

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/67/2020  
Identifikačné číslo spisu: 8019200370  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023  
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200370.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) AG PROFIS, s.r.o., so sídlom Levočská 20, 080 01 Prešov, IČO: 36 481 297, právne zastúpenej BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., so sídlom Františkánske námestie 4, 080 01 Prešov, IČO: 36 860 441, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100755162/2019 zo dňa 29. marca 2019 a č. 100755239/2019 zo dňa 29. marca 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/51/2019-80 zo dňa 18. júna 2020, takto

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

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/51/2019-80 zo dňa 18. júna 2020 m e n í tak, že rozhodnutia žalovaného č. 100755162/2019 zo dňa 29. marca 2019 a č. 100755239/2019 zo dňa 29. marca 2019 z r u š u j e a veci mu v r a c i a na ďalšie konanie. Žalobkyni p r i z n á v a nárok na náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde v plnom rozsahu.

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 101908317/2018 zo dňa 26.09.2018 podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 2.601 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2014. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100755162/2019 zo dňa 29.03.2019 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

2. Daňový úrad Prešov, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 101908407/2018 zo dňa 26.09.2018 podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 3.680 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100755239/2019 zo dňa 29.03.2019 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

## II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žaloby ako nedôvodné zamietol.

4. V odôvodnení uviedol, že preskúmaním obsahu administratívneho spisu krajský súd zistil, že so všetkými právne relevantnými a podstatnými námietkami sa žalovaný v žalobami napadnutých rozhodnutiach dôsledne vysporiadal. Krajský súd dospel k záveru, že sa žalovaný logickým a konzistentným spôsobom v odôvodnení svojich rozhodnutí vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami žalobkyne. S právnym posúdením, ako aj právnymi závermi žalovaného sa správny súd stotožnil.

5. Žalobkyňa sa správnymi žalobami domáhala zrušenia napadnutých rozhodnutí žalovaného, namietala neuznanie odpočítania DPH žalovaným a vyrubený rozdiel dane považovala za svojvoľné a ničím neodôvodnené rozhodnutie žalovaného. Žalobkyňa namietala, že celé kontrolné zistenia správcu dane sú postavené na spochybňovaní dodávateľa, resp. subdodávateľa žalobkyne, žalovaný sa nevysporiadal so skutočnosťou, že zdaniteľný obchod bol potvrdený konateľom dodávateľa B.P., s.r.o. Prešov T. G.. Žalobkyňa ďalej namietala postup správcu dane, ktorým správca dane odmietol žalobkyni priamo sa zúčastniť procesných úkonov, vyjadrovať sa k vykonaným dôkazom, dávať svedkom otázky pri ústnom pojednávaní.

6. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu žalovaného zistil, že správca dane vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2014. Žalobkyňa si v zdaňovacom období máj 2014 uplatnila odpočítanie dane v sume 2.601 € na základe faktúry č. 2014032 zo dňa 14.05.2014 za opravu sociálnych zariadení Strednej odbornej školy Stropkov od dodávateľa B.P., s.r.o. Prešov. V zdaňovacom období jún 2014 si uplatnila odpočítanie dane v sume 3.680 € na základe faktúry č. 2014035 zo dňa 25.06.2014 za opravu rozvodov a elektroinštalácie - tretie poschodie Strednej odbornej školy technickej Prešov. Medzi účastníkmi konania bolo spornou otázkou, či tovar fakturovaný deklarovateľom bol týmto dodávateľom aj skutočne dodaný, teda či je odrazom reálneho plnenia, a teda či na základe neho vznikol žalobkyni nárok na odpočítanie dane. Krajský súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že správca dane a žalovaný sa ustanoveniami Daňového poriadku ako aj ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) dôsledne riadili. Vznik daňovej povinnosti u dodávateľa uvedeného na faktúre zakladá nárok daňovníka - žalobkyne na odpočet dane. Zákonodarca požaduje, aby daňovník preukázal existenciu podmienok, ktoré sú pre uplatnenie tohto nároku zákonom stanovené. Pokiaľ si daňovník uplatňuje právo na odpočítanie dane na základe deklarovateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že tovar ktorý deklaruje, fyzicky dodal deklarovateľ, pretože samotná existencia faktúr, na ktorých je uvedená daň, nezakladá právo na odpočítanie dane.

7. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu žalovaného ako aj z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia zistil, že správca dane za účelom preverenia podmienok pre splnenie nároku na odpočítanie dane u žalobkyne z deklarovateľských faktúr vykonal rozsiahle dokazovanie. Ako svedka vypočul konateľa spoločnosti B.P., s.r.o. Prešov T. G., za účelom preverenia uvedených zdaniteľných obchodov o čom upovedomil žalobkyňu, ktorá sa výsluchu svedka nezúčastnila. Za účelom zistenia jednotlivých subdodávateľov, ktorí mali vykonávať práce podľa vyjadrenia svedka T. G., správca dane dňa 09.01.2017 nahliadol do daňového spisu z daňovej kontroly z pridanej hodnoty daňového subjektu

B.P., s.r.o. Prešov za zdaňovacie obdobie apríl, máj, jún 2014 a zistil, že dodávateľom daňového subjektu B.P., s.r.o. Prešov v zdaňovacom období máj 2014 bola spoločnosť FAX & COPY PLUS spol. s.r.o., ktorej konateľom je od 14.02.2014 P. S. a v zdaňovacom období jún 2014 spoločnosť AIRSTREAM, s.r.o., ktorej konateľom od 09.01.2012 do 23.09.2014 bol W. M.. Správca dane vypočul ako svedka W. M. dňa 05.04.2017, žalobkyňa sa výsluchu svedka nezúčastnila, napriek tomu, že bola o výsluchu upovedomená. Správca dane dňa 09.01.2017 tiež nahliadol do daňového spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty daňového subjektu BRASTRECH s.r.o. za zdaňovacie obdobie január - december 2014, nahliadol do daňového spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty daňového subjektu DROTÁR Autošport, s.r.o. za zdaňovacie obdobie február - december 2014, zo spisu vyhotovil kópie zápisnice na ústnom pojednávaní so svedkom P. S., ktorý uviedol, že nikdy za spoločnosť FAX & COPY PLUS spol. s.r.o. nevystavil žiadnu faktúru a ani neuskutočňoval žiadne zdaniteľné obchody, za uvedenú spoločnosť nepodal žiadne daňové priznanie. Subdodávateľ FAX & COPY PLUS spol. s r.o. vo vzťahu daňovému subjektu B.P., s.r.o. Prešov a ani žalobkyňa nemali vlastných zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálne-technické vybavenie na realizáciu daných prác. Dňa 09.05.2017 správca dane oboznámil žalobkyňu so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole a poučil ju v zmysle § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. Žalobkyňa sa vyjadrila k zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100791008/2017 zo dňa 09.05.2017. O výsledku daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2014 vyhotovil správca dane Protokol č. 100968921/2017 zo dňa 18.05.2017, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole doručil žalobkyni dňa 23.05.2017. Žalobkyňa v lehote stanovenej vo výzve zaslala elektronicky správcovi dane dňa 12.06.2017 vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly. Správca dane dňa 27.06.2018 na ústnom pojednávaní prerokoval pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj - júl 2014 a december 2014 so splnomocneným zástupcom žalobkyne. Následne žalobkyňa zaslala správcovi dane dňa 24.07.2018 elektronicky vyjadrenie k zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101231022/2018 zo dňa 27.06.2018. Dňa 20.09.2018 správca dane prerokoval so žalobkyňou ňou predložené pripomienky zo dňa 24.07.2018. Správca dane dospel k záveru, že zdaniteľný obchod deklarovaný faktúrou č. 2014032 zo dňa 14.05.2014 a faktúrou č. 2014035 zo dňa 25.06.2014 od dodávateľa B.P., s.r.o. Prešov (od 07.06.2014 B.P., s.r.o. Prešov v likvidácii) sa neuskutočnil, deklarované obchodné transakcie považoval za jednoznačne nepreukázané a vykonštruované, v ktorých išlo len o formálne vystavenie faktúry pre žalobkyňu, a teda nedošlo k vzniku daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH, preto žalobkyni nevzniklo právo na odpočítanie dane z týchto faktúr od uvedeného dodávateľa v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. Správca dane konštatoval, že zo strany žalobkyne došlo pri uplatnení práva na odpočítanie dane v sume 2.601 € na základe faktúry č. 2014032 zo dňa 14.05.2014 a v sume 3.680 € na základe faktúry č. 2014035 zo dňa 25.06.2014 k porušeniu základných ustanovení § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 zákona o DPH.

8. Krajský súd zdôraznil, že samotná existencia faktúry došlej od dodávateľa B.P., s.r.o. Prešov (od 07.06.2014 B.P., s.r.o. Prešov v likvidácii) (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH) je nutnou, avšak nie absolútnou podmienkou pre priznanie práva na odpočítanie DPH. Správca dane je povinný (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku) pri správe daní preveriť vierohodnosť pôvodu faktúry (§ 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH) ako aj hodnovernosť údajov povinne uvedených jej vystaviteľom vo faktúre (§ 72 ods. 5 v spojení s § 74 ods. 1 zákona o DPH) vo vzťahu nielen k existencii tovaru, resp. dôsledkom vykonanej služby prezentovaných žalobkyňou ako daňovým subjektom ale aj k postupu, ktorý bol obsahom tvrdeného zdaniteľného obchodu s tým, že oprávnené pochybnosti o hodnovernosti uskutočnení zdaniteľných obchodov presúvajú dôkazné bremeno na žalobkyňu. Navyše v preskúmvanej veci je spochybnená realnosť dodania tovaru a služieb od dodávateľa zdaniteľných obchodov deklarovaných na faktúre, nie neexistencia materiálneho plnenia.

9. Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobkyne vo vzťahu k čestnému prehláseniu A. Y. (čestne prehlásil, že ako konateľ spoločnosti FAX COPY PLUS s.r.o. (subdodávateľ žalobkyne) vykonal pomocné a rekonštrukčné stavebné práce pre žalobkyňu v roku 2013 a 2014 podľa textu vydaných faktúr, podaného daňového priznania, kontrolného výkazu a evidencie DPH, potvrdil úhradu v hotovosti cez registračnú pokladňu), na ktoré podľa žalobkyne žalovaný a správca dane neprihliadli. K uvedenému krajský súd uviedol, že kasačný súd prostredníctvom svojej rozhodovacej činnosti už

viackrát riešil otázku týkajúcu sa problematiky uplatňovania čestných prehlásení v daňovom konaní. Čestné vyhlásenia predložené daňovým subjektom nemožno považovať v daňovom konaní za dôkaz, a to napriek tomu, že Daňový zákon obsahuje len demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov. Čestné vyhlásenie nie je dôkazom v pravom zmysle, ale dôkaz iba nahrádza, pričom pripustenie čestného vyhlásenia ako dôkazu je vecou voľnej úvahy správneho orgánu. Čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to Daňový poriadok v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky nedovoľuje. Čestné vyhlásenie môže nahradiť dôkaz len za výnimočnej procesnej situácie a za splnenia striktných podmienok, ktoré sú upravené v Správnom poriadku (čestné vyhlásenie nemôže byť v rozpore so všeobecným záujmom, ani ním nemôže byť porušená rovnosť medzi účastníkmi konania), ktorý sa však na daňové konanie nevzťahuje, preto predloženie čestných vyhlásení je v daňovom konaní právne irelevantné. Navyše v odôvodnení napadnutého rozhodnutia sa s uvedenou námietkou žalovaný náležite vysporiadal, konštatoval, že jediným konateľom spoločnosti v kontrolovanom období máj 2014 bol P. S., ktorý jednoznačne vylúčil akúkoľvek činnosť, ktorú údajne mala vykonávať spoločnosť FAX & COPY PLUS spol. s r. o., keďže odkedy bol jej konateľom, táto nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, žalovaný zdôraznil, že čestné vyhlásenie A. Y. je na úrovni tvrdenia žalobkyne, keďže ani do podania odvolania proti rozhodnutiu správcu dane toto vyhlásenie nepredložila správcovi dane. Na základe uvedeného sa krajský súd stotožnil s postupom žalovaného, keďže bolo nesporne preukázané, že žalovaný sa otázkou posúdenia čestného prehlásenia riadne zaoberal a svoje stanovisko v svojom rozhodnutí premietli.

10. Reálnosť sporných obchodov nepotvrdili dodávateľ ani subdodávateľ žalobkyne, a ani sama žalobkyňa správcovi dane nepredložila taký dôkaz, ktorý by preukazoval reálnosť dodávok od vyššie uvedenej spoločnosti. Vychádzajúc z uvedeného nemôže byť pochyb o tom, že žalobkyňa musela mať vedomosť o tom, že sporné faktúry sú faktúrami fiktívnymi, čo muselo u žalobkyne vzbudiť podozrenie (pochybnosti), t.j. musela mať vedomosť o tom, že uplatnením DPH na vstupe z tejto faktúry sa stane účastníkom daňového úniku (čím je splnená aj druhá podmienka neuznania odpočtu DPH na vstupe). Ak chcela žalobkyňa, aby jej správca dane uznal odpočítanie dane z vyššie uvedených faktúr, bola povinná správcovi dane preukázať, že služby uvedené na týchto faktúrach boli ďalej použité na účely jej podnikania ako platiteľa, čo však žalobkyňa nevykonala.

11. Vo vzťahu k námietke, ktorou žalobkyňa rozporuje, že správca dane počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nevykonal štandardné dokazovanie a že správca dane prevzal poznatky z iných daňových kontrol iných daňových subjektov, použil ako dôkaz zápisnice o ústnom pojednávaní, ktoré získal z nahliadnutia do spisov iných daňových subjektov, k tomuto krajský súd poukázal na právnu úpravu v otázke daňového dokazovania, z ktorej vyplýva, vo vzťahu k právnej otázke použiteľnosti výpovedí a iných dokumentov z daňových konaní týkajúcich sa iných subjektov, že listiny, ktorými je poznateľný celý obsah výpovedí svedkov z iných konaní môžu byť za splnenia určitých podmienok podkladom pre rozhodnutie v daňovom konaní, ak boli vyhotovené v súlade so zákonom a rovnako je potrebné, aby sa do sféry správcu dane dostali zákonným spôsobom. V konečnom dôsledku musia byť uvedené listiny žalobkyňi sprístupnené, aby sa mohla zoznámiť s ich obsahom a prípadne navrhnúť ďalšie dôkazy, ktoré by zistenia vyplývajúce z dotyčných listín upresnili, korigovali či vyvrátili. V tomto smere krajský súd poukázal na skutočnosť, že použité dôkazy boli vyhotovené zákonným spôsobom, správca dane sa k nim dostal legálnym spôsobom. Žalobkyňa mala mať možnosť sa v rámci daňového konania k jednotlivým takto získaným listinným dôkazom vyjadriť, a to tak v rámci daňovej kontroly, pojednania protokolu o daňovej kontrole, ako aj v rámci vyrubovacieho konania.

12. S poukazom na obsah administratívneho spisu krajský súd konštatoval, že nie je dôvodná námietka žalobkyne, že jej žalovaný neumožnil konfrontovať sa s niektorými dôkazmi, priamo sa zúčastniť procesných úkonov, vyjadrovať sa k vykonaným dôkazom, dávať svedkom otázky pri ústnom pojednávaní. Správca dane oboznámil žalobkyňu so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole na ústnom pojednávaní, žalobkyňu poučil v zmysle § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, dňa 27.06.2018 na ústnom pojednávaní oboznámil žalobkyňu s priebehom a výsledkami dokazovania, prerokoval žalobkyňou predložené pripomienky zo dňa 12.06.2017, dňa 20.09.2018 správca dane prerokoval so žalobkyňou ňou predložené pripomienky zo dňa 24.07.2018. Správcom dane teda bolo

žalobkyni umožnené sa k týmto zisteniam vyjadriť. Rovnako jej bolo umožnené vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v Protokole o výsledku daňovej kontroly. K výsledkom daňovej kontroly sa žalobkyňa vyjadrila. S poukazom na obsah administratívneho spisu krajský súd konštatoval, že uvedené námietky nie sú dôvodné. Uvedené skutočnosti nenasvedčujú nezákonnému postupu správcu dane v rozpore s § 24 ods. 4 a § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Krajský súd poukázal na obsah administratívnych spisov, z ktorých nesporne vyplýva, že v predmetnej daňovej kontrole žalobkyňa bola upovedomená o výsluchoch a relevantných úkonoch uskutočnených správcou dane.

13. Krajský súd vzhľadom na žalobné námietky uplatnené žalobkyňou uviedol, že napadnuté rozhodnutia majú všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutia vychádzajú z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré je logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Krajský súd sa stotožnil so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobkyňa si uplatnila právo na odpočítanie dane v rozpore s ustanovením § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH, keďže reálne nepreukázala, že k uskutočneniu zdaniteľného obchodu, z ktorého si uplatnila nárok na odpočet DPH a oslobodenie od DPH, skutočne došlo. Na základe uvedených skutočností krajský súd považoval postup správcu dane, ako aj žalovaného za zákonný. Napadnuté rozhodnutia žalovaného aj ich odôvodnenia sú jasné, zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, pričom žalovaný sa v dostatočnej miere vysporiadal s námietkami žalobkyne.

14. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 167 a § 168 tak, že účastníkom konania nárok na náhradu trov konania nepriznal.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

15. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobe vyhovie alebo, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

16. Sťažovateľka sa nestotožnila so závermi krajského súdu a tvrdí, že si v daňovej kontrole splnila svoju dôkaznú povinnosť. Sťažovateľka je názoru, že správca dane vyžadoval od nej predloženie dôkazov, ktorými ona nedisponovala a ani disponovať nemohla, ako i preukázanie skutočností, na ktorých preukázanie reálnu možnosť nemala. Správca dane v danom prípade pri dokazovaní prenášal dôkazne bremeno na sťažovateľku nad rámec zákona. Pre sťažovateľku ako podnikajúci subjekt je rozhodujúce, že objednané práce boli uskutočnené a dodané odberateľovi sťažovateľky. Nie je možné prenášať zodpovednosť za konanie iného daňového subjektu na sťažovateľku. Pokiaľ neboli v daňovej kontrole zistené skutočnosti, ktoré vyvracajú pravdivosť obsahu faktúry, čo nekontaktnosť, či nespolupráca dodávateľa, resp. subdodávateľa fakturovanej služby nemôže byť a správca dane nemohol také zistenie vyvodiť z vykonaných dôkazoch, nemohol správca dane rozhodnúť len na základe pochybností, ku ktorým pri preverovaní skutočností dospel, keď nespochybnil reálne vykonanie prác.

17. Sťažovateľka ďalej uvádza, že dodávateľ riadne zabezpečil sťažovateľke poskytnutie prác, tieto boli reálne vykonané na fakturovaných objektoch, a preto si sťažovateľka uplatnila DPH na vstupe. Skutočnosť, že dodávateľ, resp. subdodávateľia porušili zákonné povinnosti, nemôže ísť na ťarchu sťažovateľky.

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci uvedeným v napadnutom rozsudku, a preto navrhol kasačnému súdu, aby kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

### IV.

#### Právny názor Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

19. Najvyšší správní soud Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 6Sžfk/67/2020. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

20. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. marca 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

21. Úvodom kasačný súd uvádza, že v danej veci správca dane na základe vykonaného dokazovania neuznal sťažovateľke odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia máj 2014 a jún 2014 z dôvodu, že sťažovateľka nepredložila a neoznačila dôkazy jednoznačne a nepochybné preukazujúce reálny obsah faktúr a reálne dodanie prác od ňou uvádzaného dodávateľa (B.P., s.r.o. Prešov), pretože nebolo preukázané že dodávateľovi (B.P., s.r.o. Prešov) boli vykonané práce prostredníctvom subdodávateľov - spoločnosti FAX & COPY PLUS spol. s r.o. (za máj 2014) a AIRSTREAM, s.r.o. (za jún 2014). Správca dane, ani žalovaný v napadnutých rozhodnutiach nespochybnili materiálnu existenciu plnenia medzi sťažovateľkou a jej odberateľom, ale dôvodom na odpočítanie dane správcom dane bola skutočnosť, že sťažovateľka nepreukázala dodanie predmetných služieb spôsobom, ako to deklaruje vo svojom účtovníctve.

22. Kasačný súd v danom prípade poukazuje na aktuálnu judikatúru Súdneho dvora EÚ, podľa ktorej nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľka nevie preukázať, že ňou deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľských subjektov, respektíve tieto subjekty stotožniť, k čomu však vedú závery správcu dane aj žalovaného v súdnej veci. K uvedenému kasačný súd poukazuje na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo: „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 to 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.“

23. Kasačný súd si je vedomý, že v tejto súvislosti dochádza k judikatórnemu posunu vo vzťahu k posudzovaniu okolností nepreukázania dodania služieb deklarovaným dodávateľom v prípadoch, ak správca dane oprávnené spochybni ich vykonanie subdodávateľmi deklarovaného dodávateľa. Avšak zodpovednou inštanciou, ktorá je oprávnená podávať záväzný výklad práva Európskej únie, je Súdny dvor EÚ a ten svoj výklad uviedol v citovanom uznesení vo veci C-610/19 Vikingo.

24. Z vyššie citovaného uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo vyplýva, že v prípade spochybnených subdodávateľov v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočítanie dane v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu (sťažovateľky) o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Keďže správca dane a ani žalovaný týmto smerom nevedli svoje úvahy pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane sťažovateľke, tak kasačný súd považuje ich rozhodnutia za nezákonné.

25. Je potrebné prisvedčiť sťažovateľke, že správcovi dane predložila ako dôkaz o plneniach poskytnutých deklarovaným dodávateľom písomné dôkazy (napr. zmluvy o dielo, faktúry). Správcom dane realizované dokazovanie sa týkalo najmä nemožnosti zabezpečenia plnení prostredníctvom subdodávateľských subjektov deklarovaného dodávateľa, čo však v zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ samo o sebe neobstojí.

26. Pre záver správcu dane a žalovaného, že sťažovateľka nespĺnila hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností (FAX & COPY PLUS spol. s r.o. a AIRSTREAM, s.r.o.) deklarovaného dodávateľa (B.P., s.r.o. Prešov) sťažovateľky. V prípade spochybnených 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.

27. Kasačný súd z uvedených dôvodov napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 S.s.p. z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia nenaplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane s ohľadom na judikatúru ESD a rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022. Žalovaný bude pri svojom ďalšom konaní a rozhodovaní vo veci viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku a bude musieť najmä zväžiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné udržať záver o nespĺnení podmienok na odpočítanie dane zo strany sťažovateľky.

28. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a 2 S.s.p. v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. a § 175 ods. 1 S.s.p. tak, že úspešnej sťažovateľke priznal proti neúspešnému žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde. O výške náhrady trov konania na krajskom súde a kasačnom súde rozhodne krajský súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 S.s.p.).

29. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

### **Poučenie :**

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

