

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 4Sfk/56/2022  
Identifikačné číslo spisu: 3021200192  
Dátum vydania rozhodnutia: 14. júna 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200192.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): C. L. P. s miestom podnikania Rožkovany 176, 082 71 Rožkovany, IČO: 34 812 296, právne zastúpený: JUDr. Marek Radačovský, advokát so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 35 553 961, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica. IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100684738/2021 zo dňa 23. apríla 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/45/2021-120 zo dňa 14. decembra 2021, takto

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

I. Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/45/2021-120 zo dňa 14. decembra 2021 sa m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100684738/2021 zo dňa 23. apríla 2021 sa z r u š u j e a vec sa mu v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

### O d ô v o d n e n i e

I.  
Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/45/2021-120 zo dňa 14. decembra 2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100684738/2021 zo dňa 23. apríla 2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej len „správca dane“)

č. 101730095/2020 zo dňa 12.11.2020, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel nadmerného odpočtu v sume 17.693,24 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2018, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 20.094,65 eura na sumu

2.401,41 eura. Účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie, o čom svedčí obsah administratívneho spisu, pričom z vykonaného dokazovania vyvodil správne skutkové závery, keď svoje úvahy, vedúce ho k ustáleniu skutkového stavu, racionálne odôvodnil a takto zistený skutkový stav správne právne posúdil. Žalovaný následne preskúmal skutkový stav a postup správcu dane a v napadnutom rozhodnutí sa vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a zároveň napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil. Záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, resp. nebolo preukázané reálne dodanie tovaru v zmysle sporných faktúr dodávateľom označeným na sporných faktúrach (spoločnosť Družstvo Trentin) a žalobca si neoprávnene uplatnil právo na odpočet dane z dodávateľských faktúr od uvedeného dodávateľa, je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou súdu a judikatúrou kasačného súdu.

3. Zdôraznil, že v daňovom konaní má prioritne dôkaznú povinnosť daňový subjekt (žalobca), pričom správca dane dokazovanie vykonáva a vedie a jeho úlohou je najmä zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

4. Podľa názoru správneho súdu má správca dane právo zisťovať reálnosť dodávok tovarov a služieb. Už samotné zistenia, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, je nedôveryhodný, rizikový, problémový, nekontaktný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, že zdaniteľné plnenie nie je odzrkadlené v daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť o reálnosti dodávok tovaru tak, ako to bolo v prípade žalobcu.

5. Konštatoval tiež, že splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH teda nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom; pre vznik nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať reálne vykonanie obchodu, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Pokiaľ teda žalobca tvrdil, že došlo k dodaniu tovaru dodávateľom Družstvo Trentin, bolo jeho povinnosťou takéto tvrdenie preukázať, predloženými dôkazmi odstrániť odôvodnené pochybnosti správcu dane a žalovaného.

6. Podľa správneho súdu, samotné faktúry od dodávateľa sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Rovnako tak zaúčtovanie predmetných faktúr ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zdaniteľnej dodávky tovarov a služieb.

7. Správny súd akcentoval nekontaktnosť a nespoluprácu dodávateľa žalobcu, v dôsledku ktorých vznikli pochybnosti správcu dane o uskutočnených zdaniteľných obchodoch a o splnení hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočet, najmä však pochybnosti o reálnosti obchodu, pričom tieto pochybnosti žalobca nevyvrátil. Dodávateľ Družstvo Trentin

nie je riadne fungujúca spoločnosť, pretože konateľ je nekontaktný, neposkytuje základné informácie o podnikateľskej činnosti spoločnosti a nepredložil účtovné a daňové doklady spoločnosti. Výpoveď E. P., bývalého predsedu predstavenstva dodávateľa Družstvo Trentin (ktorý reálne za družstvo konal) bola nekonkrétna, nepresná, s tým, že svedok sa vyjadroval vo všeobecnej rovine a neuviedol žiadne okolnosti súvisiace s pôvodom sporného tovaru, pričom jeho výpoveď možno vyhodnotiť ako účelovú s cieľom formálne potvrdiť reálnosť dodania tovaru pre žalobcu. Svedok E. P. správcovi dane nepredložil dôkazy preukazujúce reálne dodanie tovaru. Dodávateľ Družstvo Trentin má nedoplatky na dani, na výzvy správcu dane nereaguje, na registračnej adrese nesídlí, zásielky si nepreberá a neplní si zákonné povinnosti voči správcovi dane. Správca dane nemohol zistiť spôsob nadobudnutia tovaru, pohyb tovaru, fyzickú prepravu tovaru, skladovanie u dodávateľa a manipuláciu s preverovaným tovarom a celkovú vzájomnú obchodnú spoluprácu s deklarovateľom Družstvo Trentin. Žalobca tak neuniesol svoje dôkazné bremeno, keď nepredložil také dôkazy, ktoré by vyvrátili pochybnosti správcu dane ohľadne obchodných transakcií, ktoré mali byť realizované medzi ním a dodávateľom Družstvo Trentin.

8. Pokiaľ žalovaný a správca dane poukázali na to, že zdaniteľné plnenie bolo spojené s podvodným konaním a únikom dane, mal správny súd za to, že pri tomto posúdení je potrebné vychádzať z ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej Únie, konkrétne z rozhodnutia vo veci účastníkov Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL sp. zn. C-439/04 a C-440/04 zo dňa 06.07.2006, z ktorého možno vyvodit' kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode (nedovolenom daňovom úniku) na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na právo na odpočítanie dane.

9. Na základe uvedeného správny súd uviedol, že preukázanie existencie daňového úniku v reťazci plnení, v ktorom sa ocitol žalobca, je pojmovým znakom podvodu na DPH a jednou z podmienok pre nepripustenie uplatnenie práva na odpočítania dane zo zdaniteľných obchodov tvoriacich súčasť takéhoto reťazca. Správca dane, ako aj žalovaný zistili únik dane, a to na začiatku reťazca vykonštruovaného reťazca, kde sa nachádzal daňový subjekt VERSE one s.r.o. a MARTIAL s.r.o., ktoré spoločnosti daň nepriznali a neodviedli do štátneho rozpočtu. Zo zistení správcu dane a žalovaného vyplynulo, že všetky daňové subjekty zúčastnené vo vykonštruovanom reťazci si dlhodobo neplnia svoje zákonné povinnosti podávať účtovné závierky a DPPO a niektoré daňové subjekty aj daňové priznania DPH a kontrolné výkazy DP. Takto došlo k nezákonnému úniku na dani v dôsledku podvodného konania, keď spoločnosti si navzájom fakturovali zdaniteľné plnenia, pričom spoločnosti na začiatku reťazca daň z pridanej hodnoty neodviedli.

10. Rovnako sa možno stotožniť so závermi správcu dane a žalovaného, že štandardnými dodávateľmi žalobcu boli spoločnosti Verex, s.r.o., Krugel s.r.o., Murat s.r.o., ELTRA - ELMAT s.r.o.. Menované spoločnosti sa zaoberajú reálnym nákupom a predajom okrem iného aj elektroinštaláčného materiálu, pričom svoju ekonomickú činnosť prezentujú na internete, majú svoje web stránky, prípadne e-shop. Preto závery žalovaného a správcu dane, že ak deklarovateľ Družstvo Trentin nemal zamestnancov, reálne sídlo, maloobchodnú predajňu, skladové priestory, webovú stránku a neprezentoval svoju ekonomickú činnosť na internete, tak potom sú vážne pochybnosti nielen o realizácii dodávky deklarovateľného tovaru, ale aj o poctivom obchode styku. Zároveň poukázal na pochybnosti aj v oblasti subdodávateľov žalobcu.

11. K otázke týkajúcej sa vedomosti žalobcu o podvodnom konaní poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 a uviedol, že žalobcovi bolo v daňovom konaní preukázané, že sa úmyselne zapojil do podvodného reťazca spoločností, uplatňujúc si odpočet DPH na podklade faktúr od Družstva Trentin, nakoľko vzhľadom na všetky okolnosti mal vedieť, že ide o neštandardnú obchodnú transakciu. Priamu vedomosť preukazuje to, že žalobca vedome nespolupracoval riadne s daňovým úradom, keď mu nepredložil spárovanie faktúr na prvé výzvy, a toto vykonal až dodatočne, keď zistil, že správca dane si zabezpečil dôkazy, ktorými je schopný preveriť reálne stavy dodávok tovaru. Možno sa stotožniť so závermi správcu dane a žalovaného, že spoľahlivo preukázali nedodanie tovaru dodávateľom žalobcu spoločnosťou Družstvo Trentin. Žalobca zároveň nepreukázal v konaní napriek opakovaným výzvam reálne spotrebovanie tovaru (jeho vyfakturovanie) svojím odberateľom.

12. Správny súd tiež pripomenul, že je potrebné mať na pamäti, že žalobca má povinnosť prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach, napr. Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10), pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). Správny súd tak dospel k záveru, že žalovaný a správca dane správne vyhodnotili okolnosť možnej vedomosti žalobcu, a teda že tento vedieť mal, respektíve mohol vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa Družstvo Trentin, nakoľko v konaní bolo preukázané, že tento deklarovaný dodávateľ mu tovar dodať nemohol.

13. K námietke o presúvaní dôkazného bremena správny súd uviedol, že z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly všetky potrebné podklady a dôkazy pre svoje rozhodnutie, bez ohľadu na to, či tieto dôkazy boli v prospech alebo v neprospech žalobcu a tieto i správne vyhodnotil.

14. Poukázal na to, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o reálnosti predmetného obchodu na základe sporných faktúr sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcou dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t. j. aj na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach a jeho subdodávateľov uvedených v kontrolných výkazoch, ako aj na kontrolu odberateľského vzťahu. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdaniteľných obchodov, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti.

15. Správny súd neuznal ani námietku nepríslušnosti správcu dane s odkazom na § 44 ods. 3 v spojení s § 68 ods. 1 a § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Vyrubovacie konanie totiž vedie vždy ten správca dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu. Ak s odkazom na § 44 ods. 3 Daňového poriadku vykonal daňovú kontrolu miestne nepríslušný správca dane, s odkazom na § 68 ods. 1 a § 46 ods. 8 Daňového poriadku tento správca dane aj pokračuje vo vyrubovacom konaní. Rovnako nepovažoval správny súd za vadu, že protokol z daňovej kontroly neobsahuje sídlo správcu dane, ale obsahuje len sídlo pobočky. Zhodne so žalovaným konštatoval, že zákonodarca nerozčleňoval daňový úrad pridaním jeho pobočiek navonok, ale smerom dovnútra. Preto aj pracovníci pobočky daňového úradu, hoci vykonávajú svoju činnosť na adrese odlišnej od adresy sídla daňového úradu, tak konajú ako oprávnené úradné osoby daňového úradu. V prejednávanom prípade pobočka Daňového úradu Trenčín, Považská Bystrica vykonala daňovú kontrolu a vydala protokol a rozhodnutie, na čo nepotrebuje právnu subjektivitu ani procesnú spôsobilosť, nakoľko v zmysle § 5 ods. 6 zákona č. 35/2019 Z. z. je prenesené na pobočku oprávnenie vykonávať činnosti daňového úradu vymedzené v § 5 ods. 5 citovaného zákona, t. j. správu daní, ktorej obsahom je aj výkon daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Rovnako správny súd považoval námietky žalobcu týkajúce sa nevykonania navrhovaných dôkazov, v kontexte odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, za nedôvodné.

16. Rovnako správny súd považoval námietky žalobcu týkajúce sa nevykonania navrhovaných dôkazov, v kontexte odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, za nedôvodné. V danom prípade miestne zisťovanie nemôže vyvrátiť dôvodné pochybnosti správcu dane a žalovaného, ktorí nespochybnili existenciu tovaru, ani ekonomickú činnosť žalobcu, ale spochybnili dodávateľa tovaru.

17. Správny súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu o porušení vyhľadávacej zásady vo vyrubovacom konaní. Je pravdou, že žalobca nenavrhol vykonať dokazovanie prehľadom vstupov a výstupov do výrobného závodu Volkswagen Slovakia a.s., ale je na úvahe správcu dane, aké dôkazy

vykoná, aby skutkový stav zistil čo najúplnejšie a nie je viazaný pritom len návrhmi daňového subjektu. Záverom dal do pozornosti, že si je vedomý odlišných rozhodnutí senátu 13S správneho súdu, keď tento zrušoval rozhodnutia žalovaného na základe obdobných žalôb žalobcu, avšak týmito rozhodnutiami a právnym názorom v nich vyjadreným sa necítil byť viazaný. Dal do pozornosti, že v predmetných veciach ešte prebieha kasačné konanie.

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

18. Proti právoplatnému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP kasačnú sťažnosť a žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

19. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že vydaním napadnutého rozsudku došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, keďže správny súd nedal odpovede ani na elementárne otázky súvisiace so základom žalobných dôvodov, ktoré mali byť predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva. Namiesto zodpovedania legitímnych a elementárnych právnych otázok nastolených žalobcom správnu žalobou, množstvo všeobecných konštatovaní a citácií, a to bez premietnutia týchto všeobecných konštatácií na konanie, ktoré pred správnym súdom prebiehalo vo vzťahu k administratívne konaniu, ktoré bolo voči žalobcovi vedené orgánmi Finančnej správy. Sťažovateľ sa ešte ako účastník administratívneho konania počas priebehu administratívneho konania opakovane dožadoval od orgánov, ktoré toto administratívne konanie viedli, aby aspoň v minimálnej miere uviedli, aké vlastne dôkazy požadujú na preukázanie tej skutočnosti, že tovar (ktorého existenciu žalovaný ani správca dane nespochybnili) bol dodaný práve deklarovaným dodávateľom.

20. Správny súd podľa názoru sťažovateľa len prevzal tvrdenia žalovaného a premietol ich do napadnutého rozsudku, bez toho, aby sa žalobnou námietkou sťažovateľa ohľadom nepreskúmateľnosti a arbitrárnosti požiadaviek správcu dane a žalovaného vôbec zaoberal.

21. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne právne posúdil žalobnú námietku týkajúcu sa nedostačujúceho zistenia skutkového stavu orgánom verejnej správy pre riadne posúdenie veci. Na viacerých miestach napadnutého rozsudku totiž deklaroval povinnosť sťažovateľa preukázať v administratívnom konaní dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom, avšak vec neprávne právne posúdil, keď predniesol jednoznačný záver o tom, že túto povinnosť nesplnil. Zastával názor, že dôkazné bremeno k preukázaniu hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet DPH z deklarovaných obchodov uniesol, predložil dostatok dôkazov a navrhol ďalšie, ktoré však správca dane a žalovaný odmietli vykonať. Podľa názoru sťažovateľa

nie je správny záver správneho súdu o neunesení dôkazného bremena v prípade, ak mu správca dane znemožní toto dôkazné bremeno uniesť odmietnutím vykonania ním navrhovaných dôkazov. Jediným odôvodnením žalovaného ako aj správcu dane je COVID-19, čo v žiadnom prípade nemôže byť pripísané na ťarchu žalobcu ako dôvod nevykonania navrhnutých dôkazov. Žalovaný uviedol, že miestne zisťovanie ani výsluchy svedkov nerealizoval z dôvodu opatrení proti šíreniu COVID-19. Akonáhle táto prekážka odpadla, správcovi dane nič nebránilo vo vykonaní navrhnutých dôkazov.

22. V tomto smere poukázal sťažovateľ aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs 1/2020. Sťažovateľ zdôraznil, že správny súd nesprávne posúdil ekonomickú činnosť jeho dodávateľa. Dal do pozornosti, že svedok, ktorý v čase uskutočnenia zdaniteľných plnení bol oprávnenou osobou na konanie v mene a na účet dodávateľa v celom rozsahu potvrdil existenciu, druh, časové obdobie, miesto dodania, spôsob dodania a zodpovedal všetky otázky správcu dane vo veci uskutočnených zdaniteľných plnení. Zároveň zdôraznil, že ešte v priebehu vyrubovacieho konania požadoval vykonať dôkazy vo vzťahu k dodávateľovi sťažovateľa, a to najmä úplný výpis dodávateľa z obchodného registra v čase uskutočnenia zdaniteľných plnení, úplný výpis zo zoznamu dlžníkov Finančnej správy SR ku dňu uskutočnenia zdaniteľných plnení, úplný výpis zo zoznamu dlžníkov Sociálnej poisťovne a zdravotných poisťovní ku dňu uskutočnenia zdaniteľných plnení a výpis z registra účtovných závierok. Uviedol, že bolo povinnosťou správcu dane umožniť daňovému

subjektu dôkazné bremeno uniesť a vykonať navrhnuté dôkazy. Ak by správca dane a žalovaný tieto dôkazy vykonali, dospeli by k záveru, že po overení svojho dodávateľa sťažovateľ v čase dodania tovarov nemal jediný dôvod na spochybňovanie svojho dodávateľa.

23. Správca dane podľa sťažovateľa mal zohľadňovať činnosť jeho dodávateľa v čase, keď došlo k zdaniteľným plneniam. Sťažovateľ podľa svojho názoru dodržal všetky podmienky svojej obozretnosti pri výbere obchodných partnerov a v čase realizácie zdaniteľných plnení neexistovali žiadne pochybnosti o korektnosti jeho dodávateľa. Za rozporuplný považuje sťažovateľ tiež záver správneho súdu, že dôvodom nepriznania nároku na odpočet nebola vedomá účasť sťažovateľa na daňovom podvode, ale nepreukázanie dodania tovarov od konkrétneho dodávateľa. Sťažovateľovi v tomto smere nebolo zrejmé, prečo potom žalovaný aj správca dane jeho údajnú účasť na daňovom úniku a podvode uvádzajú v napadnutých rozhodnutiach a aj z tohto dôvodu vyvodzujú záver o nepriznaní nároku na odpočet dane.

24. Vo zvyšku sťažovateľ zopakoval svoje žalobné námietky týkajúce sa rozhodovania nepríslušným správcom dane vo vyrubovacom konaní, absencie sídla správcu dane a uvedenia sídla pobočky správcu dane v protokole a následkov vady absencie podpisu na výzve na vyjadrenie sa k protokolu.

25. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej argumentácii obsiahnutej vo vyjadrení k správnej žalobe a v žalovanom rozhodnutí. Navrhol preto kasačnú sťažnosť zamietnuť.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

26. Prejednávaná vec bola dňa 26.05.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“), ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S sp. zn. 4Sfk/56/2022, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia.

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

28. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/45/2021-120 zo dňa 14. decembra 2021, ktorým tento podľa § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100684738/2021 zo dňa 23. apríla 2021, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101730095/2020 zo dňa 12.11.2020.

29. Rozhodnutím správcu dane bol sťažovateľovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel nadmerného odpočtu v sume 17.693,24 eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2018, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 20.094,65 eura na sumu 2.401,41 eura, z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tým, že si sťažovateľ neoprávnene uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti Družstvo Trentin (od 23.11.2018 Manula Družstvo):

- faktúra č. 180060 zo dňa 03.04.2018, základ dane 16.280,60 eura, DPH 3.256,12 eura;
- faktúra č. 180061 zo dňa 09.04.2018, základ dane 13.804,80 eura, DPH 2.760,96 eura;
- faktúra č. 180063 zo dňa 13.04.2018, základ dane 14.570,60 eura, DPH 2.914,12 eura;
- faktúra č. 180064 zo dňa 18.04.2018, základ dane 16.101,80 eura, DPH 3.220,36 eura;
- faktúra č. 180065 zo dňa 23.04.2018, základ dane 14.936,40 eura, DPH 2.987,28 eura;

- faktúra č. 180066 zo dňa 27.04.2018, základ dane 12.772,00 eura, DPH 2.554,40 eura. Predmetom fakturácie sú rôzne druhy elektroinštalačného materiálu.

30. Proti uvedenému rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100684738/2021 zo dňa 23. apríla 2021 tak, že rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil s odôvodnením, že správca dane poukázal na skutkový stav a vyporiadal sa s odvolacími námietkami sťažovateľa. Záver správcu dane vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého nebola preukázaná existencia plnenia od deklarovaného dodávateľa, ktorý reálne nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, jeho úlohou bolo vystavovanie faktúr s cieľom navodiť dojem reálneho obchodovania a zachovania neutrality DPH, avšak bez ekonomického opodstatnenia a bez odvedenia dane v predstieranom obchodnom reťazci. Sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal dodanie tovaru dodávateľom Družstvo Trentin, ktoré je nekontaktné a nepotvrdilo vierohodnosť sporných faktúr. Konštatoval tiež, že výpoveď svedka E. P., ako aj vyjadrenie sťažovateľa sú len formálne tvrdenia o realizácii zdaniteľných plnení. Ani jednou zo zúčastnených strán nebol predložený relevantný dôkaz preukazujúci, že k reálnemu dodaniu fakturovaného tovaru od deklarovaného dodávateľa Družstvo Trentin skutočne došlo, a že si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane oprávnene.

31. Žalovaný mal za to, že postup v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú sťažovateľ poukázal bol dodržaný, avšak v preskúmanom prípade nemal opodstatnenie, pretože správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, na základe ktorého bolo možné jednoznačne konštatovať, že sťažovateľ nedisponuje materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa Družstvo Trentin, ktorého ekonomickú činnosť správca dane preukázateľne spochybnil, pričom sťažovateľ taktiež nepreukázal použitie tohto plnenia na výstupe. Podľa žalovaného z judikatúry Súdneho dvora EÚ (C-459/17 a C-460/17 SOI a Valériane SNC) vyplýva, že na zamietnutie práva zdaniteľnej osobe, ktorá je príjemcom faktúry na odpočítanie dane uvedenej na faktúre postačuje, aby správca dane preukázal, že zdaniteľná osoba nedisponuje existenciou materiálneho plnenia od deklarovaného dodávateľa, pričom správca dane nie je v takomto prípade povinný skúmať vedomostnú stránku zdaniteľnej osoby o podvodnom konaní. Správca dane sa dôsledne zaoberal mierou zavinenia na strane sťažovateľa, pričom zistil ďalšie neobvyklé a neštandardné okolnosti prípadu, z ktorých vyplýva, že musel vedieť o podvodnom konaní E. P., ktorý za deklarovaného dodávateľa Družstvo Trentin vystupoval, hoci už nebol predsedom predstavenstva. Dodávateľ Družstvo Trentin je nekontaktný a nepotvrdil vierohodnosť preverovaných faktúr v zmysle § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH.

32. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, ktorý podľa neho vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné presvedčivo konštatovať, že sťažovateľ a deklarovaný dodávateľ Družstvo Trentin vzájomný obchodný vzťah bez riadneho podnikateľského dôvodu účelovo predstierali s cieľom získania takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol sťažovateľ oprávnený, pričom dodávateľovi Družstvo Trentin uvedenému na sporných faktúrach vznikla daňová povinnosť podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, nie však podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH s následnou možnosťou uplatnenia práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že splnil zákonné podmienky oprávňujúce ho uplatniť si právo na odpočítanie dane v zmysle sporných faktúr, pretože skutočnosti uvedené na faktúrach nezodpovedajú reálnemu plneniu vykonanému deklarovaným dodávateľom Družstvo Trentin.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

33. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením

orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

34. Podľa § 3 ods. 9 Daňového poriadku, správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

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

36. Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

37. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, 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 ods. 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.

38. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, 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.

39. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

40. V prvom rade kasačný súd uvádza, že hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočítanie dane v zmysle 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 „Smernica 2006/112/ES“) sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (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, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Uvedené vyplýva aj z rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24.

41. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok však nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29). Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora Európskej únie obmedzené ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021).



42. 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 spochybenie 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 (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018).

43. Odpočítanie dane môže byť aj v zmysle uvedených judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva. V posudzovanom prípade kasačný súd uvádza, že rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane sú vnútorne nekonzistentné a zmätočné, keď sa javí, že dôvod pre nepriznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH sa odvíja od dvoch skutočností a to, že neboli splnené hmotnoprávne predpoklady na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH a zároveň, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o tom, že sa zúčastňuje daňového podvodu. Podľa názoru kasačného súdu je takéto ponímanie rozporné. V prípade, ak správca dane skúma alebo poukáže na nesplnenie hmotnoprávnych podmienok daňovým subjektom, následne už účasť na daňovom podvode nepreukazuje.

44. Kasačný súd považuje za potrebné dať v tomto kontexte do pozornosti tiež svoju aktuálnu ustálenú rozhodovaciu činnosť vyjadrenú v judikáte ZNSS 23/2022 (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022): „Pre záver správcu dane, že daňový subjekt nespĺnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.“

45. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalovaného (za zdaňovacie obdobie október 2017) rozhodoval kasačný súd rozsudkami sp. zn. 3Sfk/59/2022 zo dňa 26. apríla 2023 a sp. zn. 3Sfk/37/2022 zo dňa 26. apríla 2023, v ktorých kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Správny súd v uvedených konaniach správnu žalobu sťažovateľa zamietol. V tejto súdnej veci sa síce jedná o inú osobu dodávateľa, no vzhľadom k tomu, že vo veciach sťažovateľa je na kasačnom súde vedených množstvo konaní v obdobnej veci, žalobné dôvody ako aj kasačné námietky sú totožné, stotožňujúc sa s právnym posúdením v danej veci, nemá kasačný súd dôvod odchyliť sa od právneho posúdenia iného senátu kasačného súdu. Kasačný súd zároveň dáva do pozornosti, že senát kasačného súdu v obdobnej veci sťažovateľa sp. zn. 3Sfk/22/2022 zo dňa 26.04.2023, kasačnú sťažnosť sťažovateľa (ktorým bol v tomto prípade žalovaný) zamietol. V danom konaní sa jednalo aj o totožnú osobu dodávateľa, t. j. Družstvo Trenčín, kde správny súd žalobe vyhovel a rozhodnutie žalovaného zrušil. Z vyššie uvedených dôvodov potom v súlade s § 464 ods. 1 SSP kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/59/2022 zo dňa 26. apríla 2023, v ktorom tento k argumentácii sťažovateľa uviedol:

„41. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný

prijat' všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa

21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa

21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zúžiť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL,

C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

42. Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36. Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

43. V tomto smere možno uviesť, že daňovým podvodom na účely daňového konania možno rozumieť zavinené „protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamľčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod“ (RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95). Dôvodom pre neuznanie odpočítania DPH alebo oslobodenia od dane

nie je len uskutočnenie daňového podvodu, ale aj účasť na ňom. „Právo na odpočítanie dane sa odoprie, nielen ak zdaniteľná osoba spácha daňový podvod sama, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa zúčastňovala na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH, alebo ho prinajmenšom uľahčila. Takáto zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za subjekt, ktorý sa podieľa na daňovom podvode alebo ho uľahčuje, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z ďalšieho predaja tovaru alebo z používania služieb v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnila na výstupe (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, ako aj rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47, ako aj citovanú judikatúru)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 25). Daňový podvod a účasť na ňom ako dôvody pre nepriznanie práva na úseku DPH sú konštruované na princípe zavinenia. Stávajú sa teda dôvodom pre nepriznanie práva na úseku daní vtedy, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie (odpočet alebo oslobodenie) mal vedomosť o svojej účasti na podvode alebo nemal o tejto účasti vedomosť, avšak to v dôsledku toho, že pri preverovaní svojho obchodného partnera

nepostupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou, mal vedieť (bližšie pozri aj bod 32 tohto rozsudku). „[S] režimom s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným smernicou 2006/112 nie je zlučiteľné odopretie uvedeného práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknutá transakcia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iná transakcia, ktorá je súčasťou reťazca dodávok pred alebo po transakcii vykonanej uvedenou zdaniteľnou osobou, bola predmetom podvodu v oblasti DPH. Zavedenie systému objektívnej zodpovednosti by totiž išlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu nárokov štátnej pokladnice (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 25, a rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 49)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 26).

44. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt 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 Európskej únie vo veci Axel Kittel, C-439/04 zo dňa 6. júla 2006. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:

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

45. Zhrňujúc doteraz uvedené možno konštatovať, že zatiaľ čo pri preukazovaní hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt a jeho dobrá viera v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valériane, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva dôkazné bremeno finančné orgány.

#### IV.B Aplikácia všeobecných východísk na prípad sťažovateľa

46. Kasačný súd po preskúmaní súdneho a administratívneho spisu konštatuje, že žalovaný a správca dane založili svoje rozhodnutia a nepriznanie práva na odpočet DPH jednak na tvrdenom nepreukázaní hmotnoprávných podmienok tohto práva (dodania tovaru zo strany deklarovaného dodávateľa) a sekundárne aj na účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (str. 14 a 15 rozhodnutia žalovaného). Správny súd za tohto stavu uznal líniu orgánov finančnej správy týkajúcu sa nepreukázania hmotnoprávných podmienok uplatneného práva a bližšie sa nevenoval otázke účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

47. Kasačný súd v tomto kontexte považuje za potrebné zdôrazniť, ako to vyplýva už z vyššie uvedených všeobecných východísk, že v prípade sankcionovania účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom alebo v prípade sankcionovania zneužitia práva v daňovej oblasti, ide o situácie, v ktorých hmotnoprávne podmienky priznania týchto práv nie sú sporné. Preto ak príslušné orgány na jednej strane konštatujú, že sťažovateľ nepreukázal hmotnoprávne podmienku odpočtu DPH a na druhej strane konštatujú, že sa dopustil vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, vnútorne si odporujú.

48. Tento rozpor pritom nie je len technickou nedokonalosťou, ale má zásadný dopad na celé daňové konanie. Je tomu tak preto, že od určenia dôvodu nepriznania práva na odpočet DPH závisí posúdenie miery dôkazného bremena, ktorým bol v daňovom konaní zaťažený daňový subjekt a správca dane. V prípade preukazovania daňového podvodu a účasti na ňom totiž dôkazné bremeno ťaží primárne správcu dane, ale pri hmotnoprávných podmienkach a práva na odpočet DPH a ich preukazovaní je toto dôkazné bremeno prioritne na daňovom subjekte. Pokiaľ preto správny súd prehliadol nepreskúmateľnosť a nezrozumiteľnosť rozhodnutia žalovaného vo vzťahu k zistenému dôvodu nepriznania práva na odpočet, nemohol ani náležite posúdiť sťažovateľom nastolenú otázku miery dôkazného bremena, ktorým mal byť v daňovom konaní zaťažený.

49. Kasačný súd sa tiež stotožňuje so sťažovateľom v tom smere, že správny súd nesprávne posúdil aj otázku miery dôkazného bremena, ktorým bol sťažovateľ v daňovom konaní zaťažený v kontexte pochybností, ktoré správca dane počas daňového konania vznášal. V tomto smere považuje kasačný

súd za potrebné zdôrazniť, že tak rozhodnutia žalovaného, správcu dane ako aj správneho súdu sú založené v zásade najmä na pochybnostiach týkajúcich sa subdodávateľov dodávateľa sťažovateľa a na nekontaktnosti dodávateľa sťažovateľa. Práve uvedená nekontaktnosť a pochybnosti o subdodávateľoch mali byť podľa žalovaného, správcu dane a správneho súdu dostatočným podkladom pre záver o nedodaní tovaru.

50. Kasačný súd nespochybňuje úvahu žalovaného a správcu dane o tom, že prípadná nekontaktnosť dodávateľa sťažuje procesnú situáciu daňového subjektu. Toto sťaženie spočíva v tom, že v prípade vznesenia legitímnych pochybností o uskutočnení zdaniteľného obchodu je v princípe dôkazná povinnosť na preukázaní hmotnoprávných podmienok práva na odpočet DPH na daňovom subjekte (sťažovateľovi), keďže dôkazy zo strany deklarovaného dodávateľa nemožno získať.

51. Vyššie uvedené však neznamená to, že samotná nekontaktnosť dodávateľa je aj legitímnou a dostatočnou pochybnosťou správcu dane o uskutočnení zdaniteľných obchodov, ktorá by bola spôsobilá preniesť celé dôkazné bremeno v daňovom konaní na daňový subjekt. A to osobitne v situácii, ak konateľ dodávateľskej spoločnosti (v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov) potvrdil reálnosť uskutočnenia zdaniteľných plnení. Inými slovami, to, že je deklarovaný dodávateľ v čase daňovej kontroly nekontaktný bez ďalších iných skutočností nespochybňuje to, že k zdaniteľným obchodom došlo tak, ako je deklarované na predložených faktúrach. Ide v zásade len o indíciu, ktorá môže správcu dane a žalovaného viesť k dôslednému prevereniu obchodného reťazca. Súčasne takáto skutočnosť sama o sebe nie je ani dôkazom o daňovom podvode či o vedomej účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

52. Rovnako pochybnosti na strane subdodávateľov dodávateľa sťažovateľa v zásade nepredstavujú dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočet DPH (ZNSS 23/2022). Tieto skutočnosti totiž žiadnym spôsobom nevyvracajú základné deklarované tvrdenie daňového subjektu o tom, že tovar mu bol dodaný od jeho zmluvného partnera - priameho dodávateľa. Daňový subjekt v zásade nemá povinnosť zisťovať pôvod dodaného tovaru, a teda pátrať po skutočných subdodávateľoch jeho dodávateľa. Vyššie uvedené neznamená, že skutočnosti v subdodávateľskom reťazci sú irelevantné, práve naopak. Tieto totiž môžu dokazovať existenciu daňového podvodu v obchodnom reťazci na predchádzajúcich stupňoch, avšak táto sa stáva vo vzťahu k tretiemu subjektu dôvodom nepriznania práva na odpočet DPH len v prípade preukázania jeho vedomej účasti na takomto reťazci. Teda, ak daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že participuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Náležité preukázanie vedomosti sťažovateľa o jeho participácii na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom však v rozhodnutí správcu dane a žalovaného absentuje.

53. Keďže správny súd vyššie uvedené vady rozhodnutia žalovaného prehliadol a nesprávne právne posúdil mieru dôkazného bremena zaťažujúceho sťažovateľa v predmetnej veci, kasačný súd konštatuje, že napádaný rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

54. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že jeho závery neznamenajú automaticky, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočet dane z predmetného dodania tovaru. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby jednoznačne ustálil dôvod nepriznania odpočítania DPH v predmetnej veci a tento, s ohľadom na jeho povahu, podporili relevantnými skutkovými zisteniami vychádzajúcimi z daňovej kontroly pri akceptovaní a uplatňovaní takého dôkazného bremena, aké zodpovedá zistenému dôvodu nepriznania odpočítania DPH. Tomuto postupu správcu dane, resp. žalovaného potom musí zodpovedať aj odôvodnenie rozhodnutí príslušných orgánov finančnej správy. Pri vykonávaní dokazovania pritom musí žalovaný a správca dane dbať o to, aby žalobcovi nebolo znemožnené relevantnými dôkazmi preukázať svoje tvrdenia.“

46. Vzhľadom k vyššie uvedeným skutočnostiam, dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 452 ods. 1 a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

47. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného postupovať v smere naznačenom kasačným súdom vyššie a podľa potreby doplniť vykonané dokazovanie (§ 469 SSP). Následne bude potrebné vydať

rozhodnutie, ktoré bude aj náležite odôvodnené racionálnymi úvahami, ktoré príslušný orgán viedli k vydaniu rozhodnutia.

48. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, ods. 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred krajským súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

49. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

### **Poučenie :**

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