

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/53/2019  
Identifikačné číslo spisu: 1017200180  
Dátum vydania rozhodnutia: 16. februára 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1017200180.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD.  
a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu: Čertík s.r.o., Tallerova 4, 811 02 Bratislava, IČO: 47 757 132, právne zastúpený: Advokátska kancelária Potásch & Potásch s.r.o., Jedľová 7, 821 07 Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104371948/2016 zo dňa 28.11.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave  
č.k.: 5S/23/2017-95 zo dňa 04.09.2018, takto

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

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Žalobcovi sa priznáva voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu.

### O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 191 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 104371948/2016 zo dňa 28.11.2016 (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného“) a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 103787561/2016/9104402/NemO zo dňa 24.08.2016 (ďalej aj ako „rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa“) zrušil a vec vrátil Daňovému úradu Bratislava na ďalšie konanie.

2. Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že žalobca sa žalobou doručenou súdu dňa 06.02.2017 domáhal, aby súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie správcu dane ako správneho orgánu prvého stupňa, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október

2015 v sume 15.746,67 eura, nepriznal daňovému subjektu (žalobcovi) nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2015 v sume 14.210,25 eura.

3. Uviedol, že žalovaný, ako aj správca dane na základe rozsiahleho dokazovania a preverovania podnikateľskej činnosti žalobcu v priebehu daňovej kontroly a následne vyrubovacieho konania skonštatovali, že žalobcom predložené doklady a listiny nie sú dostatočnými dôkazmi, ktoré by dostatočne a jednoznačne preukázali výkon ekonomickej činnosti žalobcu. Zastávali názor, že žalobca nepotrebuje k výkonu svojej činnosti tri automobily, najmä ak nemá žiadnych zamestnancov a teda nárok na odpočítanie dane z kúpy automobilu sa uplatňuje neoprávnené. S uvedenými závermi správny súd nesúhlasil a poukázal na výklad pojmu ekonomická činnosť, ktorý je potrebné vykladať v súlade s rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora EÚ a rozhodnutiami Najvyššieho súdu SR. Vo veci Rompelman

C-268/83 pri výklade pojmu ekonomická činnosť Súdny dvor Európskej únie

(ďalej len „SD EÚ“), že „prípravné činnosti, akými je obstaranie investičného majetku, musia byť ako také považované za ekonomickú činnosť, pričom nie je potrebné rozlišovať rozličné právne formy týchto prípravných činností.“ V bodoch 22 a 23 rozhodnutia sa uvádza: „už prípravná činnosť ako kúpa investičného majetku (ako taká) musí byť považovaná za prejav ekonomickej činnosti a to bez ohľadu na rôzne právne formy.“

4. Krajský súd dal do pozornosti definíciu pojmu ekonomická činnosť citujúc ustanovenie § 3 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a článok 9 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „Smernica“). Správny súd poukázal

aj na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sžf/76/2014,

sp. zn. 4Sžf/77/2014, sp. zn. 5Sžf/75/2014, z ktorých uviedol: „V súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie je potrebné podľa najvyššieho súdu, pojem ekonomická činnosť vykladať široko. Každého, kto má v úmysle potvrdený objektívnymi okolnosťami začať vykonávať nezávisle ekonomickú činnosť a kto vynaloží investičné náklady na tieto účely, treba považovať za zdaniteľnú osobu, ak splní podmienky stanovené zákonom.“

5. Zároveň správny súd poukázal aj na Metodický pokyn k zrušeniu registrácie pre daň podľa § 81 a 82 zákona o DPH, vrátane dodatku č. 1 zo dňa 14.3.2013 kde na strane 7 sa uvádza: „Pri posudzovaní, či niektorá osoba ne/vykonáva podnikateľskú činnosť je potrebné vychádzať aj z rozsudkov Súdneho dvora EÚ. Za osobu, ktorá vykonáva podnikateľskú činnosť sa považuje aj osoba, ktorá deklaruje svoj zámer uskutočňovať zdaniteľné obchody, t.j. aj osoba, platiteľ dane, ktorá sa pripravuje na vykonávanie podnikateľskej činnosti, napr. kúpou majetku alebo služieb určených na podnikanie, aj keď napr. v určitej dobe vzhľadom na predmet podnikateľskej činnosti neuskutočnila žiadne zdaniteľné obchody sa považuje za osobu, ktorá vykonáva podnikateľskú činnosť, ak nie je preukázané napríklad, že zneužíva systém DPH.“

6. Správny súd sa stotožnil s tvrdením žalobcu, že v danom prípade je potrebné vykladať pojem ekonomická činnosť eurokonformným výkladom, čo vedie k záveru, že obstaranie investičného majetku (ktorým je v tomto prípade motorové vozidlo AUDI) ako také predstavuje bez ďalšieho ekonomickú činnosť. Teda tvrdenie žalovaného a správneho orgánu o údajnom nepreukázaní ekonomickej činnosti sú relevantné a porušujú povinnosť širokého výkladu pojmu ekonomická činnosť vyplývajúcu aj z [časovo (historicky) konštantnej] vlastnej vnútroorganizačnej inštrukcie žalovaného (metodického pokynu)].

7. Správny súd uznal aj žalobnú námietku žalobcu, keď skonštatoval, že správca dane nepostupoval v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval iba podľa ustanovenia § 45 ods. 2 písm. d/ a e/ Daňového poriadku.

V tejto veci poukázal na uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 784/2015, v ktorom odkazuje na rozhodovaciu činnosť NSS ČR, ktorá ustálila, že správca dane je „...povinnen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správca daně proto musí identifikovat

konkrétnej skutočnosti, na jejichž základe lze mít pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. zmíněné rozsudky čj. 2Afs 24/2007-119, čj. 9 Afs 30/2008-86, čj. 1 Afs 39/1010-124, Nález Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II.ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení...“

8. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal nárok na úplnú náhradu trov konania voči žalovanému.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

9. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k.: 5S/23/2017-95 zo dňa 04.09.2018 podal žalovaný („sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a rozhodol o trovách konania tak, že zaviazal žalobcu na náhradu trov celého konania.

10. Sťažovateľ nesúhlasil s právnym názorom správneho súdu, keď tento konštatoval, že správca dane bol povinný vydať výzvu kontrolovanému daňovému subjektu (žalobcovi) podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a na výzvu podľa § 45 Daňového poriadku sa nemá prihliadnuť. Uviedol, že takúto výzvu uskutočnil podľa § 45 Daňového poriadku, prevzatá žalobcom dňa 14.03.2016, pričom žalobca mal vedomosť o konkrétnych pochybnostiach správcu dane v súvislosti s predložením dokladov o používaní nadobudnutých osobných vozidiel na svoju ekonomickú činnosť a nepreukázal ani aké konkrétne zdaniteľné obchody fakturoval odberateľovi uvedenému na vystavených faktúrach. Doklady, ktoré mali byť dôkazom o používaní osobných vozidiel na podnikateľskú činnosť žalobcu, boli v priamom protiklade s tvrdením žalobcu. Na podporu svojej argumentácie označil rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 1Sžf/65/2016 zo dňa 13.02.2018, v ktorom bolo konštatované, že Daňový poriadok neustanovuje náležitosti ani osobitnú formu oznámenia o pochybnostiach správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, a zároveň Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. II. ÚS 784/2015 zo dňa 02.12.2015, v ktorom ústavný súd uviedol, že: „bolo na správcovi dane, aby v prípade, ak mal pochybnosti o pravosti faktúry alebo pochybnosti o iných skutočnostiach súvisiacich s dodanou službou a predkladaným záznamom, konkretizoval svoje zistenia, pochybnosti a výhrady. Daňový úrad tak urobil zaslaním protokolu o vykonaní daňovej kontroly.“ Z uvedeného podľa sťažovateľa vyplýva, že žalobca vedel o pochybnostiach správcu zo zaslanej výzvy podľa § 45 Daňového poriadku a z protokolu o daňovej kontrole.

11. Ďalej namietal nesprávne právne posúdenie správnym súdom. Poznamenal, že správca dane od žalobcu požadoval predložiť dôkazy a preukázať, aký predmet dane žalobca fakturuje na vystavenej faktúre vystavenému odberateľovi na nej uvedenému, čo je konkrétne fakturované, aké činnosti, pretože to, že žalobca nadobudol tretie motorové vozidlo, teda investičný majetok, nie je dôkazom akú činnosť žalobca vykonáva a fakturuje. Navyše na vystavených faktúrach bola uvedená osoba - odberateľ s personálnym prepojením so žalobcom prostredníctvom spoločného konateľa a t.č. aj spoločníka. Sťažovateľ uviedol, že žalobca mu ani na výzvu nepredložil žiadne doklady a podklady, ktoré by umožnili preveriť oprávnenosť a správnosť vystavenej faktúry čo sa týka predmetu dane, základu dane a výšky DPH uvedenej na faktúre, v evidencii DPH na výstupe a daňovom priznaní DPH. Podľa názoru sťažovateľa, žalobca vedome nepreukázal údaje na vystavenej faktúre pre personálne prepojeného odberateľa, ktorý je podľa predloženého účtovníctva jeho jediným odberateľom, zároveň nepreukázal používanie nadobudnutých tovarov a služieb, z ktorých si uplatnil DPH na účely svojich zdaniteľných plnení. Sťažovateľ bol teda názoru, že žalobca nepoužíva osobné vozidlá na účely podnikania, keďže neunesol dôkazné bremeno.

12. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa vyjadril v podaní zo dňa 17.04.2019 tak, že krajský súd predmetné právne otázky posúdil správne, pričom vo vyjadrení posúdil inštitút výzvy podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku (tzv. vytýkacie konanie) a pojem ekonomická činnosť z hľadiska výkladových metód. Z hľadiska jazykovo-gramatického výkladu je hypotézou normy § 46 ods. 5 Daňového poriadku vznik pochybností o dokladoch kontrolovaného subjektu a dispozíciou je povinnosť správcu dane oznámiť tieto pochybnosti daňovému subjektu a vyzvať ho na doplnenie, vysvetlenie, opravu, či riadne preukázanie pravdivosti údajov. V časti konkretizácie obsahu pojmu pochybnosti poukázal na judikatúru Najvyššieho správneho súdu ČR. V zmysle historického výkladu, vytýkacie konanie je správca dane povinný uskutočňovať už v priebehu daňovej kontroly - na rozdiel od predošlej právnej úpravy daňového konania účinnej do 31.12.2011, kedy to bolo možné aj mimo daňovej kontroly. Systematickým výkladom možno dospieť k záveru, že vytýkacie konanie v rámci daňovej kontroly, t.j. inštitút upravený v § 46 ods. 5 DP ako súčasť rubriky „Priebeh a ukončenie daňovej kontroly“ obsiahnutej v treťom diele „Postup pri daňovej kontrole“ prvej hlavy „Príprava daňového konania“ druhej časti „Činnosti správcu dane“ Daňového poriadku je konaním správcu v rámci daňovej kontroly. Podľa žalobcu sa žalovaný snaží vágnym spôsobom navodiť dojem, že by podľa jeho názoru mohlo byť postačujúce oznámiť pochybnosti až v protokole z daňovej kontroly. Argumentácia žalovaného uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 784/2015 je totiž práve pre časový rámec zákonnej uskutočniteľnosti takéhoto vytýkacieho konania nepoužiteľná, nakoľko v uvedenom konaní Ústavný súd SR posudzoval postup správcu dane v administratívnom konaní z roku 2009 (prvostupňové konanie) a 2010 (druhostupňové konanie). Účelom tohto inštitútu (teleologický výklad) je aj posilnenie základnej zásady daňového procesu - zásady úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, a teda vytvoriť už v priebehu daňovej kontroly priestor reagovať na prípadné objektívne pochybnosti. O to viac je nutné takto postupovať, keďže daňový subjekt je nerovnocenným, podradeným subjektom vrchnostenského administratívneho konania. Eurokonformný výklad možno uplatniť vo vzťahu k aktom Rady Európy - právo na dobrú správu v súvislosti so zásadou úzkej súčinnosti. Žalobca citujúc článok 2 ods. 2 Ústavy SR „Štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.“ z hľadiska ústavne konformného výkladu uviedol, že vytýkacie konanie je postupom správcu dane ako štátneho orgánu. Tento bol teda povinný konať v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon, čo správca neurobil - neoznámil pochybnosti, a teda neuniesol dôkazné bremeno správcu dane o dôvodných pochybnostiach. Žalobca sa stotožnil s právnym názorom správneho súdu, keď vec právne správne posúdil ako deficit postupu správcu dane podľa § 46 ods. 5 DP, čo žalovaný pred správnym súdom ani nepoprel.

13. Žalobca tvrdil, že žalovaný uviedol nepravdivé tvrdenie, keď podľa neho žalobca údajne vedel o pochybnostiach správcu dane pri daňovej kontrole a že to údajne vyplýva z výzvy zo dňa 07.03.2016, pričom toto svoje tvrdenie žalovaný nijako nepreukázal. V rámci daňovej kontroly neoznámil, ani mu jednoznačným, zrozumiteľným a o skutkové dôvody opretým spôsobom neoznámil konkrétne skutočnosti, ktoré by mali odôvodňovať takéto vážne pochybnosti. Žalovaný nesplnil povinnosť, ktorú mu ukladá § 46 ods. 5 DP, a to ani čo do časového rámca ani čo do obsahu/rozsahu tejto povinnosti, a preto nie je splnená podmienka pre prenos dôkazného bremena na žalobcu.

14. Vo vzťahu k námietke žalovaného, že žalobca údajne nevykonával/nepreukázal ekonomickú činnosť poukazujúc, že tento eurokonformný výklad sa má údajne vzťahovať len na registráciu subjektov za platiteľov DPH i súvisiaci metodický pokyn je pokyn k registrácii, takýto výklad práva považoval za nesprávny, ktorý by spôsobil vnútornú rozpornosť právneho systému a vytváral by sa široký priestor pre svojvôľu orgánov verejnej moci. Rovnako poprel tvrdenie žalovaného, že spoločnosť M.B.A. Financie s.r.o. je údajne jediným jeho odberateľom, pretože žalobca mal troch odberateľov M.B.A. Financie s.r.o., M.B.A. EMPIRE LTD. a young&healthy s.r.o. Žalobca nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že údajne nepreukázal, čo fakturuje, pričom v daňovom konaní predložil dostatok dôkazov o tom, že poskytol poradenské a manažérske služby, v oblasti kredit risk manažmentu, v oblasti pohľadávok, vrátane manažérskeho riadenia zaoberajúceho sa problematikou credit-risk manažmentu (inkaso pohľadávok, poradenstvo v oblasti inkasa pohľadávok), obchodnej činnosti, reportingu, vykonávania analýz, prezentácii, tvorby stratégie, riadenia ľudských zdrojov. Žalobca konštatoval, že auto AUDI Q7 využíva dlhodobo, a nie len v mesiaci jeho nákupu (október

2015), pričom jeho nákup a používanie treba posudzovať vo vzťahu k celkovej ekonomickej činnosti žalobcu. Ekonomickú činnosť odzrkadľuje aj Výkaz ziskov a strát - tieto údaje sú súčasťou účtovných závierok a sú správcovi dane známe z jeho činnosti. Poznamenal, že personálna prepojenosť medzi žalobcom a M.B.A. Financie s.r.o. nie je prekážkou pre ekonomické priradovanie výdavkov k príjmom, práve naopak toto ekonomické priradovanie výdavkov k príjmom je žiaduce pre spravodlivé prerozdelenie úžitkov (výdavky - aj kúpu nového auta - musí znášať ten subjekt, ktorý má z týchto činností/služieb príjmy, a to je žalobca). Žalobca odmietol, že údajne zmaril účel daňovej kontroly, pretože k tomuto nemohlo v žiadnom prípade dôjsť keď daňová kontrola bola ukončená predpokladaným procesným postupom podľa Daňového poriadku, t.j. doručením protokolu žalobcovi.

15. Žalobca navrhol, aby kasačný súd rozhodol o zamietnutí kasačnej sťažnosti a žalobcovi priznal nárok na náhradu trov kasačného konania.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

16. Prejednávaná vec bola dňa 03.07.2019 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 10S pod sp. zn.: 10Sžfk/53/2019. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva 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 preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety - dňa 01.08.2021, náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je nedôvodná.

18. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Daňový úrad Bratislava - správca dane vydal rozhodnutie č. 103787561/2016/9104402/NemO dňa 24.08.2016, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume 15.746,67 eura na DPH za zdaňovacie obdobie október 2015, nadmerný odpočet nepriznal v sume 14.210,25 eura a vyrubil daň v sume 1.536,42 eura a rozdiel dane na úhradu 2.826,77 eura. Správca dane dospel k záverom, že daňový subjekt nepreukázal vierohodne výkon poradenských a manažérskych služieb v oblasti kredit risk manažmentu (oblasť vymáhania pohľadávok), manažérske riadenie spoločnosti zaoberajúce sa problematikou kredit risk manažmentu (inkaso pohľadávok, poradenstvo v oblasti inkasa pohľadávok), obchodná činnosť, reporting, vykonávanie analýz, prezentácia personálneho riadenia, tvorba stratégie pre rozvoj spoločnosti, riadenie ľudských zdrojov vo všeobecnosti. Hodnoverne nepreukázal, že by v zmysle Zmluvy o poskytovaní konzultačných služieb zo dňa 01.10.2014 uzavretej medzi objednávateľom M.B.A. Financie s.r.o., zastúpenej konateľom Petrom Čertíkom a poskytovateľom Čertík s.r.o. zastúpenej konateľom Petrom Čertíkom vykonával vyššie uvedené činnosti. V súvislosti s vyššie uvedeným vierohodne nepreukázal, že by ako dodávateľ skutočne vykonal služby, ktoré sú uvedené v odberateľskej faktúre č. 15011 zo dňa 31.10.2015 v celkovej sume 9.511,20 eura, predmet fakturácie: „Fakturuje Vám za podnikateľské, organizačné a ekonomické poradenstvo podľa zmluvy zo dňa 01.06.2014 nasledovne: - paušálna čiastka 4.000,- eur, práce navyše 3.926,- eur“, vystavená

odberateľovi M.B.A. Financie s.r.o., Vysoká 19, 811 03 Bratislava, IČ DPH: SK 2022362903. Správca dane prihladal aj k tomu, že spoločnosť M.B.A. Financie s.r.o. bola v období od 26.11.2014 do 31.10.2015 majoritným odberateľom spoločnosti Čertík s.r.o. a je personálne prepojená rovnakou osobou - pánom Čertikom, ktorý je v oboch spoločnostiach konateľom. Nepreukázal, akým spôsobom využíva osobné motorové vozidlo Audi Q7 ako platiteľ na dodávky tovaru a služieb a nepreukázal vierohodne nárok na súvisiace odpočítanie DPH. Správca dane prihladol aj k tomu, že daňový subjekt nepreukázal napriek tomu, že: a/ mal povinnosť tak spraviť počas výkonu daňovej kontroly na základe § 45 ods. 2 písm. c/ a písm. e/ Daňového poriadku, b/ mal povinnosť tak spraviť v zmysle Výzvy na predloženie dokladov a dôkazov č.102676112/2016/9104402/Para zo dňa 07.03.2016, c/ bolo mu vo vyrubovacom konaní umožnené označiť dôkazy a predložiť nové dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nepredložil v priebehu kontroly na základe Výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 103185180/2016/9104402Para zo dňa 20.05.2016, d/ na žiadosť splnomocneného zástupcu daňového subjektu C. správca dane umožnil, aby daňový subjekt mohol predložiť ďalšie podklady. Daňový subjekt podal v zákonnej lehote proti tomuto rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím tak, že odvolanie daňového subjektu zamietol a potvrdil rozhodnutie správcu dane.

#### IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky primárne v medziach kasačnej sťažnosti ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

20. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

21. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase vydania rozhodnutia správneho orgánu (ďalej len „Zákon o DPH“), zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa ods. 2 bez ohľadu na účel alebo výsledok tejto činnosti.

22. Podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH, ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov,<sup>1)</sup> duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

23. Podľa článku 9 bodu 1. Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ekonomická činnosť je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

24. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a

povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

25. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

26. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

27. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

28. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

29. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

30. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

31. Podľa § 45 ods. 2 Daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis,<sup>2)</sup> a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ...

32. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

33. Právnym posúdením veci je analytická činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje čiastkové právne závery a spätnou aplikáciou vybranej právnej normy preveruje úplnosť a riadnosť fakticky zisteného skutkového stavu. Toto je základným poslaním správneho súdu pri prieskume

zákonosti rozhodnutí orgánov verejnej správy. Doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe takto sformulovaný sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, t.j. na prvom mieste ako nesprávnu aplikáciu právnej normy na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, na druhom mieste ako nesprávny výber ustanovenia a v neposlednom rade ako nesprávny výber právneho predpisu. Nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis alebo ak sice aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

34. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, keď sa stotožnil so žalobcom v tom, že žalovaný nevykonal výzvu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku argumentujúc aj rozhodovacou činnosťou súdov, že Daňový poriadok neustanovuje formálne náležitosti takejto výzvy, a výzvou uskutočnenou doručenu žalobcovi dňa 14.03.2016 považoval správca dane povinnosť podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku za splnenú. Zároveň uviedol, že napriek viacerým žalobcom predloženým dokumentom, žalobca neuniesol dôkazné bremeno, keď nebolo možné určiť, či motorové vozidlo AUDI používa žalobca na podnikanie a ani zistiť obsah služieb uvádzaných na faktúrach, ktoré fakturoval ako dodávateľ.

35. Kasačný súd k povinnosti správcu dane uskutočniť postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku uvádza, že takýto postup nie je možné nahradiť výzvou podľa § 45 Daňového poriadku. Primárnym účelom ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, je ešte počas vykonávania daňovej kontroly odstrániť všetky rozpory v skutkovom stave. Poukázanie na takéto rozpory až následne v protokole o vykonaní daňovej kontroly je porušením postupu správcu dane vykonať postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Zo samostatného vyčlenenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku ako obligatórneho postupu správcu dane pri zisťovaní riadneho a úplného skutkového stavu počas daňovej kontroly vyplýva, že takýto postup nemožno opomenúť a nahradiť „obyčajnou“ výzvou podľa § 45 Daňového poriadku.

36. Správca dane musí konať podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku vždy ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených a zároveň oznámiť ich kontrolovanému daňovému subjektu a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Súčasne je potrebné uviesť, že pochybnosti, tak ako zamýšľa toto ustanovenie musia byť vo výzve uvedené jasne, úplne a presne tak, aby kontrolovaný daňový subjekt vedel a mohol tieto pochybnosti správcu dane vyvrátiť. V opačnom prípade ide o závažné porušenie procesného práva na účinnú obranu, čo vedie k vade nezákonnosti vydaného rozhodnutia. Kasačný súd uvádza, že forma danej výzvy nie je síce zákonom predpísaná, ale musí byť počas vykonávania daňovej kontroly dostatočne vymedzená a komunikovaná daňovému subjektu. Opakujúc vyššie uvedené, výzva podľa § 45 Daňového poriadku nepokrýva výzvu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keďže má zákonom jasne definovaný obsah, účel a časové hľadisko jej uplatnenia - po zistení pochybnosti správcu dane.

37. Najvyšší správny súd SR dáva do pozornosti, že v daňovom konaní neplatí vyhľadávacia zásada, teda správca dane nevyhľadáva dôkazy, ktoré má predložiť daňový subjekt, ale platí zásada prejednávacia, čo znamená, že správca dane overí a prejedná dôkazy predložené daňovým subjektom. Je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil. Preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 21. apríla 2020, sp. zn. 9 Sžfk/1/2019, zverejnený pod č. R 26/2021 v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a rozhodnutí



súdov SR). Obdobne uvádza aj súdna prax najvyšších súdnych autorít napr. Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011.

38. V nadväznosti na vyššie uvedené je potrebné však uviesť, že zaťaženie daňového subjektu dôkazným bremenom pri zistení pochybností správcu dane o už predložených dokladoch a tvrdených skutočnostiach nastáva až vtedy, keď tieto pochybnosti správca dane relevantným spôsobom vymieni, t.j. oznámi ich kontrolovanému daňovému subjektu. Až týmto okamihom je na účely možného vyvrátenia pochybností správcu dane zaťažiť daňový subjekt dôkazným bremenom. Kasačný súd sa nestotožňuje s tvrdením sťažovateľa o tom, že žalobca o týchto pochybnostiach musel vedieť, keďže toto svoje tvrdenie neoprel o žiadne dôkazy a vedomosť o pochybnostiach správcu dane žalovaným ani nevyplývala z administratívneho spisu.

39. K druhej námietke sťažovateľa o nepreukázaní účelu zaobstarania motorového vozidla AUDI, a teda nepreukázaní ekonomickej činnosti, ktorá by sa mohla charakterizovať ako podnikanie a v neunesení dôkazného bremena v časti preukázania dodávateľských činností popísaných vo faktúrach vystavených žalobcom, kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku správneho súdu, tento považuje za vecne správny a vyčerpávajúco odôvodnený. Vzhľadom na to, že predmetom kasačného konania je výlučne právne posúdenie, ktoré bolo predmetom konania pred správnym súdom, kasačný súd dôvody už uvedené v napadnutom rozsudku správneho súdu neopakuje, a len na zdôraznenie jeho správnosti stručne uvádza, že pojem ekonomickú činnosť definuje aj Smernica 2006/112/ES, pričom výkladom tohto pojmu sa zaberá Súdny dvor Európskej únie. Z rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie (C- 268/83 Rompelman zo dňa 14.02.1985, C - 110/94 INZO zo dňa 29.02.1993, C-153/2011 Klub OOD zo dňa 22.03.2012) možno vyvodit', že ekonomickou činnosťou sa rozumie aj investičná činnosť, t.j. nadobudnutie majetku, ktorý neslúži na bezprostredné vykonávanie podnikania - zdaniteľného príjmu, zdaniteľná osoba konajúca vo vlastnom zmysle slova, ktorá nadobudla investičný majetok a zaradila ho do svojho obchodného majetku, je oprávnená odpočítať daň z pridanej hodnoty zaplatenú pri nadobudnutí tohto majetku v zdaňovacom období, v ktorom sa daň stala splatnou, a to bez ohľadu na okolnosť, že sa tento majetok ihneď nevyužíval na podnikateľské účely. Vnútroštátnemu súdu prináleží určiť, či zdaniteľná osoba nadobudla investičný majetok pre potreby svojej ekonomickej činnosti, prípadne posúdiť existenciu zneužitia (C-153/2011 Klub OOD zo dňa 22.03.2012).

40. Prvostupňový správny orgán sa otázkou, či je žalobca zdaniteľnou osobou (3 ods. 1 zákona o DPH) a teda, či žalobca vôbec vykonával ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH) zaoberal už v minulosti pri posudzovaní žiadosti žalobcu o dobrovoľnú registráciu pre daň z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 2 zákona o DPH). Keďže žalobca bol pre daň z pridanej hodnoty zaregistrovaný, je zrejmé, že i podľa posúdenia prvostupňového správneho orgánu žalobca ekonomickú činnosť (podnikanie) vykonával. Ak mal prvostupňový správny orgán za preukázané, že situácia sa zmenila a žalobca ekonomickú činnosť v neskoršom období prestal vykonávať, potom táto skutočnosť zakladá možnosť postupu správcu dane podľa § 81 ods. 3 písm. b/ bod 1 zákona o DPH a registráciu pre daň z pridanej hodnoty žalobcu zrušiť. Následne by žalobcovi vznikla daňová povinnosť vzťahujúca sa na majetok, pri ktorého nadobudnutí bola daň z pridanej hodnoty úplne alebo čiastočne odpočítaná (§ 81 ods. 5 zákona o DPH) a medzi takýto majetok by prípadne patrilo i predmetné osobné motorové vozidlo AUDI Q7.

41. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku krajského súdu, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. S poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky sťažovateľa vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

42. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý bol úspešný priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov konania rozhodne kasačný súd po právoplatnosti rozhodnutia samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

43. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP v spojení s ustanovením § 463 SSP).

**Poučenie :**

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