

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 2Sfk/5/2022  
Identifikačné číslo spisu: 5019200403  
Dátum vydania rozhodnutia: 29. mája 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová  
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200403.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Stavebná mechanizácia, s.r.o., so sídlom: Bytčianska 123, 010 03 Žilina, IČO: 36 397 971, právne zastúpený: Advokátska kancelária KONCOVÁ & PARTNERS, s.r.o., so sídlom: Kpt. Jaroša 1312/29, 911 01 Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100936761/2019 zo dňa 23. apríla 2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/49/2019 - 116 zo dňa 31. augusta 2021, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/49/2019 - 116 zo dňa 31. augusta 2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100936761/2019 zo dňa 23. apríla 2019 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred správnym súdom, ako aj trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2015. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil Protokol č. 103299678/2016 zo dňa 08.06.2016 (ďalej len „protokol“). V rámci daňovej kontroly preveroval zdaniteľné obchody uskutočnené medzi žalobcom a dodávateľom HYDREX, s.r.o. (predmetom zdaniteľného obchodu bolo deklarované dodanie tovaru - vstrekovacieho lisu, kompresoru a obrábacieho centra) a dodávateľom DAMATA s.r.o. (predmetom zdaniteľného obchodu bolo deklarované dodanie služieb - stavebných prác).

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 100028520/2019 z 03.01.2019 o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie marec 2015 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) vo výške 206.775,59 eur a teda nepriznal nadmerný odpočet DPH vo výške 144.803,44 eur a vyrubil daň vo výške 61.972,15 eur. Správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že vo vzťahu k zdaniteľnému obchodu uskutočneného s dodávateľom HYDREX, s.r.o. sa žalobca zúčastnil na daňovom podvode, o ktorom vedel alebo vedieť mal, v dôsledku čoho mu bolo odmietnuté právo na odpočet DPH. Vo vzťahu k zdaniteľným obchodom uskutočneným medzi žalobcom a dodávateľom DAMATA s.r.o. správca dane dôvodil, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, keď nepreukázal splnenie hmotnoprávnej podmienky odpočtu DPH spočívajúcej v dodaní služieb dodávateľom deklarovaným na faktúre - spoločnosťou DAMATA s.r.o. a tým porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o DPH“), v dôsledku čoho mu odmietol právo na odpočet DPH.

3. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil a odôvodnil nasledovne:

- v súvislosti s posudzovaným zdaniteľným obchodom žalobcu s dodávateľom HYDREX, s.r.o. správca dane správne identifikoval reťazec obchodných spoločností, na ktorého začiatku figurovala spoločnosť ANDATE s.r.o., ktorá riadne nepriznala a ani neodviedla daň. Táto spoločnosť svoju daňovú povinnosť na výstupe ovplyvnenú výrazným navýšením fakturovanej ceny oproti cene na vstupe pokryla uplatnením fiktívneho odpočítania dane na vstupe, ktoré slúžilo len na zníženie daňovej povinnosti. Na konci tohto obchodného reťazca figuroval žalobca, ktorý predmet fakturácie ďalej neprefakturoval a preto v reťazci vykonané navýšenie ceny malo priamy vplyv na výslednú výšku dane za kontrolované zdaňovacie obdobie a predstavuje neoprávnene uplatnenú finančnú výhodu voči štátu. Obchodné spoločnosti zakomponované v opísanom reťazci konali koordinovane pri účelovom a nedôvodnom navýšení ceny plnenia. Správca dane tiež identifikoval personálne prepojenia medzi zúčastnenými obchodnými spoločnosťami. Vzhľadom na uvedené skutočnosti správca dane postupoval správne keď odmietol právo žalobcu na odpočet DPH z deklarovaných obchodov,

- v súvislosti s posudzovaným zdaniteľným obchodom žalobcu s dodávateľom DAMATA, s.r.o. správca dane správne identifikoval, že nebolo preukázané splnenie hmotnoprávnej podmienky odpočtu DPH spočívajúcej v preukázaní, že deklarované služby dodal dodávateľ uvedený na faktúre. Žalobcom predložené faktúry, zápisy prác, objednávok, podpísaných zmlúv a preberacích protokolov nie sú bez vedomosti kto v skutočnosti deklarované služby vykonal dostatočným dôkazom o splnení tejto hmotnoprávnej podmienky. Deklarovaný dodávateľ DAMATA, s.r.o. je nekontaktný a zároveň nedisponoval materiálmi, technickými a ani personálnymi predpokladmi na realizáciu dodaných služieb. Žalobca zároveň nevedel uviesť kto presne deklarované služby vykonal.

## II.

### Konanie na krajskom súde

4. Žalobca podal proti preskúmaným rozhodnutiam žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Správny súd vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 31S/49/2019 - 116 zo dňa 31. augusta 2021, ktorým správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP. Rozsudok bol založený na nasledujúcich dôvodoch:

- správny súd nezhliadol dôvodnosť žalobných námietok procesného charakteru, keďže jednak správca dane v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku oznámil svoje pochybnosti o pravdivosti faktúr týkajúcich sa zdaniteľných obchodov s dodávateľom DAMATA, s.r.o. a žalobcovi tak bola daná možnosť na tieto pochybnosti reagovať a zároveň ich vyvrátiť. Ďalej námietka zaujatosti žalobcu vznesená voči zamestnancom správcu dane nespĺňala zákonné náležitosti. Preto ak správca dane, resp. žalovaný formálne nerozhodol o podaní žalobcu, ktoré žalobca označil ako námietku zaujatosti, za daných okolností sa nedopustil takého porušenia zákona, ktoré by malo viesť k zrušeniu žalobou napadnutého rozhodnutia. Ďalšie námietky procesného charakteru žalobcu uplatnené v jeho replike považoval správny súd za uplatnené po uplynutí zákonnej lehoty na ich vznesenie a preto na ne neprihliadal,

- správny súd sa stotožnil so skutkovými zisteniami a ich vyhodnotením správcu dane a žalovaným v kontexte zapojenia žalobcu do podvodného reťazca obchodných spoločností, v dôsledku čoho mu bol

zákonne odmietnutý nárok na odpočet DPH. Daňové orgány uniesli svoje dôkazné bremeno spočívajúce v preukázaní účasti žalobcu na podvodnom konaní,

- vo vzťahu k odmietnutiu odpočtu v posudzovaných zdaniteľných obchodoch s dodávateľom DAMATA, s.r.o. sa správny súd v celom rozsahu stotožnil so skutkovými a právnymi závermi prezentovanými daňovými orgánmi, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v rozsahu preukázania, že deklarované služby boli dodané deklarovaným dodávateľom DAMATA, s.r.o., k čomu dospeli daňové orgány v súlade so zákonom. Existencia faktúr, súpisov prác, objednávok, podpísaných zmlúv a preberacích protokolov nie je dostatočným dôkazom bez vedomosti, kto reálne vykonal práce uvedené na faktúrach a ďalších dokumentoch. Správca dane dodanie služieb deklarovaným dodávateľom dostatočne spochybnil tým, že kontrolovaný platiteľ nepredložil dostatočné dôkazy a nevedel označiť konkrétne osoby, ktoré vykonávali predmetné práce. Deklarovaný dodávateľ bol navyše nekontaktný a zároveň sám nedisponoval dostatočnými materiálnymi, technickými ani personálnymi predpokladmi na realizáciu zdaniteľných obchodov. Tieto pochybnosti správcu dane žalobca nerozptýlil, čím neunesol dôkazné bremeno spočívajúce v preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH a preto mu bol zákonne odmietnutý nárok na odpočet DPH z preverovaných zdaniteľných obchodov.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

5. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP.

6. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- porušenie procesných práv sťažovateľa v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP správnym súdom spočíva v tom, že v rozpore so zásadou rovnosti účastníkov konania absolútne odlišným spôsobom vyhodnotil unesenie dôkazného bremena na strane správcu dane a na strane sťažovateľa, pričom v oboch prípadoch vychádzal z nedostatočne zisteného skutkového stavu v administratívnom konaní. Správny súd dospel k záveru, že daňové orgány preukázali účasť sťažovateľa na daňovom podvode, pričom žalovaný nepreukázal ani len to, že sťažovateľ mal/mohol vedieť, že sa dostáva do podvodného reťazca nie je potom zrejmé, prečo správny súd zastal úplne odlišné posúdenie vo vzťahu k povinnosti uniesť dôkazné bremeno na strane sťažovateľa pri dodávateľských faktúrach od spoločnosti DAMATA, kde sťažovateľ dostatočne hodnoverne listinnými dôkazmi preukázal pravdivosť svojich tvrdení,

- vo vzťahu k zdaniteľným obchodom s dodávateľom HYDREX, s.r.o. sťažovateľ preukázal, že disponuje existujúcim materiálnym plnením, riadne vystavenou faktúrou s opisom druhu a ceny tovaru (splnenie materiálnych a formálnych predpokladov), zatiaľ čo na strane druhej žalovaný nepreukázal ním tvrdené podvodné konanie žalobcu. Žalovaný, resp. správca dane, mal preukázať existenciu obojsmerného účtovného, daňového a právneho vzťahu medzi poskytovateľom a nadobúdateľom zdaniteľného plnenia tak, ako to predpokladá zákon o DPH (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžf 33/2007 z 13. decembra 2007),

- dodávateľ DAMATA s.r.o. v podanom daňovom priznaní priznal vznik daňovej povinnosti za príslušné zdaňovacie obdobie, túto skutočnosť nevyvrátil a nespochybnil ani sám správca dane. Deklarované práce boli reálne vykonané a platiteľ ich ďalej fakturoval svojmu odberateľovi, čím bola splnená podmienka práva na odpočítanie dane - reálne plnenie a existencia priamej súvislosti medzi prijatými a poskytnutými plneniami. Dôkazné bremeno zo strany platiteľa dane bolo týmto vyčerpané, nakoľko toto nie je absolútne,

- pochybnosti správcu dane boli založené na tom, že dodávateľ DAMATA s.r.o. nepredložil doklady správcovi dane v procese výkonu daňovej kontroly (bol nekontaktný). Samotná nekontaktnosť platiteľa DAMATA s.r.o. v súčasnosti neumožňuje automaticky dospieť k záveru správcu dane o neexistencii dodania tovaru a služieb v danej veci a v čase dodania. Sťažovateľ na druhú stranu predložil dostatok dôkazov preukazujúcich reálne dodanie deklarovaných prác - faktúry, súpisy prác, podpísané zmluvy, preberacie protokoly, čím uniesol dôkazné bremeno. Sťažovateľ sa zároveň ubezpečil, že spoločnosť DAMATA s.r.o. je schopná predmetné služby vykonať, má platné IČ DPH a

v čase dodania služieb nebola uverejnená v zozname platiteľov, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH. Konateľom sťažovateľa bolo overené uskutočnenie deklarovaných prác obhliadkou,

- správca dane nevyhovením navrhovaných dôkazov vypočít' svedkov a tým aj preverit' skutočnosti o možnosti/nemožnosti preukázať skutočné dodanie služieb, uprel sťažovateľovi právo na spravodlivé konanie a na preukázanie dôkazného bremena.

7. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zrušiť napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline a vec mu vrátiť na ďalšie konanie alebo napadnutý rozsudok zmeniť tak, že zruší preskúmané rozhodnutie žalovaného a veci mu vráti na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP.

8. Žalovaný vo svojom vyjadrení kasačnej sťažnosti zopakoval argumentáciu uvedenú už v preskúmanom rozhodnutí a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.

#### IV.

##### Konanie pred kasačným súdom

9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal vyššie uvedený rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „zákon o súdoch“).

10. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 29. mája 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

11. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou.

12. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

#### V.

##### Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

#### VI.

## Právne posúdenie veci kasačným súdom

13. Za podstatné sťažnostné body v prejednávanej veci kasačný súd považuje otázky správnosti právneho posúdenia jednak unesenia dôkazného bremena žalovaným, respektíve správcom dane, ohľadom účasti sťažovateľa na podvodnom reťazci vo vzťahu k zdaniteľnému obchodu s deklarovateľom dodávateľom HYDREX, s.r.o. (zdaniteľný obchod spočíval v dodaní tovaru) a na strane druhej tiež (ne)unesenia dôkazného bremena sťažovateľom v rozsahu preukázania vzniku nároku na odpočet DPH v kontexte hmotnoprávnej podmienky spočívajúcej v preukázaní, že zdaniteľné plnenie dodal subjekt DAMATA s.r.o. (predmetom zdaniteľného obchodu bolo deklarované dodanie služieb), ktorý má status platiteľa dane.

14. V konaní nebolo sporné, že v kontexte zdaniteľných obchodov s deklarovateľom HYDREX, s.r.o. boli splnené hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH. Odpočet DPH bol správcom dane odmietnutý z dôvodu účasti sťažovateľa na podvodnom reťazci. Ďalej nebolo sporné, že dôkazné bremeno v rozsahu preukázania zapojenia sťažovateľa do podvodného reťazca obchodných spoločností zaťažuje správcu dane. Pokiaľ však sťažovateľ namietal, že správca dane toto dôkazné bremeno neunesol tak kasačný súd sa s touto argumentáciou nestotožňuje a teda túto sťažnostnú námietku považuje za nedôvodnú.

15. V prípade kedy zdaniteľná osoba splnila podmienky odpočtu DPH je v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ (napríklad rozsudok v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03) možné odmietnuť odpočet DPH z dôvodu, že zdaniteľná osoba vedela alebo vedieť mala o jej účasti na daňovom podvode.

16. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt - sťažovateľ bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04). Odborná literatúra (napr. Rakovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť kumulatívne zodpovedané kladne:

- Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

17. Zároveň je v zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ je od daňového subjektu možné očakávať, aby prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napríklad rozsudok SD EÚ vo veci C-409/04 Teleos).

18. Vzhľadom na skutkové zistenia a z nich vyvedené právne závery uvedené v preskúvanom rozhodnutí žalovaného (napr. na stranách 10 až 16 a 18), ako aj rozhodnutí správcu dane, má kasačný súd za to, že daňové orgány uniesli dôkazné bremeno v rozsahu preukázania vedomej účasti sťažovateľa na podvodnom reťazci obchodných spoločností v súlade s kritériami, ktoré sú na preukázanie účasti na daňovom podvode kladené ustálenou judikatúrou SD EÚ (Axel Kittel test bod 16 tohto rozsudku).

19. Zároveň kasačný súd považuje za potrebné dodať, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti (dokonca ani v správnej žalobe) nevedol svoju argumentáciu smerom, ktorým by sa snažil preukázať, že prijal opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne požadovať, aby sa vyhol svojej účasti na daňovom podvode. Pre uvedené je teda nutné konštatovať, že právne závery daňových orgánov, ktorých dôsledkom bolo odmietnutie nároku na odpočet DPH z faktúr vystavených dodávateľom HYDREX, s.r.o. sú v súlade so zákonom a majú oporu v zistenom skutkovom stave.

20. Na druhú stranu je potrebné uznať dôvodnosť sťažnostných námietok v rozsahu, v ktorom sťažovateľ brojil proti právnomu posúdeniu správneho súdu (teda aj žalovaného a správcu dane) o neunesení dôkazného bremena v rozsahu preukázania, že sťažovateľ splnil hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH v súvislosti so zdaniteľnými obchodmi uskutočnenými s dodávateľom DAMATA, s.r.o.

21. Z rozhodnutí žalovaného, ako aj správcu dane vyplýva, že svoje rozhodnutia, ktorými odmietli právo sťažovateľa na odpočet DPH založili v stručnosti na nasledujúcich skutočnostiach:

- nebolo preukázané splnenie hmotnoprávnej podmienky odpočtu DPH spočívajúcej v tom, že deklarované služby dodal dodávateľ uvedený na faktúre. Sťažovateľom predložené faktúry, súpisy prác, objednávok, podpísaných zmlúv a preberacích protokolov nie sú bez vedomosti kto v skutočnosti deklarované služby vykonal dostatočným dôkazom o splnení tejto hmotnoprávnej podmienky,

- deklarovaný dodávateľ DAMATA, s.r.o. je nekontaktný a zároveň nedisponoval materiálnymi, technickými a ani personálnymi predpokladmi na realizáciu dodaných služieb. Sťažovateľ zároveň nevedel uviesť kto presne deklarované služby vykonal.

22. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),

c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

23. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítat daň:

a) dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c) daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),

d) zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

24. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol. Dokazovanie, ktoré vykonáva správca dane následne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predložených daňovým subjektom. Správca dane sa však musí vyvarovať jednoduchých a nepodložených spochybnení pokiaľ ide o reálnosť uskutočnenia obchodných transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry. Správca dane musí teda dôvodne spochybniť tvrdenia a dôkazy predstreté daňovým subjektom za účelom odpočítania DPH. V opačnom prípade by bola narušená zásada daňovej neutrality a právnej istoty. (rozsudok SD EÚ vo veci SC C.F. SRL v. A.J.F.P.M. a D.G.R.F.P.C so sp. zn. C-430/19 zo 04.06.2020).

25. K problematike presúvania (tzv. prelievania) dôkazného bremena sa už v minulosti viackrát vyjadril aj Ústavný súd SR príkladmo v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

26. V zmysle vyššie rozvedených právno-teoretických východísk hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH a s tým súvisiacej dôkaznej povinnosti je možné zhrnúť, že subjekt, ktorý si chce

odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nepochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúladsť skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil. Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku). Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

27. Vzhľadom na vyššie uvedené zhrnutie teoretických východísk hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH je nutné konštatovať, že sťažovateľ si prvotne splnil svoju povinnosť preukázať, že mu nárok na odpočet DPH skutočne vznikol a to predložením (aj keď len listinných) dôkazov. Medzi tieto patrili okrem sporných faktúr napríklad súpisy prác, objednávok, podpísané zmluvy a preberacie protokoly.

28. Správca dane následne v procese verifikácie rozporoval tvrdenia a dôkazy sťažovateľa skutočnosťami týkajúcimi sa dodávateľského subjektu DAMATA, s.r.o., ako jeho nekontaktnosť alebo nedostatok materiálnych, personálnych, či technických kapacít na dodanie deklarovaných služieb. Kasačný súd nepovažuje tieto závery za dostatočne presvedčivé a preukazné (navyše je možné poznamenať, že ohľadom vytýkaných skutočností správca dane a ani žalovaný neposkytol hlbavejší výklad a obmedzil sa len na lakonické konštatovania), aby bolo možné uvažovať o spätnom prenose dôkazného bremena na stranu sťažovateľa, v dôsledku čoho nie je možné prijať záver o tom, že by mu bol zákonne odmietnutý nárok na odpočet DPH.

29. Kasačný súd zároveň považuje za potrebné zdôrazniť, že preskúmané rozhodnutie žalovaného, resp. dôvody na ktorých postavil odmietnutie práva na odpočet DPH sťažovateľa sú v rozpore s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ, ku ktorej sa kasačný súd vo svojej aktuálnej rozhodovacej činnosti hlási napr. rozsudkom sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022 publikovaným aj v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 23/2022 ZNSS. Podľa judikatúry SD EÚ nie je možné daňovému subjektu odmietnuť odpočet z dôvodu, že faktúry týkajúce sa zdaniteľných obchodov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar (alebo službu) nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar (alebo služba) bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti (uznesenie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo).

30. K odmietnutiu odpočtu DPH je možné v takýchto prípadoch pristúpiť jedine pod podmienkou, že by bola daňovému subjektu uplatňujúcemu si odpočet DPH preukázaná vedomá účasť na daňovom podvode (napríklad rozsudok SD EÚ v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03).

31. Pre úplnosť je vhodné zdôrazniť, že odmietnutie odpočtu DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok a z dôvodu účasti na podvodnom reťazci sú dva zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Daňové orgány však v prejednávanej veci spochybnili splnenie hmotnoprávnej podmienky spočívajúcej v osobe (statuse platiteľa dane) deklarovaného dodávateľa.

32. Pre podloženie vyššie uvedeného kasačný súd odkazuje na rozsudok SD EÚ v spojených veciach SGI a Valérianie C-459/17 a C-460/17: „Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v

zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrovanie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca.“.

33. Vzhľadom na výklad, ktorý v predošlých bodoch tohto rozsudku poskytol k sťažnostným bodom uplatneným v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP kasačný súd nepovažuje za osobitne potrebné sa hlbšie vyjadrovať ku sťažnostnému bodu uplatnenému v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP a teda k odlišnému posudzovaniu unesenia dôkazného bremena správcom dane a sťažovateľom. Z výkladu, ktorý vyššie poskytol totiž jasne vyplýva rozsah, v ktorom dôkazné bremeno na jednej strane zaťažuje daňové orgány a na strane druhej daňový subjekt uplatňujúci si nárok na odpočet DPH. Pre uvedené je zrejmé, že tento sťažovateľom uplatnený sťažnostný bod nie je dôvodný.

34. Kasačný súd záverom poznamenáva, že si je vedomý svojej predchádzajúcej rozhodovacej činnosti v kontexte prejednávanej veci, konkrétne rozsudku sp. zn. 10Sžfk/54/2019 zo dňa 30. septembra 2021, v ktorom posudzoval skutkovo obdobnú vec toho istého sťažovateľa, pričom kasačnú sťažnosť zamietol. K uvedenému je však potrebné zdôrazniť, že skutkový stav nebol totožný a to najmä s ohľadom na to, že preskúmané rozhodnutie žalovaného vychádzalo zo skutkových zistení zistených v priebehu inej daňovej kontroly. Táto, už rozhodnutá vec sa jednak týkala zdaniteľných obchodov, ktorých predmetom bolo nielen dodanie služieb, ale aj tovarov; správca dane poukazoval na personálne prepojenia obchodných spoločností súvisiacich s posudzovanými zdaniteľnými obchodmi; dodanie deklarovaných stavebných prác (služieb) nebolo uskutočňované na totožnom mieste. Vzhľadom na uvedené skutočnosti považuje za legitímne odôvodnené odlišné rozhodnutie v prejednávanej veci.

## VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

35. V zmysle právneho posúdenia veci poskytnutého kasačným súdom je potrebné konštatovať, že správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď sa v napadnutom rozsudku stotožnil s právnymi závermi žalovaného v rozsahu týkajúcom sa posudzovaných zdaniteľných obchodov s dodávateľom DAMATA, s.r.o.. Kasačný súd však dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom, v dôsledku čoho zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že sa ruší rozhodnutie žalovaného a vec sa mu vracia na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP. Žalovaný bude zároveň v ďalšom konaní viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku. Pre jednoznačnosť kasačný súd uvádza, že v rozsahu vymedzenom kasačnou sťažnosťou považoval za nedôvodné námietky sťažovateľa smerujúce proti právnemu posúdeniu zdaniteľných obchodov s deklarovaným dodávateľom HYDREX, s.r.o.

Podľa § 462 ods. 2 SSP ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom, a krajský súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie krajského súdu zmeniť tak, že zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

36. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

37. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie :**

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



