

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 5Sfk/21/2022  
Identifikačné číslo spisu: 1018201741  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024  
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vališ  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:1018201741.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): MEDIA.COM Slovakia, s.r.o., so sídlom Toplianska 26, Bratislava, IČO: 35 880 791, právne zastúpený: JUDr. Ludmila Penz Vachulová, advokátka, Leškova 3A, 811 04 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102267928/2018 zo 16. novembra 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/213/2018-158 z 11. novembra.2021, takto

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

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/213/2018-158 z 11. novembra 2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102267928/2018 zo 16. novembra 2018 z r u š u j e a vec žalovanému v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému plnú 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 orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Bratislava ako správca dane prvostupňovým rozhodnutím č. 101452710/2018 z 27.07.2018 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 1 386,- € za zdaňovacie obdobie jún 2014 podľa § 65 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj „Daňový poriadok“).

2. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľom FENICIA LLC., organizačná zložka za dodávku počítačových služieb. Vydaniu rozhodnutia predchádzala daňová kontrola vykonaná u žalobcu za mesiace január až december 2014.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102267928/2018 zo 16.11.2018 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie č. 101452710/2018 z 27.07.2018.

4. Finančné orgány v odôvodneniach svojich rozhodnutí konštatovali, že dôkazné bremeno bolo na strane žalobcu, jeho povinnosťou bolo preukázať reálne uskutočnenie všetkých zdaniteľných obchodov. Podotkli, že žalobca na preukázanie svojho nároku predložil zmluvu o poskytovaní servisných služieb s dodávateľom, objednávky, faktúry a mesačné výkazy ako aj doklady o úhrade faktúr. Počas ústneho pojednávania však konateľ žalobcu nevedel označiť konkrétne osoby, ktoré práce vykonali, uviedol, že konal iba s pánom Ferenčíkom, vedúcim organizačnej zložky. Konateľ žalobcu ďalej uviedol, že on alebo jeho kolega dali osobne prihlasovacie údaje do infraštruktúry počítačov alebo serverov, resp. inštrukcie a plány pánovi Ferenčíkovi, ktorý mal zabezpečiť osoby, ktoré práce vykonali. Ďalej tvrdil, že pán Ferenčík predložil doklad z ERP spolu s faktúrou a mesačným výkazom a po schválení prác konateľ žalobcu odovzdal peniaze p. Ferenčíkovi v hotovosti každý mesiac.

5. Svedok p. Ferenčík ústne do zápisnice uvádzal tvrdenia o poskytnutí služieb pre žalobcu, avšak tieto nevedel zdokumentovať nijakými dokladmi. Vyjadril sa, že v čase zdaniteľného obchodu dodávateľ nemal vlastných zamestnancov, hmotný ani nehmotný majetok. Nevedel uviesť názvy a mená obchodných partnerov. Uviedol, že účtovníctvo za rok 2014 mu bolo odobraté počas domovej prehliadky KRPZ v Trenčíne. Nepredložil nijaké doklady - vydané faktúry, prijaté faktúry, účtovníctvo ani evidencie DPH za zdaňovacie obdobie roku 2014. Doklady mal protokolárne odovzdať zástupcovi organizačnej zložky - jeho meno si však nepamätal. Uviedol, že vystavené faktúry podpisoval len on a že plnenia uvádzané na vystavených faktúrach vykonávali spoločnosti subdodávateľsky.

6. Vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly žalobca navyše predložil ako dôkaz čestné prehlásenie od odberateľov žalobcu AUPARK, a.s., POLUS, a.s. a PFIZER LUXEMBURG SARL, o.z potvrdzujúce dodania služieb žalobcom.

7. Finančné orgány vyhodnotili, že zistené skutočnosti a dôkazy preukazujú, že fakturované služby nedodal daňový subjekt FENICIA LLC., organizačná zložka uvedený na faktúre, nevznikla mu daňová povinnosť podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“), následkom čoho je, že žalobca nesplnil podmienky v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH a nemá právo na odpočítanie dane. Konštatovali, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno a splnenie podmienok pre vznik nároku na odpočítanie dane nepreukázal. Vo vzťahu k potvrdeniam dodania služieb odberateľmi žalobcu uviedli, že tieto nepreukazujú, že predmetné dodávky tovarov a služieb boli skutočne poskytnuté dodávateľom žalobcu a tieto osoby nie je dôvod vypočítať.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

8. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia) a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie. V správnej žalobe trval na tom, že uskutočnenie zdaniteľného plnenia medzi ním a dodávateľom FENICIA LLC., organizačná zložka riadne preukázal.

9. Správny súd správnu žalobu napadnutým rozsudkom zamietol ako nedôvodnú.

10. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd poukázal na totožné súdne konanie vedené na správnom súde pod sp. zn. 2S/209/2018 týkajúce sa totožných účastníkov konania, pričom predmetom tohto konania bolo preskúmanie rozhodnutí žalovaného, ktoré sa týkali vyrubenia rozdielu DPH za mesiace február, apríl, máj, júl a október 2014.

11. Krajský súd v plnom rozsahu poukázal na odôvodnenie rozsudku správneho súdu č. k. 2S/209/2018-196 zo dňa 28.10.2020, body 44 až 52 rozsudku.

12. Nad rámec uvedeného krajský súd dodal, že správca dane preveroval v daňovom konaní dodanie - žalobcom uplatnených faktúrach IT služieb, ktoré mali byť vykonané (dodané) dodávateľom žalobcu - spol. FENICIA LLC., tak ako to vyplývalo z dokladov - faktúry, objednávky, mesačné výkazy vykonaných prác, zmluva o poskytovaní servisných služieb 01/2014, čestné prehlásenia odberateľov, doklady o úhrade a to z dôvodu, že správca dane nadobudol pochybnosť, či fakturované služby boli skutočne vykonané tak, ako boli deklarované. Z výsluchu svedka Petra Ferencíka (jediný konateľ dodávateľa) jednoznačne aj podľa krajského súdu vyplynulo, že spol. FENICIA LLC., fakturované dodávky neuskutočnila a to ani sama, ani prostredníctvom iných subdodávateľov. Správny súd ustálil, že nie je podstatné reálne vykonanie služieb, ale je podstatné, či dané služby boli aj skutočne dodané vo faktúrach uvedeným dodávateľom. Správny súd sa stotožnil s odôvodnením časti rozsudku 2S/209/2018, týkajúceho sa toho, že mal a mohol vedieť, že plnenie, ktoré mala deklarovatým spôsobom uskutočniť FENICIA LLC., organizačná zložka, správne konštatoval, že dôkazná núdza bola na strane žalobcu, kedy bol súčasťou fakturačného reťazca, v ktorom dochádzalo k zneužitiu systému DPH. Žalovaný podľa krajského súdu riadne vyhodnotil dôkazný materiál, pričom ako vyplýva z listín založených v administratívnom spise, žalobca pri tomto konkrétnom dodávateľovi na vstupe nepristupoval s náležitou starostlivosťou a teda v tomto prípade mal mať vedomosť, že pri vytvorení takéhoto reťazca prechádza do rizikového obchodu (absentujú ďalšie doklady o dlhoročnej spolupráci, neexistuje komunikácia so štatutárom dodávateľa o riešení konkrétnych obchodných situácií, ktoré boli predmetom dodávky služieb atď.) - z aspektu legislatívnej úpravy DPH, kedy samotná existencia faktúry nezakladá automaticky právo na odpočítanie dane uvedenej na tejto faktúre.

### III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

13. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil podľa § 462 ods. 2 SSP tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného (ako aj ďalšie rozhodnutia žalovaného označené v napadnutom rozsudku) a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP (nesprávne právne posúdenie veci).

14. Sťažovateľ sa v prvom rade ohradil voči argumentácii, podľa ktorej možno jeho konanie klasifikovať ako kriminálne, teda že by mal byť súčasťou akéhokoľvek fiktívneho obchodu, ktorého účelom malo byť neoprávnene získať nadmerný odpočet DPH (daňového podvodu). Sťažovateľ si nie je vedomý, že by bol býval súčasťou akéhokoľvek reťazca, v ktorom by dochádzalo k zneužitiu systému DPH. Takéto tvrdenie podľa jeho názoru nie je správne a nemá oporu v obsahu administratívnych spisov.

15. Ďalej sťažovateľ zdôraznil, že je serióznou spoločnosťou, ktorej hlavnou činnosťou už od roku 2004 sú IT služby, t. j. správa sietí a serverov, podpora koncových užívateľov, servis a dodanie súvisiacich tovarov. Pre svojich klientov obstaráva práce subdodávateľským spôsobom prostredníctvom obchodných partnerov podľa rozsahu objednaných prác.

16. Vo vzťahu k spolupráci s dodávateľom FENICIA LLC., organizačná zložka sťažovateľ uviedol, že s ním mal uzatvorenú písomnú zmluvu o poskytovaní servisných služieb č. 01/2014 zo dňa 01.01.2014, ktorá bola podpísaná P. Ferencíkom, vedúcim organizačnej zložky. Objednávky sťažovateľa boli riadne prevzaté (pečiatka a podpis) vedúcim organizačnej zložky, tieto sťažovateľ tiež predložil správcovi dane. Tiež uviedol, že si dodávateľa pred uzavretím zmluvy preveroval. Pripomenul, že sám správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia uviedol, že vedúci organizačnej zložky P. Ferencík ústne do zápisnice uviedol tvrdenia o skutočnom poskytnutí služieb

pre sťažovateľa, že faktúry vystavil a podpisoval len on ako vedúci organizačnej zložky a že plnenia uvádzané na vystavených faktúrach vykonávali spoločnosti subdodávateľsky.

17. Sťažovateľ namietal tiež záver krajského súdu, že ním predložené daňové doklady mali byť pri vyhodnotení výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnené. Skutočnosť, že P. Ferenčík nevedel uviesť žiadne konkrétne skutočnosti ohľadom podnikateľskej aktivity, resp. nepredložil žiadne doklady, nemôže byť kladená za absenciu dôkazného bremena na strane sťažovateľa, ktorý mal počas daňovej kontroly všetky doklady riadne evidované, účtovníctvo vedené, faktúry a objednávky riadne archivované. Rozhodujúca je skutočnosť, že práce boli skutočne vykonané, čo sťažovateľ preukázal. Sťažovateľ nevedel o strate/odovzdaní dokladov P. Ferenčíkom a nepozná bližšie žiadne ďalšie podnikateľské aktivity dodávateľa, ani dôvod prečo bola u P. Ferenčíka vykonaná domová prehliadka. Toto sa malo udiať v roku 2016, pričom práce boli žalobcovi dodané v roku 2014.

18. K vykonaným zdaniteľným plneniam na preverovaných faktúrach vystavených dodávateľom sťažovateľ predložil okrem zmluvy a objednávok, faktúr a dokladov o úhrade aj mesačný výkaz vykonaných prác (Monthly maintenance and 24/7/365 support a Additional monthly service work, ktoré presne rozpisujú jednotlivé služby - úkony priradené k odberateľom spolu s počtom vykonaných hodín). Sťažovateľ mal za to, že predložil všetky doklady preukazujúce právny dôvod spolupráce, objednanie služieb, ich vykonanie, fakturáciu a úhradu. Toto nad rámec bežných úkonov v obchodnom styku potvrdili aj odberatelia sťažovateľa, ktorými sú renomované spoločnosti vrátane spoločnosti POLUS, a.s. vo vyššie uvedených prípadoch, ktoré sú obsahom administratívnych spisov.

19. Sťažovateľ vytkol správnym orgánom i krajskému súdu, že neskúmali, resp. nezohľadnili prepojenosť dodávateľských a odberateľských faktúr sťažovateľa, hoci tieto mali k dispozícii. Bolo preukázané objednanie služieb, ich vykonanie a zaplatenie, čo potvrdili subdodávateľ, dodávateľ i odberateľ.

20. Záverom sťažovateľ zdôraznil, že dodávateľ nebol zaviazaný na osobný výkon služieb, a preto sťažovateľ nemusel mať vedomosť o tom, kto skutočne práce vykonával. Tvrdil, že v počítačových systémoch skontroloval riadne vykonanie služieb bez potreby osobného stretnutia s osobou, ktorá tieto služby vykonala.

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojom stanovisku k žalobe, námietky sťažovateľa považoval za neopodstatnené a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Nekontaktnosť dodávateľov vyvracia vierohodnosť a preukázateľnosť dokladov, z ktorých si sťažovateľ uplatnil nárok na odpočítanie dane a na strane správcu dane odôvodňuje pochybnosti o ich pravosti a pravdivosti. Žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane a nepredložil vierohodné, relevantné dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali oprávnenosť ním uplatneného nároku.

#### IV.

##### Konanie pred kasačným súdom

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 2 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 SSP).

23. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Najvyšší správny súd preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

24. Predmetom správneho súdneho prieskumu boli rozhodnutia finančných orgánov o vyrubení rozdielu na DPH sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie jún 2014 z dôvodu neuznania práva na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľom FENICIA LLC., organizačná zložka za dodávku počítačových služieb. Správca dane a žalovaný konštatovali, že sťažovateľ nepreukázal, že dodávateľ fakturované služby skutočne poskytol. Krajský súd žalobu podanú sťažovateľom proti rozhodnutiam finančných orgánov zamietol, pričom v odôvodnení (i) jednak konštatoval neunesenie dôkazného bremena sťažovateľom v otázke splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočet dane a (ii) jednak konštatoval, že sťažovateľ bol súčasťou fakturačného reťazca, v ktorom dochádzalo k zneužitiu systému DPH, a pri tomto konkrétnom dodávateľovi na vstupe nepristupoval s náležitou starostlivosťou.

25. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že v tejto istej právnej veci, s rovnakými účastníkmi konania prebehol na kasačnom súde súdny prieskum a vo veci bolo rozhodnuté rozsudkom sp. zn. 4 Sžfk/35/2021 z 28. 04.2023. V tejto súvislosti, kasačný súd na základe ustanovenia § 464 ods. 1 SSP, poukazuje na odôvodnenie tohto obdobného rozhodnutia a uvádza jeho prevzaté časti:

26. „Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti reagujúc na rozsudok krajského súdu namietal, že krajský súd nesprávne právne posúdil právnu otázku neunesenia dôkazného bremena sťažovateľom, a že jeho účasť na daňovom podvode nemá oporu v administratívnych spisoch a rozhodnutiach finančných orgánov.

27. Kasačný súd dáva primárne do pozornosti, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ i kasačného súdu obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami (i) preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

28. K vyššie uvedenému kasačný súd odkazuje aj na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach SGI a Valérian 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.“

29. Krajskému súdu teda možno vytknúť, že jednak skonštatoval nepreukázanie hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane a jednak - a to nad rámec tvrdení daňových orgánov - účasť sťažovateľa na daňovom podvode. Nakoľko však kasačný súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že ani záver krajského súdu a rozhodnutí finančných orgánov o nespĺnení hmotnoprávnych podmienok neobstojí (v tomto ohľade ide krajský súd v línii administratívnych rozhodnutí), považuje za hospodárnejšie rozhodnúť o zmene rozsudku krajského súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

30. Pokiaľ ide o záver krajského súdu o účasti sťažovateľa na daňovom podvode, kasačný súd dáva sťažovateľovi za pravdu v tom, že krajský súd tento svoj záver prijal bez opory v skutkovom stave, ktorý vyplýva z preskúmaných administratívnych rozhodnutí. Účasť daňového subjektu na daňovom

podvode by mohla byť ako dôvod odopretia odpočítania dane aplikovaná až potom, čo by správca dane uniesol dôkazné bremeno a kladne zodpovedal všetky štyri otázky tzv. Axel Kittel testu, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04). Týmto otázkami sú: (i) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?; (ii) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?; (iii) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? a (iv) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt? Skutočnosti poskytujúce odpovede na tieto otázky preukazuje správca dane a overuje vnútroštátny súd (rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2020).

31. V uvedenom prípade však predmetné otázky správca dane neposudzoval. Rozhodnutie správca dane (a následne aj žalovaného) bolo naopak postavené na závere, že sťažovateľ nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočet dane. Tvrdenie krajského súdu o účasti sťažovateľa na daňovom podvode bolo preto nepodložené a predčasné. Navyše nakoľko nebolo obsiahnuté v administratívnych rozhodnutiach, znemožnilo sťažovateľovi efektívnu obranu prostredníctvom podania odvolania či správnej žaloby. Sťažovateľovi sa prvýkrát poskytla možnosť vyvracať závery o svojej účasti na daňovom podvode až v kasačnej sťažnosti, čo nie je v zmysle právnej úpravy správneho súdnictva postavenom na princípe subsidiarity prípustné.

32. Ďalej, ani záver krajského súdu o neunesení dôkazného bremena v otázke splnenia hmotnoprávných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH sťažovateľom (odhliadnuc od odôvodnenia rozsudku úvahami o daňovom podvode) nemožno pokladať za správny.

33. Kasačný súd pripomína, že v zmysle zákona o DPH sa hmotnoprávnymi podmienkami pre odpočítanie dane myslia (i) existencia zdaniteľného plnenia, (ii) jeho dodanie zdaniteľnou osobou a (iii) použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. 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 správca dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správca dane. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správca dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom (nález Ústavného súdu SR IV. ÚS 569/2022-33 zo dňa 07.02.2023).

34. V prejednávanej veci bolo orgánmi finančnej správy spochybnené predovšetkým splnenie druhej podmienky uvedenej vyššie - uskutočnenie zdaniteľného plnenia subjektom označeným na vystavených faktúrach. Pokiaľ ide o existenciu materiálneho plnenia, túto správca dane výslovne nepotvrdil, zároveň však odmietal vykonať výsluch odberateľov, ktorí by k zisteniu tejto skutočnosti mohli prispieť, s tým že sa nimi nepotvrdí, kto práce vykonal. Z uvedeného i z celkového obsahu rozhodnutí teda vyplýva, že sporným bolo najmä dodanie služieb konkrétnym dodávateľom.

35. Sťažovateľ na preukázanie svojho nároku predložil písomné dôkazy a doklady (písomná zmluva s dodávateľom, objednávky, faktúry a mesačné výkazy vykonaných prác, a to s pečiatkami a podpismi vedúceho organizačnej zložky dodávateľa). Správca dane však ich hodnovernosť spochybnil, a to na základe svedeckej výpovede vedúceho organizačnej zložky dodávateľa, ktorý všeobecne poskytnutie služieb a vystavenie faktúr potvrdil, neoznačil však konkrétne osoby, ktoré práce vykonali, neposkytol konkrétne okolnosti spolupráce a neposkytol ani písomné doklady či účtovníctvo dodávateľa. Správca dane tiež uviedol, že ani konateľ sťažovateľa nevedel, kto konkrétne práce vykonal. Následne sťažovateľ preukazoval splnenie podmienok čestnými prehláseniami odberateľov a návrhmi na ich výsluch, čo správca dane odmietol s poukazom na to, že tieto nepreukážu, kto práce skutočne vykonal.

36. Kasačný súd po preštudovaní administratívneho spisu konštatuje, že zistenia a dôkazy správcu dane, ktorými správca dane spochybnil vierohodnosť žalobcom predložených dôkazov, nepovažuje za minimálne rovnako závažné, ako boli žalobcom predložené dôkazy. Obsah svedeckej výpovede štatutára dodávateľa nevie žalobca ovplyvniť (táto výpoveď môže byť motivovaná aj úmyselným zatajovaním skutočností samotným dodávateľom). U dodávateľa môžu nastať rôzne situácie, ako napríklad nelegálne zamestnávanie, zabezpečenie externých spolupracovníkov bez zmluvného základu, faktické využitie inej spoločnosti, čo sú skutočnosti mimo kontrolovaného daňového subjektu, pretože sú v plne réžii jeho dodávateľa. Existujú teda aj iné možné vysvetlenia či skutkové verzie deja, pre ktoré dodávateľ relevantné skutočnosti „zatajuje“, než je konštatácia o nedodaní služieb žalobcovi.

37. Rovnako nebolo v moci sťažovateľa ovplyvniť ani vedenie účtovníctva a plnenie si daňových povinností zo strany dodávateľa. Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (nález Ústavného súdu SR sp.zn. I. ÚS 627/2022-43 z 27.04.2023).

38. Obdobne ani skutočnosť, že konateľ sťažovateľa nevedel označiť konkrétne osoby, ktoré práce vykonali, nemôže byť „relevantne spochybňujúcim“ zistením správcu dane. V obchodnej praxi je bežné a zodpovedajúce aj právnej úprave Obchodného zákonníka, že jeden podnikateľský subjekt si objedná služby od iného podnikateľského subjektu bez toho, aby vedel či musel vedieť, ktoré konkrétne fyzické osoby plnenie v mene dodávateľa vykonajú.

39. Z uvedených dôvodov nemohol sťažovateľ niest' dôkaznú núdzu a právny následok v podobe straty nároku na odpočet DPH (pri produkcii všetkých v čase zdaniteľného plnenia štandardne uchovávaných dokladov z jeho strany), len na základe vyššie uvedených spochybňujúcich zistení a dôkazov správcu dane. Kasačný súd preto v predmetnej veci nepovažuje zistenia a dôkazy správcu dane za spôsobilé spochybniť vierohodnosť sťažovateľových predložených dokladov, v dôsledku čoho ani nemožno hovoriť o prechode dôkazného bremena na sťažovateľa.

40. K uvedenému kasačný súd poukazuje aj na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2020: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar 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. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“; „Skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nevyrobila ani nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ, najmä z dôvodu, že tieto osoby nemali potrebné ľudské a materiálne zdroje, však nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť spoločnosti Vikingo odopreté právo na odpočítanie, keďže táto skutočnosť môže byť dôsledkom tak podvodného zatajovania dodávateľov, ako aj jednoduchého využitia subdodávateľov.“ K aplikácii rozhodnutia SD EÚ vo veci Vikingo vo svojej rozhodovacej praxi pristúpil aj Najvyšší správny súd SR (rozsudok sp.zn. 5Sžfk/17/2020 z 28.06.2022, rozsudok sp.zn. 3Sžfk/15/2020 z 30.06.2022 publikovaný v Zbierke stanovísk a súdnych rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR pod č. 23/2022).“

41. Nad rámec odôvodnenia rozsudku sp. zn. 4Sžfk/35/2021 kasačný súd v tejto veci ešte dopĺňa, že daňové orgány nesprávne právne vyhodnotili a odôvodnili, či boli skutočne nesplnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane zo strany sťažovateľa. Kasačný súd poukazuje i na závery vyplývajúce z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie, bod 40: „..... nemožno od zdaniteľnej osoby v každom prípade vyžadovať, aby v prípade, že skutočný dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb nebol identifikovaný, preukázala, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, aby si mohla uplatniť toto právo.“ Nestačí teda argumentácia žalovaného o neunesení dôkazného bremena sťažovateľa výlučne z dôvodu spochybnenia konkrétnej osoby deklarovaného dodávateľa. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd uzatvára, že žalovaný má nanovo vyhodnotiť dôkazy predložené sťažovateľom a opätovne vyhodnotiť záver o splnení alebo nespĺnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, najmä či vôbec došlo k fakturovanému plneniu a či jeho dodávateľ alebo poskytovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby (osoby platiteľa DPH).

42. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 191 ods. 1 písm. c/ SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný bude vo svojom ďalšom konaní a rozhodovaní viazaný právnym názorom kasačného súdu v zmysle § 469 SSP.

43. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne 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). Zohľadní pri tom, že týmto rozsudkom došlo k zrušeniu jedného z viacerých rozhodnutí žalovaného, ktoré boli predmetom konania pred krajským súdom a podanej kasačnej sťažnosti.

44. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

## **Poučenie :**

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