvedčiť ako dôkaz“ tak v podmienkach platného Daňového poriadku neobstojí – ide o argument prevzatý z právneho stavu, ktorý už neplatí ani v Českej republike.

Opačný a z hľadiska metodiky doka-

zovania správnejší prístup vyjadril Nejvyšší správní soud v rozsudku z 13. decembra 2007, č. j. 8 As 12/2006-54: *„samotné označení písemnosti (…) jako čestné prohlášení, nebrání správnímu orgánu, aby toto prohlášení považoval za listinný důkaz. Samotné předložení takovéto listiny, obsahující popis určitých skutečností, které mohou být rozhodné, nezbavuje správní orgán povinnosti příslušnou osobu vyslechnout jako svědka (…). Jen zcela výjimečně, zejména pokud by výslech svědka nebyl možný, lze se spokojit pouze s písemným prohlášením.“* Hoci išlo o konanie o priestupku vedené podľa správneho poriadku, jadro tohto záveru je procesne univerzálne a v daňových veciach sa naň v neskoršej praxi štandardne poukazuje: čestné vyhlásenie je listinou, ktorú treba hodnotiť, a nie procesnou prekážkou, ktorá orgán zbavuje povinnosti vykonať dokazovanie.

Praktické vyústenie tohto prístupu ilustruje rozsudok Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci z 21. augusta 2015, č. j. 59 Af 176/2014-57, ktorým súd zrušil rozhodnutie Odvolacího finančního ředitelství práve preto, že sa s predloženými čestnými vyhláseniami riadne nevysporiadalo. Súd odvolaciemu orgánu uložil, aby *„v prvé* řadě *zaujal jednoznačný postoj k již předloženým čestným prohlášením (…) a zodpověděl otázku, zda jsou důkazními prostředky ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu či nikoli“*, a ak ich za dôkazné prostriedky považovať nebude, aby uviedol *„logické, obsahu čestných prohlášení skutečně korespondující důvody, pro které není na místě provést svědecké výpovědi (…) označených osob“*. Nevysporiadanie sa s týmto dôkazným návrhom viedlo k nepreskúmateľnosti rozhodnutia.

Prenesené na predmetnú vec: Správny súd v Banskej Bystrici otázku dôkaznej hodnoty čestných vyhlásení meritórne neuzavrel. V bode 39 rozsudku pripustil, že *„dôkazná sila čestných vyhlásení ako jednostranných vyhlásení nie je v daňovom konaní vysoká“* (s odkazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1 Sžf/32/2016), zároveň však konštatoval, že vzhľadom na prekročenie zákonného rámca dôkazného bremena nie je pre rozhodnutie podstatné túto otázku skúmať. Práve preto ostáva otvorená – a práve v tomto bode je česká judikatúra inšpiratívna: nízka dôkazná sila listiny nie je totožná s jej neprípustnosťou. Ak správca dane obsahu čestného vyhlásenia neverí, procesne správnou reakciou nie je jeho odmietnutie „pre nesplnenie podmienky overiteľnosti“, ale buď predvolanie a výsluch dotknutej osoby ako svedka podľa § 25 Daňového poriadku (pri zachovaní práva daňového subjektu byť prítomný a klásť otázky podľa § 25 ods. 4), alebo presvedčivé odôvodnenie, prečo by taký výsluch nemohol prispieť k objasneniu rozhodujúcich skutočností. Tretia cesta – mlčky ho odložiť ako „neprípustný dôkaz“ – v platnej právnej úprave oporu nemá.

Praktické dopady pre daňových poradcov

Rozhodnutie má podľa nášho názoru významný presah do každodennej poradenskej praxe.

Mimoriadne časté sú situácie, keď podnikatelia financujú vlastnú spoločnosť súkromnými zdrojmi – či už formou pôžičiek, dočasných vkladov, preklenovacieho financovania alebo neformálnych cash injection riešení pri problémoch s likviditou.

Ak by sa v praxi presadil výklad finančnej správy prezentovaný v tomto prípade, znamenalo by to zásadné zvýšenie dôkazného štandardu.

Každý vlastník spoločnosti by musel myslieť niekoľko rokov dopredu a uchovávať detailné dôkazy o pôvode svojho súkromného majetku pre prípad budúcej daňovej kontroly svojej spoločnosti.

Takýto stav by bol nielen prakticky neudržateľný, ale predovšetkým právne veľmi problematický.

Z porovnávaného českého vývoja pritom vyplýva aj poučenie *a contrario*, ktoré má priamy preventívny rozmer. Kým dokazovanie majetkových pomerov osoby odlišnej od daňového subjektu prípustné nie je, preukázanie samotného titulu a reálneho uskutočnenia financovania na strane spoločnosti prípustné je – a je aj v záujme daňového subjektu. Písomná zmluva o pôžičke, jej riadne a súčasné zaúčtovanie u oboch strán, bezhotovostná forma plnenia a evidencia splátok sú presne tie dôkazy, ktoré spoločnosť predložiť môže a má; ich absencia v českej praxi opakovane viedla k neúspechu daňových subjektov (porov. rozsudok NSS ČR č. j. 5 Afs 5/2005-93, v ktorom nebolo o pôžičke účtované ani u jednej zo strán a „rekonštruované účtovníctvo“ predložené dodatočne súd odmietol ako dôkaz získaný v rozpore so zákonom). Hotovostné vklady do pokladne bez písomného titulu sú preto rizikom nie preto, že by zakladali povinnosť preukázať pôvod majetku spoločníka, ale preto, že sťažujú preukázanie toho, čo spoločnosť preukázať skutočne musí. ■

Prehľad citovanej českej judikatúry

- *Nález Ústavného súdu ČR z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (č. 130/1996 Sb.)*
- *Nález Ústavného súdu ČR z 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (N 113/37 SbNU 463)*
- *Rozsudok Nejvyššího správního soudu ČR z 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005-93*
- *Rozsudok Nejvyššího správního soudu ČR z 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43 (č. 1049/2007 Sb. NSS)*
- *Rozsudok Nejvyššího správního soudu ČR zo 4. 10. 2006, č. j. 2 Afs 211/2005-62*
- *Rozsudok Nejvyššího správního soudu ČR z 13. 12. 2007, č. j. 8 As 12/2006-54*
- *Rozsudok Nejvyššího správního soudu ČR z 11. 9. 2008, č. j. 9 Afs 20/2008-56 (spojené so sp. zn. 9 Afs 21/2008)*
- *Rozsudok Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci z 21. 8. 2015, č. j. 59 Af 176/2014-57*

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky

Daňové exekučné konanie a dôchodkové dávky

§ **Vzťah k právnej úprave:** § 106 ods.1 a 3 daňového poriadku; § 108 daňového poriadku;
Prejudikatúra: NS SR: 8Sžf/6-7/2014 z 26. marca 2015; I. ÚS 241/2007 z 18. septembra 2008;

Právna veta :

Účelom § 106 ods. 3 daňového poriadku je rešpektovať sociálnu funkciu dôchodku. Cieľom v ňom stanovenej výnimky je chrániť daňový subjekt pred daňovou exekúciou pri dávkach určených na zabezpečenie minimálneho životného štandardu. Vylúčenie daňového subjektu spod tejto ochrany nerešpektuje ústavné hodnoty, pretože dôchodková dávka by sa stala len sumou bez sociálnej povahy a s tým súvisiacich nárokov na ochranu, ktoré jej prináležia.

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/1/2025 z 27. novembra 2025 v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD.(sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky takto rozhodol:cov Petra Mikeša, Lenky Krupičkovej, Barbary Pořízkovej, Iva Pospíšila, Aleša Roztočila a Vojtěcha Šimíčka.

I. Kasačná sťažnosť sa zamieta.

Odôvodnenie

1. **Colný úrad Košice** (ďalej len „prvostupňový orgán“) **vydal podľa § 91 ods. 2 daňového poriadku** v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) **daňovú exekučnú výzvu** č. 6801909062/2021 z 18. mája 2021 (ďalej len „daňová exekučná výzva“) na vymoženie daňového nedoplatku od žalobcu ako daňového dlžníka vo výške 3.188,20,– EUR.
2. Predmetná **daňová exekučná výzva bola vydaná na podklade rozhodnutia prvostupňového orgánu** č. 1095631/1/69673/2015 z 13. februára 2015, **ktorým prvostupňový orgán vyrubil žalobcovi podľa § 156 ods. 1, 2 v spojení s § 165 ods. 2 a § 165b ods. 2 daňového poriadku úrok z omeškania vo výške 3.188,20,– EUR.**

> Prvostupňový orgán vyrubil žalobcovi podľa § 156 ods. 1, 2 v spojení s § 165 ods. 2 a § 165b ods. 2 daňového poriadku úrok z omeškania vo výške 3.188,20,– EUR.

3. **Dôvodom vydania daňovej exekučnej výzvy bolo zistenie prvostupňového orgánu, že žalobca disponuje novými peňažnými prostriedkami na účte** v Poštovej banke, a.s. (ďalej len „banka“). **Oznámením** č. 680015119/2021 z 28. apríla 2021 **adresovaným banke preto zakázal nakladať s týmito peňažnými prostriedkami.** V nadväznosti na to vydal daňovú exekučnú výzvu, ktorú za žalobcu prevzala pani Božena Erdélyiová (ďalej len „zástupkyňa“) na základe generálneho splnomocnenia zo 17. mája 2021 (ďalej len „plnomocenstvo“).
4. **Žalobca sa voči daňovej exekučnej výzve odvolal. Vysvetlil, že jeho jediný príjem vo výške 413,40,– EUR pozostáva z invalidného dôchodku poukazovaného na účet v banke. Súčasne, že je umiestnený v ústave sociálnych služieb, v ktorom mesačne uhrádza sumu 418,50,– EUR,** čo mu pomáha doplácať jeho zástupkyňa. Poukázal na to, že z dôvodu pandémie bola jeho zástupkyňa nútená za obdobie november 2020 až máj 2021 sumu za sociálne služby mesačne uhrádzať zo svojho vlastného účtu priamo na účet poskytovateľa sociálnych služieb. Dodal, že peňažné prostriedky, ktoré z tohto dôvodu zostali na jeho účte, mali byť neskôr vrátené jeho zástupkyni. **Za tohto skutkového stavu mal za objasnené, že ide o majetok nepodliehajúci exekúcii podľa § 106 ods. 1, 3 daňového poriadku.**
5. O odvolaní rozhodol **žalovaný** rozhodnutím č. 680032998/2021 z 27. júla 2021 (ďalej len „rozhodnutie

žalovaného“), ktorým podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku daňovú exekučnú výzvu potvrdil. Svoje **rozhodnutie založil na tom, že podľa § 108 ods. 1 daňového poriadku môžu byť postihnuté peňažné prostriedky na všetkých účtoch daňového dlžníka. Invalidný dôchodok vyplatený na bankový účet daňového dlžníka prestáva požívať ochranu vylúčenia spod § 106 ods. 3 daňového poriadku, nie je osobitnou dávkou a nepredstavuje ani prostriedky vyplácané podľa zákona č. 448/2008 Z. z. o sociálnych službách a o zmene a doplnení živnostenského zákona** v účinnom znení (ďalej len „zákon o sociálnych službách“), ide o iný príjem vyplácaný podľa zákona č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení v účinnom znení (ďalej len „zákon o sociálnom poistení“).

I. Konanie pred správnym súdom

6. **Žalobca podal voči rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d) a g) Správneho súdneho poriadku** v účinnom znení (ďalej len „SSP“). Namietal, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, bolo nepreskúmateľné pre svoju nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Navrhol, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného spolu s daňovou exekučnou výzvou a vec vrátil prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

> Správny súd v Košiciach rozsudkom č. k. KE-8S/180/2021-81 podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

7. Správny súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. KE-8S/180/2021-81 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Správny súd mal za to, že:

- bolo povinnosťou žalovaného sa v konaní o odvolaní žalobcu v kontexte ním tvrdených skutočností zaoberať tým, či u žalobcu nastal niektorý z dôvodov podľa § 91 ods. 5 písm. a), b) daňového poriadku, pre ktorý bola exekúcia prikázaním pohľadávky z účtu v banke neprípustná,
- žalovaný sa nevysporiadal so všetkými skutočnosťami namietanými v odvolaní žalobcom, v dôsledku čoho jeho rozhodnutie trpí vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov,
- zástupkyňa konala za žalobcu v správnom konaní na základe plnomocenstva, riešila za neho aj iné veci a uhrádzala zo svojho súkromného účtu, ktorého výpis bol prílohou odvolania, sumu úhrady za poskytované sociálne služby v ústave sociálnej starostlivosti,
- žalovaný sa žiadnym spôsobom nevysporiadal so žalobcom tvrdenou skutočnosťou o tom, že predmetné peňažné prostriedky patria zástupkyni a neuviedol svoju právnu úvahu o tom, či z tohto dôvodu nebola daná neprípustnosť exekúcie pre existenciu iných dôvodov podľa § 91 ods. 5 písm. b) daňového poriadku,
- žalovaný sa nevysporiadal so skutočnosťou, že išlo o invalidný dôchodok, ktorý je určený na výplatu úhrad za poskytnutú sociálnu službu a podľa § 92 ods. 11 zákona o sociálnych službách nepodliehal exekúcii,
- žalovaný vôbec nezaujal svoju právnu úvahu k tomu, prečo za situácie nepostihnuteľnosti žalobcovho invalidného dôchodku zrážkami z dôchodku je tento postihnuteľný exekúciou prikázaním pohľadávky z účtu, ak stále ide o invalidný dôchodok určený na úhradu za sociálne služby,
- tvrdenie žalovaného, že žalobca stratil ochranu vylúčenia podľa § 106 ods. 3 daňového poriadku je nepostačujúce za situácie, keď podľa zákona o sociálnych službách je žalobca prijímateľom sociálnej služby a invalidný dôchodok používa na úhradu za jemu poskytnutú sociálnu službu,
- žalovaný sa nezaoberal § 109 ods. 2 daňového poriadku, len ho v odôvodnení svojho rozhodnutia citoval, vec preto zároveň aj nesprávne právne posúdil.

II. Kasačná sťažnosť žalovaného, stanovisko účastníkov

8. Žalovaný podal voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci správnym súdom. Navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Podľa žalovaného:

- daňová exekúcia bola vedená len voči peňažným prostriedkom, ktorých vlastníkom, ako majiteľ bankového účtu, bol nepochybne žalobca a nie jeho zástupkyňa,
- návrh na vylúčenie majetku z daňovej exekúcie podľa § 88 ods. 10 daňového poriadku nebol v danej veci podaný, čo by aj tak bolo vo vzťahu k bankovému účtu žalobcu bez právnej relevancie, keďže výlučným majiteľom bankového účtu bol žalobca,
- závery správneho súdu vo vzťahu k neprípustnosti daňovej exekúcie pre existenciu iných dôvodov podľa § 91 ods. 5 písm. b) daňového poriadku sú právne nesprávne a irelevantné,
- v danom prípade nešlo o daňovú exekúciu zrážkami z dôchodku žalobcu, ale o daňovú exekúciu prikázaním pohľadávky z účtu vedeného u poskytovateľa platobných služieb podľa § 108 a nasl. daňového poriadku, preto naň § 106 ods. 3 daňového poriadku nemožno vzťahovať,
- na daný prípad nemožno vzťahovať ani § 109 ods. 2 prvá veta daňového poriadku v spojení s § 92 ods. 11 zákona

o sociálnych službách, pretože z § 92 ods. 11 písm. a) zákona o sociálnych službách jednoznačne a nepochybne vyplýva, že exekúcii nepodliehajú len tie finančné prostriedky, ktoré už boli zaplatené prijímateľom sociálnej služby ako úhrada za sociálnu službu, čo v danom prípade nemožno vzťahovať na finančné prostriedky nachádzajúce sa na bankovom účte žalobcu,

- finančné prostriedky nachádzajúce sa na bankovom účte žalobcu nepredstavujú prostriedky vyplácané podľa zákona o sociálnych službách.

9. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti namietal formalistický a účelový výklad žalovaného, že vyplatený invalidný dôchodok na účet v banke prestáva požívať ochranu vylúčenia podľa § 106 ods. 3 daňového poriadku. Poukázal aj na to, že žalovaný si nedal žiadnu námahu zistiť, na akom hmotnoprávnom základe boli finančné prostriedky poskytnuté zástupkyňou žalobcovi.

III. Právne posúdenie veci kasačným súdom

10. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd") preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

11. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

12. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Žalovaný je podľa § 4 ods. 2 písm. a) 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch a poplatku za výpis z registra trestov v účinnom znení oslobodený od súdneho poplatku za podanie kasačnej sťažnosti.

13. Po preskúmaní kasačnej sťažnosti a napadnutého rozsudku správneho súdu, ako i ostatného podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

> V predmetnej veci bolo potrebné posúdiť, či daňová exekúcia bola prípustná. Relevantnou sa preto stala otázka, aká bola povaha peňažných prostriedkov pre účely ich zexekvovania.

14. V predmetnej veci bolo potrebné posúdiť, či daňová exekúcia bola prípustná. Relevantnou sa preto stala otázka, aká bola povaha peňažných prostriedkov pre účely ich zexekvovania. **Kasačný súd** úvodom **ustaľuje, že vznik pohľadávky zástupkyne voči žalobcovi nie je pre posúdenie toho, či peňažné prostriedky na účte žalobcu podliehali alebo nepodliehali exekúcii, relevantný.** To, že úhradu za sociálne služby vykonávala za žalobcu jeho zástupkyňa, je výlučne súkromnoprávneho charakteru, nesmerodajného pre daňovú exekúciu v predmetnej veci. **Ich právny vzťah preto kasačný súd neposudzoval.** Kasačný súd však posudzoval vzťah medzi § 106 a § 108 daňového poriadku, pretože v tomto medzi účastníkmi konania nebolo zhody.

15. **Podľa § 106 ods. 3 daňového poriadku:** *Ak ide o daňovú exekúciu zrážkami z dôchodku daňového dlžníka, ktorý z tohto dôchodku platí úhradu za sociálne služby, nepodlieha daňovej exekúcii suma potrebná na úhradu za sociálne služby alebo jej časť, ktorú je daňový dlžník povinný platiť, a suma povinného zostatku po zaplatení úhrady za sociálne služby podľa* zákona o sociálnych službách. **Podľa § 108 ods. 1 daňového poriadku:** *Daňovou exekúciou prikázaním pohľadávky z účtu daňového dlžníka vedeného u poskytovateľa platobných služieb môžu byť postihnuté peňažné prostriedky na všetkých účtoch daňového dlžníka. (…).* **Ustanovenie § 109 daňového poriadku** potom ďalej precizuje, aké peňažné prostriedky sú vylúčené z exekúcie podľa § 108 daňového poriadku. Z dikcie ako aj systematiky citovaných ustanovení je nesporné, že obe upravujú odlišný a samostatný druh daňovej exekúcie. Oba druhy pritom samostatne ustanovujú, ktoré finančné prostriedky nepodliehajú exekúcii a majú teda byť v zmysle toho aj aplikované. V tomto smere preto, pri izolovanom nazeraní čisto na systematické zaradenie § 106 a § 108 daňového poriadku, kasačný súd prisvedčil žalovanému. Kasačný súd však poukazuje na to, že takéto nazeranie nie je v prejednávanej veci ústavne konformným.

16. **Podľa žalovaného, pokiaľ je dôchodok vyplácaný na iné miesto než je účet u poskytovateľa platobných služieb, podlieha výnimke podľa § 106 ods. 3 daňového poriadku. Pokiaľ je ale vyplácaný na účet u poskytovateľa platobných služieb, finančnej správe nič nebráni v zexekvovaní tejto sumy. Takáto interpretácia však naráža na zmysel a účel právnej normy vyjadrenej v § 106 ods. 3 daňového poriadku, ale i daňového poriadku ako celku.** V tomto prípade bol jazykový výklad aplikovaný žalovaným v kontraste k ústavným hodnotám. **Aj podľa Ústavného súdu Slovenskej republiky jazykový výklad môže predstavovať len prvotné priblíženie sa k obsahu právnej normy.** Na overenie správnosti či nesprávnosti výkladu, resp. na jeho doplnenie či spresnenie potom slúžia ostatné interpretačné prístupy, ktoré sú spôsobilé v kontexte racionálnej argumentácie predstavovať významný korektív pri zistení obsahu a zmyslu aplikovanej právnej normy (*porovnaj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 92/2012 z 10. mája 2012, sp. zn. I. ÚS 351/2010 z 5. októbra 2011, sp. zn. I. ÚS 306/2010 z 8. decembra 2010*).

17. **Interpretácia zákonných ustanovení teda má odrážať vzájomné súvislosti jednotlivých výkladových metód, prihliadajúc najmä na účel zákona a jeho jednotlivých**

ustanovení. To znamená, že je potrebné zisťovať a formulovať, čo je konkrétnym právom i tam, kde ide o interpretáciu abstraktných noriem alebo noriem nejasných či legislatívne nepresných (*porovnaj uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Cdo/37/2010 u 21. decembra 2010*). Tieto pravidlá pritom platia na všetky orgány aplikujúce správne právo (*podobne uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 274/07 z 11. októbra 2007*).

> Kasačný súd konštatuje, že ochrana sociálnych dávok sa má viazať na ich pôvod a účel.

18. Kasačný súd konštatuje, že ochrana sociálnych dávok sa má viazať na ich pôvod a účel. **Za predpokladu, ak zo všetkých okolností je zrejmé, že finančné prostriedky pochádzajú z dôchodku vyplateného sociálnou poisťovňou a tieto sú následne použité na úhradu poskytnutých sociálnych služieb, exekúcia nie je prípustná.** Na posúdení nič nemení ani forma držby týchto peňažných prostriedkov. Nikoho nemožno nútiť, aby si zvolil vyplácanie dávok zo sociálnej poisťovne v hotovosti, ani ho za výber platobného miesta diskriminovať. **Naviac, aj zákon o sociálnom poistení v § 117 favorizuje poukazovanie dôchodkových dávok na účet v banke** alebo v pobočke zahraničnej banky **pred vyplácaním v hotovosti.** Dôvodom tak zrejme bude zabezpečiť výplatu dôchodku tak, aby ani ten poberateľ dôchodku, ktorý nie je schopný si ho sám osobne prevziať, nebol z jeho poberania diskvalifikovaný.

19. Účelom § 106 ods. 3 je nepochybne rešpektovať sociálnu funkciu dôchodku. Cieľom v ňom stanovenej výnimky tak je chrániť daňový subjekt pred daňovou exekúciou pri dávkach určených na zabezpečenie minimálneho životného štandardu. S ohľadom na čl. 39 Ústavy Slovenskej republiky v účinnom znení (ďalej len „Ústava"), právo na sociálne zabezpečenie patrí medzi ľudské práva a základné slobody. **Vylúčenie daňového subjektu spod tejto ochrany nerešpektuje ústavné hodnoty, pretože dôchodková dávka by sa stala len sumou bez sociálnej povahy a s tým súvisiacich nárokov na ochranu, ktoré jej prináležia.**

20. Aplikovaním uvedeného prístupu potom žalovaný mal zistiť, či sa na žalobcu nevzťahuje vyššie uvedená výnimka. Finančná správa však v tomto smere nevykonala potrebné šetrenie, resp. ustanovenie § 106 ods. 3 daňového poriadku vôbec neposudzovala. Z administratívneho spisu možno vidieť nasledovný skutkový stav: prvostupňový orgán vydal daňovú exekučnú výzvu, voči ktorej sa odvolal žalobca zastúpený zástupkyňou. Žalobca v tomto odvolaní objasnil skutkový stav (žalobca je invalidný, potrebuje celodennú starostlivosť, jediný príjem je invalidný dôchodok, platí ním za sociálne služby, ktoré mu pomáha doplácať jeho zástupkyňa, pričom počas pandémie niekoľko mesiacov uhrádzala celú sumu priamo ona zo svojho účtu v banke, keďže bol zákaz vychádzania). Prílohu odvolania tvoril prehľad transakcií vykonaný zástupkyňou priamo poskytovateľovi sociálnych služieb, s menom žalobcu tvoriacim správu pre príjemcu. Na toto odvolanie prvostupňový orgán reagoval výzvou zo 16. júna 2021, v ktorej uviedol, že nebolo dostatočne preukázané, či finančné prostriedky nepodliehajú exekúcii podľa § 109 daňového poriadku, preto vyzval na predloženie potrebných dôkazov. Zástupkyňa teda doplnila svoje vyjadrenie tým, že ešte viac priblížila vážnosť zdravotného stavu žalobcu, ozrejmila, odkiaľ sa so žalobcom poznajú a aký je pôvod finančných prostriedkov na účte žalobcu. Prvostupňový orgán následne, bez ďalšieho šetrenia, predložil odvolanie žalovanému, ktorý jeho postup aproboval.

21. **V tejto súvislosti kasačný súd dáva do pozornosti § 24 daňového poriadku. Z neho totiž vyplýva, že hoci dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, finančná správa nie je pri dokazovaní viazaná iba jeho návrhmi, ale je povinná zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie.** Takéto chápanie možno oprieť aj o právnu literatúru: *Napriek tomu, že dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, pri dokazovaní v rámci správy daní sa uplatňuje aj „vyhľadávacia zásada". Správca dane, ktorý vedie dokazovanie, je totiž povinný dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane môže na tento účel vyzvať daňový subjekt na preukázanie skutočností, o ktorých má pochybnosti, ale daňový poriadok mu priznáva aj iné oprávnenia. (…) Správca dane (…) aj z vlastného podnetu môže vypočuť svedka, požiadať znalca o vypracovanie znaleckého posudku alebo odborného stanoviska alebo vyzvať iné osoby, aby mu oznámili údaje potrebné na účely správy daní. Povinnosť správcu dane zistiť skutočnosti potrebné na účely správy daní čo najúplnejšie vyplýva aj zo základných zásad v tom, že správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnemu určeniu a vyrubeniu dane, a tiež, že správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.* (Kubincová, S.: Daňový poriadok. Komentár. 2. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2024, s. 216 - 247.)

22. **S ohľadom na § 26 daňového poriadku je zrejmé, že finančná správa je oprávnená si na účely zistenia skutkového stavu vyžiadať súčinnosť od iných orgánov a subjektov.** Jednu zo súčinností, ktorá finančnou správou mohla byť uplatnená v prejednávanej veci, stanovuje ods. 12 tak, že: *Zdravotné poisťovne, Sociálna poisťovňa, iné poisťovne, dôchodkové správcovské spoločnosti, doplnkové dôchodkové spoločnosti a Ústredie práce, sociálnych vecí a rodiny sú povinné na výzvu správcu dane poskytovať informácie potrebné na účely správy daní.* Kasačný súd preto nemôže vysloviť, že finančná správa dostatočne ustálila záver

o neexistencii dôvodov pre neprípustnosť výkonu exekúcie prikázaním pohľadávky z účtu žalobcu. Zástupkyňa žalobcu totiž, s ohľadom na okolnosti, predložila všetko čo mala, resp. čo mohla. Bolo tak na prvostupňovom orgáne, aby vyvinul procesnú aktivitu a využil zákonné oprávnenia na zistenie toho, či vôbec mohol finančné prostriedky nachádzajúce sa na účte žalobcu zexekvovať. V tomto smere prvostupňovému orgánu nič nebránilo v tom, aby napríklad požiadal Sociálnu poisťovňu o súčinnosť, či finančné prostriedky na účte žalobcu mohli pozostávať z dôchodku, na ktorý zástupkyňa poukázala. Súčasne je potrebné povedať, že prvostupňový orgán vedel o existencii tohto dôchodku, vedel aj o jeho výške a výplate zo strany sociálnej poisťovne, pretože mu táto už skôr doručila *Oznámenie o nemožnosti vykonávať zrážky z dôchodku povinného*, z 19. septembra 2019, ktorým vysvetlila, že suma dôchodku nie je vyššia ako suma, ktorú nemožno zraziť. Je preto len málo pochopiteľný úradný postup finančnej správy v predmetnej veci.

23. **Kasačný súd s ohľadom na vyššie podanú argumentáciu konštatuje, že finančná správa pre účely daňovej exekúcie, za okolností ako sú v prejednávanej veci, musí, rešpektujúc zásady daňového poriadku, brať zreteľ na okolnosti viažuce sa na daňový subjekt, životnú situáciu, v akej sa tento nachádza a jeho reálne možnosti preukazovať skutočnosti potrebné pre určenie toho, či je daňová exekúcia legitímna.** Treba tiež vnímať limitáciu možností daňového subjektu čo do dôkazného bremena, pretože práve finančná správa využitím svojich zákonných oprávnení je spôsobilá zistiť presnejšie a úplnejšie skutkový stav. Tým sa zároveň potvrdia alebo vyvrátia tvrdenia daňového subjektu. **Podobne vníma dôkazné bremeno aj Ústavný súd Slovenskej republiky, ktorý v náleze sp. zn. IV. ÚS 569/2022 zo 7. februára 2023 vyslovil:** *Neúmerné prenášanie dôkazného bremena na daňový subjekt zo strany finančnej správy je potrebné považovať za ústavne neudržateľný postup. (…)* ***Dôkazné bremeno by mal daňový subjekt znášať v rozumne akceptovateľnom rámci, resp. do tej miery, do ktorej to od neho možno rozumne požadovať.*** *(…) Pri posudzovaní miery dôkazného bremena daňového subjektu je potrebné vychádzať z toho, že dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdených skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. (…).*

24. S ohľadom na nútený výkon je potrebné povedať, že **finančná správa má eliminovať zásahy, ktoré sú spôsobilé ohroziť bazálnu existenciu daňového subjektu a jeho ľudskú dôstojnosť.** V opačnom prípade by zasiahla nielen do podstaty práva na primerané hmotné zabezpečenie podľa čl. 39 ods. 1 Ústavy, ale i do čl. 19 ods. 1 Ústavy, podľa ktorého má každý právo na zachovanie ľudskej dôstojnosti.

25. Pri daňovej exekúcii finančná správa, súc viazaná rešpektovaním sociálnej povahy niektorých príjmov daňového subjektu, najmä ak tieto slúžia na zabezpečenie základných životných potrieb daňového subjektu, musí postupovať primerane okolnostiam a posúdiť nielen jazykové znenie právnej normy, ale aj jej dopad na práva daňového subjektu v prípade jej izolovaného aplikovania na skutkový stav a podstatu prijatej právnej regulácie. Nútený výkon musí byť vždy vykladaný v súlade s ochranou práv daňového subjektu, za použitia toho, čo je pre účely núteného výkonu nevyhnutné.

> Je na finančnej správe, aby preukázala legitímnosť daňovej exekúcie prikázaním pohľadávky z účtu vedeného u poskytovateľa platobných služieb v zmysle výnimky podľa § 106 ods. 3 daňového poriadku.

26. Bolo teda kľúčové preukázať pôvod finančných prostriedkov nachádzajúcich sa na účte žalobcu a účel, na ktorý tieto mali byť použité. Ak by sa preukázalo, že tieto skutočne pochádzali len z výplaty dôchodkovej dávky sociálnou poisťovňou, pričom tieto mali byť následne použité na úhradu sociálnych služieb, potom ich poukázanie na účet v banke nezbavuje ochrany pred núteným výkonom, pretože ide len o platobné miesto, na ktoré finančné prostriedky boli poukázané. **Za súčasného dôkazného stavu však nebolo možné ustáliť, že uspokojenie pohľadávky finančnej správy voči žalobcovi prikázaním pohľadávky z účtu žalobcu bolo zákonné.** Je preto na finančnej správe, aby preukázala legitímnosť daňovej exekúcie prikázaním pohľadávky z účtu vedeného u poskytovateľa platobných služieb v zmysle výnimky podľa § 106 ods. 3 daňového poriadku.

27. **Kasačný súd si je vedomý toho, že pre správnu interpretáciu je potrebné vychádzať aj z účelu daňového poriadku ako celku.** Práve preto zdôrazňuje, že jeho účelom je aj spravodlivý výber daní. Podstatou správy daní je spravodlivo presadzovať daňové povinnosti v súlade s náležite zisteným skutkovým stavom, ktorý bude subsumovaný pod príslušnú právnu normu, zohľadňujúc jej prepojenie na iné právne normy a ich účel. Uvedené je odrazom § 3 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. V tomto zmysle **Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 8Sžf/6-7/2014 z 26. marca 2015 uviedol:** *Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv*

a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. (…).

28. Rovnako predmetnú problematiku vníma aj **Ústavný súd Slovenskej republiky,** ktorý **v náleze sp. zn. I. ÚS 241/2007 z 18. septembra 2008** vyslovil, že: *Pri súdnom preskúmavaní zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov musí všeobecný súd zohľadňovať, že týmito rozhodnutiami sa ukladá daňovému subjektu daňová povinnosť, ktorá priamo zasahuje do jeho majetkovej sféry a redukuje rozsah jeho majetku. (…) Základnou zásadou daňového konania je zásada zákonnosti (…), ktorú možno považovať za, „conditio sine qua non", čiže bezpodmienečnú podmienku, ktorá je v daňovom konaní nevyhnutná a od ktorej sa nemožno odchýliť. (…) Ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, keď právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd.*

29. Na podklade citovaných rozhodnutí je evidentné, že hoci **fiškálny záujem štátu v daňovom práve je nesporne významný, práva daňových subjektov musia byť finančnou správou primerane zohľadnené.** V prejednávanej veci finančná správa v zmysle tohto imperatívu nepostupovala.

30. Pre úplnosť, kasačný súd súhlasí so žalovaným, že aplikácia § 109 ods. 2 daňového poriadku, odkazujúceho na § 92 ods. 11 písm. a) zákona o sociálnych službách, v predmetnej veci nie je možná, no z iného dôvodu, než tvrdí. Podľa § 92 ods. 11 písm. a) zákona o sociálnych službách *exekúcii nepodliehajú finančné prostriedky zaplatené prijímateľom sociálnej služby ako úhrada za sociálnu službu*. Predmetné ustanovenie totiž upravuje situáciu, kedy by subjektom daňového exekučného konania bol poskytovateľ sociálnej služby, čo sa v tomto prípade nenastalo. Táto skutočnosť ale nemá vplyv na závery správneho súdu.

> Kasačný súd preto sťažnostné body žalovaného nevzhliadol dôvodnými.

31. **Hoci kasačný súd v niektorých veciach inak právne posúdil prejednávanú vec, závery správneho súdu zostávajú nepoznačené vadou nezákonnosti, pretože tak správny súd, ako aj kasačný súd dospeli k tomu, že finančná správa svojim odôvodnením atribúty zákonného rozhodnutia nespĺňala.** Dôvodom bolo práve to, že vychádzala z nedostatočne zisteného skutkového stavu a nevyužila všetky oprávnenia, ktoré mala na to, aby rozhodla v súlade so zákonom, rešpektujúc právom chránené záujmy daňového subjektu. Kasačný súd preto sťažnostné body žalovaného nevzhliadol dôvodnými.

IV. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

32. **Podľa § 461 SSP *Kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná*. Kasačný súd so zreteľom na právne posúdenie veci rozhodol podľa predmetného ustanovenia.**

33. O nároku na náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, ods. 3 v spojení s § 167 ods. 1 SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Podľa § 167 ods. 1 SSP… *súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú (…) náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom (…) úspech.* Z dôvodu, že žalobca bol vo výsledku úspešný, kasačný súd rozhodol spôsobom uvedeným vo výroku tohto rozsudku.

34. Tento rozsudok prijal kasačný súd jednomyseľne.

POZNÁMKA: Je nesporné, že exekučné konanie vo všeobecnosti ako nútený výkon práva predstavuje veľký zásah do subjektívnej sféry dlžníka. Daňová exekúcia, tak ako to vyplýva z dotknutých ustanovení § 88 a nasl. daňového poriadku, má zabezpečiť vymáhanie daňového nedoplatku a iných peňažných plnení uložených rozhodnutím správcu dane. Toto konanie má ako štátnym orgánom realizovaný vykonávací proces zohľadňovať všetky ústavnoprávne a zákonné hľadiská zabezpečujúce aj ochranu práv a právom chránených záujmov povinných osôb.

Uverejnený judikát dal pomerne značný priestor právnemu rozboru ustanovenia § 106 ods. 3 daňového poriadku, najmä v spojení s § 108, 109 daňového poriadku ako aj uvedenej procesnej normy ako celku. Ústavnoprávne hodnoty na jednej strane a striktný jazykový výklad na strane druhej, tak ako ho realizoval žalovaný správny orgán, vytvorili napätie pri nazeraní na ochranu subjektívnych práv účastníka administratívneho konania a následne žalobcu v konaní pred správnym súdom. Požiadavka komplexného výkladu práva v tak citlivej oblasti akou je daňová exekúcia a zohľadnenia ústavnoprávnych kritérií a sociálnych aspektov preskúmavanej veci boli aj pre kasačný súd právnym "vodítkom" pre prijatie publikovaných právnych záverov.

V naznačenom smere sa žiada poukázať najmä na obsah bodov 22 až 30 uverejneného rozsudku. Argumentácia kasačného súdu zvýrazňujúca neprijateľnosť preferovania fiškálnych záujmov štátu na úkor sociálnoprávnych aspektov preskúmavanej právnej problematiky tak predstavuje pridanú právnu hodnotu v právnom spektre doterajších výkladových stanovísk orgánov daňovej správy a správnych súdov k obsahu a priebehu daňového exekučného konania. ***Pavol Naď***

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky

Daň z príjmov právnických osôb a určenie dane podľa pomôcok

§ **Vzťah k právnej úprave:** § 2 ods. 2 písm. a), § 48 daňového poriadku; § 27 ods. 2 SSP;
Prejudikatúra : 8Sfk/5/2023 NSS;

Právna veta :

Napriek skutočnosti, že k určeniu dane podľa pomôcok prichádza z dôvodov na strane daňového subjektu a správca dane má obmedzené možnosti na správne určenie dane, je správca dane aj v zmysle § 2 písm. a) daňového poriadku povinný určiť daň spôsobom, aby čo najviac zodpovedali realite. Uvedené vyplýva aj z § 48 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

(Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/52/2024 z 30. januára 2026 v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD.(sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky takto rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa zamieta.

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. **Daňový úrad Trnava** (ďalej len „správca dane“) **vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 100221067/2019 zo 17. januára 2019** (ďalej len „rozhodnutie správcu dane č. 1“)**, ktorým vyrubil podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku v účinnom znení** (ďalej len „daňový poriadok“) **žalobcovi rozdiel dane v sume 57.850,44 € na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015. Proces určovania dane bol vykonaný podľa pomôcok.**

> Proces určovania dane bol vykonaný podľa pomôcok.

2. **Žalobca sa voči rozhodnutiu správcu dane č. 1 odvolal. Žalovaný** rozhodnutím č. 101399791 zo 7. júna 2019 **podľa § 74 ods. 5 daňového poriadku zrušil rozhodnutie správcu dane č. 1 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie.** Podľa názoru žalovaného správca dane nepostupoval v súlade s § 48 daňového poriadku. Správca dane nemal prihliadať len na príjmy, ale aj na výhody pre daňový subjekt.

3. **Následne správca dane vydal rozhodnutie** č. 102537464/2019 zo 7. novembra 2019 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane č. 2“), ktorým vyrubil podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi rozdiel dane v sume 51.354,07 € na dani z príjmov právnickej osoby za predmetné zdaňovacie obdobie. Žalobca sa voči rozhodnutiu správcu dane č. 2 odvolal.

> Žalovaný ďalším rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane č. 2 potvrdil.

4. **Žalovaný** rozhodnutím č. 100680546/2020 z 13. marca 2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) **podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane č. 2 potvrdil.** V rozhodnutí okrem iného uviedol, že pokiaľ ide o návrh daňového subjektu, aby správca dane vzal do úvahy náklady vo výške 120.927,38 €, vyčíslené z daňových priznaní k dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), žalobca bol oprávnený podľa § 49 ods. 2 daňového poriadku vyjadriť sa písomne k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a dodržania postupu podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku najneskôr do 15 pracovných dní odo

dňa doručenia výzvy správcu dane na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok. To však žalobca neurobil. V danom čase sa žalobca nevyjadril a počas procesu určovania dane podľa pomôcok nepredložil žiadne doklady, ktoré by mohli byť použité ako pomôcky.

II. Konanie pred správnym súdom

5. Žalobca podal voči rozhodnutiu žalovaného všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd"). Namietal v nej, že rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane č. 2 vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci; sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov; zistenie skutkového stavu žalovaným bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci; skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu; došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred žalovaným, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Žalobca navrhol, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane č. 2 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Rozsudkom č. k. 14S/46/2020-81 z 20. októbra 2021 (ďalej len „rozsudok krajského súdu") krajský súd žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 Správneho súdneho poriadku v účinnom znení (ďalej len „SSP") zamietol.

> Žalobca podal voči rozhodnutiu žalovaného všeobecnú správnu žalobu, ktorú krajský súd ako nedôvodnú podľa § 190 Správneho súdneho poriadku zamietol.

III. Kasačná sťažnosť voči rozsudku krajského súdu, rozsudok kasačného súdu

6. **Žalobca podal voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu** (ďalej aj „kasačný súd") **rozsudkom č. k. 2Sfk/18/2022 - 122 zrušil rozsudok krajského súdu a vec Správnemu súdu v Bratislave** (ďalej len „správny súd") **vrátil na ďalšie konanie.** Dôvodom bolo, že krajský súd odňal svojím procesným postupom žalobcovi základné právo na verejné prerokovanie veci. Zo strany tohto súdu tak prišlo k znemožneniu uskutočnenia procesných práv patriacich žalobcovi v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (sťažnostný bod podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP).

7. S účinnosťou od 1. júna 2023 sa príslušným na prejednanie žaloby v predmetnej veci stal Správny súd v Bratislave (§ 10 a nasl. SSP). Z tohto dôvodu vec nebola vrátená krajskému súdu, ale správnemu súdu.

> Správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane č. 2 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP.

IV. Pokračovanie konania na správnom súde

8. **Rozsudkom č. k. 4Sf/6/2024-141 z 23. októbra 2024** (ďalej len „rozsudok správneho súdu") **správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane č. 2 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP. Správny súd dospel k záveru, že rozhodnutia orgánov verejnej správy sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.** V odôvodnení upriamil pozornosť na nasledovné:

- nebolo sporné, že boli splnené podmienky na určenie dane podľa pomôcok;
- správca dane pri určení dane použil ako pomôcky vlastné poznatky zo zdaňovania žalobcu. Za výnosy žalobcu považoval údaje uvedené na r. 03 Dodanie tovaru alebo služby v daňových priznaniach k DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia roka 2015 v celkovej výške 271.675,76 €. Za náklady uznal výdavky vo výške 33.884,50 €, ktoré pozostávali z úhrady poistného na sociálne poistenie, odvodov na zdravotné poistenie, bankových poplatkov a zdaniteľných príjmov zo závislej činnosti za rok 2015. Správca dane neprihliadol pri určovaní nákladov na podané daňové priznania k DPH, ale určil ich iba z údajov uvedených v ďalších zaobstaraných pomôckach. Tento postup zvolil správca dane bez akéhokoľvek zdôvodnenia, prečo podané daňové priznania k DPH v časti výnosov považoval za relevantnú pomôcku a v časti nákladov už nie;
- podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku je správca dane povinný prihliadnuť na zistenia, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt. Za predpokladu, že správca dane nemienil akceptovať údaje uvedené v týchto daňových priznaniach v časti týkajúcej sa nákladov, mal svoj postup odôvodniť;
- námietka žalobcu, že orgány verejnej správy neprihliadli na podané daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb za rok 2015, ktoré žalobca podal 18. júla 2019, je nedôvodná. Protokol o určení dane podľa pomôcok bol doručený 21. novembra 2018 a podľa § 16 ods. 7 daňového poriadku dodatočné daňové priznanie nemožno podať za zdaňovacie obdobie, za ktoré sa určuje daň podľa pomôcok po doručení oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok, alebo za ktoré bola daňovému subjektu určená daň podľa pomôcok. S poukazom na § 15 ods. 3 druhú vetu daňového poriadku však takéto daňové priznanie

mohlo byť použité ako pomôcka. V prípade, ak správca dane túto pomôcku nepoužil, mal to náležite odôvodniť.

V. Kasačná sťažnosť voči rozsudku správneho súdu, vyjadrenia

Žalovaný podal voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť. Podľa jeho názoru správny súd nesprávne právne posúdil vec (sťažnostný bod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP).

9. Žalovaný podal voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť. Navrhol v nej, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Podľa názoru žalovaného správny súd nesprávne právne posúdil vec (sťažnostný bod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP). Sťažnostný bod odôvodnil nasledovne:

- celá situácia by nenastala, pokiaľ by si žalobca riadne plnil svoje daňové povinnosti. **Určovaniu dane podľa pomôcok predchádzala výzva správcu dane na podanie daňového priznania z 19. septembra 2016, doručená uložením 11. októbra 2016. Na túto výzvu žalobca nereagoval.** Správca dane pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok na základe oznámenia zo 7. novembra 2016, neprevzaté v odbernej lehote. Proces určovania dane podľa pomôcok bol začatý 26. novembra 2016 podľa § 48 ods. 1 písm. a) daňového poriadku. V zmysle § 74 ods. 5 daňového poriadku žalovaný v postavení odvolacieho orgánu preskúmal dodržanie zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok s prihliadnutím na okolnosti, z ktorých vyplývajú pre žalobcu v postavení daňového subjektu výhody, aj keď neboli uplatnené;
- k neprihliadnutiu na žalobcom podané daňové priznania je potrebné uviesť, že pomôcky nie sú dôkazy. **Pri určovaní dane podľa pomôcok správca dane nevykonáva dokazovanie.** Žalobca nie je oprávnený spochybňovať adekvátnosť použitých pomôcok a domáhať sa použitia konkrétnych pomôcok. Správca dane rovnako nie je povinný výber konkrétnych pomôcok robiť po konzultácii so žalobcom v postavení daňového subjektu. Správca dane tiež nemohol preveriť konkrétne splnenie všetkých podmienok ustanovených legislatívou pre uplatnenie daňových výdavkov. Prihliadol na všetky možné, ale najmä overiteľné okolnosti, ktoré mu boli pri určovaní dane podľa pomôcok známe. Prihliadol aj na skutočnosť, že žalobcovi vzniklo právo na započítanie kladného rozdielu medzi daňovou licenciou a daňou započítanou v daňovom priznaní v roku 2014. Pokiaľ žalobca požadoval v procese určovania dane podľa pomôcok zohľadniť ďalšie ním uvádzané okolnosti (napr. náklady na výrobu či materiál), bolo potrebné ich správcovi dane preukázať. Určovanie dane podľa pomôcok bolo ukončené doručením protokolu o určení dane podľa pomôcok, pričom žalobca bol oprávnený sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a dodržaniu prihliadnutia na okolnosti, z ktorých vyplývajú pre žalobcu v postavení daňového subjektu výhody;
- podané dodatočné daňové priznanie možno použiť ako pomôcku. V danom prípade však žalobca nepodal daňové priznanie po doručení oznámenia o začatí určovania dane podľa pomôcok, ale až po jej určení podľa pomôcok. Žalobca podal daňové priznanie 18. júla 2019, teda až po doručení protokolu o určení dane podľa pomôcok z 21. novembra 2018, ktorý bol doručený 13. decembra 2018. Podané daňové priznanie tiež nespôsobuje účinky vyrubenia dane podľa § 68 ods. 4 písm. b) daňového poriadku, pretože bolo podané v rozpore s § 15 ods. 3 tohto právneho predpisu. Údaje, ktoré žalobca uviedol v daňovom priznaní nepredstavujú skutočnosti, ktoré by bolo možné automaticky považovať za bezpodmienečne správne. Tieto by museli byť predmetom ďalšieho zisťovania a preverovania správcu dane;
- pokiaľ by sa kasačný súd stotožnil so záverom správneho súdu, že bolo povinnosťou správcu dane sa vysporiadať v odôvodnení rozhodnutia správcu dane so skutočnosťou, prečo nemienil akceptovať údaje uvedené v daňovom priznaní v časti týkajúcej sa nákladov a náležite svoj postup odôvodniť, tak nejde o takú procesnú chybu, pre ktorú by malo byť zrušené rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane.

10. **Žalobca sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s rozsudkom správneho súdu.** Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol a priznal mu trovy kasačného konania.

VI. Právne posúdenie veci kasačným súdom

11. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu týkajúci sa rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane č. 2 v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

12. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

13. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Žalovaný je podľa § 4 ods. 2 písm. a) 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch a poplatku za výpis z registra trestov v účinnom znení oslobodený od súdneho poplatku za podanie kasačnej sťažnosti.

14. Kasačný súd po posúdení kasačných námietok dospel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

15. **Dôvody pre určenie dane podľa pomôcok sú vymedzené v § 48 ods. 1 daňového poriadku. Z týchto dôvodov možno vyvodiť, že ide o osobitný druh určenia dane správcom dane v prípadoch, v ktorých z dôvodov na strane daňového subjektu nebola na základe riadne podaného daňového priznania daň určená. Táto skutočnosť vyplýva aj z § 15 ods. 3 daňového poriadku, podľa ktorého je správca dane oprávnený určiť daň podľa pomôcok, pokiaľ daňový subjekt nepodá daňové priznanie.** Na uvedené poukazuje i odborná literatúra. L. Hrtánek uvádza, pokiaľ si daňový subjekt neplní svoje právne povinnosti a nespolupracuje s príslušným správcom dane, tento môže začať konanie o určení dane podľa pomôcok (Hrtánek, L. predpoklady pre určovanie dane podľa pomôcok v daňovom procese. Dane a účtovníctvo v praxi 10/2023).
16. **Uvedené však nezbavuje správcu dane pri určovaní dane podľa pomôcok povinnosti určiť daň čo najviac správne.** Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na § 2 písm. a) daňového poriadku, podľa ktorého sa správou daní rozumie okrem iného postup súvisiaci so správnym zistením dane.
17. Určenie dane podľa pomôcok má svoje limity. Je možno súhlasiť so žalovaným, tak ako to uviedol v kasačnej sťažnosti, že sa spravidla realizuje bez súčinnosti s daňovým subjektom. **Správca dane podľa § 48 ods. 3 daňového poriadku je oprávnený používať pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo si zaobstará.**
18. Napriek skutočnosti, že k určovaniu dane podľa pomôcok prichádza z dôvodov na strane daňového subjektu a správca dane má obmedzené možnosti na správne určenie dane, je správca dane aj v zmysle § 2 písm. a) daňového poriadku povinný určiť daň spôsobom, aby čo najviac zodpovedali realite. Uvedené vyplýva aj z § 48 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.
19. V súlade s týmito právnymi východiskami je potrebné vyhodnocovať aj prejednávanú vec. **Právne nie je sporu, že jednotlivé pomôcky, ktoré používa podľa § 48 ods. 3 správca dane pre správne určenie dane, sú zabezpečované a vyhodnocované na základe správnej úvahy správcu dane. Toto zabezpečenie a vyhodnocovanie však musí mať racionálny základ a viesť k správnemu zisteniu dane. Kasačný súd v tejto súvislosti súhlasí so správnym súdom, že bez náležitého odôvodnenia nie je zrejmé, prečo správca dane pri určovaní dane podľa pomôcok vychádzal z údajov daňových priznaní pre DPH len pri stanovovaní výnosov a nezaoberal sa údajmi, ktoré sa dotýkajú nákladov.**
20. **Podľa § 27 ods. 2 časti vety pred bodkočiarkou SSP:** Pri rozhodnutí, opatrení alebo inom zásahu, ktoré orgán verejnej správy vydal alebo vykonal **na základe zákonom povolenej správnej úvahy,** správny súd preskúmava iba, či také rozhodnutie, opatrenie alebo iný zásah nevybočili z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. **V prejednávanej veci však nie je zrejmé, či určovanie dane podľa pomôcok správcom dane nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených daňovým poriadkom, ktorý v zmysle § 1 ods. 1 daňového poriadku upravuje správu daní, teda postup súvisiaci so správnym zistením dane.**

> Kasačný súd sa stotožňuje so správnym súdom, že bolo úlohou orgánov verejnej správy ozrejmiť, prečo niektoré pomôcky orgány verejnej správy použili a iné nie.

21. Kasačný súd sa stotožňuje so správnym súdom, že bolo úlohou orgánov verejnej správy ozrejmiť, prečo niektoré pomôcky orgány verejnej správy použili a iné nie. V tomto ohľade **je možné súhlasiť aj s vyjadrením žalobcu ku kasačnej sťažnosti v časti, v ktorej namieta, že správca dane vzal do úvahy selektívne iba údaje z daňových priznaní k DPH na strane výnosov a nie na strane nákladov.** Pokiaľ správca dane nepoužil časť údajov z týchto daňových priznaní a nevysvetlil spolu so žalovaným, prečo tak učinili, nie je možné verifikovať zákonnosť postupu orgánov verejnej správy podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku. Nie je možné verifikovať, či orgány verejnej správy prihliadli na okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt.
22. **V kontexte s uvedeným je treba vnímať aj § 49 ods. 2 daňového poriadku**, podľa ktorého daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť po doručení protokolu o určení dane podľa pomôcok len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku. V zmysle tohto ustanovenia tak daňový subjekt môže namietať, prečo na konkrétne okolnosti, vyplývajúce z jednotlivých pomôcok, ktoré mal správca dane k dispozícii, predstavujúce výhody pre tento daňový subjekt, správca dane neprihliadal. Bolo tak úlohou správcu dane a následne aj žalovaného, aby dostatočným spôsobom ozrejmili a vysvetlili, prečo nevzali na zreteľ pri daňových priznaniach žalobcu pre DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2015 aj údaje týkajúce sa nákladov.
23. Obdobné závery prijal kasačný súd aj v iných veciach. Príkladom je rozsudok sp. zn. 8Sfk/ 5/2023 z 27. novembra 2024, v ktorom rovnako vyzdvihol potrebu jasného a zrozumiteľného odôvodnenia (ne)použitých pomôcok.
24. Z uvedených dôvodov je zrejmé, že správny súd správne posúdil vec, pokiaľ konštatoval nepreskúmateľnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Kasačná sťažnosť je tak nedôvodná.
25. So zreteľom na tieto závery tiež neobstojí argumentácia žalovaného, že aj v prípade nedostatočného odôvodnenia nejde o takú chybu, pre ktorú by mali byť rozhodnutia

orgánov verejnej správy zrušené. **Za predpokladu, že sa orgány verejnej správy nevysporiadajú s tým, prečo pri určovaní dane podľa pomôcok nevyužili údaje o nákladoch, ale len o výnosoch z tých istých daňových priznaní, nie je preskúmateľná zákonnosť správnej úvahy s ohľadom na § 48 ods. 5 daňového poriadku.** Z takéhoto odôvodnenia nie je zrejmé, či pri určení dane podľa pomôcok správca dane prihliadol na jemu známe okolnosti, z ktorých vyplývali výhody pre žalobcu v postavení daňového subjektu. Orgány verejnej správy tak budú povinné v zmysle záverov správneho súdu nanovo náležite odôvodniť, prečo uvedené údaje neboli v rámci určovaní dane podľa pomôcok zohľadnené.

26. Ku kasačnej sťažnosti v časti týkajúcej sa prihliadnutia na dodatočné daňové priznanie kasačný súd uvádza, že **podľa § 15 ods. 3 daňového poriadku daňové priznanie nemožno podať za zdaňovacie obdobie, za ktoré bola daňovému subjektu určená daň podľa pomôcok. Podľa § 49 ods. 3 daňového poriadku určenie dane podľa pomôcok je ukončené dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok.** Z dôvodu, že dodatočné daňové priznanie bolo doručené správcovi dane až po 13. decembri 2018, kedy bol žalobcovi doručený protokol, správca dane nemohol tento dokument ako pomôcku použiť. K rovnakému záveru prišiel kasačný súd aj v už vyššie uvedenom rozsudku sp. zn. 8Sfk/5/2023, keď v bode 52 skonštatoval, že účtovné dokumenty zaslané kuriérom vo vyrubovacom konaní nebolo možné zohľadniť ako pomôcky, pretože s ohľadom na § 48 ods. 4 daňového poriadku boli doručené oneskorene. Žalobca síce poukazuje, že sa následne ešte uskutočnilo ústne pojednávanie. Vyššie uvedený § 49 ods. 3 daňového poriadku však viaže určenie dane podľa pomôcok na deň doručenia protokolu a nie na deň uskutočnenia ústneho pojednávania vo veci. V tejto časti dáva kasačný súd za pravdu žalovanému, avšak uvedené nemá vplyv na zákonnosť výroku správneho súdu.

VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

27. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná. Kasačný súd, pretože vyhodnotil sťažnostný bod za nedôvodný, rozhodol spôsobom uvedeným v tomto ustanovení. **Úlohou orgánov verejnej správy tak bude povinnosť riadne odôvodniť, prečo v zmysle § 48 ods. 5 daňového poriadku ako okolnosti v prospech žalobcu nezohľadnili náklady, ale len výnosy z daňových priznaní pre DPH** v zdaňovacích obdobiach roka 2015.

28. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. (1) v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Podľa § 167 ods. 1 SSP súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú… náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom… úspech. Z dôvodu, že mal žalobca vo veci úspech, kasačný súd rozhodol podľa tohto ustanovenia spôsobom uvedeným vo výroku tohto rozsudku.

29. Tento rozsudok prijal kasačný súd jednomyseľne.

P o u č e n i e: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

POZNÁMKA: Právne podmienky pre postup správcu dane smerujúci k určeniu dane podľa pomôcok vykazujú výrazné špecifiká. Ich obsah, tak ako to vyplýva z ustanovení § 48, 49 daňového poriadku je logickým a právne legitímnym dôsledkom nečinnosti, či nedostatkov v súčinnosti daňového subjektu v procese "klasického" spôsobu určenia dane. Zo škály právne vymedzených dôvodov pre určenie dane podľa pomôcok možno predovšetkým vyvodiť, "že ide o osobitný druh určenia dane správcom dane v prípadoch, v ktorých z dôvodov na strane daňového subjektu nebola na základe riadne podaného daňového priznania daň určená" (bod 15 uverejneného rozhodnutia).

Daňový administratívny proces pred správcom dane sa teda pri existencii kvalifikovaných právnych dôvodov vymedzených v ustanoveniach § 48 ods. 1 daňového poriadku dostáva pri zákonnom postupe správcu dane do osobitnej právnej a faktickej fázy, ktorú zákonodarca predvída. Je tomu tak v záujme efektívneho a podľa možností správneho určenia výšky daňovej povinnosti daňových subjektov porušujúcich predmetné právne povinnosti.

Judikát senátu 2S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky je potvrdením a pokračovaním právneho posolstva vyplývajúceho z doterajšej judikatúry najvyššieho správneho súdu ohľadom výkladu danej právnej problematiky a špecifík stavu, do ktorého sa správca dane a daňový subjekt takto dostávajú. Niet v ňom právneho a faktického priestoru pre sankcionovanie daňového subjektu, napríklad selektívnym výberom iba tých pomôcok pre určenie dane, ktoré nie sú v jeho prospech. Daňovému subjektu je pritom právnou príťažou samotný výrazne obmedzený rozsah jeho oprávnení pri takomto spôsobe určenia dane.

Ako to vyplýva z bodu 23 uverejneného rozsudku, senát 2S poukázal aj na predchádzajúci rozsudok NSS SR č. k. 8Sfk/5/2023 z 27. novembra 2024 zaoberajúci sa danou právnou problematikou. Aj obsahom daného rozhodnutia boli kasačným súdom zvýraznené požiadavky na spravodlivý daňový proces zahrňujúci požiadavku na určenie takej dane (postupom podľa pomôcok), ktorá je výškou čo najviac priblížená realite.

Zhrnúc uvedené možno teda poukázať popri dôvodoch uvedených v publikovanom rozsudku NSS SR č. k. 2 Sfk/52/2024 aj na závery kasačného konania uvedené v rozsudku č. k. 8Sfk/5/2023, predovšetkým na nasledovné konštatovania v jeho bodoch 72, 73:

Kasačný súd nemá výhrady k uplatneniu procesu určovania dane podľa pomôcok v predmetnej veci zo strany správcu dane, nemá výhrady ani k tomu, že proces určovania dane podľa pomôcok je procesom vlastného uváženia správcu dane, ktorý nie je spojený s riadnym dokazovaním. Je preto očakávateľné, že daňový subjekt, ktorý sa vlastným zavinením (nedostatkom súčinnosti) dostane do procesu určovania dane podľa pomôcok, bude vo vzťahu k sporným obchodom (bez možnosti aktívneho dokazovania) v horšej pozícii, ako v prípade umožnenia riadneho daňového konania.

Na druhej strane je však potrebné mať na pamäti, že proces určovania dane podľa pomôcok nie je sankčným procesom, jeho účelom nie je vyrubiť daňovému subjektu čo možno najvyššiu daňovú povinnosť, bez akejkoľvek racionálnej úvahy, ale jeho zmyslom je určiť čo možno najobjektívnejšiu pravdepodobnú daňovú povinnosť podľa správcovi dane dostupných pomôcok.

Pavol Naď

Z činnosti metodicko-legislatívnych komisií SKDP

Z aktuálnej činnosti komisií:

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV PO

Komisia pre DPPO sa na zasadnutí v júni venovala zdaniteľnosti prostriedkov z grantu Horizont Europe a ich výplate konateľovi. Okrem toho členovia komisie diskutovali o Spoločnom fóre pre medzinárodné zdaňovanie a transferové oceňovanie, ktoré sa uskutočnilo v apríli 2026, aktualizácii jeho kódexu, ako aj o témach a garantoch pripravovaného októbrového fóra. Ďalej boli informovaní o stretnutí s Benjaminom Angelom (TAXUD) k balíku zjednodušení Tax Omnibus a smernici DAC, ako aj o zriadení novej pracovnej skupiny pri MF SR k pripravovaným zmenám v daňovej legislatíve v nadväznosti na nový Občiansky zákonník a diskutovali aj o témach na Metodické dni.

Vedúca: ***Ing. Mária Janušková***

MLK PRE DAŇ Z PRÍJMOV FO

Metodicko-legislatívna komisia pre DPFO na zasadnutí v júni diskutovala o zriadení novej pracovnej skupiny pri MF SR k pripravovaným zmenám v daňovej legislatíve v nadväznosti na nový Občiansky zákonník. Členovia komisie sa zaoberali aj podnetmi z aplikačnej praxe pokiaľ ide o uplatňovanie mikroodvodov pri autoroch, najmä pri posudzovaní aktívnych a pasívnych príjmov autorov, ako aj autorov začínajúcich činnosť počas roka. Venovali sa aj mzdovému zvýhodneniu za prácu vo sviatok pri nočných zmenách, kde v praxi neexistuje jednotný výklad medzi § 95 a § 122 Zákonníka práce. Napokon si vymenili skúsenosti z kontrol Inšpektorátu práce zameraných na reklamné agentúry a posudzovanie zastretého výkonu závislej práce pri jednoosobových s. r. o.

Vedúca: ***PhDr. Ľubica Dumitrescu***

MLK PRE DPH, SPOTREBNÉ DANE A CLO

Na zasadnutí metodicko-legislatívnej komisie v júni 2026 členovia viedli odbornú diskusiu k téme DPH režimu rozpočtových a príspevkových organizácií vykonávajúcich správu kultúrnych pamiatok a múzeí a možnosti odpočtu dane na základe faktúr vyhotovených pre zákazníkov na Slovensku zo strany írskej spoločnosti, venovali sa rekapitulácii záverov tém prezentovaných na Metodických dňoch v máji 2026 vo Zvolene a tiež pripomienkam členov k vládnemu návrhu novely zákona o DPH, ktorý bol zverejnený v medzirezortnom pripomienkovom konaní v máji 2026. Vybraní členovia sa koncom júna zúčastnili rozporového konania, ktoré zorganizovalo ministerstvo financií k vzneseným pripomienkam za SKDP. Zo šiestich pripomienok, ktoré členovia navrhli, boli dve akceptované. Členovia sa ďalej venovali príprave tém navrhnutých za SKDP na program plánovaného zasadnutia Komisie MF SR pre jednotný metodický výklad za oblasť DPH v októbri 2026 za účasti zástupcov MF SR, FR SR a SKDP. V mene SKDP členovia spracovali a adresovali ministerstvu financií a finančnej správe dopyt týkajúci sa problematiky opravy základu dane pri nevymožiteľných pohľadávkach v prípade opakovane dodávaných služieb a zmlúv s povinnou dobou viazanosti, na základe ktorých dochádza k fakturácii náhrady škody, zmluvnej pokuty alebo iných nárokov s DPH po vyhlásení konkurzu. Diskusia k stanovisku finančnej správy bude na programe najbližšieho plánovaného zasadnutia metodicko-legislatívnej komisie v septembri 2026. Septembrové zasadnutie má byť venované aj odborným podnetom z oblasti elektronickej fakturácie a ďalších oblastí, témam na plánované metodické dni v decembri 2026 v Trenčíne a témam nadchádzajúceho zasadnutia Komisie MF SR pre jednotný metodický výklad.

Vedúci: ***Ing. Milan Vargan***

MLK PRE SPRÁVU DANÍ A MIESTNE DANE

Členovia metodicko-legislatívnej komisie pripravili návrh na legislatívnu úpravu Daňového poriadku, ktorý sa má novelizovať v rámci legislatívneho procesu k novele zákona o DPH. Návrh na zavedenie lehoty na rozhodovanie o námietke proti oznámeniu o zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu nebol akceptovaný. Najbližšie zasadnutie sa uskutoční v septembri 2026. Na programe budú okrem odborných podnetov z aplikačnej praxe aj návrhy na témy za oblasť správy daní na najbližšie Metodické dni, ktoré sa uskutočnia v decembri 2026 v Trenčíne.

Vedúci: ***JUDr. Jozef Vasilík***

MLK PRE ÚČTOVNÍCTVO

Komisia pre účtovníctvo sa na júnovom zasadnutí zaoberala odpoveďou MF SR k podnetu, ktorým sme upozornili na nesúlad definície vlastného imania v zákone o službách zamestnanosti s účtovnými predpismi. Ďalej boli členovia komisie informovaní o vzniku pracovnej skupiny zriadenej pri MF SR k pripravovaným zmenám v daňovej legislatíve v nadväznosti na nový Občiansky zákonník, pričom táto téma bude pravidelným bodom ďalších zasadnutí. Komisia sa podrobne venovala aj rozpracovaným interpretáciám NÚR k problematike goodwillu pri odštiepení a goodwillu pri reverznom zlúčení, najmä spôsobu druhotnej úpravy prvotného goodwillu o nerozdelené zisky/straty a o oceňovacie rozdiely z precenenia majetku.

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

Zo života SKDP

Noví daňoví poradcovia

Slovenská komora daňových poradcov privítala 23. júna 2026 deväť nových členov. Úspešní absolventi skúšok daňových poradcov pred prezidentkou SKDP Miriam Galandovou zložili slávnostný sľub, čím oficiálne vstúpili do profesijnej komunity daňových poradcov a prevzali si osvedčenia oprávňujúce ich na výkon daňového poradenstva. Novým kolegom blahoželáme a prajeme im veľa úspechov v ich ďalšej profesijnej kariére.

Zoznam nových členov:

- JUDr. Ivan Hanuska
- Ing. Peter Horváth
- Ing. Ivana Kadlíčková
- JUDr. Radovan Konečný
- Ing. Martina Pôbišová
- Ing. Paulína Pytel
- Ing. Zuzana Zvalová
- Ing. Nina Krbúšik Sládečková
- Ing. Laura Krejzová

SKDP sa podieľala na príprave Daňového manifestu 2026

V spolupráci so svojimi členskými spoločnosťami a daňovými expertmi predstavila AmCham Slovakia Daňový manifest 2026. Dokument prináša odborné návrhy na zlepšenie daňového systému a podnikateľského prostredia na Slovensku. Na jeho príprave sa ako spoluautori podieľali aj zástupcovia Slovenskej komory daňových poradcov. „SKDP víta iniciatívu AmCham Slovakia a jej Daňový manifest 2026, na ktorého príprave sa ako spoluautori podieľali aj zástupcovia komory. Daňoví poradcovia dlhodobo upozorňujú, že kvalitný daňový systém nestojí len na výške daňového zaťaženia, ale predovšetkým na stabilite, predvídateľnosti a zrozumiteľnosti pravidiel. Za mimoriadne dôležité považujú odporúčania smerujúce k dôslednejšiemu zapájaniu odbornej verejnosti do legislatívneho procesu, zabezpečeniu primeraného času na implementáciu legislatívnych zmien a obmedzeniu častých zmien daňových predpisov. Len predvídateľné legislatívne prostredie vytvára podmienky pre zodpovedné podnikanie, investície a posilňuje dôveru daňovníkov v štát," uviedla prezidentka SKDP Miriam Galandová. SKDP verí, že odborná diskusia o týchto návrhoch prispeje k prijímaniu kvalitnejších a udržateľnejších riešení v oblasti daňovej politiky.

Registrácia daňových poradcov pre daň z príjmov z úradnej moci

Finančné riaditeľstvo SR v zmysle § 49a ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov s účinnosťou od 15. júna 2026 rozšírilo preberanie údajov z Registra právnických osôb, podnikateľov a orgánov verejnej moci o.i. aj zo zdrojového registra daňových poradcov (vedený v registri právnických osôb).

Údaje z tohto registra budú podkladom pre správcu dane pre vykonanie registrácie z úradnej moci. Daňoví poradcovia nebudú mať povinnosť správcovi dane predkladať formulár Žiadosť o registráciu, oznámenie zmien a žiadosť o zrušenie registrácie.

Spravodajca SKDP oslávil 10. výročie

Spravodajca Slovenskej komory daňových poradcov si v tomto roku pripomenul svoje 10. výročie. Pri tejto príležitosti Kancelária SKDP pripravila špeciálne jubilejné vydanie. V jubilejnom čísle nájdete spomienky a reakcie zakladateľov Spravodajcu, pohľad súčasného vedenia SKDP aj poďakovania od členov komory, pre ktorých je Spravodajca už desať rokov pravidelným zdrojom odborných informácií, legislatívnych noviniek a diania v komore.

Link na jubilejného Spravodajcu

Okrúhly stôl odborníkov na tému: Efektívnejší výber daní bez paralyzovania biznisu

Prezidentka Miriam Galandová reprezentovala 17. júla 2026 Slovenskú komoru daňových poradcov v odbornej diskusii pod názvom „Efektívny výber daní bez paralyzovania biznisu“, ktorú spoločne organizovali SKDP, Združenie podnikateľov Slovenska (členská organizácia Republiková únia zamestnávateľov) a SAF - Slovenská asociácia finančníkov. Diskusia sa venovala alternatívam k navrhovanej osobnej zodpovednosti za daňové nedoplatky firiem. Spolu so zástupcami štátu, podnikateľského sektora a odbornou verejnosťou Galandová diskutovala o možnostiach, ako účinne bojovať proti daňovým únikom a zároveň minimalizovať negatívne dosahy na poctivých podnikateľov.

„Oceňujeme, že zástupcovia ministerstiev, finančnej správy SR, súdnictva, prokuratúry, akademickej obce a podnikateľov viedli vecný dialóg. Veríme, že takáto diskusia prispeje k príprave legislatívy, ktorá podporí férové podnikateľské prostredie a pritom prispeje k efektívnejšiemu výberu daní,“ skonštatovala Galandová.

SKDP a finančná správa podpísali Kódex komunikačnej platformy

Finančná správa a Slovenská komora daňových poradcov pokračujú v odbornom dialógu o daňovej legislatíve a jej uplatňovaní v praxi. Podpisom Kódexu komunikačnej platformy nastavili pravidlá systematickej spolupráce s cieľom otvárať problematické témy ešte skôr, ako sa z rozdielneho výkladu predpisov stanú problémy v praxi. Diskusia sa zameria najmä na cezhraničné daňové vzťahy, transferové oceňovanie, výklad daňových a účtovných predpisov, metodické usmernenia či návrhy legislatívnych zmien. Platforma bude slúžiť na riešenie všeobecných aplikačných problémov, nie konkrétnych prípadov daňovníkov. Do diskusie sa podľa potreby zapoja aj zástupcovia Ministerstva financií SR a ďalší odborníci. Cieľom spolupráce je prispieť k jednotnejšej aplikačnej praxi, väčšej právnej istote a predvídateľnejšiemu daňovému prostrediu.

SKDP v médiách

Daňoví poradcovia pravidelne prinášajú svoje odborné znalosti do verejnej diskusie. V uplynulom období sa v médiách venovali témam, ktoré sa dotýkajú podnikateľov, zamestnancov aj bežných domácností – od zdaňovania vedľajších príjmov a výberu vhodnej formy podnikania až po nové daňové povinnosti spojené s využívaním umelej inteligencie.

1. Tlačová správa: Platíte za rekonštrukciu, či kúpu ojazdeného auta? Pozor na obmedzenie platby v hotovosti

Od začiatku tohto roka sa vrátili obmedzenia pri hotovostných platbách. Tie sa pritom nedotýkajú len podnikateľov, ale aj bežných domácností. Pozor pri spôsobe úhrady je potrebné si dať napríklad pri kúpe ojazdeného auta, či väčšej rekonštrukcii. Pri vyšších sumách totiž môžete nevedomky porušiť zákon. Od januára 2026 sa pri väčšine hotovostných platieb opäť uplatňuje limit 5000 eur, pričom pri transakciách medzi fyzickými osobami – nepodnikateľmi platí limit 15.000 eur. Pri vyšších sumách je preto vhodné spôsobu úhrady venovať zvýšenú obozretnosť. „Pri sumách nad tieto limity odporúčam použiť bezhotovostné spôsoby úhrady- prevod či platbu platobnou kartou," priblížila daňová poradkyňa Lucia Cvengrošová.

2. Komunikácia k dorovnávacej dani

Mediálne zaujímavou bola téma dorovnávacej dane. SKDP k nej vydala dve tlačové správy. V prvej informovala, že do konca júna čakala podniky nová dôležitá povinnosť, a to podať daňové priznanie k dorovnávacej dani. Druhou tlačovou správou SKDP informovala o predložených pripomienkach daňových poradcov. Nesmerujú len k navrhovaným zmenám obsiahnutým v novele, ale zároveň reflektujú aj viaceré aplikačné otázky a praktické problémy, ktoré sa ukázali počas prvého obdobia uplatňovania pravidiel dorovnávacej dane. Ich cieľom je odstrániť identifikované nejasnosti, znížiť administratívnu záťaž a posilniť právnu istotu daňovníkov. SKDP zároveň podporila pripomienku uplatnenú Republikovou úniou zamestnávateľov a Združením podnikateľov Slovenska, ktoré navrhujú vypustenie ustanovení zavádzajúcich osobnú zodpovednosť posledného štatutárneho orgánu alebo člena štatutárneho orgánu za daňové povinnosti zaniknutého daňovníka bez právneho nástupcu. Podľa komory takáto koncepcia vyvoláva závažné otázky z pohľadu proporcionality, ako aj systémového súladu so základnými princípmi zodpovednosti štatutárnych orgánov.

Link na tlačovú správu

3. Leto, nehnuteľnosti a dane

Začiatok leta každoročne zvyšuje záujem o krátkodobé prenájmy bytov, apartmánov či rekreačných nehnuteľností. Mnohí vlastníci využívajú platformy na sprostredkovanie ubytovania a získavajú tak extra príjem. Ľudia, ktorí si chcú takto privyrobiť, by mali spozornieť. Daňová poradkyňa Dagmar Bednáriková v tlačovej správe vysvetlila, že z pohľadu daní a odvodov nie je každý prenájom rovnaký. Rozhodujúce je najmä to, či ide o klasický prenájom nehnuteľnosti alebo už o podnikanie v oblasti ubytovacích služieb. V ďalšej tlačovej správe sa zase venovala aspektom kúpy nehnuteľnosti v zahraničí. Upozornila najmä na to, že málokto si ešte pred podpisom kúpnej zmluvy položí otázku, aké daňové povinnosti mu z takéhoto rozhodnutia môžu vyplynúť. Tie sa môžu líšiť v závislosti od krajiny, spôsobu využívania nehnuteľnosti aj daňového postavenia jej vlastníka. K problematike kúpy nehnuteľnosti a následného prenájmu sa Bednáriková vyjadrila aj v relácii Peniaze s Helenou Tomkovou, ktorú odvysielala STVR.

Fotky a link na reportáž

4. Tlačová správa: Po skončení školy sú pre rodičov rozhodujúce termíny

Koniec školského roka a obdobie letných prázdnin prinášajú tisícom slovenských rodín dôležité otázky týkajúce sa daňového bonusu, prídavkov na dieťa a zdravotného poistenia. Ako priblížila daňová poradkyňa Dominika Ružičková Kubišová, mnohí rodičia sa mylne domnievajú, že všetky nároky automaticky trvajú až do konca letných prázdnin. V praxi však rozhodujú presné zákonné termíny, ktoré sa líšia podľa stupňa ukončeného vzdelania a ďalšieho študijného smerovania dieťaťa. Táto téma zaujala aj TV Markíza, PR špecialistka SKDP Martina Rybanská ju bola odprezentovať v Teleráne.

Link na článok

5. Tlačová správa: Mali ste odklad daňového priznania? Aj rodič dostane podiel zo zaplatenej dane neskôr

Mnohí daňovníci už netrpezlivo čakajú, kedy ich rodičia dostanú podiel zaplatenej dane, ktorý im poukázali za rok 2025. Termín vyplatenia však závisí aj od toho, kedy daňovník podal daňové priznanie. Daňový poradca Michal Šúrek zdôraznil, že nie každý si uvedomuje, že ak si predĺžil lehotu na podanie daňového priznania, automaticky sa posúva aj celý proces poukázania podielu zaplatenej dane rodičovi. Upozornil, že nejde o chybu ani omeškanie zo strany štátu, ale o zákonom nastavený postup. Po splnení zákonných podmienok prevedie finančná správa podiel zaplatenej dane Sociálnej poisťovni, ktorá následne zabezpečí jeho vyplatenie rodičovi ako samostatnú platbu označenú textom „2 percentá dane".

Link na článok

6. Odborné články daňových poradcov

Odbornosť daňových poradcov sa pravidelne dostáva aj do médií, kde prinášajú praktické vysvetlenia aktuálnych daňových tém pre podnikateľov aj širokú verejnosť. Radovan Ihnát vysvetľoval zdaňovanie príjmov z príležitostných činností či daňové povinnosti influencerov a tvorcov digitálneho obsahu. Vladimíra Mačuhová priblížila daňové a účtovné povinnosti pri využívaní AI nástrojov, akými sú ChatGPT či Gemini. Praktickým témam sa venovala aj Marcela Bošková, ktorá poradila živnostníkom pri výbere spôsobu uplatňovania výdavkov a upozornila na daňové povinnosti mladých ľudí pri vstupe do pracovného života.
O možnostiach a rozdieloch medzi pracovnou zmluvou, dohodou, živnosťou a s. r. o. hovorila Mária Sameková. K závažnejším daňovým témam sa v reportáži STVR vyjadrila Alica Orda Oravcová, ktorá upozornila na riziká spojené s fiktívnymi faktúrami a pokladničnými dokladmi. Zuzana Korytárová zase vysvetľovala daňové povinnosti spojené s výhrami. Odborné vystupovanie členov SKDP v médiách ukazuje, že daňoví poradcovia sú dôležitým zdrojom odborných a zároveň zrozumiteľných informácií. Pomáhajú verejnosti lepšie sa orientovať v aktuálnych pravidlách, upozorňujú na riziká a prinášajú praktický pohľad na daňové otázky, s ktorými sa ľudia a podnikatelia stretávajú.

7. Nové pravidlá odpočtu DPH pri firemných vozidlách rezonovali v médiách

Téma nových pravidiel pri odpočte DPH z firemných vozidiel vzbudila v uplynulom období výraznú pozornosť. Na zmenu pravidiel, ktorá priniesla najmä 50-percentný paušálny odpočet pri vozidlách využívaných aj na súkromné účely a vyššie nároky na evidenciu pri uplatnení 100-percentného odpočtu, upozorňovali aj odborné články pripravené v spolupráci so SKDP. Téme sa venovali portály Podnikajte.sk a oPeniazoch.sk, pričom odborné vysvetlenia priniesla daňová poradkyňa Ivana Bošková. Problematika následne rezonovala aj v reportáži STVR, ktorá informovala o začatí kontrol finančnej správy v tejto oblasti. Záujem médií o túto potvrdil význam odborného pohľadu daňových poradcov pri vysvetľovaní praktických dosahov legislatívnych zmien.

Link na článok

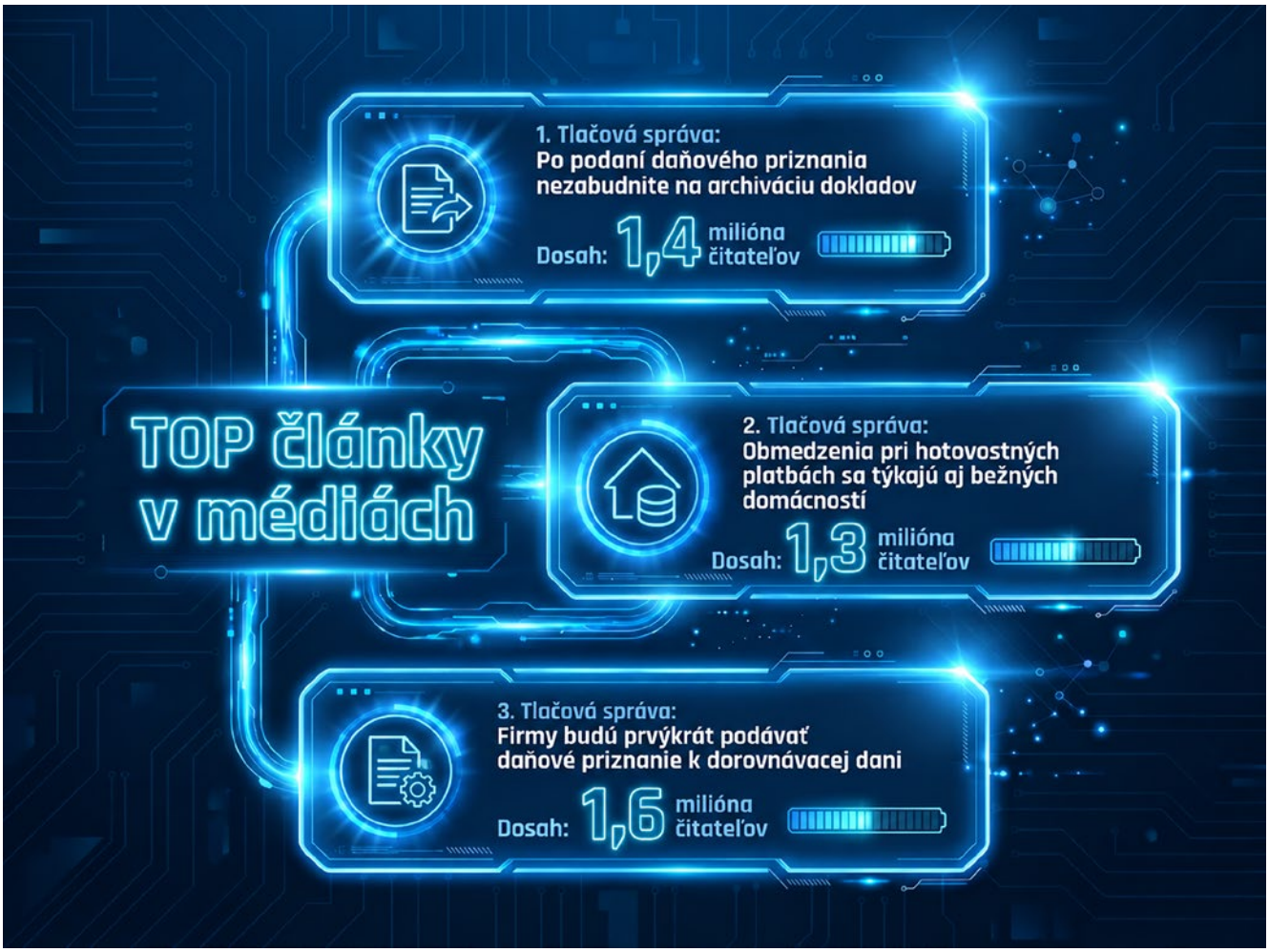
8. hnonline.sk: Živnostníkov ubúda v tisícoch, eseročiek zas pribúda

Podľa údajov Sociálnej poisťovne klesol medziročne počet samostatne zárobkovo činných osôb na Slovensku približne o 7 tisíc, zatiaľ čo počet zamestnancov vzrástol o 13,5 tisíca. Viceprezident SKDP Branislav Kováč uviedol, že tento trend môže súvisieť s legislatívnymi a odvodovými zmenami, ktoré ovplyvňujú ekonomickú výhodnosť jednotlivých foriem výkonu práce. Zároveň upozornil, že z dostupných dát nie je možné jednoznačne potvrdiť, do akej miery ide o dôsledok konsolidačných opatrení.

Link na článok

9. Nová špecializovaná podstránka k eFaktúre

Od 1. januára 2027 čakajú slovenských podnikateľov významné zmeny v oblasti fakturácie. Zavádza sa povinná eFaktúra. V súvislosti s pripravovanými zmenami kancelária SKDP na webovej stránke vytvorila novú špecializovanú podstránku venovanú projektu eFaktúra. Na jednom mieste prináša prehľad dôležitých informácií, ktoré môžu byť užitočné pre daňových poradcov, podnikateľov aj ďalších odborníkov. Na stránke sú informácie z oblasti slovenskej a európskej legislatívy, harmonogram zavádzania eFaktúry, metodické usmernenia, najčastejšie otázky a odpovede, webináre finančnej správy a ďalšie praktické odkazy.


TOP články v médiách
1. Tlačová správa:
Po podaní daňového priznania nezabudnite na archiváciu dokladov
Dosah: 1,4 milióna čitateľov
2. Tlačová správa:
Obmedzenia pri hotovostných platbách sa týkajú aj bežných domácností
Dosah: 1,3 milióna čitateľov
3. Tlačová správa:
Firmy budú prvýkrát podávať daňové priznanie k dorovnávacej dani
Dosah: 1,6 milióna čitateľov

Top príspevky na Facebooku
1.
Dávame do pozornosti:
Odpočet DPH na firemné vozidlá od 1. 1. 2026 v praxi.
DPH
2.
Gratulujeme absolventom skúšok daňových poradcov
3.
eFaktúra mení pravidlá:
Pripravili sme špecializovanú podstránku.
eFaktúra

ESTD 2024

SKDP

Podcast

Vynovený podcast SKDP

Nenechajte si ujsť vynovený podcast SKDP k pravidelnému Spravodajcovi. Zameraný je na aktuálne témy z oblasti daní, účtovníctva a legislatívy.

Podcast ponúka pravidelný odborný prehľad legislatívnych noviniek, odborné komentáre a praktické súvislosti relevantné pre výkon daňového poradenstva.

Sledujte nové epizódy a získajte stručný prehľad tém, ktoré ovplyvňujú odbornú prax.

- ***Daňové novinky***

- ***Účtovné trendy***

- ***Legislatívne zmeny***

- ***Odborná diskusia***

Sledujte na:

www.youtube.com/@komoradanovychporadcov/podcasts