

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/64/2020  
Identifikačné číslo spisu: 2019200055  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200055.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudkýň Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): 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. 102633315/2018 zo dňa 18. decembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/30/2019-118 zo dňa 18. marca 2020, takto

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

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/30/2019-118 zo dňa 18. marca 2020 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

### **O d ô v o d n e n i e**

#### **O d ô v o d n e n i e**

##### **I.**

##### **Priebeh administratívneho konania**

1. Daňový úrad Trnava (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 101740770/2018 zo dňa 6. septembra 2018 na základe vykonanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2012 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 16.993,03 EUR za zdaňovacie obdobie marec 2012. Správca dane na základe vykonanej daňovej kontroly dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane z predložených faktúr, keďže nepreukázal reálne dodanie služieb dodávateľom uvedeným na faktúre od W. E. - Monti Records, so sídlom Cintorínska 5, 919 35 Hrnčiarovce nad Parnou.

2. Na základe odvolania žalobcu vydal žalovaný rozhodnutie č. 102633315/2018 zo dňa 18. decembra 2018 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101740770/2018 zo dňa 6. septembra 2018. Žalovaný mal za preukázané, že v rámci daňovej kontroly žalobca neodstránil pochybnosti správcu dane týkajúce sa sporných faktúr a nepredložil vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že zdaniteľné obchody boli skutočne dodané, a teda neuniesol dôkazné bremeno, ktoré v daňovom konaní na ňom spočívalo.

## II.

### Priebeh konania pred správny súdom

3. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného č. 102633315/2018 zo dňa 18. decembra 2018 správnu žalobu, ktorou žiadal, aby Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“) rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 101740770/2018 zo dňa 6. septembra 2018 zrušil.

4. Podľa žalobcu napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

5. Žalobca uviedol, že žalovaný a správca dane pri svojom rozhodovaní takmer výhradne smerovali svoju argumentáciu k výsledkom dokazovania medzi dodávateľom a spoločnosťami, od ktorých ako odberateľ deklaroval nákup tovarov a služieb. Žalovaný tým prenáša na žalobcu zodpovednosť za konanie jeho dodávateľa a tiež neprimerané dôkazné bremeno. Na preukázanie reálnosti (materiálnej existencie) reklamných stavieb žalobca predložil dôkazy, ktoré od neho možno očakávať. Z napadnutého rozhodnutia však nie je zrejmé, akým spôsobom sa žalovaný vysporiadal s dôkazmi a ďalšími zisteniami. Taktiež z napadnutého rozhodnutia nevyplýva, na základe čoho dospel žalovaný k záveru, že žalobca nepreukázal nadobudnutie tovaru a služieb od dodávateľa. Z rozhodnutia vyplýva len to, že dodávateľ neprijal tovary a služby od subdodávateľov. Uvedené však v žiadnom prípade nemôže byť dôkazom o tom, že žalobca neprijal od dodávateľa tovary a služby na základe faktúr vystavených týmto dodávateľom.

6. Úvahy a vyjadrenia správcu dane v prvostupňovom konaní sú nejasné, nie je z nich zrejmé, čo nimi chcel správca dane povedať, prípadne len bez ozrejmenia konštatoval svoje závery. Taktiež v súvislosti s hotovostnými platbami správcu dane nevysvetlil, prečo sú podľa jeho názoru „výpisy z peňažného účtu“ z hľadiska dôkaznej sily „preukaznejšie.“ S uvedenými námietkami sa však žalovaný v napadnutom rozhodnutí žiadnym spôsobom nevysporiadal.

7. Prípady je podľa žalobcu potrebné posudzovať a vyhodnocovať v kontexte všetkých relevantných skutočností, teda aj s prihliadnutím na materiálne dôkazy preukazujúce reálnosť dodaní tovarov a služieb. Osobitosť tohto prípadu je v tom, že dodávateľ podľa žalovaného a správcu dane neuniesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k uplatneniu si práva na odpočítanie dane, ale zároveň preukázal, že tovary a služby reálne dodával, a to aj žalobcovi. Nadväzne na túto skutočnosť žalobca preukázal nielen formálnymi dôkazmi (faktúry, skladová evidencia, evidencia podľa zákona o DPH...), ale aj neformálnymi dôkazmi (fotokópie billboardov, lokalizačné listy umiestnenia billboardov, ukážky letákov, katalógov, grafických návrhov, obhliadka regálov...), že dodané tovary a služby prijal, a to práve od dodávateľa a zároveň preukázal, že ich použil na účely svojich zdaniteľných plnení ako platiteľ dane. Na základe vyššie uvedeného nemožno súhlasiť s názorom, že dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, resp., že bol povinný daň odvieť len z titulu jej uvedenia na faktúrach. S uvedenou námietkou sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal dostatočne, keď uvádza, že ani lokalizačné listy s fotodokumentáciou reklamných billboardov nemožno považovať za dôkaz vylučujúci akékoľvek pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných obchodov, a to opäť z dôvodu, že subdodávateľa nepotvrdili uskutočnenie zdaniteľných obchodov pre Tibora Grubera.

8. Skutočnosť, že subdodávateľa dodávateľa nepotvrdili dodanie tak, ako tvrdil W. E., žalovaný vyhodnotil ako rozhodnú pre správne určenie dane podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku a na jej základe prijal záver, že žalobca neprijal dodanie tovarov a služieb v takom rozsahu ako je deklarované na faktúrach vystavených dodávateľom. Spôsob, akým žalovaný a správca dane hodnotia dôkazy, považuje žalobca za nesúladný s daňovým poriadkom, keďže porušenie zákonných povinností W. E. nehodnotí ako dôkaz porušenia daňových zákonov dodávateľa, ale hodnotí ako dôkaz porušenia zákona o DPH u žalobcu.

9. V uvedenom prípade nie je riadne odôvodnený mimoriadny zásah štátnej moci do práv žalobcu, ktorým je nepriznanie práva na odpočítanie dane. Zo spisového materiálu, vyjadrení žalobcu, ako aj jeho dodávateľa a vykonaného preverovania vyplýva, že na základe uskutočnených zdaniteľných plnení medzi žalobcom a jeho dodávateľom boli vystavené faktúry, tieto boli zúčtované tak na strane žalobcu, ako aj na strane dodávateľa, daň z predmetných faktúr bola dodávateľom priznaná a odvedená, faktúry boli uhradené, dodávateľ, ako aj žalobca predmetné plnenia potvrdili. To znamená, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane, ktorá bola voči nemu uplatnená jeho dodávateľom, a to na základe faktúr vystavených týmto dodávateľom, ktorý ju priznal a odviedol.

10. Nakoľko nebolo spochybnené, že tovar a služby reálne existovali, nesplnenie si daňovej povinnosti na strane dodávateľa, resp. subdodávateľov, nemôže mať podľa žalobcu za následok odopretie práva na odpočítanie dane. Pri dodržaní zásad správy daní nie je podľa žalobcu možné ignorovať priamu príčinnú súvislosť medzi kúpeným tovarom a službami a ich následným dodaním. Takéto hodnotenie dôkazov žalovaným a správcom dane je porušením zásad správy daní, najmä zásady voľného hodnotenia dôkazov, zásady zákonnosti, zásady objektívnej (materiálnej) pravdy a zásady právnej ochrany.

11. Žalobca tiež namietal zákonnosť protokolu z daňovej kontroly s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NS SR“) sp. zn. 2 Sžf 35/2010 zo dňa 21. septembra 2011. Daňová kontrola bola v tomto prípade začatá 13. decembra 2013 a končená 29. septembra 2017, pričom prerušená bola od 23. októbra 2014 do 4. septembra 2017, z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, ktorú však správca dane zaslal až po 10 mesiacoch od začatia daňovej kontroly, hoci vedomosť o obchodných vzťahoch žalobcu mal od začiatku daňovej kontroly. S touto námietkou sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí taktiež nevysporiadal a nevysvetlil, prečo žiadosť bola správcom dane zaslaná až po tak dlhej dobe. Podľa žalobcu bolo neskoré zaslanie žiadosti spôsobené nečinnosťou a neodbornosťou správcu dane a následkom toho je nezákonnosť protokolu ako aj ukončenie daňovej kontroly.

12. V súvislosti s námietkou týkajúcou sa prenášania neprimeraného dôkazného bremena správcom dane na daňový subjekt žalobca poukazyval na rozsudok NS SR sp. zn. 3 Sžf 1/2010 a rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „ESD“) v spojených veciach Optigen Ltd a spol. č. C-354/03, C-353/03, C-484/03 a C-439/04, z ktorých vyplýva, že odberateľ nemôže niesť zodpovednosť za konanie alebo nekonanie dodávateľa, ako aj na rozhodnutia č. C-80/11, C-142/11, podľa záverov ktorých právo platiteľa dane na odpočítanie dane na vstupe nemôže byť podmienené tým, či daň na predchádzajúcom alebo nasledujúcom stupni obchodu bola alebo nebola zaplatená do štátneho rozpočtu a právo na odpočet môže byť zamietnuté len vtedy, ak sa preukáže, že platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, že toto plnenie je súčasťou podvodu.

13. V danom prípade žalovaný ani správca dane neskúmal a nepreukázal vedomosť žalobcu o neplnení si povinnosti jeho dodávateľom. Rovnako nebolo preukázané, že predmetnými zdaniteľnými plneniami bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s účelom zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a z rozhodnutia nevyplýva ani to, že by za účasti a s vedomím žalobcu bola v preverovaných obchodoch vytvorená právo zneužívajúca situácia, ktorej cieľom by bolo získanie daňového zvýhodnenia. Daňový subjekt nemal žiadne pochybnosti a nemohol mať podozrenie o podvodnom alebo inom konaní dodávateľa,

ktoré mu preto nemôže byť kladené za vinu. Žalobca nezodpovedá za konanie tretej osoby, jej konanie nemohol ovplyvniť a nemal o ňom ani žiadnu vedomosť.

14. K pochybnostiam správcu dane týkajúcim sa dodávateľa žalobca poukázal na rozhodovaciu prax ESD, ktorý v rozhodnutiach C-80/11 a C-142/11 (Mahagében a Dávid) konštatuje, že je neprijateľné, aby vnútroštátna prax, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov sa dopustil nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane, je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

15. Žalobca poukázal aj na rozsudok C-285/11, podľa ktorého právo na odpočítanie zdaniteľnej osobe tak 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. Žalovaný sa s uvedenými rozhodnutiami riadne nevysporiadal, nezdôvodnil a nevysvetlil, prečo nesúvisia s prejednávanou vecou, pričom do úvahy nevzal ani zásadu proporcionality, v zmysle ktorej členské štáty musia používať prostriedky, ktoré umožňujú účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, ale v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených právnou úpravou spoločenstva.

16. Žalobca tiež podotkol, že počas výkonu daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania so správcom dane spolupracoval, bol súčinný, preukazoval uskutočnenie zdaniteľných obchodov všetkými jemu dostupnými prostriedkami. Rovnako má za to, že skutkové okolnosti zistené žalovaným a správcom dane neposkytujú dostatočný podklad pre záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane.

17. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe zotrval na argumentoch uvedených v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a navrhol, aby správny súd správnu žalobu zamietol.

18. Žalobca spoľahlivým spôsobom nepreukázal dodanie fakturovaného sporného tovaru a služieb od W. E., pričom pri uplatňovaní svojho nároku na odpočítanie DPH musí jednoznačne voči správcovi dane deklarovat', že sporné tovary a služby mu boli skutočne dodané od konkrétneho označeného platiteľa DPH. Rozsiahlym šetrením správcu dane nebolo potvrdené uskutočnenie fakturovaných zdaniteľných obchodov dodávateľom a subdodávateľskými spoločnosťami, ktoré mali na základe faktúr dodať sporné zdaniteľné obchody. 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 deklarovaným dodávateľom. Samotný svedok W. E. síce tvrdil, že sporné zdaniteľné obchody nakúpil a dodal žalobcovi, avšak potom čo sa jeho tvrdenie o nákupe sporných zdaniteľných obchodov u deklarovanej spoločnosti ukázalo ako nepravdivé, odmietol vypovedať o sporných fakturovaných zdaniteľných obchodoch v prospech žalobcu z dôvodu nebezpečenstva trestného stíhania sebe alebo blízkym osobám.

19. K záveru, že sporné zdaniteľné obchody boli reálne dodané deklarovaným dodávateľom, nepostačuje len existencia vykonaným dokazovaním spochybnených sporných faktúr, skladovej evidencie, rôznych tlačovín, nekonkrétnych zmlúv či dokladov o úhrade v hotovosti. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie a na určitého dodávateľa bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo deklarovanou spoločnosťou.

20. Podľa žalovaného pre záver o nepriznaní práva na odpočítanie DPH z dôvodu neunesenia dôkazného bremena postačuje dôvodné spochybnenie dôkazov o dodaní tovarov či služieb. Skutočnosť, že niekto sporné zdaniteľné obchody dodal, ale nie je preukázané, že ich vykonal vystaviteľ faktúry, môže a má viesť správcu dane k záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom. Tvrdenou a nepreukázanou skutočnosťou je v danom prípade uskutočnenie resp. zabezpečenie uskutočnenia sporných zdaniteľných obchodov.

21. K samotnej platbe v hotovosti žalovaný uviedol, že forma platenia je jednou zo skutočností, na ktorú má žalobca dosah a ktorá spochybňuje materiálny základ sporných faktúr v podobe dodávateľa tovaru. Takýmto spôsobom platenia si žalobca sám sťažil svoju dôkaznú situáciu, vystavenie pokladničných dokladov je pre priznanie práva na odpočítanie dane nedostačujúce, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie a na určitého dodávateľa bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo deklarovanou spoločnosťou. Faktúra, doklad o jej zaplatení a iné doklady síce podporujú tvrdenie žalobcu obsiahnuté v daňovom priznaní, že práve tento dodávateľ mu tovar alebo službu dodal. Ak však správca dane pri preverovaní týchto tvrdení narazí na skutočnosti a dôkazy spochybňujúce či popierajúce tvrdenia z predložených dokladov, je v súlade so zákonom, keď považuje tieto tvrdenia za nepreukázané a vyzýva žalobcu ako daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. V súvislosti s rozložením dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany žalobcu žalovaný poukázal na rozhodnutia NS SR sp. zn. 8 Sžf 36/2010 z 28. apríla 2011 a 2 Sžf 52/2010 z 21. septembra 2011. Žalovaný tiež poukázal na to, že deklarovateľ priznal, že sporné zdaniteľné obchody sám nevykonal, ale že ich mal nakúpiť od subdodávateľov, ktorí však popreli akékoľvek obchody s týmto dodávateľom.

22. K námietke žalobcu, že správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií až po 10 mesiacoch odo dňa začatia daňovej kontroly žalovaný uviedol, že správca dane začal dňa 13. decembra 2013 daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia január až december 2012 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 9201401/5/5056720/2013/Jan zo dňa 12. novembra 2013. Keďže z dôkazov získaných v súvislosti s daňovou kontrolou vyplynula potreba získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu (nariadenia Rady EÚ č. 904/2010), správca dane zaslal dňa 20. októbra 2014 žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a rozhodnutím č. 9201401/5/4693156/2014 zo dňa 20. októbra 2014 prerušil z dôvodov podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku predmetnú daňovú kontrolu odo dňa 23. októbra 2014 do dátumu doručenia odpovede na zaslanú žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Vzhľadom na to, že dôvod pre ktorý bola predmetná daňová kontrola prerušená pominul doručením odpovede dňa 4. septembra 2017, správca dane postupoval správne, keď v daňovej kontrole pokračoval až po pominutí dôvodov, pre ktoré bola prerušená.

23. Žalovaný poukázal na to, že z odpovede dožiadaného orgánu iného členského štátu Európskej únie je zrejmé, že dĺžka prerušenia daňovej kontroly nebola spôsobená nečinnosťou správcu dane, čoho dôkazom sú opakované urgencie správcu dane (zo dňa 4.2.2015, 19.06.2015, 09.11.2015, 23.2.2016, 31.5.2016, 31.8.2016, 30.11.2016, 1.3.2017, 2.6.2017) zaslané žiadanému orgánu.

24. Podstatou judikatúry ESD týkajúcej 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 odpočítanie dane. V danom prípade však vôbec neboli splnené prvotné podmienky stanovené zákonom o DPH pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, preto nebolo potrebné vec posudzovať z hľadiska práva Európskej únie a rozsudkov ESD.

25. Žalobca vo svojej replike k vyjadreniu žalovaného zotrval na argumentácii uvedenej v správnej žalobe.

### III.

Rozhodnutie správneho súdu

26. Správny súd rozsudkom č. k. 20S/30/2019-118 zo dňa 18. marca 2020 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) žalobu zamietol.

27. Správny súd poukázal na to, že už opakovane rozhodoval vo veci rovnakých účastníkov konania, vedených pod sp. zn. 20S/27/2019, sp. zn. 20S/28/2019, sp. zn. 20S/32/2019 a sp. zn. 20S/33/2019, ktorými za obdobných skutkových okolností vo vzťahu k iným zdaňovacím obdobiam DPH (apríl 2012, máj 2012, jún 2012 a október 2012) žaloby žalobcu podľa § 190 SSP zamietol a žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal. V súlade s ustanovením § 140 SSP stotožniac sa s právnym názorom vysloveným vo veciach tých istých účastníkov konania v skorších rozhodnutiach, poukazujúc na ich odôvodnenie a s prihliadnutím na zhodnosť žalobných dôvodov v tejto veci so žalobnými bodmi vo vyššie uvádzaných konaniach, žalobu ako nedôvodnú zamietol.

### IV.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

28. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP a alternatívne navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane a vec vráti na nové konanie alebo aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

29. Sťažovateľ zotrval na svojej argumentácii, ktorú použil v konaní pred správnym súdom. Podľa sťažovateľa nie je spochybnené, že tovar a služby skutočne a reálne existovali. Z administratívneho spisu a z vykonaného preverovania vyplýva, že na základe uskutočnených zdaniteľných plnení medzi žalobcom a jeho dodávateľom boli vystavené faktúry, tieto boli zaúčtované tak na strane žalobcu, ako aj na strane dodávateľa, daň z predmetných faktúr bola dodávateľom priznaná a odvedená, faktúry boli uhradené a dodávateľ, ako aj žalobca, predmetné plnenia potvrdili. To znamená, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane, ktorá bola voči nemu uplatnená dodávateľom, a to na základe faktúr vystavených týmto dodávateľom, ktorý ju priznal a odviezol.

30. Sťažovateľ poukázal na rozsudok ESD vo veci C-277/14 PPUH Stehcemp z 22. októbra 2015. Podľa ESD sa ustanovenia šiestej smernice majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá zdaniteľnej osobe zamietajú právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu. Z uvedeného vyplýva, že zákon o DPH je nutné eurokonformne vykladať tak, že kritérium existencie dodávateľa nie je uvedené medzi podmienkami práva na odpočet dane a zdaniteľnej osobe nemožno zamietnuť právo na odpočítanie z dôvodu, že totožnosť dodávateľa tovaru nedokážu určiť ani zdaniteľná osoba a ani daňový orgán a v tomto konaní by mal byť tento právny názor aplikovaný aj na túto skutkovú situáciu. V opačnom prípade dôjde k porušeniu povinností štátom voči Európskej únii, nerešpektovaniu práva únie a výkladu, ktorý bude v priamom rozpore s predmetným prejudiciálnym rozhodnutím ESD.

31. V danom prípade 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 dane z pridanej hodnoty. Závery v súvislosti s nepriznaním práva na odpočítanie dane sa opierajú v podstate len o konanie dodávateľa žalobcu. Žalovaný, ako ani správca dane, neskúmal a ani nijako nepreukázal vedomosť žalobcu o neplnení si

povinností jeho dodávateľa, preto na tieto skutočnosti ani nemôže prihliadať a nemôžu byť rozhodujúce pre zistenie oprávnenosti odpočítania dane.

32. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu sťažovateľ uviedol, že nebolo preukázané, že predmetnými zdaniteľnými plneniami bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s účelom právnej úpravy DPH. 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. S predmetnou námietkou sa však správny súd vôbec nezaoberal.

33. Dôkazné bremeno je síce primárne na daňovom subjekte, ale 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 už v protokole z daňovej kontroly. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 1 Sžf 52/2016 zo dňa 28. novembra 2017. Dôkazné bremeno teda neleží na sťažovateľovi, ako na daňovom subjekte, ale na správcovi dane, a to z dôvodu vymedzenia dôkaznej povinnosti daňového subjektu uvedenej v § 24 daňového poriadku, ktorej súčasťou však nie je poskytovať dôkazy o tom, že daňový subjekt sa nedopustil zneužitia práva. Na záver je preto nutné konštatovať, že v uvedenom prípade žalovaný a správca dane neuniesli svoje dôkazné bremeno, v dôsledku čoho trpí celé konanie vadou.

34. Vo vzťahu k námietkam nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly pre nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly, resp. nezákonnosti dĺžky prerušenia daňovej kontroly, sťažovateľ v zásade zopakoval žalobné dôvody, na ktorých zotrval, pričom poukázal na rozhodnutia NS SR sp. zn. 5 Sžfk 3/2019 zo dňa 21. februára 2019 a sp. zn. 2 Sžf 35/2010 zo dňa 21. septembra 2011. Sťažovateľ uzavrel, že nakoľko 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.

35. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že považuje závery správneho súdu za vecne správne a navrhol aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol. Zároveň vo vzťahu k bodu IV. 2. kasačnej sťažnosti poukázal na to, že v žalovanom rozhodnutí sa argumentácia o zneužití práva nenachádza. Žalovaný má za to, že sa s touto sťažnostnou námietkou, ako aj s dodržaním zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, vo vyjadrení k žalobe vysporiadal.

V.

Posúdenie kasačného súdu

36. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“ alebo „NS SR“) v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3 S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

37. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v

podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

38. Kasačný súd konštatuje, že predmetom kasačného konania je skutkový a právny stav týkajúci sa určenia, či správny súd správne posúdil predmetnú vec, keď zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101740770/2018 zo dňa 6. septembra 2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 16.993,03 EUR za zdaňovacie obdobie marec 2012.

39. V zmysle § 464 ods. 2 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

40. Predmetom kasačného konania (účastníkov: žalobcu SOGES WELDING - EUROWELD s.r.o. proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky) je skutkový a právny stav týkajúci sa vyrubenia rozdielu na DPH. Nakoľko obdobná vec rovnakých účastníkov konania, s totožnými sťažnostnými bodmi, bola predmetom konania a rozhodovania NS SR v právnych veciach sp. zn. 8 Sžfk 70/2020 zo dňa 25. novembra 2020, sp. zn. 8 Sžfk 55/2020 zo dňa 25. novembra 2020, sp. zn. 8 Sžfk 45/2020 zo dňa 25. novembra 2020 a rozhodovania Najvyššieho správneho súdu v právnych veciach sp. zn. 6 Sžfk 42/2020 zo dňa 24. novembra 2021, sp. zn. 2 Sžfk 28/2020 zo dňa 23. februára 2022, kasačný súd na tieto rozhodnutia poukazuje a v celom rozsahu sa s nimi stotožňuje.

## VI.

### Záver

41. Kasačný súd poukazujúc na vyššie uvedené rozhodnutia konštatuje, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nevysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, svoje závery neformuloval zrozumiteľne a presvedčivo, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol relevantné skutočnosti, ktorými spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. V zmysle uvedeného kasačný súd rozsudok správneho súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

42. Najvyšší správny súd ako súd kasačný v súvislosti s otázkou prípustnosti, resp. povinnosti zohľadnenia konštantnej judikatúry NS SR pri svojom rozhodovaní konštatuje, že uvedenú konštantnú prax (bod 42) judikovanú NS SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 2 SSP za rozhodujúce, že odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita, bod 6). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít [§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov], je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia NS SR.

40. Záverom kasačný súd dodáva, že po preštudovaní administratívneho spisu neuniklo jeho pozornosti, že sťažovateľ v rámci daňovej kontroly listom zo dňa 15. októbra 2014 predložil správcovi dane dôkazy, ktorými chcel preukázať výrobu billboardov a prenájom reklamných plôch na území západného a stredného Slovenska. Skutočnou realizáciou reklamnej služby poskytnutej dodávateľom sťažovateľa sa správca dane zaoberal len do tej miery, že dňa 2. júla 2018 vykonal ústne pojednávanie so spoločnosťou NUBIUM s.r.o.. Z predložených fotografií billboardov je však celkom zrejmé, že tieto vlastní aj iné obchodné spoločnosti, ako napríklad ISPA, spol. s r.o., GRYF MEDIA, s.r.o. a



pod., ktoré však správca dane nevypočul, hoci mohol mať dôvodné podozrenie o reálnom poskytnutí reklamných služieb. Nie je úlohou kasačného súdu, aby hľadal dôkazy na podporu tvrdení jednotlivých strán. V danom prípade bolo povinnosťou tak správcu dane ako aj žalovaného vyhodnotiť všetky dôkazy jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti tak, aby bolo možné konštatovať, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že je súčasťou podvodnej schémy.

41. V ďalšom konaní správny súd opätovne rozhodne, pričom je viazaný právnym názorom vyjadreným v tomto rozsudku. Zároveň s poukazom na § 467 ods. 3 SSP rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

42. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

### **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.