Zodpovednosť štatutárneho orgánu za dlh na DPH – možný preventívny nástroj proti únikom od platenia DPH?

Hrabčák, L., Spišák, M.*

HRABČÁK, L., SPIŠÁK, M.: Zodpovednosť štatutárneho orgánu za dlh na DPH – možný preventívny nástroj proti únikom od platenia DPH?** Právny obzor, *109*, 2026, č. 1, s. 67 – 80. **https://doi.org/10.31577/pravnyobzor.2026.1.04**

Liability of a statutory body for VAT debt – a possible preventive tool against VAT evasion? VAT evasion is a very popular topic and a problem that affects several Member States of the European Union. VAT represents a very important revenue for public budgets, and therefore several measures have been adopted to prevent evasion of this general indirect tax of a consumption nature. Recently, the attention of legislators has focused primarily on measures directly in the tax area. However, very interesting and effective measures are also offered to us in the non-tax area. One of them may be the liability of the statutory body of the company for VAT debt, because it is business companies that are often the originators of such actions, but at the same time create a kind of "buffer" protecting the persons behind them. For this reason, we have set the goal of this contribution to evaluate the possibilities of making VAT collection more efficient by establishing the institute of liability of the statutory body for VAT debt. In preparing this article, analysis, synthesis, comparative method and historical method were mainly used.

Key words: *VAT gap, tax evasion, liability of a statutory body*

Úvod

Daň z pridanej hodnoty (DPH) predstavuje všeobecnú nepriamu daň spotrebného charakteru, ktorá je ukladaná a vyberaná naprieč členskými štátmi Európskej únie (ďalej aj ako *„EÚ"*). Táto daň nahradila predchádzajúcu daň z obratu, ktorá bola vyhodnotená ako prekážka pri realizácii jednotlivých slobôd v rámci jednotného vnútorného trhu. DPH je v rámci EÚ koncipovaná relatívne široko a je ukladaná na tovary a služby poskytnuté alebo spotrebované na území EÚ.[1] Nezanedbateľný je aj rozpočtovo-právny význam predmetnej dane.

Z dostupných informácií možno uviesť, že v roku 2022 boli celkové príjmy z DPH v rámci EÚ na úrovni približne 1 187 miliárd eur.[2] Aj v slovenských reáliách ide o skutočne významný príjem štátneho rozpočtu. Možno pritom poukázať na zákon č. 345/2024

* JUDr. Ladislav Hrabčák, PhD., PhD., Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach, Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie;

JUDr. Martin Spišák, Právnická fakulta UK v Bratislave. Katedra obchodného práva a hospodárskeho práva, externý doktorand.

** Táto práca bola podporená Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe zmluvy č. APVV-23-0158. Zároveň ide o parciálny výstup z projektu VEGA č. 01/0698/25 s názvom *Poplatok za rozvoj ako nástroj rozvoja obcí a miest v SR*.

[1] PONIATOWSKI, G. et. al. VAT gap in the EU – Report 2024, [online], 2025, [cit. 03.05.2025]. Dostupné na: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/298d43e2-bd28-11ef-91ed-01aa75ed71a1/language-en>.

[2] V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že aktuálne, žiaľ, nedisponujeme najnovšími oficiálnymi údajmi zo strany inštitúcii EÚ o celkových príjmoch z DPH po roku 2022.

Z. z. o štátnom rozpočte na rok 2025, ktorý upravuje (okrem iného) aj skladbu príjmovej stránky predmetného základného finančného rámca hospodárenia štátu. Podľa prílohy č. 1 „zákona roka" sa v roku 2025 predpokladajú príjmy z DPH na úrovni takmer 11,7 miliárd eur. V tomto kontexte treba podotknúť, že celkové príjmy na rok 2025 sa rozpočtujú na úrovni cca 27,6 miliardy eur. Z týchto riadkov je zrejmé, že plnenie funkcií a úloh štátu by sa nezaobišlo bez tohto významného druhu daňového príjmu.

Napriek všetkým týmto skutočnostiam je to práve DPH, ktorá je daňou veľmi náchylnou na rôzne podvodné konania. To možno demonštrovať na medzere z platenia DPH, ktorá indikuje mieru (ne)dodržiavania daňovo-právnych predpisov a naďalej dosahuje pomerne vysoké hodnoty. Tejto problematike sa každoročne venuje Komisia v rámci svojich správ *„VAT Gap in the EU"*[3]. Posledná správa bola publikovaná v roku 2024 a zachytáva stav za rok 2022. Medzera v dodržiavaní predpisov v oblasti DPH sa v roku 2022 odhaduje na 89 miliárd eur. V percentuálnom vyjadrení je to približne 7,0 % celkovej daňovej povinnosti na DPH. To predstavuje mierny nárast (približne o 0,4 percentuálneho bodu) v porovnaní s rokom 2021. Slovenská republika (ďalej aj ako *„SR"*) sa radí do skupiny štátov, v ktorých je medzera o niečo vyššia v porovnaní s EÚ ako celkom (v roku 2021 cca 13,7 % a v roku 2022 cca 14,6 %). Aj Slovensko zaznamenalo medziročný nárast medzi rokmi 2021 a 2022 (približne o 0,9 percentuálneho bodu).[4]

Aj napriek snahe a ambícii EÚ riešiť tento problém, sa ukázalo, že aktuálne prijaté nástroje sa nejavia ako postačujúce pri riešení problému medzery na DPH. Okrem daňových opatrení existuje viacero iných právnych nástrojov, ktoré môžu byť veľmi efektívnymi pri riešení načrtnutej otázky, a jedným z nich je možno zavedenie zodpovednosti štatutárneho orgánu za dlh na DPH. Na základe toho sme si ako cieľ predostretého článku stanovili zhodnotiť možnosti zefektívnenia výberu DPH prostredníctvom zakotvenia inštitútu zodpovednosti štatutárneho orgánu za dlh na DPH.

Literárne zázemie, pokiaľ ide o problematiku boja proti únikom na daniach, je na pomerne vysokej úrovni. Aktuálne už existuje množstvo domácich, ako aj zahraničných autorov, ktorí sa venovali týmto otázkam. Z domácich autorov možno spomenúť autorský kolektív pod vedením Babčáka (2018), ďalej sa tejto problematike venovali Stieranka, Sabayová a Šimonová (2016), či autor Šamko (2015). Zo zahraničných autorov možno spomenúť Greggiho (2019), ktorý sa veľmi podrobne venoval recentným úniovým iniciatívam v boji proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ďalej Dourado (2015), ktorý zase analyzoval opatrenia EÚ vo svetle BEPS, a mnoho ďalších autorov. Osobitne sa možno zmieniť o autorovi Štrkolcovi (2017), ktorý komplexne spracoval problematiku zabezpečovacích inštitútov pri správe daní. Niektorí zo spomenutých autorov sa orientovali skôr na oblasť priameho zdaňovania, iní zase sústredili pozornosť na opatrenia proti únikom na daniach prostredníctvom verejnoprávnych inštitútov. Preto sme identifikovali pomerne širokú výskumnú medzeru v skúmaní možnosti zamedzenia

[3] Predmetnú správu konkrétne vypracúva Centrum pre sociálny a ekonomický výskum (CASE, z angl. Center for Social and Economic Research).

[4] PONIATOWSKI, G. et. al. VAT gap in the EU – Report 2024, [online], 2025, [cit. 03.05.2025]. Dostupné na: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/298d43e2-bd28-11ef-91ed-01aa75ed71a1/language-en>.

medzery na DPH prostredníctvom inštitútov, ktoré majú skôr súkromnoprávny základ, medzi ktoré nepochybne patrí aj zodpovednosť štatutárneho orgánu za dlh na DPH.

Pri spracúvaní tohto článku bola použitá predovšetkým analýza, syntéza a komparatívna metóda. Nosnými metódami boli jednak analytická metóda a taktiež aj syntéza. Aplikáciou analytickej metódy sme boli schopní zmapovať právny stav opatrení proti daňovým únikom. Analýza bola zároveň použitá pri skúmaní inštitútu zodpovednosti na DPH v Bulharsku a judikatúry s tým súvisiacej. Na základe toho sme boli schopní za aplikácie syntézy vyvodiť určité závery a návrhy v rovine *de lege ferenda* na zlepšenie aktuálneho právneho stavu v SR. Komparatívna metóda plnila komplementárnu funkciu vo vzťahu k už uvedeným, no význam mala z hľadiska porovnania inštitútu zodpovednosti štatutárneho orgánu s inými inštitútmi, na ktoré slovenská právna úprava pamätá (zodpovednosť štatutárneho orgánu za škodu, ručenie a pod.). Predmetné metódy boli aplikované vo vzájomných súvislostiach s ohľadom na nastolený cieľ tohto článku.

1. Opatrenia proti únikom na DPH

Boj proti únikom na daniach bol v uplynulých rokoch veľmi diskutovanou témou. Treba však povedať, že uvedená téma bola v čase multikríz (pandémia nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID–19, vojna na Ukrajine a s tým pridružené ekonomické javy ako vysoká miera inflácie, zdražovanie a pod.) mierne v úzadí, no znova sa stáva veľmi aktuálnou. Práve celospoločenské krízy vyčerpali štátne rozpočty veľmi výrazným spôsobom, čo má za následok nevyhnutnosť sanovať tieto ekonomické následky. Zefektívnenie výberu daní vrátane zníženia medzery na DPH, je jedným z možných scenárov, ktorý sa štátom v tejto súvislosti ponúka, a to bez toho, aby bolo nevyhnutné prijímanie ďalších nepopulárnych nástrojov.[5]

Nazdávame sa preto, že téma boja proti únikom na daniach (osobitne tých na DPH) bude naďalej veľmi aktuálnou a veľmi diskutovanou otázkou, či už na národnej alebo aj európskej úrovni, keďže časť daňových príjmov je aj rozpočtovým príjmom EÚ.

Opatrenia, ktoré sa prijímajú pri zamedzení únikom na daniach, majú rôznu povahu a taktiež sa líšia v závislosti od toho, či ide o oblasť priameho alebo nepriameho zdaňovania. Keďže svoju primárnu pozornosť v tomto článku upierame na DPH, tak aj v ďalšom texte poukážeme práve na opatrenia na zamedzenie únikom na nepriamych daniach. S určitou dávkou zovšeobecnenia a vedeckej nepresnosti možno predmetné opatrenia členiť na:

1. **trestné opatrenia:** Nástroje ochrany fiskálnych záujmov štátu vo všeobecnosti môžu mať a aj majú trestnú povahu. Možno pritom poukázať na príklade SR, v ktorej osobitná časť zákona č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako *„TZ“*) obsahuje úprava tzv. trestných činov daňových. Trestnoprávna ochrana fiskálnych záujmov štátu zdôrazňuje význam daní ako najvýznamnejšieho zdroja príjmu štátu. Aktuálne platná právna úprava pamätá na päť skutkových podstát trestných činov daňových, pričom v prípade DPH (ako aj spotrebných daní) je posky-

[5] V podmienkach SR boli v rámci tzv. konsolidácie verejných financií prijaté viaceré nástroje, pričom jedným z tých najnepopulárnejších je daň z finančných transakcií.

tovaná ochrana fiskálnym záujmom prostredníctvom všetkých z nich. Veľmi zaujímavým inštitútom je aj zánik trestnosti skutku pri uplatnení účinnej ľútosti za podmienok ustanovených TZ. I keď aplikácia tohto inštitútu nie je možná v prípade všetkých trestných činov daňových, vidieť tu primárny záujem štátu o zabezpečenie svojich fiskálnych záujmov, ktorý je uprednostnený pred potrestaním páchateľa takéhoto skutku. Tento prístup štátu možno hodnotiť pozitívne z viacerých dôvodov, no pre obmedzený rozsah tohto článku sa im bližšie nebudeme venovať. Čo sa týka možného ďalšieho vývoja trestnoprávnych opatrení, tak v blízkom období nepredpokladáme a považujeme to za veľmi málo pravdepodobné, aby sa katalóg týchto trestných činov rozšíril alebo zúžil. Pozornosť zákonodarcov, aj toho slovenského, sa bude vo väčšej miere koncentrovať na netrestné opatrenia, ktoré majú veľký potenciál v snahe o zamedzenie tomuto nežiaducemu spoločenskému javu.

2. **netrestné opatrenia:** Paleta netrestných nástrojov boja proti únikom na DPH je veľmi široká, čo je spôsobené aj výrazným vplyvom práva EÚ. V prípade DPH je tento vplyv veľmi výrazný, keďže oblasť nepriameho zdaňovania naprieč členskými štátmi EÚ je úplne harmonizovaná. Z uvedeného dôvodu budeme netrestné opatrenia ďalej členiť na:
   a) *daňové opatrenia:* Daňové nástroje smerujúce k zamedzeniu únikom na DPH sú tradičnou a nenahraditeľnou súčasťou zavedených mechanizmov na ochranu fiskálnych záujmov štátu. Ide o také nástroje, ktoré sú upravené v rámci daňovo-právnych predpisov. Slovenské daňové zákonodarstvo obsahuje množstvo takýchto opatrení, pričom niektoré z nich boli do nášho právneho poriadku implementované z dôvodu plnenia úniových záväzkov. Okrem úpravy viacerých daňových deliktov a sankcií zaň prináležiacich, tak daňové systémy vrátane toho nášho obsahujú aj ďalšie, ktoré majú skôr preventívny ako represívny charakter. Medzi takéto nástroje patria napríklad inštitút prenosu daňovej povinnosti (tzv. reverse charge) či rôzne evidenčné a záznamové povinnosti, ktoré plynú platiteľom DPH či osobám registrovaným pre daň podľa príslušných právnych predpisov. Zstávame však názor, že len zasadením daňových nástrojov do spleti tých ostatných (nedaňových) je možné dosiahnuť želaný účinok, ktorým je také žiaduce zníženie medzery na DPH, a teda zvýšenie efektívneho výberu tejto nepriamej dane.
   b) *nedaňové opatrenia:* Do kategórie nedaňových opatrení možno zaradiť množstvo nástrojov, ktoré sú upravené právnymi normami iných právnych odvetví a majú zároveň daňový presah. Bez nároku na úplnosť možno v tejto súvislosti uviesť vybrané obchodno-;právne a finančno-právne inštitúty. Pokiaľ ide o úpravu obchodného práva, tá obsahuje viaceré obmedzujúce ustanovenia, ktorých účelom je (okrem iného) zníženie početnosti rizikových subjektov. V podmienkach SR je to napr. ust. § 105a zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako *„ObZ“*), ktorý obsahuje obmedzenie, v zmysle ktorého spoločnosť s jedným spoločníkom nemôže byť jediným zakladateľom alebo jediným spoločníkom inej spoločnosti. V prípade fyzických osôb, ktoré sú spoločníci v spoločnostiach, sú pravidlá o čosi miernejšie. Fyzická osoba môže byť jediným spoločníkom až v troch spoločnostiach s ručením obmedzeným, na-

miesto jednej. Ďalším obmedzujúcim opatrením, ktorého cieľom je akási „filtrácia“ rizikových subjektov, ktoré by sa mohli dopustiť aj podvodných konaní na DPH, je nemožnosť založenia spoločnosti s ručením obmedzeným takými osobami, ktoré sú evidované v zozname daňových dlžníkov alebo zozname dlžníkov Sociálnej poisťovne.[6] Medzi obchodno-právne opatrenia možno uviesť aj zavedenie tzv. diskvalifikačného registra upraveného v § 13a ObZ a v súvisiacich právnych predpisoch.[7] Z finančno-právnych nástrojov možno spomenúť opatrenia, ktoré boli prijaté v AML oblasti[8], či obmedzenie platieb v hotovosti.[9] Podľa nášho názoru môžu mať práve inštitúty, ktoré sú skôr charakteristické pre iné právne odvetvia, veľký význam v rámci boja proti daňovým únikom.

Z uvedeného je zrejmé, že právna úprava obsahuje množstvo nástrojov, ktoré majú vplyv na minimalizáciu medzery na DPH, i keď je jasné, že táto nebude nikdy nulová v žiadnom zo štátov. Trestné opatrenia je potrebné považovať ako *ultima ratio* a budú prichádzať pri tých protispoločensky najzávažnejších konaniach. Tento princíp bol pre nás východiskový aj pri klasifikácii nástrojov do už uvedených dvoch oblastí. Na druhej strane tu máme aj množstvo netrestných opatrení, ktoré majú či už daňovú alebo nedaňovú povahu. Primárnym účelom viacerých uvedených opatrení nie je eliminácia, resp. zamedzenie podvodným konaniam vo vzťahu ku DPH, no spomínané nástroje tento efekt podľa nášho názoru sprostredkovane dosahujú. Ako veľmi perspektívne v boji proti únikom na DPH sa nám javia práve nedaňové nástroje, medzi ktoré možno radiť aj inštitút zodpovednosti štatutárneho orgánu za dlh na DPH, ktorému budeme v ďalšom texte venovať bližšiu pozornosť.

2. Zodpovednosť štatutárneho orgánu za dlh na DPH

Obchodné spoločnosti napriek tomu, že sú umelo vytvorenými subjektmi, ktorým zákon (resp. aj samotná ľudská spoločnosť) priznal právnu subjektivitu a spôsobilosť na právne úkony, zodpovedajú za svoje (nezákonné) konanie, teda zodpovedajú navonok voči iným subjektom. V tejto súvislosti nemožno opomenúť skutočnosť, že je to práve štatutárny orgán, ktorý koná navonok v mene spoločnosti a zároveň mu patrí aj rozhodovanie o obchodnom vedení spoločnosti. Viaceré ustanovenia nášho ObZ determinujú konanie takýchto osôb, na niektoré z nich musíme v ďalšom texte poukázať.

Keďže v aplikačnej praxi sa vyskytujú predovšetkým kapitálové obchodné spoločnosti, tak svoju pozornosť pri ďalšom výklade zúžime hlavne na spoločnosť s ručením obmedzeným a akciovú spoločnosť.

[6] Tieto východiská vyplývajú z § 105 ObZ.

[7] Tento inštitút má zamedziť prípadom, keď v spoločnostiach vystupujú len nastrčené osoby v širšej verejnosti známe pod označením „biele kone“.

[8] Povinným subjektom plynú viaceré povinnosti ako napríklad registračná povinnosť, identifikácia klientov (KYC) a konečných užívateľov výhod, povinnosť zisťovať informácie o účele a povahe plánovanej transakcie, vykonávať kontrolu klientov, ohlasovať neobvyklé transakcie a podobne. To všetko prispieva aj k eliminácii podvodných konaní v oblasti daní.

[9] Stanovenie limitov pre hotovostné platby má výrazný vplyv na rozvoj sivej ekonomiky, a týmto prispieva k zníženiu rizika únikov na daniach vrátane DPH.

Podľa § 135a ods. 1 ObZ sú konatelia povinní vykonávať svoju pôsobnosť s odbornou starostlivosťou a predstavenstvo je podľa § 194 ods. 5 ObZ povinné vykonávať svoju pôsobnosť s náležitou starostlivosťou. V prípade, že spoločnosti vznikne škoda, konatelia/členovia predstavenstva za ňu zodpovedajú spoločne a nerozdielne. Výkon pôsobnosti štatutárneho orgánu musí zodpovedať požiadavkám odbornej starostlivosti a lojality, čo znamená, že je táto pôsobnosť vykonávaná v súlade so záujmami spoločnosti a všetkých jej spoločníkov/akcionárov. Zároveň ObZ priamo pri vzniku škody prezumuje zo strany štatutárneho orgánu porušenie povinnosti konať s odbornou starostlivosťou a v dobrej viere, že koná v záujme spoločnosti. Štatutárny orgán sa môže liberovať, ak preukáže, že postupoval pri výkone svojej pôsobnosti s odbornou starostlivosťou a v dobrej viere, že koná v záujme spoločnosti. Taktiež dohody medzi spoločnosťou a konateľom, ktoré vylučujú alebo obmedzujú zodpovednosť konateľa/predstavenstva, sú zakázané a spoločenská zmluva ani stanovy nemôžu obmedziť alebo vylúčiť zodpovednosť konateľa/predstavenstva.[10]

V odseku 3 uvedeného ustanovenia ObZ zaviedol osobitné predpoklady a dôvody, pri ktorých preukázaní konatelia nezodpovedajú za škodu, resp. sa zbavia svojej zodpovednosti za škodu spôsobenú spoločnosti. Konštrukcia tejto zodpovednosti konateľa za škodu vychádzajúca zo znenia ods. 3 je založená na prezumpcii porušenia povinnosti konateľa konať s odbornou starostlivosťou a v dobrej viere, že koná v záujme spoločnosti. Spoločnosť uplatňujúca nárok na náhradu škody voči konateľovi bude preukazovať vznik škody spôsobenej porušením povinnosti konateľa, príčinnú súvislosť medzi vznikom škody a porušením povinnosti konateľa, pričom porušenie povinnosti konateľa konať s odbornou starostlivosťou a v súlade so záujmami spoločnosti je zákonom predpokladané a dôkaz opaku je na konateľovi, ktorý musí preukázať, že konal s odbornou starostlivosťou a v dobrej viere, že konal v súlade so záujmami spoločnosti.[11] Zodpovednosť štatutára za dlh na DPH, ako sme už na viacerých miestach uviedli, je možným nástrojom fiskálnej politiky štátu, ktorý má – podľa nášho názoru –, pri jeho správnom právnom uchopení a aplikácii predpoklady na to, aby efektívne minimalizoval úniky na DPH. Podstata tohto inštitútu, ako už jeho názov napovedá, tkvie v tom, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti, ktorá je platiteľom DPH,[12] zodpovedá za dlh obchodnej spoločnosti, v ktorej je štatutárom na DPH voči štátu.

Takýto mechanizmus, pokiaľ je priamo ukotvený v zákone, umožňuje postihovať štatutárny orgán obchodných spoločností, ak neoprávnene krátia, resp. vôbec neodvádzajú DPH

[10] Predmetné ustanovenie vyvoláva viaceré aplikačné a interpretačné problémy. Tie hlavné problémy pri aplikácii § 135a ObZ spočívajú v nejasnom definovaní „odbornej starostlivosti“ a v obrátenom dôkaznom bremene. Konateľ musí v spore preukázať, že konal informovane (mal podklady) a v dobrej viere, inak nesie zodpovednosť za škodu. V rozhodovacej činnosti je veľmi ťažké rozlíšiť medzi zlým podnikateľským rozhodnutím (rizikom) a nedbanlivosťou (porušením zákona). Komplikácie v praxi tiež prináša posudzovanie konania v rámci skupín spoločností a preukazovanie zodpovednosti faktických štatutárov.

[11] BARKOCI, S., BLAHA, M., GRAMBLIČKOVÁ, B.. In PATAKYOVÁ, M. a kol. *Obchodný zákonník.* Bratislava : C. H. Beck, 2022, s. 676.

[12] Ide o subjekty, ktoré sú – či už na povinnom alebo dobrovoľnom základe – registrované podľa § 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

štátu. Je však na mieste podotknúť, že je nám absolútne zrejmé, že daňový subjekt[13] je platiteľ DPH, v tomto prípade spoločnosť, nie samotný štatutárny orgán, preto takáto zodpovednosť nemôže byť bezhraničná a absolútna, a musí mať svoje hranice. Inak by sa takýto inštitút stal zjavne nezákonným a nekompatibilným s právom EÚ. Štatutárny orgán totiž nie je daňovníkom a nemožno na neho bezdôvodne a bezhranične prenášať bremeno uhradenia dane, pokiaľ sa táto naň nevzťahuje. Súčasne však zastávame názor, že pri vhodnom nastavení zákonných podmienok je možné takýto inštitút legitímne a efektívne využívať.

V prvom rade je potrebné uviesť, že nezačíname na úplne zelenej lúke. Takúto právnu úpravu zodpovednosti konateľa za dlh na DPH má totiž zavedená Bulharská republika, t. j. členský štát EÚ. A nie len to. Tento inštitút bol podrobený právnemu prieskumu Súdneho dvora EÚ a obstál ako súladný s právom EÚ, resp. bol posúdený ako právu EÚ neodporujúci. To nakoniec vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci sp. zn. C-1/21 Direktor na Direktsia „Obžalvane i danačno-osiguriteľná praktika“ zo dňa 13. 10. 2022, ECLI:EU:C:2022:788.

Táto právna úprava má stanovené, podľa našej mienky, logické limity. Teda nie je možné použiť zodpovednosť štatutárneho orgánu za dlh na DPH zo strany štátu, resp. zodpovedných orgánov kedykoľvek. Podľa ustanovenia § 19 ods. 2 Daňčno osiguritelen procesualen kodeks (procesný poriadok v daňových veciach a vo veciach sociálneho zabezpečenia, platný a účinný v tom čase v Bulharsku) citujeme: *„Konateľ alebo člen riadiaceho orgánu, ktorý* ***nepoctivo*** *poskytne vecné alebo peňažné plnenia z majetku právnickej osoby, ktorá je povinná platiť daň podľa § 14 bodu 1 alebo 2, ktoré predstavujú skryté rozdelenie zisku alebo vyplatenie dividend, alebo prevedie majetok dlžníka bezodplatne alebo za ceny, ktoré sú podstatne nižšie než trhové ceny, čím sa majetok dlžníka zmenší, a preto sa nezaplatia dane alebo zákonné príspevky na sociálne zabezpečenie,* ***zodpovedá za dlhy až do výšky poskytnutých plnení, resp. zmenšenia majetku****.“*

Nasledujúci § 20 predmetného právneho predpisu uvádza, že: *„V prípadoch uvedených v § 19 k zabezpečeniu a exekúcii dochádza* ***najprv v rámci majetku dlžníka****, ktorý má dlh na daniach alebo na príspevkoch na sociálne zabezpečenie, na ktorý sa vzťahuje zodpovednosť.“*

Ako vidíme, uvedená zodpovednosť je limitovaná (obmedzená) na nepoctivo poskytnuté plnenie alebo peňažné plnenie z majetku právnickej osoby, ktoré predstavujú skryté rozdelenie zisku alebo vyplatenie dividend, alebo prevedenie majetku dlžníka bezodplatne alebo za ceny, ktoré sú podstatne nižšie než trhové ceny. Zároveň následkom tohto konania sa majetok dlžníka (daňovníka) zmenší, a preto sa neuhradia dane alebo zákonné príspevky na sociálne zabezpečenie. V neposlednom rade, štatutárny orgán zodpovedá za dlhy do výšky poskytnutých plnení, resp. zmenšenia majetku, čo znamená, že aj samotná výška (rozsah) zodpovednosti je limitovaná**.** Následne aj v prípade vymáhania dlžnej DPH sa vymáha plnenie primárne od samotného dlžníka a až následne od samotného štatutárneho orgánu. Teda štatutárny orgán je až sekundárnym dlžníkom, na základe čoho možno označiť uplatňovanie tohto inštitútu ako *ultima ratio*.

[13] Na účely tohto článku budeme používať tento procesno-právny koncept ako všeobecné označenie povinného subjektu.

V druhom rade mal Súdny dvor EÚ v súvislosti s už uvedenou právnou úpravou odpovedať na tri otázky, ktorých zodpovedanie bolo nevyhnutné z hľadiska posúdenia konformity s úniovým právom:

1. Je zodpovednosť štatutárneho orgánu podľa bulharského práva v súlade s právom EÚ?
2. Vzťahuje sa táto zodpovednosť aj na úroky z omeškania?
3. Vzťahuje sa táto zodpovednosť aj na iné osoby, ako sú dlžník a štatutárny orgán?

Súdny dvor EÚ došiel k záverom, že táto právna úprava je v súlade s právom EÚ, pretože chráni fiskálne záujmy EÚ, ako aj jednotlivých členských štátov, pričom nejde o priamu zodpovednosť. Rovnako tento inštitút nemá trestnoprávny charakter a nevzniká nim priama, ale len nepriama a solidárna zodpovednosť. Bolo tak rovnako možné vymáhať aj úroky z omeškania, avšak už nebolo možné postihovať tretie osoby. V predmetnom prípade mal daňový úrad záujem postihnúť manželku konateľa, čo Súdny dvor EÚ považoval za neprijateľné.

Právna úprava Bulharska bola pozitívne podrobená testu proporcionality (primeranosti). Právne posúdenie Súdneho dvora EÚ, bolo založené na viacerých podstatných skutočnostiach, a síce:

1. Dotknutým subjektom spoluzodpovednosti je len štatutárny orgán, resp. štatutárny orgán dlžníka.
2. Osoba v bode 1 musí nedobromyseľne vykonať plnenie z majetku právnickej osoby, ktoré možno kvalifikovať ako skrytú výplatu ziskov alebo dividend, alebo musí previesť všetok tento majetok alebo jeho časť bezodplatne alebo za cenu, ktorá je výrazne nižšia ako trhová cena.
3. Musí existovať príčinná súvislosť medzi nedobromyseľným konaním štatutárneho orgánu a neschopnosťou uhradiť DPH.
4. Zodpovednosť sa obmedzuje len na sumu, o ktorú je ochudobnený majetok právnickej osoby (platiteľ DPH) z dôvodu konania, ku ktorému došlo pri nedostatku dobrej viery.
5. Zodpovednosť sa uplatňuje len subsidiárne, ak sa preukáže, že dlžné sumy DPH nemožno vybrať priamo od právnickej osoby.

Splnených musí byť všetkých päť uvedených podmienok kumulatívne, ak má byť táto zodpovednosť naplnená a dlh na DPH vymáhaný priamo od štatutárneho orgánu.

Je možné polemizovať, či správne označujeme uvedený inštitút ako zodpovednosť. Nebolo by vhodnejšie označovať tento inštitút ako spoluzodpovednosť alebo ručenie?

Vzhľadom na to, že primárne daňový subjekt je platiteľ DPH a štatutárny orgán zodpovedá za dlh na DPH až sekundárne, javí sa nám ako vhodnejšie označenie „spoluzodpovednosť“, keďže štatutárny orgán spoluzodpovedá spolu s obchodnou spoločnosťou a nestáva sa tak výlučným dlžníkom.

Ďalej zastávame názor, že nejde o klasické ručenie, a preto nie je možné použiť na označenie toho inštitútu pojem „ručenie“. To je totiž zabezpečovacím inštitútom, pri ktorom ručiteľ zvyčajne (až na niekoľko zákonných výnimiek) dobrovoľne preberá povinnosť uspokojiť veriteľa, ale najmä ručenie neumožňuje určiť podmienky jeho vzniku, teda nie je ničím podmienené tak, ako spoluzodpovednosť podľa uvedeného bulharského

práva, kde je potrebné naplnenie už spomenutých päť kumulatívnych podmienok. Ručenie preto nepovažujeme za vhodný nástroj na zabezpečenie vymáhanie dlhu na DPH zo strany štatutárneho orgánu. Svojou konštrukciou by neprimerane zasahovalo do práv štatutárneho orgánu a veľmi pravdepodobne by bolo v rozpore s právom EÚ. Nepredpokladáme, že by ručenie štatutárneho orgánu za dlh na DPH prešlo testom proporcionality tak, ako uvedená spoluzodpovednosť. Ručenie síce nastupuje sekundárne podobne ako spoluzodpovednosť podľa bulharského práva, avšak bez možnosti liberácie, skúmania dobromyseľnosti či kauzálneho nexusu.

Pri pohľade na analyzovaný inštitút bulharského práva sa môže natískať otázka, či už aktuálne slovenská obchodnoprávna úprava neobsahuje niečo podobné. V tomto kontexte môžeme spomenúť § 135a ods. 5 ObZ.

Podľa § 135a ods. 5 ObZ platí, že: *„Nároky spoločnosti na* ***náhradu škody voči konateľom*** *môže uplatniť vo svojom mene a na vlastný účet veriteľ spoločnosti, ak nemôže uspokojiť svoju pohľadávku z majetku spoločnosti. Ustanovenia odsekov 1 až 3 sa použijú primerane. Nároky veriteľov spoločnosti voči konateľom nezanikajú, ak sa spoločnosť vzdá nárokov na náhradu škody alebo s nimi uzatvorí dohodu o urovnaní. Ak je na majetok spoločnosti vyhlásený konkurz, uplatňuje nároky veriteľov spoločnosti voči konateľom správca konkurznej podstaty.“*

Citované ustanovenie ObZ poskytuje veriteľom, t. j. aj správcovi dane, reprezentujúcemu štát, uplatniť si svoju neuhradenú pohľadávku priamo u konateľa.[14] Samozrejme, správca dane bude vymáhať daňové nedoplatky prostredníctvom vlastného daňového exekučného konania, kde priamo vykonáva svoju vlastnú pôsobnosť. Na rozdiel od uvedenej spoluzodpovednosti nebude možné v prípade exekučného daňového konania domáhať sa plnenia od konateľa, pretože nie je daňovým dlžníkom.

Spomínané ustanovenie § 135a ods. 5 ObZ by mohlo byť vhodným nástrojom, ako svojím spôsobom obísť skutočnosť, že daňové predpisy nerobia konateľa spoluzodpovedným za nedoplatok na DPH v prípade nedobromyseľného konania. Postavenie veriteľa v súdnom konaní bude však pomerne komplikované, pretože musí jednak preukazovať vznik nároku spoločnosti na náhradu škodu voči konateľovi (so všetkými predpokladmi tohto nároku), ďalej musí preukazovať existenciu svojej pohľadávky voči spoločnosti a musí preukazovať nemožnosť uspokojenia tejto pohľadávky z majetku spoločnosti.[15] Za predpokladu existencie týchto dvoch skutočností môže aj veriteľ spoločnosti vo vlastnom mene a na vlastný účet uplatniť, a to aj súdnou žalobou nárok spoločnosti na náhradu škody voči konateľovi.[16]

V ďalšom texte sa vzhľadom na uvedené skutočnosti budeme zaoberať návrhmi *de lege ferenda* na zefektívnenie výberu DPH vo svetle možnosti zavedenia inštitútu zodpovednosti štatutárneho orgánu za dlh na tejto všeobecnej nepriamej dani spotrebnej povahy.

[14] Ide o ustanovenie ObZ, ktoré priamo pojednáva o spoločnosti s ručením obmedzeným, a preto používame v tejto súvislosti pojem „konateľ“ a nie všeobecnejší pojem „štatutár“ alebo štatutárny orgán.

[15] BARKOCI, S., BLAHA, M., GRAMBLIČKOVÁ, B. In PATAKYOVÁ, M. a kol. *Obchodný zákonník.* Bratislava : C. H. Beck, 2022, s. 678.

[16] BARKOCI, S., BLAHA, M., GRAMBLIČKOVÁ, B. In PATAKYOVÁ, M. a kol. *Obchodný zákonník.* Bratislava : C. H. Beck, 2022, s. 678.

3. Návrhy *de lege ferenda* na zefektívnenie výberu DPH

Ako už bolo na viacerých miestach tohto článku uvedené, tak náš právny poriadok v súčasnosti neupravuje rovnaký a ani podobný inštitút, ktorý by zaviedol spoluzodpovednosť konateľa, resp. štatutárneho orgánu za dlh na DPH obchodnej spoločnosti. Keďže medzera na DPH v podmienkach SR je vždy pomerne vysoká (v predošlom texte to uvádzame), tak je na mieste otázka, ako zlepšiť efektivitu výberu tejto dane. V tejto súvislosti prichádzajú do úvahy viaceré opatrenia, no ako už sme uviedli, tak zaujímavé riešenia môžu mať aj súkromnoprávny základ a nemusí ísť o číro daňovo-právne opatrenia.

Zákonodarca v podmienkach SR žiadnym spôsobom zatiaľ nerozpracoval takúto právnu úpravu, čo je na škodu veci. Domnievame sa, že spoluzodpovednosť v podobe, ako ju upravuje bulharské právo, je veľmi vhodná, pretože nezakladá priamu spoluzodpovednosť štatutára, ale má len subsidiárnu (podpornú) povahu. Taktiež je daný akcent na skutočnosť, že konanie spoluzodpovednej osoby nebolo dobromyseľné, a taktiež na to, že štatutár mal úmysel poškodiť daňovníka – obchodnú spoločnosť, resp. v konečnom dôsledku aj štát.

Zastávame názor, že ak by raz takáto alebo obdobná právna úprava boli prijaté, je vhodné upraviť ich v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako zákon o DPH). To by malo prispieť ku koncepčnejšiemu právnemu riešeniu uvedenej problematiky. Na základe už uvedeného sme názoru, že právna úprava spoluzodpovednosti by mala reflektovať tieto parametre:

a) výška (rozsah) spoluzodpovednosti musí byť čo do rozsahu obmedzená,
b) štatutár musí zodpovedať sekundárne,
c) spoluzodpovednosť je objektívna,
d) je založená na nedobromyseľnosti konajúcej osoby pri poskytnutí plnenia,
e) týka sa výlučne osoby štatutára, a
f) je daný kauzálny nexus.

Uvedené parametre vychádzajú z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci sp. zn. C-1/21 Direktor na Direktsia „

„Obžalvane i danačno-osiguriteľná praktika“ zo dňa 13. 10. 2022, ECLI:EU-:C:2022:788, ktorý sme rozanalyzovali v predošlom texte. Je preto zrejmé, že tieto parametre sú v súlade s právom EÚ a môžeme aj dôvodne predpokladať, že aj v súlade s vnútroštátnym právom. Podstatné je, že ide o nástroj na potieranie daňových podvodov v rámci DPH, pričom ide nielen o chránenie finančného záujmu SR, ale v konečnom dôsledku aj samotnej EÚ.

Tieto parametre umožňujú vymáhať dlh na DPH od štatutárneho orgánu obchodnej spoločnosti, no súčasne štatutárnemu orgánu zabezpečujú primeraný rámec právnej ochrany. Jednak ide o podmienenie založené na nedobromyseľnosti poskytnutého plnenia, ktoré ukracuje samotnú obchodnú spoločnosť, a taktiež na obmedzenom rozsahu, vymedzenom subjekte a potrebe preukázania kauzálneho nexusu. Tieto podmienky zabezpečujú, že aj keď môžeme túto spoluzodpovednosť hodnotiť ako prísnu, vzhľadom na to, že sa netýka daňovníka, nie je úplne bezbrehá a je nastavená citlivo a opatrne.

Zavedenie spoluzodpovednosti štatutárneho orgánu za dlh na DPH do zákona o DPH, postavené na princípoch subsidiarity, obmedzeného rozsahu, kauzálneho nexusu a nedobromyseľného konania podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ, si nevyhnutne vyžiada aj hlboké procesnoprávne zmeny v Daňovom poriadku. Tou najzásadnejšou zmenou by bolo, podľa nášho názoru, zavedenie samostatného konania o určení spoluzodpovednosti štatutárneho orgánu. Toto konanie musí striktne dodržať princíp subsidiarity – môže sa začať až po preukázaní nevymožiteľnosti daňového nedoplatku od samotnej spoločnosti. Kľúčový je aj režim dôkazného bremena, pretože správca dane, reprezentujúci štát, bude niesť primárne bremeno preukázania nedobromyseľného konania štatutára (napr. skryté rozdelenie zisku, prevod majetku pod trhovú cenu/hodnotu) a kauzálnej súvislosti medzi týmto konaním a vznikom dlhu. Až následne sa uplatní obrátené dôkazné bremeno na štatutára, ktorý sa bude môcť liberovať, ak preukáže, že konal s odbornou starostlivosťou a v dobrej viere. Právoplatné rozhodnutie správcu dane o určení spoluzodpovednosti by tak mohlo byť exekučným titulom na vymáhanie dlhu z osobného majetku štatutára, pričom jeho práva musia byť chránené riadnym odvolacím procesom a možnosťou súdneho prieskumu.

Vzhľadom na skutkový stav, ako i na právne posúdenie prípadu v rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci sp. zn. C-1/21, je možné v našich reáliách teoreticky uvažovať aj o použití zákazu vkladu podľa § 67j a § 67k ObZ. Pri kapitálových spoločnostiach je špecificky upravený v § 123 ods. 3 ObZ, podľa ktorého spoločnosť s ručením obmedzeným nesmie vrátiť spoločníkom ich vklady a v § 179 ods. 2 ObZ, podľa ktorého akciová spoločnosť nesmie vrátiť akcionárom ich vklady. Má sa tak zabezpečiť, aby sa medzi spoločníkov rozdeľoval len čistý zisk a v prípade plnenia záväzkov spoločnosti voči spoločníkom sa im poskytlo plnenie s primeraným protiplnením.

Svojím spôsobom zodpovednosť štatutárneho orgánu pri zákaze sú si vrátanie vkladu a zodpovednosť podľa bulharského práva podobné. Účelom je totiž to, aby štatutárny orgán nezákonné (a aj ekonomicky nesprávne) netuneloval obchodnú spoločnosť. Teda zakázané konanie je skutkovo a právne podobné v oboch právnych úpravách. Rozdiel spočíva v tom, že náš právny poriadok zakladá priamo ručenie štatutárneho orgánu za nezákonné vrátený vklad členov štatutárneho orgánu, ktorí vykonávali funkciu v čase vrátenia tohto vkladu v rozpore s ObZ, pričom títo ručia spoločne a nerozdielne za jeho vrátenie späť. Ručenie vzniká ako voči samotnej spoločnosti, tak i voči veriteľom. Členovia štatutárneho orgánu, ktorí vykonávali funkciu v čase vrátenia vkladu v rozpore s týmto zákonom, ručia spoločne a nerozdielne za jeho vrátenie späť s budúcimi štatutármi, ktorí ho majú vymáhať.

Vkladom sa rozumie akékoľvek plnenie bez primeraného protiplnenia poskytnuté spoločnosťou na základe právneho úkonu dohodnutého so spoločníkom alebo v jeho prospech. Je zrejmý prístup „substance over form“, keďže vkladom sa na tieto účely rozumie právny úkon „bez ohľadu na formu dojednania alebo platnosť“. Zákonodarca taktiež pamätá na plnenie poskytnuté v prospech spoločníka z toho dôvodu, že spoločnosť by plnila ako poskytovateľ zabezpečenia alebo ďalší dlžník (ručenie, pristúpenie k záväzku, záložné právo či iná zábezpeka).[17]

[17] KAČALJAK, M., KISELY, I. § 67j [Zákaz vrátenia vkladu]. In PATAKYOVÁ, M. a kol. *Obchodný zákonník.* Bratislava : C. H. Beck, 2022, s. 344.

Za vklad teda možno považovať veľmi široké penzum plnení. Veriteľ tak má teoretický nástroj, ako je potenciálne zabezpečený návrat financií späť do obchodnej spoločnosti. Len ťažko však možno počítať s tým, že by spoločník jemu vrátený vklad vrátil spoločnosti späť na žiadosť veriteľa.

Pod vymedzenie vkladu nemožno zahrnúť plnenie poskytnuté priamo samotnému štatutárnemu orgánu ako jeho odmenu alebo bonusy. Navyše, štatutárny orgán nie je spoločník, preto sa vrátanie vkladu na neho nevzťahuje, teda nie je tým subjektom práva, ktorému vklad nemožno vrátiť. Z tohto dôvodu je preto táto právna úprava nedostatočná pre zabezpečenie nárokov v prípade, keď plnenie poskytne štatutárny orgán sám sebe.

Čo je však ešte dôležitejšie, ak by došlo k poskytnutiu neoprávneného vkladu spoločníkovi, subjektom oprávneným vymáhať tento vklad je len samotná obchodná spoločnosť, nie veriteľ. Štatutárny orgán, konajúci navonok, je však povinný túto finančnú čiastku vymáhať pre spoločnosť. Ak však štatutárny orgán neoprávnene vrátený vklad nevymáhať späť, má to za následok vznik ručenia, ktoré sa spravuje úpravou podľa ObZ.[18]

Samotní veritelia spoločnosti si však prakticky nemôžu uplatniť svoj nárok na pohľadávku priamo voči štatutárom, aj napriek zákonnému ručeniu, pretože nárok je len akcesorický, inak povedané, veritelia nemajú priamy nárok na vrátenie vkladu, keďže nie sú obchodnou spoločnosťou. Čo je rozdiel oproti bežnému ručeniu za pohľadávku, kde majú veritelia priamo nárok aj hlavnú pohľadávku. Tu sa môžu domáhať len ručenia. Preto bude z povahy veci a logiky vymáhať štatutárny orgán pohľadávku spoločnosti, vrátenie vkladu, avšak v prospech veriteľa. Uvedené tvrdenie podporuje aj druhá veta § 67k ods. 3 ObZ, teda pri vrátená vkladu, ručenie zaniká.

Túto konštrukciu však vnímame ako komplikovanú, dostatočne nepreskúmanú, neefektívnu a len ťažko aplikovateľnú správcom dane, nakoľko je nepružná a zdĺhavá, keďže bude vyžadovať podanie žaloby na plnenie, pričom správca dane ani nebude sporovou stranou súdneho konania. Ako tvrdia Pala a Fridrich, z platného zákonného textu žiadnym spôsobom nevyplýva právo veriteľov kapitálovej spoločnosti uplatniť nárok z ručenia vo svoj prospech.[19] Ak by sme aj pripustili názor, že veritelia sú oprávnení podať žalobu na (bývalého) spoločníka, ktorému bol neoprávnene vklad vrátený, stále by išlo o vymáhanie v prospech spoločnosti, nie samotných veriteľov.

Ako vidno z dostupných dát, daňové podvody na DPH sú neustále súčasťou správania podnikateľských subjektov na Slovensku, ktoré vždy nachádzajú nové a nové spôsoby, ako páchať ekonomickú trestnú činnosť či obchádzať zákony, t. j. neplatiť dane. Členské štáty EÚ sú tak nútené neustále rozširovať a sprísňovať ich právnu reguláciu za účelom efektívneho vyberania daní od daňovníkov. V tomto smere sa ustanovenie spoluzodpovednosti štatutárneho orgánu za dlh na DPH, pri vhodnom nastavení podmienok javí ako správny nástroj fiskálnej politiky štátu. Nejde len o ďalšie ustanovenie zákona, ale podľa nášho názoru aj v praxi efektívny nástroj, ktorý má potenciál zvýšiť príjmy

[18] PALA, R., FRIDRICH. J., § 67k. In OVEČKOVÁ, O. a kol. *Obchodný zákonník, I. zväzok (1 – 260).* 2. vyd. Bratislava : Wolters Kluwer SR, 2022, s. 698.

[19] Tamže, s. 700.

štátu z DPH. Rovnako je teoreticky možné uvažovať aj o použití ust. § 135 ods. 5 ObZ, možno skúsiť § 67j a § 67k ObZ, i keď nemáme žiadnu informáciu o tom, že by tieto ustanovenia boli daňovými úradmi, ako kompetentnými orgánmi, užívané v praxi.

Záver

Snaha o minimalizáciu vlastnej daňovej povinnosti bola, je a vždy aj bude prirodzenou súčasťou podnikateľského správania. I keď sa možno stotožniť s názormi niektorých autorov, že ide o prirodzené právo[20] či inštinkt jednotlivcov[21], tak takéto právo musí byť realizované vždy v medziach právnej úpravy. V opačnom prípade sú týmto poškodené fiskálne záujmy štátov, v niektorých prípadoch aj EÚ. Takýmto príkladom je aj nami skúmaná DPH, ktorá je historicky spájaná s viacerými problémami, no predovšetkým s daňovými únikmi.

Ekonomické ukazovatele, ktorými aktuálne disponujeme, preukazujú, že medzera na DPH naprieč krajinami EÚ sa pohybuje stále vo vyšších desiatkach miliárd eur (odhaduje sa 89 miliárd eur, pričom ide tu o odhad, keďže presné vyčíslenie neplnenia daňových povinnosti nie je úplne možné). Na strane druhej je DPH skutočne veľmi významným príjmom rozpočtov jednotlivých štátov, ale i EÚ, čo sme demonštrovali na príklade SR.

Zároveň je nutné dodať, že obdobie, v ktorom sa ekonomiky štátov nachádzajú, je možné označiť za obdobie „multikríz". Tieto krízy zásadným spôsobom determinujú a aj budú determinovať budúcnosť štátov. Mnohé štáty vrátane SR boli nútené aj pod vplyvom multikríz sanovať ich ekonomické presahy, čo vyústilo do prijímania viacerých konsolidačných opatrení. Zároveň je nutné sa zaoberať aj myšlienkou zefektívnenia výberu už aktuálnych daní a zamedziť daňovým únikom. Práve v tejto oblasti majú štáty stále čo zlepšovať a vidíme tu veľmi veľký potenciál na získanie ďalších rozpočtových príjmov.

Po zmapovaní aktuálneho právne stavu opatrení proti únikom na daniach v SR sme dospeli ku kategorizácii týchto nástrojov do dvoch väčších skupín, a síce do skupiny trestných a netrestných nástrojov. V rámci skupiny netrestných opatrení sme ďalej rozlišovali daňové a nedaňové opatrenia. S prihliadnutím na to, že medzera na DPH je v podmienkach SR veľmi vysoká (v porovnaní s priemerom v rámci krajín EÚ), tak možno konštatovať, že efektivita nástrojov boja proti únikom na DPH je skutočne veľmi nízka.

Štáty pritom majú relatívne široké možnosti, ako uchopiť tento problém, pričom námety možno nachádzať v inštitútoch, ktoré sú príznačné skôr pre iné právne odvetvia. Takýmto inštitútom je aj zodpovednosť štatutárneho orgánu za dlh na DPH.

Tento inštitút nie je v reáliách členských štátov EÚ žiadne nóvum. Typickým príkladom takéhoto štátu je aj nami uvedené Bulharsko, ktoré prostredníctvom tohto inštitútu bojuje proti únikom na DPH. Dokonca, bulharská právna úprava už bola podrobená jej testu jej súladnosti s právom EÚ v rámci prejudiciálneho konania pre Súdnym dvorom EÚ.

[20] ČOLLÁK, J. Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu. In *Zneužitie a iné formy obchádzania práva: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 39 – 58. ISBN 978 – 80 – 8152 – 431 – 8.

[21] GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Wydanie IV. Warszawa : LexisNexis, 2008. s. 273. ISBN 978 – 83 – 7620 – 703 – 2.

V zmysle európskej judikatúry je zodpovednosť štatutárneho orgánu konformná s právom EÚ za predpokladu, že vnútroštátna právna úprava bude reflektovať viaceré požiadavky z nej plynúce. Domnievame sa, že v spleti opatrení v rámci boja proti únikom na DPH v podmienkach SR by bol predmetný inštitút vhodným doplňujúcim komponentom, ktorý by mohol pôsobiť jednak preventívne, ale zároveň by plnil aj reparačnú funkciu v prípadoch, keď by už dlh na DPH vznikol. S prihliadnutím na to, že právnické osoby, ktoré sa na takýchto podvodných konaniach podieľajú, nemajú zväčša žiaden majetok, by sa tak zvýšila reálna vymožiteľnosť takéhoto dlhu.

Literatúra

BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018, s. 472. ISBN 978-80-8152-661-9

BARKOCI, S., BLAHA, M., GRAMBLIČKOVÁ, B. § 135a [Zodpovednosť pri výkone funkcie]. In PATAKYOVÁ, M. a kol. *Obchodný zákonník*. Bratislava : C. H. Beck, 2022, s. 678, ISBN: 978-80-8232-018-6

ČOLLÁK, J. Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu. In *Zneužitie a iné formy obchádzania práva: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 39 – 58. ISBN 978-80-8152-431-8

DOURADO, A. P. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. In *Intertax.* 2015, roč. 43, č. 1, s. 48

GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Wydanie IV. Warszawa : LexisNexis, 2008. s. 273. ISBN 978-83-7620-703-2

GREGGI, M. The European Anti – Avoidance Package. In Estudos de Tributação Internacional. Rio de Janeiro : Editoria Lumen Juris. 2019. s. 479 – 499. ISBN 9788584408511

KAČALJAK, M., KISELY, I. § 67j [Zákaz vrátenia vkladu]. In PATAKYOVÁ, M. a kol. *Obchodný zákonník.* Bratislava : C. H. Beck, 2022, s. 344, 978-80-8232-018-6

PALA, R., FRIDRICH. J., § 67k. In OVEČKOVÁ, O. a kol. *Obchodný zákonník, I. zväzok (1 – 260).* 2. vyd. Bratislava : Wolters Kluwer SR, 2022, s. 698, ISBN: 978-/0-571-0436-0. STIERANKA, J., SABAYOVÁ, M., ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky a daňová kriminalita v SR*. Bratislava : Epos, 2016, s. 93. ISBN 978-80-562-0147-3

ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie.* Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. s. 13. ISBN 978-80-8168-262-9

ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 164. ISBN 978-80-8152-537-7

Judikatúra

Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci sp. zn. C-1/21 Direktor na Direktsia „Obžalvane i danačno-osiguriteľná praktika“ zo dňa 13. 10. 2022, ECLI:EU:C:2022:788

Elektronické zdroje

PONIATOWSKI, G. et. al. VAT gap in the EU – Report 2024, [online], 2025, [cit. 03.05.2025]. Dostupné na: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/298d43e2-bd28-11ef-91ed-01aa75ed71a1/language-en>