

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 3Sfk/21/2022  
Identifikačné číslo spisu: 8020200522  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. januára 2024  
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8020200522.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobcu (sťažovateľa): Miroslav Strachan, miesto podnikania 065 11 Nová Ľubovňa 722, IČO: 34 918 001, právne zastúpeného: 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. 101185293/2018 zo dňa 18.06.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/59/2020-110 zo dňa 26.10.2021, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

#### I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014. Žalobca si s kontrolovanom zdaňovacom období okrem iného uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) z nákupu motorovej nafty od spoločnosti KASSIA s. r. o., 059 37 Štôla 84, IČO: 45 726 051 (ďalej len „KASSIA s. r. o.“).

2. Žalobca na ústnom pojednávaní uviedol, že na dodávateľa ho kontaktoval konateľ JUNO DS s. r. o. poskytnutím telefonického kontaktu. Motorová nafta bola objednaná telefonicky, jednal pri tom s pánom A. S.. Následne bola dodaná do priestorov firmy žalobcu. S kým obchoduje, sa žalobca dozvedel až keď došla faktúra na adresu prevádzky. A. S. sa mal vyjadriť, že on je sprostredkovateľ obchodu. Identita osoby nebola overená a žalobca sa nedomáhal predloženia plnomocenstva od A. S., že je oprávnený konať za spoločnosť KASSIA s. r. o. Zmluva nebola uzatvorená. Konateľ a dodávateľ a - Rastislava Wolfa - žalobca nepozná. Dodávka motorovej nafty žalobcovi bola zrealizovaná tak, že došla cisterna do prevádzky žalobcu, kde naftu prevzal zamestnanec žalobcu. Úhrady za naftu boli zrealizované bezhotovostne.

3. Z miestneho zisťovania v sídle spoločnosti KASSIA s. r. o. na adrese Štôla 84 bolo 11.07.2014 zistené, že na uvedenej adrese sa nachádza penzión, na ktorom nie je označené sídlo spoločnosti

KASSIA s. r. o. Bolo zistené, že uvedená nehnuteľnosť je vo vlastníctve A. S., ktorý sa počas miestneho zisťovania správcovi dane telefonicky vyjadril, že na uvedenej adrese prenajíma nebytový priestor spoločnosti KASSIA s. r. o., avšak jej konateľ - Rastislav Wolf - sa tam už dlhodobo nezdržiava.

4. Rastislav Wolf na ústnom pojednávaní dňa 22.09.2014 správcovi dane uviedol, že konateľom spoločnosti KASSIA s. r. o. je asi rok, presne to nevie. Dostal sa k tomu tak, že za ním prišiel A. S. s už napísanou zmluvou o prevode obchodného podielu od predchádzajúceho konateľa. Rastislav Wolf príslušné dokumenty podpísal, za čo od A. S. dostal 500,- eur. Všetky dokumenty si ponechal A. S.. Rastislav Wolf sa k činnosti spoločnosti KASSIA s. r. o. nevedel vyjadriť, o jej činnosti mu A. S. nikdy nič neuviedol. Ako konateľ spoločnosti nikdy nejednal s inými podnikateľmi, žalobcu nepozná, nikdy sa s ním nestretol. Vraj splnomocnil A. S. na konanie za spoločnosť, avšak nepamätá si, či nejaké plnomocenstvo podpísal. Správcovi dane žiadne nepredložil. Rastislav Wolf ako konateľ spoločnosti so žiadnym účtom spoločnosti nedisponoval, ani žiadny neotváral. Rastislav Wolf nevystavoval ani nepodpisoval za spoločnosť KASSIA s. r. o. žiadne faktúry na predaj motorovej nafty. Podpisy na faktúrach nie sú jeho. O obchodných aktivitách spoločnosti KASSIA s. r. o. sa viac dozvedel, až keď bol vypočúvaný Kriminálnym úradom finančnej správy.

5. Správca dane sa počas daňovej kontroly dvakrát pokúšal písomným predvolaním zabezpečiť A. S. na výsluch, avšak neúspešne. Neúspešný bol aj pokus o jeho predvedenie príslušníkmi Policajného zboru.

6. Správca dane vydal rozhodnutie č. 20349215/2015 zo dňa 09.06.2015, ktorým žalobcovi určil rozdiel dane v sume 4 435,- eur za zdaňovacie obdobie marec 2014. Uvedené rozhodnutie bolo na odvolanie žalobcu zrušené rozhodnutím žalovaného č. 20709961/2015 zo dňa 21.08.2015. Odvolací orgán uložil správcovi dane vypočítať A. S. a doplniť dokazovanie v otázke dispozície bankovým účtom spoločnosti KASSIA s. r. o.

7. Vo vyrubovacom konaní bol A. S. vypočítaný ako svedok. Rastislava Wolfa pozná. Vedel, že spoločnosť KASSIA s. r. o. v rokoch 2013 až 2014 predávala pohonné hmoty. Vie to preto, že túto spoločnosť zastupoval, a to na základe mandátnej zmluvy z roku 2013, podpísanej Rastislavom Wolfom. Predložiť zmluvu nevedel, nakoľko doklady spoločnosti KASSIA, s. r. o. boli zadržané Kriminálnym úradom finančnej správy. A. S. uviedol, že k spolupráci ho oslovil Rastislav Wolf. Tiež uviedol, že spoločnosti KASSIA s. r. o. prenajímal nebytové priestory vo svojom penzióne. Faktúry vystavené spoločnosťou KASSIA s. r. o. dostával od Rastislava Wolfa a osobne ich odovzdával odberateľom. K vyjadreniu Rastislava Wolfa o tom, že mu A. S. mal vyplácať provízie, A. S. uviedol, že to bolo naopak. On mal od Rastislava Wolfa dostávať províziu 30 % zo zisku. A. S. ale uviedol, že Miroslava Strachana pozná, tento ho oslovil cez známeho. Obchodovali v roku 2013 a 2014. Motorová nafta pochádzala od spoločnosti EURÓPA HILL, Kft, kde jednal s pánom F.. Naftu objednával telefonicky. Spoločnosti KASSIA s. r. o. dodávali motorovú naftu aj iné spoločnosti, ale nepamätá si ich názvy. Dodávateľská spoločnosť mu naftu nefakturovala, za naftu platil podľa toho, ako mu to telefonicky nahlásili. Účtovníctvo spoločnosti KASSIA s. r. o. nevedel, iba evidoval do počítača. Daňové priznania nepodával, pretože mu chýbali dodávateľské faktúry. Konateľ spoločnosti Rastislav Wolf ho splnomocnil mandátnou zmluvou disponovať aj bankovým účtom spoločnosti KASSIA s. r. o.

8. Rozhodnutím č. 21261959/2015 zo dňa 18.11.2015 správca dane určil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie marec 2014 v sume 4 435,- eur. Uvedené rozhodnutie bolo na odvolanie žalobcu zrušené rozhodnutím žalovaného č. 103087837/2016 zo dňa 06.05.2016. Odvolací orgán zaviazal správcu dane opätovne vypočítať svedka A. S. za účasti žalobcu, resp. jeho splnomocneného zástupcu, dostatočne preveriť kompetencie A. S. pri zastupovaní spoločnosti KASSIA s. r. o.

9. Zo správy ČSOB, a. s. zo dňa 25.07.2016 vyplynulo, že účet spoločnosti KASSIA s. r. o. bol otvorený dňa 01.08.2013 a dispozičné právo k nemu mali bývalý konateľ Peter Protivňák a A. S..

10. Správcovi dane sa podarilo zabezpečiť účasť A. S. na ústnom pojednávaní dňa 05.04.2017, na ktorom svedok odmietol vypovedať z dôvodu, že by si spôsobil nebezpečenstvo trestného stíhania, nakoľko v tom čase prebiehalo v danej veci súdne konanie, o čom mal už skôr správca dane vedomosť z obžaloby podanej Úradom špeciálnej prokuratúry, doručenej správcovi dane na vedomie dňa 15.06.2016. Svedok A. S. sa vyjadril, že až do skončenia súdneho procesu týkajúceho sa predaja motorovej nafty sa nebude k veci správcovi dane vyjadrovať.

11. Správca dane rozhodnutím č. 101284397/2017 zo dňa 09.06.2017 určil žalobcovi rozdiel dane v sume 4 435,- eur. Uvedené rozhodnutie bolo na odvolanie žalobcu zrušené rozhodnutím žalovaného č. 101903036/2017 zo dňa 07.09.2017.

12. Dňa 30.10.2017 bola správcovi dane doručená správa Špecializovaného trestného súdu, pracovisko Banská Bystrica, podľa ktorej bol A. S. rozsudkom tohto súdu sp. zn. BB-3T/1/2016 zo dňa 16.02.2017 odsúdený (zatiaľ neprávoplatne) pre trestný čin skrátenia dane a poistného podľa § 276 ods. 4 Trestného zákona na trest odňatia slobody vo výmere 7 rokov.

13. Dňa 31.10.2017 sa uskutočnilo ostatné ústne pojednávanie s A. S., na ktorom svedok znovu odmietol vypovedať z dôvodu obavy z nebezpečenstva trestného stíhania.

14. Vo vyjadrení podanom v rámci vyrubovacieho konania žalobca uviedol, že v súvislosti s nákupom motorovej nafty mu spoločnosť KASSIA s. r. o. odporučil pán N. A. a cez známou zistil, že firma je funkčná. Na otázku, či si overoval, či spoločnosť KASSIA s. r. o. má v predmete činnosti predaj pohonných hmôt, žalobca uviedol, že si to nepamätá. Na otázku, či mal vedomosť o cenách motorovej nafty u štandardných predajcov na čerpacích staniaciach, žalobca uviedol, že nie. Nepamätá si ani, či sa zaujímal o to, či dodávateľská spoločnosť disponuje povolením na predaj pohonných hmôt.

15. Správca dane vydal rozhodnutie č. 102607727/2017 zo dňa 18.12.2017, ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil rozdiel v sume 4 435,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2014. Výrok odôvodnil záverom o nepreukázaní dodania motorovej nafty dodávateľom deklarovaným na sporných faktúrach - spoločnosťou KASSIA s. r. o. Poukázal najmä na to, že:

- Správcovi dane a ani žalobcovi nebolo predložené splnomocnenie (alebo iný dokument, napr. mandátna zmluva) oprávňujúce A. S. konať za spoločnosť KASSIA s. r. o.,
- S účtom spoločnosti KASSIA s. r. o. disponoval od 01.08.2013 A. S., avšak nikdy s ním nebol oprávnený disponovať Rastislav Wolf, vtedajší konateľ dodávateľa,
- Rastislav Wolf nevedel nič o aktivitách a obchodoch spoločnosti KASSIA s. r. o.,
- Spoločnosť KASSIA s. r. o. nedisponovala povolením od colného úradu na distribúciu minerálnych olejov,
- Žalobca sa nezaujímal dostatočne o preverenie dôveryhodnosti obchodného partnera, najmä či osoba, s ktorou jednal, bola oprávnená konať za spoločnosť, čím sa vystavil riziku nesplnenia podmienok stanovených zákonom pre odpočet DPH,
- Spoločnosť KASSIA s. r. o. podala daňové priznanie k DPH naposledy za II. štvrťrok 2013, odvtedy spoločnosť nepodávala žiadne daňové priznania.

16. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 101185296/2018 zo dňa 18.06.2018 potvrdilo prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

II. Predchádzajúce konanie na správnom súde a kasačnom súde a následné opätovné konanie pred správnym súdom

17. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu, o ktorej Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 2S/68/2018-120 zo dňa 08.10.2019 rozhodol tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Správnym orgánom uložil povinnosť doplniť dokazovanie s ohľadom na vysporiadanie sa s príslušnou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „NS SR“) a Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SD EÚ“), ako aj s poukazom na to, že prepravu motorovej nafty vykonával dodávateľ, ktorý je aj uvedený na dodacom liste, pričom zo zistení správcu dane vyplýva, že spoločnosť KASSIA s. r. o. nedisponovala zamestnancami ani skladovými priestormi. Správca dane tiež nevypočul dostatočne svedka A. S..

18. Na podklade kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 3Sžfk/16/2020 zo dňa 20.05.2020 zrušil rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/68/2019-120 zo dňa 08.10.2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Ako kľúčové identifikoval posúdenie otázky, či v kontexte skutkového základu zisteného správcom dane prijal žalobca také opatrenia, ktoré od neho ako od zodpovedného podnikateľského subjektu pôsobiaceho v bežnom obchodnom styku možno rozumne vyžadovať. Kasačný súd mal za preukázané, že

- žalobca neprijal žiadne opatrenia na účely preverenia toho, či osoba, s ktorou realizuje obchodnú transakciu, je oprávnená konať za dodávateľa,
- žalobca nepoznal a ani nemal prípadnú skúsenosť v oblasti obchodovania s dodávateľskou spoločnosťou a teda nemal bližšie vedomosti ani ohľadne osoby A. S., pričom kontakt na neho získal len prostredníctvom tretej osoby,

- s akou spoločnosťou vlastne obchoduje, sa žalobca dozvedel až dorúčením mu faktúry na adresu prevádzky,
- žalobca nepoznal konateľa dodávateľa a od A. S. si pred realizáciou obchodu nežiadal plnomocenstvo na zastupovanie dodávateľa a ani si neoveroval jeho totožnosť,
- žalobca s dodávateľom neuzatvoril žiadnu zmluvu,
- je potrebné poukázať na špecifický druh obchodovaného tovaru, ktorého distribúcia podlieha osobitnému povoleniu, čo by samo osebe malo podmieňovať zvlášť rozvážny, resp. opatrný prístup odberateľa za účelom ubezpečenia sa, že nedochádza v súvislosti s predajom takéhoto druhu tovaru k nejakému protiprávnemu konaniu, ktorého súčasťou by sa mohol, hoci aj nechcene, stať.

19. Podľa kasačného súdu bolo na žalobcovi, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdanieľných obchodov bude spochybnené s ohľadom na osobu dodávateľa. Daňový subjekt musí pri vstupe do obchodných vzťahov dodržiavať štandardnú odbornú starostlivosť v tom, že si overí oprávnenie konať v mene subjektu u osoby, s ktorou uzatvára obchodný vzťah. Kasačný súd zdôraznil, že v prejednávanej veci nešlo o právny úkon v prevádzkarni podnikateľa.

20. Po vrátení veci kasačným súdom Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k. 2S/59/2020-110 zo dňa 26.10.2021 správnu žalobu zamietol. Odkázal na právne závery kasačného súdu, ktorými je viazaný. Pripomenul, že v danom prípade je dôkazné bremeno na žalobcovi, nakoľko tu vyvstala a pretrvala vážna pochybnosť o reálnom priebehu obchodu s poukazom na identitu dodávateľa. Ak žalobca obchodoval so špecifickým tovarom, akým je motorová nafta, mal vyžadovať prinajmenšom pri obchodovaní s jemu dovtedy neznámym subjektom preukázanie oprávnenia konať za dodávateľa. Aj vzhľadom na uvedené nepovažoval krajský súd za potrebné opätovné vypočutie svedka A. S.. Žalobcovi správne nebol priznaný nárok na odpočet DPH pre nepreukázanie, že motorová nafta mu skutočne bola dodaná spoločnosťou KASSIA s. r. o. Pokiaľ ide o rozhodnutie SD EÚ vo veci Vikingo C-610/19, na ktoré v rámci kasačného konania poukázal žalobca, jeho závery sa podľa správneho súdu na prejednávanú vec neaplikujú.

### III. Kasačná sťažnosť a stanovisko žalovaného k nej

21. Proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/59/2020-110 zo dňa 26.10.2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, ktorých väd sa mal dopustiť správny súd.

22. Sťažovateľ poukázal na to, že predchádzajúca kasačná sťažnosť bola podaná žalovaným, avšak z jej obsahu nevyplýva, že by bola podaná z dôvodu namietania nedodržania štandardnej odbornej starostlivosti sťažovateľom. Napriek tomu kasačný súd práve pre uvedený dôvod zrušil predchádzajúci rozsudok správneho súdu. Ak kasačný súd rozhodol nad rámec kasačných dôvodov uplatnených žalovaným, nemusel byť správny súd v ďalšom konaní viazaný jeho právnym názorom.

23. Sťažovateľ ďalej zdôraznil, že daňové orgány nespochybnili samotnú existenciu dodávaného tovaru - motorovej nafty. Zotrval na názore, že skutkové okolnosti prípadu odôvodňujú aplikáciu právnych záverov rozhodnutia SD EÚ vo veci C-610/19 na prejednávajúcu vec, z čoho vyplýva, že nepriznanie nároku sťažovateľovi na odpočet DPH je možné len v prípade preukázania aktívnej účasti sťažovateľa na daňovom podvode alebo vedomosti sťažovateľa o tom, že transakcie v súvislosti s motorovou naftou sú súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo iný subjekt na predchádzajúcom stupni dodávateľského reťazca.

24. Sťažovateľ dal do pozornosti, že v rámci konania pred správnym súdom mal záujem doplniť dokazovanie v rozsahu oboznámenia sa so zisteniami vyplývajúcimi z trestného spisu Špecializovaného trestného súdu v konaní vedenom pod sp. zn. BB-3T/1/2016, v ktorom bol obžalovaný A. S.. V trestnom konaní malo byť preukázané, že A. S. disponoval zmluvou ako aj plnomocenstvom oprávňujúcim ho zastupovať spoločnosť KASSIA s. r. o., čím mohla byť preukázaná skutočnosť, že žalobca pri uzatváraní obchodov postupoval s náležitou starostlivosťou. Sťažovateľovi tak nebolo umožnené upraviť žalobnú obranu v nadväznosti na zmenené právne posúdenie veci.

25. Ku kasačnej sťažnosti sa písomne vyjadril žalovaný. S napadnutým rozsudkom správneho súdu sa stotožnil. Kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú navrhol zamietnuť.

### IV. Právne názory kasačného súdu

26. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení

účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

27. Vec bola náhodným výberom pridelená pôvodne do tretieho senátu Najvyššieho správneho súdu. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu na rok 2023 v znení jeho opatrení č. 5 a č. 6 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

28. Úvodom kasačný súd poukazuje na to, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

29. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) [ďalej len „Smernica“]. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté (rozsudok sp. zn. 8 Sžfk 16/2020 z 25. augusta 2022, bod 25; rozhodnutia SD EÚ vo veci Senatex z 15. septembra 2016, C-518/14, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20, bod 24).

30. Kým medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, tak identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Kemwater ProChemie, bod 25; vo veci Ferimet z 11. novembra 2021, C-281/20, body 26, 27).

31. Právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v spojení s čl. 168 písm. a) Smernice preto nemožno nepriznať v prípade, ak daňový subjekt (okrem iných materiálnych podmienok) preukáže (alebo zo správcom dane vykonaného dokazovania vyplynie), že skutočný dodávateľ tovarov a služieb bol platiteľom dane (osobou registrovanou na daň), alebo takéto postavenie nevyhnutne musel mať s ohľadom na znenie § 4 ods. 1 zákona o DPH. A to aj v prípade, ak identita skutočného dodávateľa tovaru/služby nebude rovnaká s identitou faktúrou deklarovaného dodávateľa tovaru alebo služby (podobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, body 52 až 56). To všetko platí za situácie, že sa príslušným orgánom nepodarí preukázať daňový podvod, resp. vedomú (vedel alebo musel vedieť o svojej účasti) účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

32. Členské štáty Európskej únie sú oprávnené vnútroštátnym právom uložiť daňovým subjektom aj iné povinnosti, ako tie, ktoré ustanovuje Smernica, za účelom riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Takéto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie určených cieľov a ich limitom je prísny zákaz uplatňovania takých opatrení, ktoré systematicky spochybňujú právo na odpočítanie DPH a princíp neutrality DPH ako taký (rozhodnutia SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 32; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 44; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, body 55 - 57, vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 28).

33. Ľahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 daňového poriadku; rozhodnutia NS SR sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady

musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia NS SR sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

34. Úlohou kasačného súdu bolo posúdiť, či správny súd svojím rozsudkom založil vadu nesprávneho právneho posúdenia veci a či sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. V širšom kontexte bolo potrebné posúdiť aj mieru dôkazného bremena, ktoré zaťažovalo žalobcu v daňovom konaní, a či na vec malo byť aplikované rozhodnutie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft., ako to požadoval sťažovateľ v kasačnej sťažnosti.

35. Preskúmaním veci dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Daňové orgány založili svoju argumentáciu v preskúmaných rozhodnutiach primárne na spochybnení identity dodávateľa tovarov (motorovej nafty) sťažovateľovi, čím spochybnili splnenie jednej z materiálnych podmienok - postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Argumentácia zistením podvodného alebo zneužívajúceho konania a účasti sťažovateľa na ňom alebo vedomosti sťažovateľa o ňom z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného nevyplýva. Z administratívneho spisu kasačný súd zistil, že za účelom preverenia tvrdení sťažovateľa v daňovom konaní vykonal správca dane dokazovanie, z ktorého vyplynulo, že správcovi dane nebolo predložené splnomocnenie ani iný dokument (napr. mandátna zmluva, na ktorú sa odvolával A. S.), z ktorého by vyplývalo oprávnenie A. S. konať za spoločnosť KASSIA s. r. o. Pozornosti správcu dane neuniklo, že s účtom spoločnosti KASSIA s. r. o. disponoval od 01.08.2013 A. S., avšak nikdy s ním nebol oprávnený disponovať Rastislav Wolf, vtedajší konateľ dodávateľa. Rastislav Wolf, ktorý sa k funkcii konateľa dostal bez vlastného aktívneho pričinenia, nevedel nič o aktivitách a obchodoch spoločnosti KASSIA s. r. o. Z ďalších šetrení správcu dane vyplynulo, že spoločnosť KASSIA s. r. o. nedisponovala povolením od colného úradu na distribúciu minerálnych olejov a podala daňové priznanie k DPH naposledy za II. štvrtrok 2013, pričom odvtedy spoločnosť KASSIA s. r. o. nepodávala žiadne daňové priznania. Z výsluchu a vyjadrení žalobcu vyplynulo, že sa nezaujímal dostatočne o preverenie dôveryhodnosti obchodného partnera, najmä toho, či osoba, s ktorou jednal, bola oprávnená konať za spoločnosť, čím sa vystavil riziku nesplnenia podmienok stanovených zákonom pre odpočet DPH. Relevantným spochybnením oprávnenia A. S. konať za spoločnosť KASSIA s. r. o. bolo v podstate spochybnené dodanie tovaru uvedenou dodávateľskou spoločnosťou.

36. Ak na základe vyššie uvedených zistení správca dane pojal relevantné pochybnosti o identite dodávateľa tovarov z preverovaných faktúr a zotrval na pozícii ich neodstránenia sťažovateľom, je potrebné takýto postup vyhodnotiť ako procesne korektný a logicky vyplývajúci z výsledkov dokazovania, ktorý podľa názoru kasačného súdu zodpovedá kritériám nastaveným aktuálnou rozhodovacou činnosťou Ústavného súdu SR (I. ÚS 259/2022) ako aj NSS. Vyššie popísanú mozaiku zistení správcu dane dopĺňa informácia, že v čase rozhodovania správcu dane tu bol k dispozícii rozsudok Špecializovaného trestného súdu, hoci v tom čase ešte neprávoplatný, ktorým bol A. S. odsúdený pre trestný čin skrátenia dane a poistného podľa § 276 ods. 4 Trestného zákona na trest odňatia slobody vo výmere 7 rokov. Vo vzťahu k rozhodujúcej kasačnej námietke možno preto uzavrieť, že zistenia správcu dane spochybňujú hodnovernosť listinných dôkazov predkladaných sťažovateľom a prenášajú dôkazné bremeno (v záujme obnovenia hodnovernosti listinných dôkazov) opätovne na sťažovateľa. Sťažovateľ dôvodné pochybnosti správcu dane nevyvrátil, neoznačil žiadne ďalšie relevantné dôkazy na ich vyvrátenie okrem faktúry, a preto je dôvodný záver, že neuniesol v daňovom konaní svoje dôkazné bremeno.

37. Kasačný súd na tomto mieste rekapituluje svoje predchádzajúce závery a postrehy (viď rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžfk/16/2020 zo dňa 20.05.2020), z ktorých vyplýva, že na otázku, či si overoval, či spoločnosť KASSIA s. r. o. má v predmete činnosti predaj pohonných hmôt, sťažovateľ správcovi dane uviedol, že si to nepamätá. V čase uskutočnenia sporných obchodov nemal vedomosť o cenách motorovej nafty u štandardných predajcov na čerpacích staniaciach. Sťažovateľ sa o tom, s akým subjektom vlastne obchoduje, dozvedel až doručením mu dodávateľskej faktúry na adresu jeho prevádzky. Nepoznal skutočného konateľa dodávateľa a od A. S. si pred realizáciou obchodu nežiadal plnomocnenstvo na zastupovanie dodávateľa a ani si neoveroval jeho totožnosť. Ohľadne obchodov s motorovou naftou neuzatvoril žiadnu zmluvu. Základ dôkaznej núdze sťažovateľa pri preukazovaní

splnenia formálnej podmienky odpočtu DPH, t. j. že deklarované dodávky zrealizovala spoločnosť uvedená na správcom dane preverovaných faktúrach, spočíva v absencii konania, aké bolo možné spravodlivo očakávať od starostlivého a zodpovedného podnikateľského subjektu, prirodzene sa snažiaceho o elimináciu rizík v rámci podnikateľskej činnosti.

38. Kasačný súd zdôrazňuje, že dôvodné pochybnosti na strane správcu dane sa týkali len vzťahov a okolností medzi sťažovateľom a jeho deklarovaným dodávateľom. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére žalobcu. V tomto rozsahu bolo od žalobcu aj dôvodne požadované vyvrátenie pochybností správcu dane. Žalobca nebol neprimerane zaťažovaný dôkazným bremenom vo vzťahu k preukazovaniu skutočností, ktoré sú z hľadiska splnenia podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane relevantné.

39. Kasačný súd pripomína, že pri posudzovaní ne/splnenia podmienok vzniku nároku na odpočet DPH pre prípad nepreukázania konkrétneho dodávateľa môže byť relevantná tiež otázka, či vzhľadom na skutkové okolnosti daného prípadu nie sú k dispozícii údaje potrebné k overeniu toho, či mal skutočný dodávateľ (teda nie dodávateľ uvedený na faktúre) postavenie platcu DPH, pričom v tomto smere dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa. K uvedenému poukazuje kasačný súd na rozsudok SD EÚ z 9. decembra 2021 vo veci C-154/20, Kemwater ProChemie, bod 43: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie.“ V danom prípade sťažovateľ konštantne tvrdil, že tovary boli dodané spoločnosťou KASSIA, s. r. o., za ktorú podľa neho bol oprávnený konať A. S.. Existencia inej zdaniteľnej osoby v pozícii skutočného dodávateľa nevyplývala ani z vykonaného dokazovania, a preto skutkové okolnosti daného prípadu nesmerovali k tomu, že zdaniteľné plnenia uvedené na sporných faktúrach dodal iný dodávateľ, ktorý mal postavenie platcu DPH.

40. K sťažostnej námietke spočívajúcej v konštatácii, že správny súd nemusel byť v ďalšom konaní viazaný právnym názorom kasačného súdu, nakoľko tento mal rozhodnúť o zrušení predchádzajúceho rozsudku správneho súdu na základe riešenia spornej otázky, ktorá v skutočnosti nebola obsahom žiadnej z pôvodných kasačných námietok žalovaného, kasačný súd uvádza, že názorová konfrontácia s predchádzajúcim rozhodnutím kasačného súdu s výsledkom predloženia veci na rozhodnutie Veľkému senátu by bola namieste vtedy, ak by sa kasačný súd pri rozhodovaní mal záujem odchyliť od iného právneho názoru na riešenie totožnej právnej otázky. V aktuálnom kasačnom konaní, ktoré bolo iniciované kasačnou sťažnosťou žalobcu a nie žalovaného, ako tomu bolo v konaní vedenom na NS SR pod sp. zn. 3Sžfk/16/2020, čo inak kasačný súd vníma ako jeden z dôležitých rozdielov, je predmetom iná sporná otázka, ktorej podstata spočíva v tvrdení sťažovateľa, že splnil všetky hmotnoprávne aj formálne podmienky na to, aby mu bolo priznané právo na odpočet DPH a že jeho nepriznanie je možné len vtedy, ak sa preukáže aktívna účasť sťažovateľa na daňovom podvode, alebo jeho vedomosť o tom, že transakcie v súvislosti s motorovou naftou sú súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo iný subjekt na predchádzajúcom stupni dodávateľského reťazca.

41. K sťažostnej námietke odklonu správneho súdu od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu možno uviesť, že za ustálenú rozhodovaciu činnosť kasačného súdu (viď napr. rozsudok NS SR sp. zn. 3Svk/21/2022 zo dňa 26. septembra 2023, bod 43.) možno považovať judikatórnu prax založenú, okrem rozhodnutí veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky či rozhodnutí publikovaných v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, aj na bežných rozhodnutiach kasačného súdu, pokiaľ názor vyjadrený v týchto rozhodnutiach bol opakovaný a reflektovaný ďalšou rozhodovacou činnosťou. V súlade s princípom kompetenčnej kontinuity je za ustálenú rozhodovaciu činnosť možné považovať aj judikatórnu prax založenú na rozhodnutiach správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pri reflektovaní rovnakých požiadaviek na kvalitu - teda založenú rozhodnutiami veľkého senátu, zbierkovými

rozhodnutiami alebo opakovanosťou názorov obsiahnutých v bežných rozhodnutiach (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2 Sžfk 45/2020 zo dňa 24. novembra 2021, body 19. až 25.). V nadväznosti na uvedené kasačný súd poznamenáva, že v kasačnej sťažnosti neidentifikoval konkretizáciu alebo bližšiu špecifikáciu takej ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, od ktorej sa mal svojím rozsudkom správny súd odchýliť.

42. K sťažnostnej námietke o aplikovateľnosti rozhodnutia SD EÚ vo veci C-610/19 na prejednávanú vec kasačný súd uvádza, že k rozhodnutiam aplikovateľným na prejednávanú vec v zmysle aktuálnej rozhodovacej činnosti SD EÚ ako aj kasačného súdu sa vyjadril v bodoch 29. až 33. a bode 39. tohto rozsudku. Rozhodnutie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo Fövállalkozó Kft., rieši primárne otázku spochybnených subdodávateľov, čo nebol prípad sťažovateľa, kde dôvodné pochybnosti vznesené správcom dane sa týkali vzťahov a okolností medzi sťažovateľom a jeho deklarovaným dodávateľom.

43. K poznámke sťažovateľa, že v rámci konania pred správnym súdom mal záujem doplniť dokazovanie v rozsahu oboznámenia sa so zisteniami vyplývajúcimi z trestného spisu Špecializovaného trestného súdu v konaní vedenom pod sp. zn. BB-3T/1/2016, v ktorom bol obžalovaný A. S., čím malo byť preukázané, že A. S. disponoval zmluvou ako aj plnomocenstvom oprávňujúcim ho zastupovať spoločnosť KASSIA s. r. o. a tým mohla byť preukázaná skutočnosť, že sťažovateľ pri uzatváraní obchodov postupoval s náležitou starostlivosťou, kasačný súd uvádza, že správne súdy nie sú súdmi skutkovými a pri súdnom prieskume rozhodnutí orgánov verejnej správy je pre ne rozhodujúci stav v čase právoplatnosti preskúmaného rozhodnutia orgánu verejnej správy.

44. Z vyššie prezentovaných dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju s poukazom na ustanovenie § 461 SSP zamietol.

45. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali. Preto kasačný súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

46. Toto rozhodnutie prijal senát kasačného súdu pomerom hlasov 3:0.

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.