Súd:	Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka:	5Sfk/9/2023
Identifikačné číslo spisu:	8020200048
Dátum vydania rozhodnutia:	30. januára 2025
Meno a priezvisko:	JUDr. Juraj Vališ
Funkcia:	predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:8020200048.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DD21 s.r.o., so sídlom Švábska 107, Prešov, IČO: 43 818 030, právne zastúpený: BENČÍK & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Aurela Stodolu 12, Prešov, IČO: 36 860 441, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102926541/2019 zo dňa 18. decembra 2019 a rozhodnutia Daňového úradu Prešov č. 101811712/2019 zo dňa 25. júla 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/5/2020 - 61 zo dňa 29. septembra 2022, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky mení rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/5/2020 - 61 zo dňa 29. septembra 2022 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102926541/2019 zo dňa 18. decembra 2019 zrušuje a vec žalovanému vracia na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred kasačným súdom a správnym súdom.

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania

1. Predmetom prieskumu kasačného súdu je rozsudok Krajského súdu v Prešove (ďalej aj „správny súd“ alebo „krajský súd“) č. k. 6S/5/2020 - 61 zo dňa 29.09.2022, ktorým správny súd zamietol správnu žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 102926541/2019 zo dňa 18.12.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) a prvostupňového rozhodnutia Daňového úradu Prešov (ďalej aj „správca dane“) č. 101811712/2019 zo dňa 25.07.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“).
2. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2016. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový

poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane v sume 24.000,- eur za zdaňovacie obdobie november 2016.
3. Správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúry od deklarovaného dodávateľa spoločnosti Cardtech, s.r.o. za dodanie tovaru (400 ks SD kariet). Správca dane zistil, že tento tovar bol deklarovanému dodávateľovi Cardtech, s.r.o. dodaný od jeho dodávateľa spoločnosti Green Tech Power, s.r.o. (subdodávateľ žalobcu). Žalobca následne deklaroval dodanie tohto tovaru ako intrakomunitárne dodanie tovaru s uplatnením oslobodenia od dane, a to spoločnosti GRAHAMELO s.r.o., Praha, Česká republika, ktorá tento tovar fakturovala ako intrakomunitárne dodanie späť na Slovensko spoločnosti Green Tech Power, s.r.o. (subdodávateľ žalobcu).
4. Dôvodom určenia rozdielu dane bolo neuznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty žalobcovi, a to kvôli správcom dane tvrdenému zneužívajúcemu konaniu, kedy podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane boli formálne splnené, ale jednalo sa o umelú konštrukciu za účelom získať daňovú výhodu. Žalobca mal podľa správcu dane vedieť, na akých obchodoch sa zúčastňuje, mal vedieť o zneužití systému dane z pridanej hodnoty aj vzhľadom na to, že druh tovaru sa nemenil, množstvo tovaru zostávalo rovnaké, a že sa tovar fakturoval a dodával v rámci toho istého kolotoča subjektov. Podľa správcu dane ani jedna spoločnosť nepreukázala opodstatnenosť takýchto dodávok, ani to, kto bol vlastne konečným spotrebiteľom tovaru, kto reálne tento tovar využil a na aké praktické účely. Podstatou obchodnej činnosti podľa správcu dane nemôže byť len vzájomná fakturácia tovaru bez jeho praktického využitia konečným spotrebiteľom.
5. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veci C 255/02 Halifax a vo veci C 653/11 Paul Newey, v ktorých sa Súdny dvor EÚ problematikou zneužitia práva zaoberal. V rozsudku vo veci C 255/02 Halifax plc., na ktorý sa odvoláva aj správca dane vo svojom rozhodnutí, Súdny dvor EÚ pripomenul, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný právom Európskej únie. Zásada zákazu zneužívania práva teda znamená zákaz vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu. Žalovaný zdôraznil, že správca dane nezakladal svoje závery na podvodnom konaní.

II. Konanie pred správnym súdom

6. Proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na správny súd, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia správcu dane, ich zrušenia, vrátenia veci na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.
7. Krajský súd rozsudkom č. k. 6S/5/2020 - 61 zo dňa 29.09.2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) zamietol žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“). Zároveň rozhodol, že náhradu trov konania účastníkom nepriznáva.
8. Žalobca v správnej žalobe najmä tvrdil, že vyčerpávajúcim spôsobom preukázal reálnu existenciu tovaru a jeho nákup a predaj svojim obchodným partnerom. Uviedol, že nebol iniciátorom obchodnej spolupráce. Konateľ dodávateľa spoločnosti Cardtech, s.r.o. kontaktoval žalobcu za účelom nadviazania obchodnej spolupráce. Ponúkol žalobcovi možnosť nakúpiť tovar (SD karty) za výhodné ceny. Žalobca využil túto možnosť a SD karty nakúpil, aby ich následne mohol predať so ziskom. V tejto súvislosti predložil správcovi dane e-mail od konateľa dodávateľa, ktorý ho oslovil. Žalobca v žalobe uviedol, že nerozumie na základe akých dôkazov a skutočností dospel žalovaný a správca dane k tomu, že žalobca údajne vedel, na akých obchodoch sa zúčastňuje, t. j. spochybnil, že by vedel o zneužití systému DPH.
9. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku s poukazom na ustálenú rozhodovaciu prax rozviedol teóriu dokazovania v daňových veciach. K námietkam žalobcu vzneseným v hmotnoprávnej rovine správny súd skonštatoval, že sú nedôvodné. Podľa správneho súdu skutkové zistenia správcu dane preukazujú, že žalobca bol jedným z článkov reťazca spoločností obchodujúcich s SD kartami na základe predstieraných zdaniteľných obchodov, ktorých podstata spočíva vo vývoze toho istého tovaru z územia Slovenskej republiky a jeho spätnom dovoze na územie Slovenskej republiky. Deklarované obchody, v ktorých tovar obiehal medzi jednotlivými spoločnosťami, podľa správneho súdu nemajú

ekonomické opodstatnenie, avšak ich výsledkom bolo získanie daňového zvýhodnenia pre žalobcu, ktorý si uplatnil odpočítanie dane z nákupu tovaru (SD kariet) a následne si uplatnil oslobodenie od dane pri dodaní tohto tovaru do Českej republiky, ktorý bol znovu prevezený na Slovensko.
10. Podľa správneho súdu dokazovaním správcu dane, berúc do úvahy skutočný obsah právneho úkonu, je preukázané, že fakturácia a preprava tovaru bola vykonávaná bez ekonomického opodstatnenia s cieľom získania daňovej výhody - uplatnenia odpočítania dane. Správny súd poukázal na to, že na právny úkon, alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňových povinností, alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol žalobca oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňových povinností, sa pri správe daní v zmysle ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku neprihliada, a preto správca dane v súlade so zákonom neuznal žalobcovi odpočítanie dane.
11. Správny súd poukázal na to, že tovar bol prepravovaný medzi tými istými spoločnosťami medzi SR a ČR, ale ktorá zo spoločností v konečnom dôsledku využila fakturovaný tovar na svoje podnikanie, resp. na svoju konečnú spotrebu, nebolo preukázané. Uviedol, že v reťazci spoločností sa navyše nachádzajú nekontaktné spoločnosti. Argumentoval, že podstatou a podmienkou na uplatnenie nároku na odpočítanie dane je použitie prijatých zdaniteľných plnení na podnikanie, teda uskutočňovanie zdaniteľných plnení. V súdenom prípade sa podľa správneho súdu jedná o zneužitie princípu dane z pridanej hodnoty, t. j. iba o fakturáciu 400 ks SD kariet bez označenia konečného odberateľa, ktorý by ich mal využiť na konečnú spotrebu.
12. Podstatou problému je podľa správneho súdu to, že tovar namiesto jeho využitia na konečnú spotrebu bol fakturovaný českej spoločnosti GRAHAMELO, s.r.o., ktorá ho fakturovala slovenskej spoločnosti Green Tech Power, s.r.o., ktorá ho fakturovala spoločnosti Cardtech s.r.o., od ktorej tovar na začiatku reťazca nakúpil žalobca. Takéto obchodovanie podľa správneho súdu nenesie znaky poctivého obchodného styku a štandardných princípov obchodovania podľa Obchodného zákonníka. Uviedol tiež, že ani jedna spoločnosť nepreukázala, či vôbec nejaký tovar bol reálne prepravovaný a dodávaný medzi jednotlivými spoločnosťami, ktoré boli súčasťou reťazca, nakoľko sa nejednalo o objemovo veľké množstvo tovaru.
13. Formálne boli podľa správneho súdu dodržané všetky zákonné podmienky na uplatnenie nároku na odpočítanie dane, ale šetrením správcu dane bolo preukázané, že išlo o neštandardné obchodovanie, cieľom ktorého bolo získanie daňovej výhody v podobe odpočítania dane z fakturovaných zdaniteľných plnení a uplatnenie princípu oslobodenia dodania tovaru od dane pri jeho fakturovaní žalobcom spoločnosti GRAHAMELO s.r.o. do Českej republiky. Takéto neštandardné konanie bez ekonomického opodstatnenia nie je podľa správneho súdu možné považovať za zdaniteľné plnenie v zmysle zákona o DPH, pretože nenapĺňa definíciu predmetu dane uvedenú v § 2 zákona o DPH. Takéto obchodovanie s tovarom nemožno považovať za dodanie tovaru v zmysle zákona o DPH s nárokom na odpočítanie dane.
14. Správny súd sa stotožnil so žalovaným, ktorý v rozhodnutí poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veci C-255/02 Halifax a vo veci C-653/11 Paul Newey, v ktorých sa Súdny dvor EÚ problematikou zneužitia práva zaoberal. Uviedol, že zásada zneužívania práva znamená zákaz vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu. Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017, kde Najvyšší súd SR konštatuje, že pri zneužití práva obvykle nedochádza k priamemu porušeniu právnych noriem. Ide o situácie, kedy nenáležitým obídením vnútroštátnych pravidiel s využitím slobôd podľa práva Európskej únie v konečnom dôsledku vznikne neodôvodnená ujma inému, v danom prípade štátu. Keďže zásada zákazu zneužitia práva je silnejšia ako dovolenie dané právom, prestáva byť takéto konanie subjektu výkonom práva, ale je protiprávnym konaním. Uviedol, že zásada zákazu zneužitia práva je zakotvená tiež v druhej vete ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku.
15. Za nedôvodné správny súd označil i žalobné body žalobcu vznesené v procesnoprávnej rovine.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

16. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440

ods. 1 písm. g/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správnemu súdu na ďalšie konanie, eventuálne, aby kasačný súd zrušil preskúmavané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.
17. V rámci vymedzených sťažnostných dôvodov sťažovateľ uviedol námietky týkajúce sa jeho unesenia dôkazného bremena vo vzťahu k právu na odpočítanie dane. Druhá časť sťažovateľových námietok sa týka otázky nepreukázania existencie daňovej výhody pre sťažovateľa a spochybnenia sťažovateľa, že by mal vôbec vedomosť o spätnom dodaní tovaru na Slovensko. Sťažovateľ namietal, že tovar nakúpil a predal, aby dosiahol zisk a nemožno mu pričítať účasť na kolotočovom obchode a pokiaľ obchodný partner sťažovateľa mal úmysel zneužiť systém DPH, tak za túto skutočnosť sťažovateľ zodpovedať nemôže a nemôže mu byt' pripísaná na vrub. Následne sťažovateľ opakuje, že jeho účelom bolo dosiahnuť z obchodného prípadu zisk a o prípadnom zneužití práva nevedel. Namieta i realizáciu ústneho pojednávania s konateľom dodávateľa namiesto realizácie výsluchu.
18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa stroho uviedol, že trvá na svojich záveroch uvedených v rozhodnutiach finančných orgánov a na svojich vyjadreniach trvá aj vo vzťahu ku kasačnej sťažnosti. S právnym posúdením správneho súdu sa bez ďalšieho stotožnil.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

19. Prejednávaná vec bola dňa 02.02.2023 predložená Najvyššiemu správnemu súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“ alebo „kasačný súd“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 5S Najvyššieho správneho súdu SR a bola jej pridelená spisová značka 5Sfk/9/2023.
20. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného preskúmal napadnutý 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 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.
21. Predmetom kasačného konania je rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/5/2020 - 61 zo dňa 29.09.2022, ktorým správny súd zamietol správnu žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu najmä posúdiť správnosť záverov správneho súdu vo vzťahu k námietkam sťažovateľa o nepriznaní práva na odpočítanie dane z dôvodu správcom dane a žalovaným tvrdeného zneužitia práva.
22. Zneužitie práva možno definovať ako situáciu, kedy niekto vykoná svoje subjektívne právo k neodôvodnenej ujme niekoho iného alebo spoločnosti (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. j. 1Afs 107/2004 z 10.11.2005 a rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/32/2020 z 29.09.2022). Takéto správanie, ktorým sa dosahuje nedovoleného výsledku, je len zdanlivo dovolené. O zneužitie práva nejde v prípade, ak dotknuté ekonomické činnosti môžu mať iné objektívne vysvetlenie, ako iba dosiahnutie daňového zvýhodnenia. Týmto sa vylučuje, resp. potlačuje idea hlavného cieľa (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf 16/2016 z 17.10.2017).
23. V daňovej oblasti je všeobecná právna úprava zákazu zneužitia práva normatívne obsiahnutá v druhej vete § 3 ods. 6 Daňového poriadku (a to ako v znení do 31.12.2017 aplikovateľnom na prejednávanú vec, tak i v aktuálnom znení).
24. Ako uviedol Najvyšší správny súd SR vo svojom rozhodnutí sp. zn. 8Sžfk/54/2017 z 24.08.2023, princíp zákazu zneužitia práva je jedným zo základných princípov, na ktorých je založené fungovanie právneho štátu a princíp zákazu zneužitia práva možno nepochybne vyvodiť z čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého je Slovenská republika demokratický a právny štát. Obdobne Ústavný súd SR vo svojom rozhodnutí sp. zn. IV. ÚS 553/2024 z 05.11.2024 uviedol, že princíp zákazu zneužitia daňového práva je prítomný a vyplýva zo samotnej podstaty daňovo-právnych

noriem a povinnosti štátu zabezpečiť funkčnosť a efektivitu daňového systému. Zneužívanie daňového systému zahrňuje samostatne chápané protiprávne konania vo forme daňových podvodov, daňových únikov a vyhýbaniu sa daniam. Súdy využívajú aplikáciu súdnych doktrín zneužitia daňového práva vo vzťahu k zneužívajúcim transakciám a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, ktoré spočívajú síce v naplnení formálnych podmienok, avšak po materiálnej stránke ide o konania rozporné s účelom daňových noriem.

25. Predpokladom aplikácie inštitútu zneužitia práva je formálny súlad daňovej transakcie s ustanoveniami zákona o DPH. To vylučuje, aby zneužitiu práva predchádzalo zistenie porušenia konkrétnych ustanovení zákona o DPH. V prípade explicitného porušenia zákona o DPH, zneužitie práva nenastupuje a vec sa musí posúdiť ako rozpor s konkrétnym ustanovením zákona (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/5/2018 z 27.02.2019).

26. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ týkajúcej sa zneužitia práva v daňovej oblasti (najmä rozsudok C 10/99, Emsland Stärke, zo 14.12.2000 a rozsudok C 255/02, Halifax, z 21.02.2006) možno vyvodiť, že k splneniu definície zneužitia práva dochádza za kumulatívneho splnenia dvoch podmienok - nenaplnenie účelu právnej úpravy (objektívna podmienka) a získanie daňového zvýhodnenia ako hlavný účel určitého konania (subjektívna podmienka). Zásada zákazu zneužitia práva teda znamená zákaz vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (rozsudok C-162/07, Ampliscientifica a Amplifin, z 22.05.2008).

27. Preukázanie zneužitia práva v oblasti dane z pridanej hodnoty preto na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu (zákon o DPH), viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami (objektívna podmienka), a na strane druhej musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavným cieľom predmetných plnení je získať daňovú výhodu (subjektívna podmienka) (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/32/2020 z 29.09.2022).

28. Uvedené závery potvrdzuje i novšie rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C 116/16 a C 117/16, T Danmark a Y Denmark Aps, z 26.02.2019, kde v bode 114 Súdny dvor EÚ uviedol, že: „... dôkaz zneužívajúceho konania si vyžaduje jednak súbor objektívnych okolností, z ktorých vyplýva, že aj napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených právnou úpravou Únie cieľ tejto právnej úpravy nebol dosiahnutý, a jednak subjektívny prvok spočívajúci v úmysle získať výhodu vyplývajúcu z právnej úpravy Únie tým, že sa umelo vytvárajú podmienky potrebné na jej získanie.“.

29. V prejednávanom prípade správca dane uzavrel (a žalovaný i správny súd potvrdili), že sťažovateľ (žalobca) nebol oprávnený si odpočítať daň uvedenú na spornej faktúre za dodanie tovaru z dôvodu, že malo dôjsť k zneužitiu práva tým, že tovar bol fakturovaný od 2. dodávateľa, spoločnosti Green Tech Power, s.r.o., cez 1. dodávateľa, spoločnosť Cardtech, s.r.o., sťažovateľovi ako tuzemský zdaniteľný obchod. Sťažovateľ následne deklaroval dodanie tohto tovaru ako intrakomunitárne dodanie tovaru s uplatnením oslobodenia od dane, a to spoločnosti GRAHAMELO s.r.o., Praha, Česká republika, ktorá tento tovar fakturovala ako intrakomunitárne dodanie späť na Slovensko spoločnosti Green Tech Power, s.r.o. Podľa správcu dane jediným cieľom zdaniteľných obchodov bolo dosiahnutie zvýhodnenia vo forme odpočítania dane a týmto konaním malo dôjsť k zneužitiu práva.

30. Sťažovateľ na druhej strane uviedol, že sporného obchodu sa zúčastnil (tovar nakúpil a predal) za účelom dosiahnutia zisku a tento obchod splnil svoj účel. Namietal svoju vedomosť o správcom dane tvrdenom zneužívajúcom konaní.

31. Ako už bolo uvedené, z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že na prijatie záveru o zneužití práva v oblasti dane z pridanej hodnoty sa vyžaduje splnenie dvoch podmienok, a to objektívnej a subjektívnej, ktoré musia byť splnené kumulatívne. Obdobné závery možno vyvodiť i z druhej vety § 3 ods. 6 Daňového poriadku (v znení účinnom do 31.12.2017), kde je potrebné preukázať absenciu ekonomického opodstatnenia právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane a rovnako preukázať i účelové obchádzanie daňovej povinnosti, alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti.

32. Podstatou objektívnej podmienky je posúdenie, či konanie daňového subjektu a jeho následok sa prieči zmyslu a účelu daňového práva. Podstatou subjektívnej podmienky je vyhodnotenie, či na základe objektívnych okolností prípadu je dôvodné uzavrieť, že účelom konkrétneho konania

daňového subjektu bolo získať daňové zvýhodnenie (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. j. 1Afs 107/2004 z 10.11.2005 a rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/32/2020 z 29.09.2022).
33. Súdny dvor EÚ v rozsudku C 255/02, Halifax v bode 80 uskutočnil posúdenie objektívnej podmienky zneužitia práva nasledovne: „Umožniť však platiteľom dane odpočítať celú DPH zaplatenú na vstupe, hoci v rámci svojich bežných obchodných transakcií žiadne plnenie v súlade s ustanoveniami režimu odpočítania šiestej smernice alebo vnútroštátnej právnej úpravy, ktorou bola prebratá, by im neumožnilo odpočítať uvedenú DPH alebo by im umožnilo z toho odpočítať iba časť, by bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality a preto v rozpore s cieľom uvedeného režimu.“.
34. Pokiaľ ide o posúdenie splnenia objektívnej podmienky zneužitia práva (nenaplnenie účelu právnej úpravy), v posudzovanom prípade nie je sporné, že sťažovateľ si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty z tovaru (SD karty), ktorý nadobudol od deklarovaného dodávateľa Cardtech, s.r.o. Taktiež nie je sporné, že sťažovateľ tento tovar deklaroval ako intrakomunitárne dodanie tovaru s uplatnením oslobodenia od dane pre spoločnosť GRAHAMELO s.r.o., Praha, Česká republika, ktorá tovar následne deklarovala ako intrakomunitárne dodanie späť na Slovensko spoločnosti Green Tech Power, s.r.o. (subdodávateľ žalobcu).
35. Kasačný súd má za to, že vytvorenie reťazca spoločností, ktoré si navzájom a opakovane medzi sebou bez ekonomického opodstatnenia dodávajú a fakturujú ten istý tovar, môže za určitých okolností svedčiť o jeho umelom charaktere. V prejednávanej veci však sťažovateľ tovar (SD karty) od svojho deklarovaného dodávateľa Cardtech, s.r.o. jednorazovo nadobudol a tento intrakomunitárne s uplatnením oslobodenia od dane dodal spoločnosti GRAHAMELO s.r.o., Praha, Česká republika. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaný uviedol, že pri sťažovateľovi išlo o jediný takýto obchodný prípad.
36. Alternatívne, v prípade, ak by v rámci vytvoreného reťazca spoločností, ktoré si navzájom medzi sebou dodávajú a fakturujú ten istý tovar, došlo k úniku dane, je možné i zvážiť, či takto vytvorený reťazec nebol poznačený daňovým podvodom.
37. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ je zrejmý dôraz na zásadu neutrality dane a cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých ich hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (napr. rozsudok SD EÚ vo veci C 285/11, Bonik, z 06.12.2012). Pokiaľ si sťažovateľ uplatní daň na vstupe, ktorú svojmu dodávateľovi aj zaplatil, tak práve odpočítaním tejto dane na vstupe je zabezpečená neutralita jeho daňového zaťaženia. Najvyššiemu správnemu súdu SR preto nie je zrejmé, akú neoprávnenú daňovú výhodu mal sťažovateľ takýmto obchodom získať, a to konkrétne uplatnením si odpočítania dane z tovaru nadobudnutého od deklarovaného dodávateľa, ktorú tomuto deklarovanému dodávateľovi mal zaplatiť.
38. Najvyšší správny súd SR ďalej vyhodnocoval, či na základe okolností prejednávanej veci je dôvodné uzavrieť, že účelom konania sťažovateľa bolo získať daňové zvýhodnenie (subjektívna podmienka), ktorej zmyslom je na základe objektívnych okolností prípadu dovodiť, či konkrétne konanie sťažovateľa mohlo mať iné vysvetlenie ako snahu o neoprávnené získanie daňovej výhody.
39. Súdny dvor EÚ v rozsudku C 255/02, Halifax v bode 81 uskutočnil posúdenie subjektívnej podmienky zneužitia práva nasledovne: „Pokiaľ ide o druhý prvok, podľa ktorého predmetné plnenia musia mať za hlavný cieľ získanie daňovej výhody, je potrebné pripomenúť, že prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preukázal obsah a skutočný význam predmetných plnení. Vnútroštátny súd pritom môže vziať do úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi zahrnutými podnikateľmi v pláne zníženia daňového zaťaženia.“.
40. Sťažovateľ v prejednávanej veci namietal, že o spornom reťazci spoločností a o pohybe tovaru, ktorý sa vrátil späť na Slovensko jeho subdodávateľovi Green Tech Power, s.r.o., nevedel. Z obsahu napadnutých rozhodnutí správnych orgánov a ani z odôvodnenia napadnutého rozsudku správneho súdu takáto vedomosť sťažovateľa nevyplýva. Žalovaný skutočnosť, že sťažovateľ nebol iniciátorom obchodnej spolupráce, pretože ho kontaktoval konateľ spoločnosti Cardtech s.r.o. s možnosťou nakúpiť SD karty za výhodné ceny, nespochybnil.
41. Podstatou problému podľa žalovaného i podľa správneho súdu je samotná skutočnosť, že tovar namiesto jeho využitia na konečnú spotrebu (sťažovateľom alebo inou osobou) bol fakturovaný českej

spoločnosti GRAHAMELO, s.r.o., ktorá ho fakturovala slovenskej spoločnosti Green Tech Power, s.r.o., ktorá ho fakturovala spoločnosti Cardtech s.r.o., od ktorej tovar na začiatku reťazca nakúpil žalobca. Takéto obchodovanie podľa žalovaného nenesie znaky poctivého obchodného styku a štandardných princípov obchodovania podľa Obchodného zákonníka.
42. Uvedené závery však kasačný súd samé o sebe nepresviedčajú, že konanie sťažovateľa (u ktorého nebola preukázaná vedomosť o spornom reťazci spoločností a o pohybe tovaru) nemohlo mať iné vysvetlenie ako snahu o neoprávnené získanie daňovej výhody. Toto vysvetlenie podáva sám sťažovateľ tým, že uvádza, že tovar nakúpil a predal, aby dosiahol zisk.
43. Najvyšší správny súd SR pripomína, že pokiaľ si sťažovateľ uplatní daň na vstupe, ktorú svojmu dodávateľovi aj zaplatil, tak práve odpočítaním tejto dane na vstupe je zabezpečená neutralita jeho daňového zaťaženia. Preto pokiaľ došlo k neoprávnenému zníženiu daňového zaťaženia sťažovateľa, alebo pokiaľ nejaká neoprávnená daňová výhoda pre sťažovateľa vyplynula, je potrebné ju podrobne analyzovať práve so zameraním na kritériá svedčiace zneužitiu práva. Inak povedané je potrebné nájsť, popísať a preukázať umelú konštrukciu deklarovaných plnení, ktorá viedla v posudzovanom prípade k získaniu konkrétnej daňovej výhody, k čomu však v prejednávanej veci nedošlo.
44. Obiter dictum a nad rámec dôvodov sťažovateľom podanej kasačnej sťažnosti nedá Najvyššiemu správnemu sudu SR nedoplniť, že dôsledkom preukázaného zneužitia práva v oblasti dane z pridanej hodnoty nie je úplná strana práva na odpočítanie dane, ako je tomu pri daňovom podvode, ale „preusporiadanie“ transakcií s obmedzením alebo vynechaním umelých (zneužívajúcich) prvkov. Dôsledkom preukázaného zneužitia práva preto nie je iba samotné nepriznanie práva na odpočítanie dane, ale vylúčenie (neprihliadnutie) na konkrétnu zneužívajúcu transakciu alebo súbor zneužívajúcich transakcií.

V. Záver

45. Na základe všetkých vyššie uvedených dôvodov kasačný súd dospel k záveru, že správny súd zamietol správnu žalobu na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, čo napĺňa uplatnený kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Z rovnakého nesprávneho právneho názoru vychádzalo aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, čo odôvodňuje jeho zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP. Preto kasačný súd podľa § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok zmenil tak, že zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.
46. V ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku (§ 469 SSP) a s poukazom na jeho odôvodnenie bude úlohou žalovaného opätovne zvážiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné prijať záver o nesplnení podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu z dôvodu zneužitia práva, a to konkrétne najmä preukázanie splnenia jeho subjektívnej podmienky.
47. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 a ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní ako i v konaní pred správnym súdom. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na správnom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.
48. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.