

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/31/2020  
Identifikačné číslo spisu: 2019200060  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. marca 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200060.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): SOGES WELDING - EUROWELD s.r.o., so sídlom Poľovnícka 754/74, 919 51 Špačince, IČO: 45 466 751, právne zastúpený Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102633208/2018 zo dňa 18.12.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 20S/32/2019 zo dňa 22.01.2020, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave sp. zn. 20S/32/2019 zo dňa 22.01.2020 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január až december 2012, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Trnava (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 101741285/2018 zo dňa 06.09.2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 14.028,53 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012.

2. Správca dane rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca nepreukázal oprávnenosť práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a v rozpore s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH si

uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 14.028,53 eur. Správca dane mal za to, že k dodaniu služby a tovaru ako prezentuje žalobca na základe predložených faktúr č. 20120053, 200120055, 20120058, 20120050, 20120057, 20120059 nedošlo, žalobca si nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť a v rozpore s § 24 ods. 1 a § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, vierohodnými a nespochybniteľnými dôkazmi nepreukázal právo odpočítať daň.

3. Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Z. T. - Monti Records, ktorý služby a tovar deklaroval ako nákup - obstaranie tovaru a služby, na základe prijatých faktúr od dodávateľov NEOTYPE s.r.o., MARTINEX SK, s.r.o., INTERNOVA SK spol. s r.o., ESAB Slovakia, s.r.o., ARTON s.r.o., DISKUS, s.r.o., Yurkovic Design - s.r.o., Železnice Slovenskej republiky. Z vykonaného dokazovania pritom vyplynulo, že vyššie uvedené spoločnosti nemajú v roku 2012 zaúčtované v účtovníctve žiadne obchody s Z. T., nevystavili žiadne faktúry pre Z. T., neprijali žiadne platby od Z. T. a podľa vyjadrenia konateľov týchto spoločností s Z. T. žiadne obchody v roku 2012 neuskutočnili. Konateľka spoločnosti ARTON s.r.o. uviedla, že prvá spolupráca s uvedeným partnerom bola v roku 2013. Spoločnosť Yurkovic Design - s.r.o. mal s Z. T. jednu obchodnú transakciu v roku 2013, čo preukázal vystavenou faktúrou č. 0131013 zo dňa 29.10.2013, iný obchod s Z. T. neuskutočnil. Železnice Slovenskej republiky mali jedinú obchodnú transakciu s Z. T. v roku 2009. Na základe týchto zistení mal správca dane za to, že žalobca neprijal dodanie tovaru a služby v takom rozsahu, ako deklarujú vystavené faktúry. Fakturované dodania rôzneho tovaru a služieb nenasvedčujú tomu, že ich Z. T. vyrobil, resp. ich vykonal vo vlastnej réžii a žalobca svoje tvrdenie, že Z. T. ich urobil ako grafik, nepreukázal. Všetky prijaté dodania - tovary a služby mal daňový subjekt Z. T. účtované v účtovníctve pod názvom: obchodný tovar, grafika a tlač, reklama a služby, zálohové faktúry, a teda ako tovary a služby, ktoré sám nakúpil, nie ktoré sám vyrobil alebo poskytol. To, že dodávateľ Z. T. potvrdil dodanie tovaru a služieb, viedol účtovníctvo, ktoré spolu s dokladmi predložil správcovi dane, neznamená, že k reálnemu dodaniu aj došlo. Vyjadrenie Z. T. o tom, že sa jednalo o prenájom reklamnej plochy a vlastnú potlač, nemá oporu v zisteniach správcu dane. Podľa prijatých faktúr Z. T. deklaroval nákup od dodávateľov všetkého tovaru a služieb, vrátane prenájmu a výroby, ako je vyššie uvedené, deklaroval napr. dodanie tovaru - elektródy, ktoré logicky vo vlastnej réžii nevyrobil, v predmete podnikania nemá takúto výrobu. Správca dane nesúhlasil s tvrdením žalobcu o tom, že práce vykonal osobne pán T., keďže je grafik pričom on sám uviedol, že reklama bola zabezpečená dodávateľským spôsobom.

4. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že Z. T. deklaroval formálny právny stav, ktorý nezodpovedal reálnemu nadobudnutiu tovaru a služieb a následnému dodaniu reklamy. Žalobca k výzve na predloženie dôkazov k svojim tvrdeniam a vysvetleniu k sporným faktúram predložil dôkazy, ktoré nepreukazovali hodnoverne dodanie tovaru a služby za január 2012 - december 2012 s Z. T.. Ako dôkaz o dodaní tovaru a reklamnej činnosti Z. T. predložil žalobca záznamy DPH, faktúry, dodacie listy, letáky, katalógy, obálky, fotokópie umiestnenia billboardov, hotovostné platby Z. T., fotodokumentáciu umiestnenia reklamných billboardov. Žalobca ani na výzvu nepreukázal napr. pôvod tovaru, materiálu, doklady o zhode tovaru, certifikáty, miesto nakládky, prepravu odkiaľ - kam, prenájom plôch na umiestnenie reklamných billboardov, spôsob overenia realizácie reklamy, jej plnenie, uvedenie osôb, s ktorými bol daňový subjekt v kontakte pre realizáciu reklamy, zdôvodnenie umiestnenia obchodného mena na reklamných billboardoch na území Slovenskej republiky, aký úžitok plynul z reklamnej činnosti, na základe akej cenovej kalkulácie došlo k tvorbe ceny pri výrobe reklamy a prenájmu plochy, prípadne iné hodnoverné dôkazy. Kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal, napr. spôsob výroby billboardov, letákov, ich dodanie, ich umiestnenie; nie je preukázané kto, kedy a ako zabezpečil umiestnenie na miestach, ktoré daňový subjekt preukazoval fotodokumentáciou, nepreukázal, kto bol výrobcom - dodávateľom tovaru a služieb.

5. Správca dane nesúhlasil s daňovým subjektom, že neboli dodržané lehoty na vykonanie úkonov, resp. dĺžky daňovej kontroly a konštatoval, že daňová kontrola bola prerušená rozhodnutím č. 9201101/5/4693156/2014 zo dňa 20.10.2014 dňom 23.10.2014 v zmysle § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku a v prípade neprijatia odpovede z medzinárodnej výmeny informácií boli správcom priebežne odosielané urgencie. Nakoľko nepominuli dôvody na prerušenie daňovej kontroly, keď správca dane neobdržal odpoveď od talianskych daňových orgánov, správca dane

nemohol svojvoľne pokračovať vo výkone daňovej kontroly. K námietke žalobcu k dĺžke daňovej kontroly správca dane ďalej uviedol, že lehoty upravené v Nariadení Rady č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie Rady č. 904/2010“) sa vzťahujú na medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj len ako „MVI“), nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov členského štátu. Správca dane poukázal na to, že Nariadenie Rady č. 904/2010 nestanovuje postupy zasielania urgencií na vybavovanie žiadosti vo veci a ani postupy pri neposkytnutí informácií žiadaným orgánom. Správca dane sledoval dodržiavanie zákonných lehôt pri žiadostiach o MVI zasielaných do zahraničia a keď správca dane neobdržal odpoveď na žiadosť po uplynutí štyroch mesiacov od zaslania žiadosti, zaslal opakovane urgencie.

6. Správca dane uviedol, že existencia faktúr, znejúcich na meno dodávateľa - platiteľa DPH, nie je dostatočným dôkazom na preukázanie, že došlo k dodaniu fakturovaného tovaru. Skutočnosť, že žalobca vlastní faktúry od dodávateľa, ktoré majú všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, ešte nedokazuje, že tovar bol dodaný. Správca dane konštatoval, že od žalobcu nevyžadoval, aby preukázal skutočnosti týkajúce sa vzťahu jeho dodávateľov a ich subdodávateľov, ale mal záujem preveriť deklarovaný tok tovaru kontrolovanému daňovému subjektu (žalobcovi) na základe predložených dokladov a preverovaním sa nepodarilo overiť, že k dodaniu došlo, pričom daňový subjekt nepredložil také dôkazy, ktoré by reálne dodanie preukazovali.

7. Proti rozhodnutiu správcu dane č. 101741285/2018 zo dňa 06.09.2018 podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný tak, že rozhodnutím č. 102633208/2018 zo dňa 18.12.2018 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

8. Žalovaný označil námietky žalobcu uvedené v odvolaní za neopodstatnené a svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že z dôkazov zistených správcou dane počas kontroly a vyrubovacieho konania sa nepreukázal vznik daňovej povinnosti práva na odpočítanie DPH v zdaňovacom období apríl 2012, z dôvodu dodania sporných zdaniteľných obchodov Z. T. a s tým súvisiaci vznik práva na odpočítanie DPH. Spornými faktúrami deklarovaný dodávateľ mal sporné zdaniteľné obchody dodať žalobcovi prostredníctvom subdodávateľov, a to spoločnosť NEOTYPE, s.r.o., ARTON s.r.o., INTERNOVA SK spol. s r.o., ESAV Slovakia, s.r.o., MARTINEX SK, s.r.o., čo preukazoval predloženým účtovníctvom, zoznamom odberateľských faktúr s priradenými dodávateľskými faktúrami a tiež faktúrami, ktoré mali vystaviť označení subdodávateľa, čo sa však vykonaným dokazovaním nepreukázalo. Žalovaný poukázal na to, že príjmy na sklad bez ďalšieho, vystavené daňovým subjektom, navyše bez odvolávky na konkrétnu faktúru, bez označenia akejkoľvek zodpovednej osoby, bez akéhokoľvek podpisu zodpovednej osoby (vydal, prijal, súhlas) nie sú dôkazom o dodaní sporných zdaniteľných obchodov. Taktiež ani lokalizačné listy s fotodokumentáciou reklamných billboardov nemožno považovať za dôkaz vylučujúci akékoľvek pochybnosti o uskutočnení sporných zdaniteľných obchodov, keď zo zistení správcu dane vzišlo, že spoločnosť NUBIUM s.r.o. ani C.. G. F., ktorý vykonával v roku 2012 podnikateľskú činnosť ako fyzická osoba s obchodným názvom NUBIUM, nepotvrdili uskutočnenie zdaniteľných obchodov - prenájom reklamných plôch a výrobu billboardov pre daňový subjekt Z. T.. Žalovaný uviedol, že ani nekonkrétne zmluvy o zabezpečení reklamy, z ktorých nie je zrejme adresa panelu, popis panelu, jedinečné číslo billboardu, nemožno považovať za dôkaz, vylučujúci akékoľvek pochybnosti o uskutočnení sporných zdaniteľných obchodov. Ani z predloženého reklamného plagátu k spornej faktúre č. 20120050, ktorej predmetom malo byť grafické stvárnenie a výroba reklamného plagátu, nie je zrejme bez ďalšieho, že by ich zhotoviteľom bol Z. T. či spoločnosť NEOTYPE s.r.o., ani to, že by boli zhotovené pre žalobcu a práve v konkrétnom zdaňovacom období. Žalobca ani na výzvu správcu dane nepreukázal, akým spôsobom zadával a odovzdával konkrétne objednávky a ani nie je zrejme, na základe akých podkladov a kým mal byť vytvorený a vytlačený predmetný plagát. Rovnako z katalógu produkty pre zváranie, predloženého k spornej faktúre č. 20120059, nie je zrejme bez ďalšieho, že by ich zhotoviteľom bol Z. T. či spoločnosť NEOTYPE s.r.o., ani to, že by boli zhotovené práve v kontrolovanom zdaňovacom období. Daňový subjekt ani na výzvu správcu dane nepredložil komunikáciu o spôsobe zadávania a odovzdania konkrétnej tlačoviny; nie je zrejme, na základe akých podkladov a kým mal byť vyhotovený katalóg.

9. Žalovaný poukázal na to, že daňový subjekt mal sporné zdaniteľné obchody objednať u Z. T., avšak tieto mali byť vykonané subdodávateľmi, čo sa však vykonaným dokazovaním nepotvrdilo. Z. T. nepriznal fyzické vykonanie sporných zdaniteľných obchodov deklarovaných spornými faktúrami a subdodávateľa popreli akékoľvek obchody s Z. T.. Vykonaným dokazovaním sa teda nepreukázalo, že vôbec boli sporné zdaniteľné obchody dodané, správca dane túto skutočnosť spochybnil a žalobca záver správcu dane o nedodaní sporných zdaniteľných obchodov deklarovaným dodávateľom žiadnym spôsobom nevyvrátil. Žalovaný zároveň konštatoval, že žalobca sa dobrovoľne vzdal dôkazného prostriedku preukazujúceho zaplatenie za sporný tovar a sporné služby, a to uhrádzaním fakturovaných súm v hotovosti. To, že sporné zdaniteľné obchody mali byť hrazené v hotovosti, a navyše až v júni 2012, t. j. niektoré po takmer dvoch mesiacoch po tom, ako sa mali uskutočniť, je vzhľadom k fakturovaným sumám neštandardný a v bežnej obchodnej praxi sa vymykajúci spôsob platby. Navyše podľa sporných faktúr mali byť tieto uhradené prevodným príkazom na účet v UniCredit Bank a.s..

10. K namietanej nezákonnosti protokolu žalovaný uviedol, že správca dane začal dňa 13.12.2013 daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2012 na základe oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 12.11.2013. Dňa 20.10.2014 správca dane zaslal žiadosť o MVI a rozhodnutím č. 9201401/5/4693156/2014 zo dňa 20.10.2014 prerušil z dôvodov podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku daňovú kontrolu odo dňa 23.10.2014 do dátumu doručenia odpovede na zaslanú žiadosť o MVI, t. j. do dňa 04.09.2017. Správca dane následne správne pokračoval vo výkone daňovej kontroly po pominutí dôvodov, pre ktoré bola táto prerušená. Daňová kontrola bola ukončená podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku doručením protokolu o výkone daňovej kontroly, t. j. dňa 29.09.2017, z čoho je zrejmé, že v danom prípade lehota na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná a protokol z predmetnej daňovej kontroly nebol získaný v rozpore so zákonom a mohol byť použitý ako dôkaz vo vyrubovacom konaní. Žalovaný uviedol, že dĺžka prerušenia daňovej kontroly nebola spôsobená nečinnosťou správcu dane, čoho dôkazom sú opakované urgencie správcu dane zo dňa 04.02.2015, 19.06.2015, 09.11.2015, 23.02.2013, 31.05.2016, 31.08.2016, 30.11.2016, 01.03.2017 a 02.06.2017 zaslané žiadanému orgánu.

11. Tvrdenie žalobcu o pozitívnom úžitku spornej reklamy, t. j. v raste počtu odberateľov a v raste tržieb, označil žalovaný za nepravdivé a poukázal na to, že v posudzovanom daňovom období rástli žalobcovi aj náklady a v konečnom dôsledku žalobca vykazoval v roku 2012 stratu, ktorá sa len zvýšila v roku 2013, naproti roku 2011, kedy vykazoval zisk. Údajná sporná reklama preto žalobcovi nepriniesla pozitívny účinok.

12. Žalovaný napokon uviedol, že žalobca neodstránil pochybnosti správcu dane týkajúce sa sporných faktúr, ktoré u daňového subjektu zistil po vykonanej daňovej kontrole na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2012, ani vo vyrubovacom a odvolacom konaní nepredložil vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že sporné zdaniteľné obchody boli skutočne dodané Z. T.. Žalobca tým neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že sporné zdaniteľné obchody boli reálne dodané na základe sporných faktúr a že Z. T. vznikla daňová povinnosť z dôvodu dodania sporných zdaniteľných obchodov. Žalovaný konštatoval, že faktúry, dodacie listy, príjemky, skladové listy, pokladničné doklady, lokalizačné listy, rôzne tlačoviny nie sú sami o sebe schopné preukázať realizáciu obchodov, samotné tieto doklady nepreukazujú, že určité plnenia boli reálne uskutočnené. Samotný svedok Z. T. síce tvrdil, že sporné zdaniteľné obchody nakúpil a dodal daňovému subjektu, avšak potom, čo sa jeho tvrdenie o nákupe sporných zdaniteľných obchodov u deklarovaných spoločností ukázalo ako nepravdivé, odmietol správcovi dane vypovedať o sporných fakturovaných zdaniteľných obchodoch v prospech daňového subjektu z dôvodu trestného stíhania hroziaceho jemu alebo blízkym osobám.

## II.

Konanie na krajskom súde

13. Proti rozhodnutiu žalovaného č. 102633208/2018 zo dňa 18.12.2018 podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia na Krajskom súde v Trnave (ďalej len „krajský súd“) a navrhol, aby krajský súd rozhodnutie žalovaného č. 102633208/2018 zo dňa 18.12.2018 a rozhodnutie správcu dane č. 101741285/2018 zo dňa 06.09.2018 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobca zároveň žiadal, aby súd priznal správnej žalobe odkladný účinok v zmysle § 185 písm. a) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“).

14. Žalobca mal za to, že rozhodnutie finančných orgánov vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu finančnými orgánmi bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Žalobca taktiež namietal, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred finančnými orgánmi, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

15. Žalobca namietal, že žalovaný ako aj správca dane pri svojom rozhodovaní takmer výhradne smerovali svoju argumentáciu k výsledkom dokazovania medzi dodávateľom Z. T. a spoločnosťami, od ktorých ako odberateľ deklaroval nákup tovarov a služieb, čím prenášali na žalobcu zodpovednosť za konanie jeho dodávateľa a tiež neprimerané dôkazné bremeno. Žalobca uviedol, že nie je povinný a ani nemá akým spôsobom preukazovať skutočnosti týkajúce sa tretích osôb, ktorými sú jeho dodávatelia alebo aj subdodávatelia jeho dodávateľa. Žalobca mal za to, že predložil dôkazy, ktoré od neho možno očakávať, čím vyčerpал vlastné dôkazné bremeno, avšak z rozhodnutia žalovaného nie je zrejmé, akým spôsobom sa žalovaný vysporiadal s jeho dôkazmi a ďalšími zisteniami. Žalobca preukázal, že tovary a služby reálne prijal od dodávateľa, a to formálnymi dôkazmi (faktúry, skladová evidencia, evidencia podľa zákona o DPH), ale aj neformálnymi dôkazmi (fotokópie billboardov, lokalizačné služby umiestnenia billboardov, ukážky letákov, katalógov, grafických návrhov, obhliadka regálov) a zároveň preukázal, že ich použil na účely svojich zdaniteľných plnení ako platiteľ dane. Skutočnosť, že subdodávatelia dodávateľa nepotvrdili dodanie tak, ako tvrdil Z. T., žalovaný vyhodnotil ako rozhodnú pre správne určenie dane a na jej základe prijal záver, že žalobca neprijal dodanie tovarov a služieb v takom rozsahu, ako je deklarované na faktúrach vystavených dodávateľom. Žalobca mal za to, že dodanie tovaru a služieb od dodávateľa Z. T. nebolo spochybnené žiadnym relevantným spôsobom a teda nebol relevantným spôsobom spochybnený ani vznik daňovej povinnosti u dodávateľa. Taktiež všetky hmotnoprávne podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane boli splnené, keď nebola spochybnená materiálna stránka obchodnej transakcie (existencia tovaru a služieb).

16. Žalobca ďalej namietal nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly, pričom uviedol, že daňová kontrola bola začatá dňa 13.12.2013 a bola ukončená dňa 29.09.2017, pričom bola prerušená odo dňa 23.10.2014 do dňa 04.09.2017, z dôvodu zaslania žiadosti o MVI správcom dane. Žalobca namietal, že správca dane zaslal žiadosť o MVI po 10 mesiacoch od začatia výkonu daňovej kontroly, čo bolo spôsobené nečinnosťou a neodbornosťou správcu dane a má za následok nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly, čo má za následok nezákonné ukončenie daňovej kontroly.

17. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „NSSR“) sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010 a rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“) v spojených veciach č. C- 354/03 (Optigen) č. C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House) zo dňa 12.04.2006 a uviedol, že finančné orgány nesprávne právne posúdili rozloženie dôkazného bremena. Uviedol, že podozrivé, podvodné konanie alebo iné konanie dodávateľa nemôže byť v žiadnom prípade na ťarchu daňového subjektu, pričom v prípade akéhokoľvek konania alebo nekonania dodávateľa, odberateľ nemôže niesť zodpovednosť za takéto konanie alebo nekonanie, čiže daňovému subjektu nemôže v takomto prípade správca dane neuznať uplatnenie práva na odpočítanie dane. Žalobca uviedol, že nebolo preukázané, že predmetnými zdaniteľnými plneniami bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s účelom právnej úpravy DPH a z napadnutého rozhodnutia žalovaného tiež nevyplýva, že by za účasti a s vedomím žalobcu bola v preverovaných zdaniteľných obchodoch vytvorená právo zneužívajúca situácia, ktorej cieľom bolo získanie daňového zvýhodnenia na strane daňového subjektu. Žalobca poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach č. C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012 (vo veci Mahabében Kft) a uviedol, že nesplnenie

daňových povinností na strane dodávateľa, resp. subdodávateľov daňového subjektu, nemôže mať za následok odopretie práva daňového subjektu na odpočítanie dane podľa zákona o DPH. Pokiaľ bola zistená reálna (materiálna) stránka dodania služby, ktorá bola predmetom uskutočneného dodania, z ktorého bola odpočítaná daň, táto skutočnosť nemôže byť na škodu daňovému subjektu, ktorý si uplatňuje odpočet dane. Žalobca uviedol, že materiálna stránka v uvedenom prípade, nebola žiadnym relevantným spôsobom spochybnená. Žalobca ďalej poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C-285/11 zo dňa 06.12.2012 (vo veci Bonik EOOD), v zmysle ktorého právo na odpočítanie zdaniteľnej osobe možno zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

18. Krajský súd uznesením sp. zn. 20S/32/2019 zo dňa 07.05.2019 zamietol návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe.

19. Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril v podaní zo dňa 17.04.2019, v ktorom zotrval na tom, že žalobca spoľahlivým spôsobom nepreukázal dodanie fakturovaného sporného tovaru a služieb od Z. T.. Uviedol, že faktúry, dodacie listy, príjemky, skladové listy, pokladničné doklady, lokalizačné listy a rôzne tlačoviny nie sú sami o sebe schopné preukázať realizáciu obchodov, samotné tieto doklady nepreukazujú, že určité plnenia boli reálne uskutočnené deklarovaným dodávateľom. Poukázal na to, že technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie a na určitého dodávateľa, bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté deklarovaným dodávateľom. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie DPH, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia deklarovaného dodávateľom a údaje obsiahnuté vo faktúrach musia mať povahu faktu. Sporné zdaniteľné obchody mali byť pritom vykonané subdodávateľskými spoločnosťami INTERNOVA SK spol. s r.o., ARTON s.r.o., ESAB Slovakia, s.r.o., MARTINEX SD, s.r.o., čo tvrdil samotný Z. T., avšak tieto spoločnosti popreli akékoľvek obchody s Z. T.. Nepreukázalo sa tak dodanie sporných zdaniteľných obchodov deklarovaným dodávateľom ani subdodávateľmi a žalobca záver správcu dane o nedodaní sporných zdaniteľných obchodov deklarovaným dodávateľom žiadnym spôsobom nevyvrátil. Tvrdenou a nepreukázanou skutočnosťou je v danom prípade uskutočnenie resp. zabezpečenie uskutočnenia sporných zdaniteľných obchodov. K hotovostným platbám za sporné zdaniteľné obchody žalovaný uviedol, že nie správca dane mal vysvetľovať dôkaznú situáciu, ale žalobca bol ten, kto mal vysvetliť, prečo neuhradzal spôsobom požadovaným spornými faktúrami a prečo uhradzal po lehote splatnosti s viac ako dvojmesačným oneskorením. K samotnej platbe žalovaný uviedol, že forma platenia je jednou zo skutočností, na ktorú má žalobca dosah a forma platenia v hotovosti je jednou zo skutočností, ktoré spochybňujú materiálny základ sporných faktúr v podobe dodávateľa tovaru.

20. K námietke žalobcu, že tento nie je povinný a ani nemá akým spôsobom preukazovať skutočnosti týkajúce sa tretích osôb, ktorými sú dodávatelia alebo aj subdodávatelia jeho dodávateľa, žalovaný uviedol, že v danej veci je sporné práve to, či Z. T. bol skutočným dodávateľom sporných zdaniteľných obchodov. Pokiaľ túto skutočnosť tvrdí žalobca, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu a pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením. Žalovaný poukázal na rozsudok NSSR sp. zn. 8Sžf/36/2010 zo dňa 28.04.2011 a na rozsudok NSSR sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011, v zmysle ktorých je zrejmé, že žalobca ako daňový subjekt si musí zaobstarať dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie obchodu deklarovaného predloženou faktúrou, ako aj to, že zdaniteľný obchod poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. U správcu dane pritom vyvolali pochybnosti o sporných zdaniteľných obchodov vyjadrenia deklarovaného dodávateľa Z. T., ktorý najskôr uviedol, že sporný tovar a služby nakúpil od označených subdodávateľov, pričom títo popreli akékoľvek obchody s Z. T. a po tomto zistení Z. T. odoprel správcovi dane vypovedať ako svedok. Žalovaný poukázal na to, že pre záver o nepriznaní

práva na odpočítanie DPH z dôvodu neunesenia dôkazného bremena postačuje dôvodné spochybnenie dôkazov o dodaní tovarov a služieb. Námietku, že žalobca preukázal, že dodávateľ tovary a služby reálne dodával žalobcovi, označil žalovaný za nepravdivú a zavádzajúcu a uviedol, že nebolo preukázané, že by deklarovaný dodávateľ Z. T. akýmkoľvek spôsobom dodával žalobcovi.

21. K žalobnej námietke, že hodnotenie dôkazov žalovaným a správcom dane nie je v súlade so zákonom a takéto hodnotenie dôkazov správcom dane je porušením zásad správy daní, žalovaný uviedol, že správca dane vykonal dokazovanie podľa § 24 daňového poriadku v súlade so zásadami správy daní, uvedenými v § 3 daňového poriadku a záver, ktorý vyvodil zo zisteného skutkového stavu zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho užívania a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku rešpektujúc povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, pričom dbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu.

22. K námietke neskorej žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (10 mesiacov odo dňa začatia daňovej kontroly) žalovaný uviedol, že z dôkazov získaných v súvislosti s daňovou kontrolou vyplynula potreba získať informácie podľa Nariadenia Rady č. 904/2010, preto správca dane zaslal dňa 20.10.2014 žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a rozhodnutím zo dňa 20.10.2014 prerušil daňovú kontrolu z dôvodov podľa § 61 ods. 4 daňového poriadku. Vzhľadom nato, že dôvod pre ktorý bola predmetná daňová kontrola prerušená, pominul doručením odpovede na predmetnú žiadosť o MVI, a to dňa 04.09.2017, správca dane postupoval správne, keď následne pokračoval v daňovej kontrole. Dĺžka prerušenia daňovej kontroly nebola spôsobená nečinnosťou správcu dane, keď tento opakovane urgoval dožiadaný orgán.

23. K tvrdeniu žalobcu, že žalovaný nesprávne posúdil rozloženie dôkazného bremena, keď nebolo preukázané, že predmetnými zdaniteľnými obchodmi bolo získané daňové zvýhodnenie, ani to, že by za účasti s vedomím žalobcu bola vytvorená právo zneužívajúca situácia, žalovaný opakovane poukázal na to, že žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadom dodania sporného tovaru a služieb, t. j. že mu sporný tovar a služby dodala osoba uvedená na faktúre, preto nebolo dôvodné skúmať ďalšie skutočnosti ohľadne podvodného konania, keďže už primárna podmienka nebola splnená. Žalovaný konštatoval, že podstatou žalobcom uvedených rozsudkov Súdneho dvora EÚ (v spojených veciach č. C-354/03, C-353/03 a C-484/03 a C-439/07) týkajúcich sa podvodného konania, je že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. To znamená, že primárne zákonné podmienky na odpočítanie dane musia byť splnené, t. j. platiteľ dane má právo na odpočítanie dane, avšak jeho znalosť o podvodnom konaní dáva ďalšiu možnosť vnútroštátnemu orgánu neuznať právo na odpočet dane. V danom prípade však vôbec neboli splnené prvotné podmienky stanovené zákonom o DPH pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

24. Dňa 22.01.2020 krajský súd vyhlásil rozsudok sp. zn. 20S/32/2019 (ďalej len „rozsudok“), ktorým vo výroku I. zamietol žalobu a vo výroku II. nepriznal žalovanému právo na náhradu trov konania.

25. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na to, že už prejednával v iných konaniach pod sp. zn. 20S/27/2019, 20S/28/2019 týchto účastníkov konania, v ktorých boli preverované totožné dodávateľsko-odberateľské vzťahy medzi žalobcom a jeho dodávateľom Z. T. a spoločnosťami, od ktorých tovar a služby nakupoval ako aj rovnakých subjektov týkajúcich sa dodávateľov Z. T., súd vychádzal z dôvodov uvádzaných v týchto rozhodnutiach, nakoľko v týchto konaniach boli zo strany žalobcu uvádzané rovnaké žalobné dôvody a okrem toho išlo opätovne o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorého podkladom boli výsledky totožnej daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január až december 2012. Za tohto stavu preto krajský súd poukázal na rozhodnutie krajského súdu sp. zn. 20S/27/2019 zo dňa 22.01.2020, ktoré bolo už preskúmané, pričom v zmysle § 140 SSP sa s ním správny súd v plnej miere stotožnil a naň odkázal.

Poukázal na to, že rozdiel spočíval len v skutočnosti, že išlo o iné zdaňovacie obdobie a inú sumu rozdielu dane z pridanej hodnoty.

26. Podľa § 140 SSP vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

27. Obsahom spisového materiálu je aj pripojený rozsudok krajského súdu sp. zn. 20S/27/2019 zo dňa 22.01.2020, ktorým krajský súd zamietol žalobu žalobcu a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania. Krajský súd ako spornú otázku medzi účastníkmi konania vyhodnotil posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 daňového poriadku, konkrétne, či nedošlo k neprimeranému prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt. V tejto súvislosti poukázal na samotný účel daňového konania, ktorým je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Overenie oprávnenosti odpočítania dane pritom znamená objasnenie všetkých okolností, ktoré umožnia prijať závery, či podmienky boli splnené, či nárok pre nesplnenie hoci len jednej zo všetkých vyžadovaných podmienok nie je vylúčený. Nakoľko ide o hmotnoprávne podmienky, k takémuto záveru nestačí len existencia konkrétnej faktúry, hoci má všetky formálno-právne náležitosti, ale musí sa overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú činnosť (rozsudok NSSR sp. zn. 8Sžf/40/2015 zo dňa 28.09.2017).

28. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu krajský súd poukázal na rozsudok NSSR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23.02.2011, v zmysle ktorého „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi“. Krajský súd poukázal na ustálenú judikatúru NSSR, týkajúcu sa preukázania oprávnenosti nároku na odpočet DPH, v zmysle ktorej nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol, ak im nesvedčia ďalšie preukázané okolnosti.

29. Krajský súd uviedol, že v danej veci bolo sporné, či skutočným dodávateľom tovarov a služieb bol deklarovaný dodávateľ Z. T., pričom ak žalobca tvrdil, napriek zjavne dôvodným pochybnostiam správca dane majúcim pôvod v zisteniach týkajúcich sa dodávateľského subjektu a jeho deklarovaných subdodávateľov, že dodávateľom tovarov a služieb bol práve na faktúrach označený dodávateľský subjekt, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu, ktoré pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením (rozsudok NSSR sp. zn. 1Sžfk/52/2017 zo dňa 19.11.2018). Krajský súd vyhodnotil, že v predmetnej veci nešlo o nezákonné zaťažovanie daňového subjektu dôkazným bremenom, ktoré mu neprislúcha, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a ktorý pri primeranej obozretnosti a odbornej starostlivosti predpokladanej pri výkone podnikateľskej činnosti mal priestor na zabezpečenie hodnoverných dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovaných zmluvných plnení. Krajský súd konštatoval, že správca dane a žalovaný nepožadovali od žalobcu preukázanie dodania tovaru Z. T. jeho tvrdenými subdodávateľmi, keď vlastným postupom zistili, že tieto dodávky neboli realizované. Poukázal na to, že nemožno ignorovať priamu príčinnú súvislosť medzi zakúpeným tovarom a službami a ich následným dodaním, pričom nadobudnutie tovaru a služieb subdodávateľmi Z. T. nebolo preukázané a tento logicky preto nemohol tovar a služby dodať žalobcovi.

30. Krajský súd mal za to, že správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov a s prihliadnutím na svoju povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal vo veci náležité dokazovanie a záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom absentuje reálny



základ, čo má za následok nepriznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

31. Čo sa týka nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly, ktorá mala byť podľa žalobcu spôsobená tým, že správca dane poslal žiadosť o MVI až po uplynutí 10 mesiacov od začatia daňovej kontroly, krajský súd uviedol, že lehota na vykonanie daňovej kontroly neprekročila maximálnu zákonom stanovenú lehotu 1 rok v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku (s prihliadnutím na § 61 ods. 5 daňového poriadku) a podľa obsahu administratívneho spisu správca dane po začatí daňovej kontroly nezostal nečinný, keď zabezpečoval doklady a dôkazy. Krajský súd zároveň poukázal na to, že pre podanie žiadosti o MVI procesný predpis nestanovuje žiadnu lehotu. Skutočnosť, že správca dane takúto žiadosť vypracuje s určitým časovým odstupom po začatí kontroly, bez ďalšieho nezakladá dôvod pre záver o nezákonnosti protokolu a pre zrušenie rozhodnutia, keď v ďalšom konaní správneho orgánu v tomto smere nie je možné ani teoreticky vykonať žiadnu nápravu a podľa súdu to nemôže byť ani dôvodom pre priznanie odpočtu, na ktorý žalobcovi pre nesplnenie zákonných podmienok nevznikol nárok.

32. Krajský súd napokon k námietke žalobcu, že sa krajský súd nevysporiadal s jeho argumentáciou rozhodnutiami Súdneho dvora EÚ, v ktorých prezentovaný právny názor možnosť zamietnutia práva na odpočet v rozhodovaných prípadoch spája s vedomosťou daňového subjektu o jeho účasti na podvodnom konaní, uviedol, že žalovaný zrozumiteľne vysvetlil, prečo k žalobcom citovaným rozhodnutiam neprihliadal, keď ich označil ako nesúvisiace s prejednávanou vecou. Bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že skutkový stav jeho sporných zdaniteľných obchodov má prvky niektorého z citovaných rozsudkov, a nie len uvádzať právne závery uvedené v týchto rozhodnutiach. Krajský súd následne formuloval dôvody nepriznania práva na odpočítanie dane v tomto prípade - nepreukázanie reálneho dodania tovaru a služieb deklarovaným dodávateľom.

33. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 168 SSP tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech, súd náhradu trov konania nepriznal, pretože žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy nevznikli.

### III.

Konanie na kasačnom súde

#### A)

34. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a písm. h) SSP a navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne žiadal, aby súd zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102633208/2018 zo dňa 18.12.2018 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 101741285/2018 zo dňa 06.09.2018 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

35. Sťažovateľ v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- nie je spochybnené, že tovar a služby skutočne a reálne existovali, pričom spornou skutočnosťou je to, či bol skutočným dodávateľom tovarov a služieb deklarovaný dodávateľ Z. T.. Sťažovateľ uviedol, že kritérium existencie dodávateľa tovaru alebo služby sa nenachádza medzi podmienkami práva na odpočítanie dane, ktoré sú stanovené v § 49 až § 51 zákona o DPH. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C-277/14 zo dňa 22.10.2015 vo veci PPUH Stehcemp a uviedol, že v predmetnom rozsudku sú riešené otázky, či plnenie, pri ktorom totožnosť dodávateľa tovaru nedokážu určiť ani zdaniteľná osoba a ani daňový orgán, je dodaním tovaru, a či je v takomto prípade možné zakázať zdaniteľnej osobe vykonať odpočet dane z dôvodu, že faktúru vystavila osoba, ktorá nebola skutočným dodávateľom tovaru, nemožno určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru a uložiť mu povinnosť zaplatiť daň alebo určiť osobu, ktorá je povinná zaplatiť daň. Súdny dvor EÚ v predmetnom rozsudku rozhodol tak, „že ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o spoločnom systéme DPH“) sa

majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá zdaniteľnej osobe zamieta právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej a tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru, okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“ Žalobca tu uviedol, že ak nie je možné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru, právo na odpočítanie dane môže byť v takomto prípade zamietnuté len, ak sa preukáže, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH. Sťažovateľ mal za to, že z vyššie uvedeného vyplýva, že zákon o DPH je nutné eurokonformne vykladať tak, že kritérium existencie dodávateľa nie je uvedené medzi podmienkami práva na odpočet DPH a tento právny názor by mal byť aplikovateľný aj na túto skutkovú situáciu. V opačnom prípade dôjde k nerešpektovaniu práva únie a výkladu, ktorý bude v priamom rozpore s prejudiciálnym rozhodnutím Súdneho dvora EÚ č. C-277/14 zo dňa 22.10.2015. Sťažovateľ uviedol, že ak aj správca dane spochybňuje, že tovar a služby nedodal dodávateľ uvedený na faktúre, pričom nebolo spochybnené, že ich dodal dodávateľ, ktorého totožnosť nie je možné určiť, nie je možné zamietnuť žalobcovi právo na odpočet DPH.

- nebolo preukázané, že predmetnými zdaniteľnými plneniami bolo získané daňové zvýhodnenie a z napadnutého rozhodnutia taktiež nevyplýva, že by za účasti a s vedomím sťažovateľa bola vytvorená právo zneužívajúca situácia, ktorej cieľom bolo získanie daňového zvýhodnenia na strane daňového subjektu. Sťažovateľ uviedol, že v prípade ak správca dane stavia svoju argumentáciu na zneužití práva, tak dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane a právo zneužívajúce prvky musia byť uvedené a pomenované v protokole z daňovej kontroly (rozsudok NSSR sp. zn. 1Sžf/52/2016 zo dňa 28.11.2017). Sťažovateľ mal za to, že žalovaný a správca dane neunesol dôkazné bremeno, v dôsledku čoho trpí celé konanie vadou.

- sťažovateľ ďalej namietal nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly pre porušenie § 46 ods. 10 daňového poriadku, nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly a nezákonnosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly, a uviedol, že sťažovateľ namietal v správnej žalobe aj neúmerne predĺžovanie daňovej kontroly na základe jej prerušenia, keď daňová kontrola bola začatá dňa 13.12.2013 a bola ukončená dňa 29.09.2017, pričom bola prerušená odo dňa 23.10.2014 do dňa 04.09.2017. Sťažovateľ označil postup správcu dane za neefektívny a nadbytočný a jeho dôsledkom malo byť neúmerne predĺžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažovala sťažovateľa ako daňový subjekt. Takéto porušenie preto nie je možné pokladať za súladné so zákonom. Sťažovateľ mal za to, že správca dane prerušil daňovú kontrolu v tesnej blízkosti pred lehotou na jej zákonné ukončenie, pričom nič nenasvedčovalo tomu, že tak správa dane nemohol urobiť aj skôr. Z takéhoto postupu možno vyvodzovať úmysel neúčelne predĺžovať daňovú kontrolu bez akejkoľvek relevancie. Závaznou mala byť pritom pre správu dane, žalovaného ako aj krajský súd zásada proporcionality, v súlade s ktorou je potrebné dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či sú dané dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť, a to nielen pre samotné rozhodnutie vo veci, ale aj pre samotný priebeh, efektívnosť a účelnosť daňovej kontroly. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozsudok NSSR sp. zn. 5Sžfk/3/2019 zo dňa 21.02.2019 a rozsudok sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17.12.2013. Sťažovateľ taktiež poukázal na smernicu o spoločnom systéme DPH a Nariadenie Rady č. 904/2010 a uviedol, že § 61 ods. 4 daňového poriadku je potrebné vykladať eurokonformne tak, že pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici pre poskytnutie požadovaných informácií. Mal za to, že daňová kontrola presiahla zákonom stanovenú lehotu na jej vykonanie, protokol z daňovej kontroly je nezákonne získaným dôkazným prostriedkom a nemôže byť použitý ako podklad na vydanie rozhodnutia.

#### IV.

Právny názor kasačného súdu

36. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej

republiky odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená NSSR a bola jej pridelená sp. zn. 10Sžfk/31/2020. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

37. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu.

38. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo preskúmať rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, t. j. aj napadnuté rozhodnutie žalovaného a konanie jemu predchádzajúce. Kasačný súd skúmal, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

39. Sťažovateľ sa v správnom konaní domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 102633208/2018 zo dňa 18.12.2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správca dane. Správca dane vykonal daňovú kontrolu za obdobie január až december 2012, na základe ktorej rozhodnutím č. 101741285/2018 zo dňa 06.09.2018 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 14.028,53 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012 na základe neuznania odpočítania dane z faktúr č. 20120053/115, č. 20120055/124, č. 20120058/129, č. 20120050/102, č. 20120057/126 a č. 20120059/130 od dodávateľa Z. T. - MONTI records, Hrnčiarovce nad Parnou.

40. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

41. Kasačný súd po preskúmaní spisového materiálu zistil, že v obdobnej veci, ako tej ktorá je predmetom tohto konania, už rozhodoval, preto v ďalšom, v zmysle § 464 ods. 1 SSP, poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/42/2020 zo dňa 24.11.2021, s ktorým sa v celom rozsahu stotožňuje a ktorého časť textu odôvodnenia v príslušnom rozsahu uvádza.

42. Kasačný súd poukázal na svoje početné rozhodnutia, z ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, keď nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Tzn., v daňovom konaní je povinnosť daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný, tieto dôkazy len vykonáva (vid'. aj sp. zn. 2Sžf/4/2009, resp. sp. zn. 6Sžf/19/2011).

43. Primárne nemusí daňový subjekt svoje tvrdenie uvádzané v rôznych daňových listinách, podaniach a hláseniach preukazovať, pokiaľ nenastane opak, tzn., ak správca dane počas daňovej kontroly, resp. v daňovom konaní nepredloží daňovému subjektu svoje zistenia jasne preukazujúce pochybnosti o

jeho tvrdeniach (vid'. rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 5Sžf/97/2009 zo 6. júla 2010), ako tomu bolo aj v prejednávanej veci.

44. V prejednávanej veci boli správcovi dane zistené objektívne pochybnosti na strane dodávateľského subjektu. Obrana sťažovateľa spočívala v tvrdení o objektívnej existencii tovaru a služieb, ktoré boli predmetom sporných faktúr. Podľa kontrolných zistení správcu dane dodávateľ sťažovateľa nepreukázal, že predmetnými tovarmi a službami disponoval, resp. mohol disponovať, a tým pádom nemohol predmetné tovary a služby ani dodať sťažovateľke. Sťažovateľ ako daňovník, ktorého príjmy podliehajú dani, mal povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať a v zákonom stanovenej lehote priznať. Na overenie správnosti a najmä súladnosti základu dane so zákonom, procesný predpis na úseku správy daní stanovuje správcovi dane možnosť, ale i povinnosť v rámci správy daní, a to i s využitím inštitútu daňovej kontroly overiť, resp. preveriť podklady potrebné na správne a úplné zistenie dane (§ 1a písm. c), § 15 ods. 1 daňového poriadku). Povinnosti daňovníka správne si vypočítať, priznať a zaplatiť daň zodpovedá i zákonom mu uložené dôkazné bremeno zaťažujúce ho vo vzťahu k jeho tvrdeniam, záznamom a evidenciám, ktoré je v súvislosti s daňovými povinnosťami povinný viesť. V rámci jeho dôkaznej povinnosti mu zákon ukladá preukazovať okrem iného aj ich vierohodnosť.

45. Z rozhodovacej praxe kasačného súdu vyplýva, že základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. Nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania). V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňových subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia. Tzn. samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

46. Uvedené závery často vyžadujú okrem iného stotožnenie dodávateľa ako podmienku pre odpočet DPH, pričom v prípade odôvodnených pochybností na strane dodávateľa, bez ohľadu na dobromyseľnosť daňového subjektu, vylučujú nárok daňového subjektu na odpočet DPH.

47. Je však nutné konštatovať, že uvedené závery kasačného súdu sa niekedy dostávajú do rozporu s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, ktorá pripúšťa vznik nároku na odpočet u dobromyseľného daňového subjektu aj v prípade, ak existujú pochybnosti na strane dodávateľa, resp. aj v prípade, ak dodávateľ nie je stotožnený. Tu je na mieste poukázať na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, resp. v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Judikatúra Súdneho dvora EÚ tiež ustálila, že založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (C-384/04, C-271/06). Možno zhrnúť, že Súdny dvor EÚ dlhodobo judikuje, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet; pričom právo na odpočet DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, možno zamietnuť jedine pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje

podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť (C-18/13).

48. V rámci svojej rozhodovacej praxe kasačný súd opakovane pripustil poskytnutie ochrany dobromyseľnému nadobúdateľovi zdaniteľného plnenia v prípade, ak plnenie bolo poskytnuté za štandardných okolností, ako k nemu dochádzalo v rámci predchádzajúcej obchodnej praxe, hoc na strane dodávateľa evidentne došlo k podvodnému konaniu (napr. rozhodnutia sp. zn. 8Sžfk/7/2018, sp. zn. 8Sžfk/16/2018, sp. zn. 8Sžfk/42/2018 a pod.). Primeranosť ostražitosťi daňového subjektu (due diligence) zodpovedá aj rutinizácii obchodných procesov, a preto ak zdaniteľné plnenie má prebehnúť za štandardných podmienok, k dodaniu tovaru dôjde (rozumej existencia tovaru nie je spochybnená), kúpna cena je zaplatená štandardným spôsobom a v rámci komunikácie nedôjde k neodôvodneným rozdielom oproti bežnému/zaužívanému obchodnému styku, daňový subjekt nemá dôvod spochybňovať oprávnenie svojho dodávateľa nakladať s predmetom zdaniteľného plnenia.

49. Správca dane založil svoj záver o nepreukázaní reálneho dodania tovarov a služieb na nepriamych dôkazoch - nedostatkoch na strane dodávateľa sťažovateľa, pričom nekonštatoval vedomosť sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní, resp. nedostatočnú obozretnosť. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti daňového konania vyplýva, že daňové orgány 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. Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

50. Rozhodujúcim faktorom pre správne posúdenie nároku na odpočet DPH v kontexte odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného a žalobných námietok sťažovateľa je správne určenie a stotožnenie predmetu plnenia, keď vychádzajúc z obsahu preskúmaného rozhodnutia žalovaného možno konštatovať, že správca dane nepovažoval za preukázanú ani len existenciu plnenia, keď predloženú dokumentáciu považoval za vágnu a neurčitú, zatiaľ čo sťažovateľ v žalobe konštatoval, že existencia plnenia bola v konaní nesporná, spornými boli len okolnosti na strane dodávateľa. Existencia materiálneho plnenia, kedy daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou daňového plnenia, nevykazuje známky daňového podvodu. S uvedeným korešponduje aj tvrdenie sťažovateľa, že dodávateľ nielenže sporné faktúry zaevidoval vo svojom účtovníctve, ale aj z nich odviedol príslušnú daň.

51. Podľa rozhodnutia Súdneho dvora EU vo veci C-285/11 je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty cieľom uznaným a podporovaným smernicou o spoločnom systéme DPH a prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela, alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

52. Je však nutné konštatovať, že správny súd sa vo svojom rozhodnutí s uvedeným rozporom vôbec nevysporiadal, z odôvodnenia vôbec nevyplýva, či existenciu tovaru ustálil, resp. ako sa vysporiadal so žalovaným namietanou nemožnosťou jeho stotožnenia, keď z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva rozsiahla dokumentácia, ktorá má nielen dokumentovať rozsah fakturovaných služieb, ale aj ich materiálny podklad.

53. Kasačný súd považuje za nevyhnutné, aby za účelom možnosti správneho právneho posúdenia veci mal správny súd zodpovedanú túto zásadnú otázku, a teda, či existencia materiálneho plnenia je v konaní sporná. V prípade, že sa preukáže existencia tovaru, v zmysle citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ, potom správca dane môže zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dôvodu podvodného konania len za predpokladu, že preukáže, že sa daňový subjekt vedome podieľal na podvodnom konaní, resp. že z dôvodu zanedbania jeho povinností - primeranej ostražitosti (due diligence) mohol, resp. mal vedieť, že sa na podvodnom konaní podieľa.

54. Za situácie, kedy krajský súd nemal ustálenú existenciu predmetného plnenia je potom jeho záver o neunesení dôkazného bremena sťažovateľom predčasný, keď právnomu posúdeniu musí vždy predchádzať ustálenie skutkového stavu. Na tomto mieste je na mieste zdôrazniť, že krajský súd v napadnutom rozsudku vo všeobecnosti odkazuje na zásady dokazovania v daňovom konaní a povinností daňovníka, avšak, vyjímuc konštatovanie vo vzťahu k hotovostným úhradám faktúr, sa vôbec nezaobera individuálnymi skutkovými okolnosťami prejednávanej veci, čo ešte viac zvýrazňuje nedostatočné ustálenie skutkového stavu vo vzťahu k existencii predmetu plnenia. Krajský súd nemôže vyvrátiť konkrétne dôkazy sťažovateľa odkazom na všeobecné zásady dokazovania a bremeno dôkazu, bez toho aby uvedený dôkaz aj skutočne posudzoval a hodnotil jeho dôkaznú silu. V uvedenom kontexte možno konštatovať, že závery krajského súdu sú nepreskúmateľné.

55. Kasačný súd považuje za nevyhnutné vysporiadať sa s argumentáciou tak sťažovateľa, ako aj žalovaného, ktorí predložené dôkazy - čo do existencie plnenia, interpretujú diametrálne odlišne a prikloniť sa na stranu interpretácie, ktorá zodpovedá skutočnému stavu veci. Až potom bude môcť krajský súd vyhodnotiť správnu úvahu žalovaného, ktorý od vedených skutočností odvodzoval základ preskúmaného rozhodnutia, a to v kontexte žalobných námietok a judikatúry tak kasačného súdu, ako aj Súdneho dvora EÚ.

56. Z uvedených dôvodov kasačný súd kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok správneho súdu postupom podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

57. Kasačný súd súčasne odkazuje na rozsudky tunajšieho súdu v obdobnej veci tých istých účastníkov konania, týkajúce sa iných zdaňovacích období vedených pod sp. zn. 8Sžfk/45/2020 zo dňa 25.11.2020, sp. zn. 8Sžfk/55/2020 zo dňa 25.11.2020 a sp. zn. 8Sžfk/70/2020 zo dňa 25.11.2020.

58. Právo na náhradu trov kasačného konania bude predmetom rozhodovania krajského súdu v zmysle § 467 ods. 3 SSP.

59. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný riadny opravný prostriedok.

