

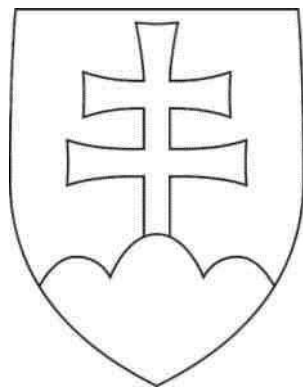


ZBIERKA

STANOVÍSK A ROZHODNUTÍ
NAJVYŠŠIEHO SPRÁVNEHO SÚDU
SLOVENSKEJ REPUBLIKY



NAJVYŠŠÍ
SPRÁVNÝ SÚD
SLOVENSKEJ REPUBLIKY



Z B I E R K A

STANOVÍSK A ROZHODNUTÍ NAJVYŠŠIEHO SPRÁVNEHO SÚDU SLOVENSKEJ REPUBLIKY

2/2025

Ročník: IV.

Redakčná poznámka

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „*najvyšší správny súd*“) v súlade s § 24e ods. 3 a 6 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a podľa čl. 9 Rokovacieho poriadku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. 1/2022 Z. z. vydáva Zbierku stanovísk a rozhodnutí najvyššieho správneho sudu (ďalej len „*Zbierka*“).

Jednotlivé rozhodnutia sú označené poradovým číslom, pod ktorými sú vedené v evidencii Zbierky s uvedením vzťahu k príslušnej právnej úprave, prípadne s uvedením vzťahu k predchádzajúcej judikatúre. Najvyšší správny súd pristúpil k publikovaniu svojich rozhodnutí s uvedením úplného zloženia senátu, ktorý vo veci rozhodol. Všetky rozhodnutia sú označené spisovou značkou konania. Najvyšší správny súd pri publikovaní rozhodnutí vykonáva predpísanú anonymizáciu rozhodnutí.

Pokiaľ sú v údajoch o prejudikatúre uvádzané rozhodnutia označené pod „R“ s príslušným poradovým číslom, ide vždy o rozhodnutie publikované v súdnej zbierke vydávanej najvyšším súdom.

Rozhodnutia publikované v Zbierke budú v judikatúre označované ako „ZNSS“ s príslušným poradovým číslom a rokom vydania. Jednotlivé stanoviská a rozhodnutia publikované v Zbierke budú číslované vzostupne a priebežne bez ohľadu na aktuálny rok. Teda napríklad označenie rozhodnutia č. 1/2022 ZNSS znamená, že ide o prvé rozhodnutie publikované v Zbierke od počiatku jej vydávania a že toto rozhodnutie bolo publikované v roku 2022. Popri všeobecnom číslovaní budú rozhodnutia veľkého senátu ešte samostatne číslované vzostupne a priebežne bez ohľadu na aktuálny rok. Teda napríklad označenie rozhodnutia č. 55/2024 ZNSS (VS 11/2024) znamená, že ide o 55. rozhodnutie publikované v Zbierke od počiatku jej vydávania, že toto rozhodnutie bolo publikované v roku 2024, a že ide o 11. rozhodnutie veľkého senátu najvyššieho správneho súdu vydané od 1. augusta 2021 a publikované v roku 2024.

Publikované rozhodnutia a právne vety (č. 97 až č. 103) boli schválené na zasadnutí pléna Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky 25. septembra 2025.

OBSAH

Stanoviská a rozhodnutia vo veciach správneho súdnictva

1. Neuznanie nároku na odpočítanie DPH; deklarovanie dodania poradenských služieb; daňový subjekt ako účastník verejnej súťaže (97/2025 ZNSS)

Ak je predmetom fakturovaného plnenia taký druh služieb, ktoré sú poskytované priebežne, po dlhší časový úsek a jednotlivé úkony nie sú (nevyhnutne) hmatateľným produktom, resp. výstupom zachyteným na hmotnom substráte, musí si daňový subjekt v takomto prípade zadovážiť čo najširšie penzum dôkazov preukazujúcich reálnosť plnenia (vrátane dôkazov, ktoré spoľahlivo zachytávajú najmä formu poskytovania takýchto služieb (osobnú alebo elektronickú), a s tým súvisiacu prítomnosť osôb participujúcich na poskytovaní onoho plnenia či relevantnú komunikáciu spojenú s dojednávaním jednotlivých úkonov plnenia), aby sa v prípade budúcej daňovej kontroly vo vzťahu k oprávnenosti odpočtu DPH z takto poskytnutej služby vyhol negatívnemu následku spojenému s dôkaznou núdzou.....7

2. Nesúčinnosť; nekontaktnosť; deklarovaný tovar; materiálne podmienky pre oslobodenie od DPH (98/2025 ZNSS)

Nesúčinnosť a nekontaktnosť spoločností stojacich na začiatku a konci obchodného reťazca s deklarovaným tovarom, mimo vzťahu dodávateľa s odberateľom z iného členského štátu EÚ, nie je okolnosťou, ktorá je sama osebe spôsobilá vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre oslobodenie od DPH, osobitne ak nie je sporná existencia tovaru.....19

3. Identifikačné číslo odberateľa pre DPH; status odberateľa; vznik rizika daňového podvodu (99/2025 ZNSS)

- I. Pokiaľ sa sťažovateľ spolieha na platnosť identifikačného čísla odberateľa pre DPH vyplývajúcu zo zápisu odberateľa v príslušnom verejnom registri, ktoré je v zmysle rozhodovacej činnosti SD EÚ dôkazom o statuse odberateľa ako zdaniteľnej osoby, resp. osoby identifikovanej pre daň, od sťažovateľa nemožno rozumne požadovať, aby okrem dokladov vyžadovaných ustanovením § 43 ods. 5 zákona o DPH zadovážoval v čase transakcií ďalšie dôkazy preukazujúce vykonávanie ekonomickej činnosti odberateľom pre prípad, že by bola registrácia pre DPH odberateľovi zrušená.
- II. Skutočnosť, že na strane dodávateľa i odberateľa daňového subjektu vystupuje rovnaká osoba (navyše bez preukázania jej postavenia a vzťahu k daným podnikateľským subjektom a tomu zodpovedajúcej zodpovednosti) za predpokladu, že neexistuje iné racionálne zdôvodnenie takéhoto usporiadania obchodných vzťahov, je jednou z podozrivých okolností nasvedčujúcich spáchaniu daňového podvodu. Zároveň u primerane obozretného podnikateľa musí táto skutočnosť vzbudiť dôvodné podozrenie, najmä s ohľadom na to, že umelé vsunutie daňového subjektu do obchodného reťazca bez ekonomického dôvodu môže byť vedené snahou zúčastnených subjektov získať neoprávnené daňové zvýhodnenie a sťažiť jeho odhalenie. Ak daňový subjekt neuskutoční nijaké ďalšie šetrenie ohľadne dôvodu svojho začlenenia do obchodného reťazca, resp. ak ho aj urobí, ale tento dôvod by sa primerane obozretnému podnikateľovi javil ako nedostatočný a napriek tomu sa do tohto reťazca nechá vsunúť ako nepotrebný článok, ide o jeden z dôkazov jeho nedostatočnej obozretnosti.....41

4. **Zásada neutrality DPH; odpočítanie dane; neoprávnená daňová výhoda (100/2025 ZNSS)**

Uplatnenie si práva na odpočítanie dane nie je samo osebe zneužitím práva, ale realizáciou zásady neutrality dane. Pokiaľ si daňový subjekt uplatní daň na vstupe, ktorú svojmu dodávateľovi aj zaplatil, tak práve odpočítaním tejto dane na vstupe je zabezpečená neutralita jeho daňového zaťaženia. Ak došlo k neoprávnenému zníženiu daňového zaťaženia daňového subjektu, alebo pokiaľ daňový subjekt neoprávnenú daňovú výhodu získal, a dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane má byť zneužitie práva, je potrebné zistenú neoprávnenú daňovú výhodu podrobne analyzovať práve so zameraním na kritériá svedčiace zneužitiu práva a nájsť, popísať a preukázať umelú konštrukciu deklarovaných plnení, ktorá viedla k získaniu konkrétnej daňovej výhody.....64

5. **Daňový podvod; obchodný reťazec; zdaniteľné obchody (101/2025 ZNSS)**

Skutkové okolnosti nasvedčujúce tomu, že daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, je potrebné individuálne vyhodnocovať s ohľadom na špecifickosť posudzovaných zdaniteľných obchodov, ich predmet, objem a iné významné okolnosti, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektmi. Podstatná je pritom i identifikácia, prečo tieto zistené skutkové okolnosti s ohľadom na povahu zdaniteľných obchodov nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam.

Na účely posúdenia objektívnych skutkových okolností nasvedčujúcich tomu, že daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, sú podstatné tie okolnosti, ktoré daňovému subjektu boli alebo mohli byť známe už v čase realizácie alebo dojednávania posudzovaných zdaniteľných obchodov.....73

6. **Daň z príjmov právnických osôb; daňový výdavok; základ dane (102/2025 ZNSS)**

- I. Pre určenie základu dane závislej osoby podľa § 17 ods. 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) pomocou metódy nezávislej trhovej ceny podľa § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov je porovnávanie ceny na začiatku a na konci obchodného reťazca v súlade s podmienkami ustanovenými v § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov za predpokladu, že dodávatelia daňového subjektu v kontrolovaných transakciách neprispeli žiadnou pridanou hodnotou, ktorá odôvodňuje zásadný nárast ceny za realizáciu (reklamných) služieb oproti porovnateľným transakciám medzi správcom dane zvolenými nezávislými osobami.
- II. Zákon o dani z príjmov neukladá správcom dane povinnosť postupovať v zmysle konkrétnej metódy ustanovenej v § 18 ods. 2 alebo 3 tohto zákona, ale umožňuje mu výber (resp. kombinácie) najvhodnejšej metódy súladnej s princípom nezávislého vzťahu, ktorý je výsledkom jeho správnej úvahy.
- III. Pokiaľ správca dane svoju správnu úvahu aplikovanú pri výbere metódy riadne odôvodní a daňový subjekt s výberom nesúhlasí, ale neuvedie, akú inú metódu mal správca dane aplikovať, tak správca dane nemusí v rámci správnej úvahy odôvodniť, prečo inú metódu netestoval.....82

7. **Predmet dane vyberanej zrážkou; predaj a kúpa liekov (103/2025 ZNSS)**

- I. Z účelového, systematického a ústavne súladného výkladu vyplýva, že pojem „peňažné plnenie a nepeňažné plnenie, ktoré bolo poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa“ ako

predmet dane vyberanej zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom od 01.01.2016 je potrebné vykladať v súlade s obsahovým chápaním tohto pojmu podľa zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o liekoch“).

- II. Z pozitívneho a negatívneho vymedzenia týchto plnení podľa zákona o liekoch vyplýva, že za takéto plnenia sa nepovažujú plnenia poskytované v rámci bežného obchodného styku týkajúceho sa predaja alebo kúpy liekov a zdravotníckych pomôcok.
- III. Aby obchodné transakcie spočívajúce v predaji a kúpe liekov a zdravotníckych pomôcok medzi držiteľom a poskytovateľom zdravotnej starostlivosti spadali pod bežný obchodný styk, vyžaduje sa, aby podmienky plnení zodpovedali podmienkam obvyklým v bežnom obchodnom styku, najmä pokiaľ ide o cenu, množstvo a ďalšie podmienky spolupráce.
- IV. Správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav, skúmať povahu plnení ako aj ich súlad s bežnými obchodnými podmienkami a ich vyhodnotenie sa v odôvodnení vydaného rozhodnutia náležite zaoberať.....92

Kľúčové slová: neuznanie nároku na odpočítanie DPH; deklarovanie dodania poradenských služieb; daňový subjekt ako účastník verejnej súťaže

Prejudikatúra: 5 Sžf 66/2016; Vikingo Fővállalkozó, C 610/19

Vzťah k právnej úprave: § 49 ods. 1, § 19 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty; § 24 ods. 1 a ods. 4, § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok

Právna veta

Ak je predmetom fakturovaného plnenia taký druh služieb, ktoré sú poskytované priebežne, po dlhší časový úsek a jednotlivé úkony nie sú (nevyhnutne) hmatateľným produktom, resp. výstupom zachyteným na hmotnom substráte, musí si daňový subjekt v takomto prípade zadovážiť čo najširšie penzum dôkazov preukazujúcich reálnosť plnenia (vrátane dôkazov, ktoré spoľahlivo zachytávajú najmä formu poskytovania takýchto služieb (osobnú alebo elektronickú), a s tým súvisiacu prítomnosť osôb participujúcich na poskytovaní onoho plnenia či relevantnú komunikáciu spojenú s dojednávaním jednotlivých úkonov plnenia), aby sa v prípade budúcej daňovej kontroly vo vzťahu k oprávnenosti odpočtu DPH z takto poskytnutej služby vyhol negatívnemu následku spojenému s dôkaznou núdzou.

[rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sfk 27/2023 z 21. februára 2025: predseda senátu JUDr. Marián Trenčan (sudca spravodajca), členovia senátu JUDr. Elena Berthotyová, PhD. a prof. JUDr. Juraj Vačok, PhD.]

Vymedzenie veci

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Úrad pre vybrané hospodárske subjekty (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 100896866/2021 z 25.05.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) 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 žalobcovi rozdiel v sume 82.800 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2015, a to z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods.1 a § 51 ods.1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

2. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa EkoAuris, s.r.o., Bajkalská 12/A, 080 01 Prešov za dodanie poradenských služieb pri verejnom obstarávaní v súvislosti s účasťou žalobcu vo verejnej súťaži na výstavbu diaľnice D1 Lietavská Lúčka - Višňové - Dubná skala. Konštatoval, že žalobca vierohodne nepreukázal (a ani preverovaním správcu dane sa

nepreukázalo), že dodanie fakturovaného plnenia sa reálne uskutočnilo tak, ako žalobca deklaroval na dodávateľskej faktúre.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102613318/2021 z 21.12.2021 (ďalej aj „*napadnuté rozhodnutie*“ alebo „*preskúmané rozhodnutie*“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane o neopodstatnenosti práva na odpočet dane z faktúry od deklarovaného dodávateľa.

4. Žalovaný mal za to, že z kontrolných zistení, nepresvedčivých dôkazov predložených žalobcom, ako aj zo sporných výpovedí svedkov, nebolo možné odvodiť reálne poskytnutie deklarovaných služieb spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. Zhodne so správcom dane skonštatoval, že okrem predloženej faktúry, Zmluvy o poskytovaní poradenstva (ďalej aj ako „*zmluva*“) a výpisov z bankového účtu žalobca nepreukázal poskytnutie služby žiadnym iným overiteľným spôsobom.

5. Žalovaný a správca dane sa z hľadiska preukazovania existencie materiálneho plnenia zaoberali obsahom žalobcom predloženej zmluvy. Zhodne upozornili na skutočnosť, že v článku 5 s názvom Práva a povinnosti zmluvných strán sa v bode 12 objednávateľ - spoločnosť DÚHA, a.s. zaväzuje potvrdiť rozsah poskytnutého poradenstva podpísaním samostatných akceptačných protokolov. V tejto súvislosti podotkli, že žalobca uvedené akceptačné protokoly správcovi dane nepredložil, napriek tomu, že ho tento opakovane, a to výzvou č. 100764988/2020 zo dňa 09.04.2020 a následne i v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101737822/2020 dňa 13.11.2020, žiadal o predloženie všetkých dokladov a dôkazov preukazujúcich poskytnutie služieb zo strany poskytovateľa. Žalovaný poukázal v tejto súvislosti i na skutočnosť, že v bode 13 identického článku zmluvy sa uvádza, že Prílohou č. 1 k tejto zmluve je objem celkových investičných nákladov tvorený cenou na dodávku prác a služieb uvedenou vo víťaznej ponuke predloženej do verejného obstarávania. Ani táto príloha nebola žalobcom v priebehu daňového konania predložená.

6. Žalovaný uviedol, že ďalším dôkazom potvrdzujúcim závery správcu dane sú i nezrovnalosti medzi výpoveďou bývalého (vtedajšieho) konateľa dodávateľskej spoločnosti Matúša Džuppu, ktorý uviedol, že všetky činnosti týkajúce sa poradenstva žalobcovi vykonával sám, a zisteniami vyplývajúcimi z protokolu Daňového úradu Prešov z daňovej kontroly u spoločnosti EkoAuris, s.r.o., v zmysle ktorých to bola spoločnosť terAnet, s.r.o., ktorá odovzdala spoločnosti EkoAuris, s.r.o. podklady pre finálnu verziu ponuky žalobcu v predmetnom verejnom obstarávaní. Žalovaný vyzdvihol skutočnosť, že z výsledkov preverovaní vykonaných v rámci onej daňovej kontroly vyplýva, že spoločnosť EkoAuris, s.r.o. pre potreby realizácie kompletných činností uvedených v zmluve o poskytovaní poradenstva uzatvorenej so žalobcom pristúpila k uzatvoreniu obdobnej formy zmluvy o poskytnutí poradenstva so spoločnosťou terAnet, s.r.o. so sídlom Janka Kráľa 48, 821 06 Bratislava dňa 02.02.2012. Žalovaný uvedené zistenia vyhodnotil konštatujúc, že v dodávateľskom vzťahu spoločnosť terAnet, s.r.o. figurovala ako generálny subdodávateľ spoločnosti EkoAuris, s.r.o., ktorá svoje služby dodávala spoločnosti DÚHA, a.s.

7. Žalovaný mal za to, že správca dane neuprel daňovému subjektu žiadne právo vyplývajúce z § 45 ods. 1 Daňového poriadku a vytvoril mu priestor, aby preukázal skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane, a skutočností, ktoré uviedol v podanom daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie. Umožnil mu vyjadriť sa ku skutočnostiam týkajúcim sa kontroly dane z pridanej hodnoty a zároveň ho vyzýval predložiť doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a podať potrebné vysvetlenia k preverovaným plneniam. Žalovaný mal preukázané, že žalobca na výzvy správcu dane

nepredložil relevantné overiteľné dôkazy, ktorými by preukázal reálne uskutočnenie preverovaných plnení od deklarovaného dodávateľa.

8. Záverom odôvodnenia napadnutého rozhodnutia zdôraznil, že daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii (napr. aj keď obchodný partner zanikne, resp. nemá doklady) mal dostatočné podklady preto, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie obchodu čo do priebehu a obsahu, a to osobou uvedenou v predkladaných faktúrach. Správca dane nie je povinný dokazovať neuskutočnenie obchodu. Dôkazné bremeno v daňovom konaní znáša daňový subjekt v zmysle § 24 Daňového poriadku a je povinnosťou daňového subjektu preukázať, že právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty si uplatňuje odôvodnene a v zmysle zákonom stanovených podmienok.

II. Konanie pred správnym súdom

9. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, v ktorej sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného z dôvodov uvedených v § 191 ods. 1 písm. c) až g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Namietal, že konajúce orgány pri hodnotení dôkazov nepostupovali zákonne a správne, dôvodiac skutočnosťou, že ním predložené dôkazy a správcom dane vykonané dokazovanie hodnotili vysoko subjektívne a zo zásady v neprospech kontrolovaného daňového subjektu, a to za súčasného odmietnutia vykonania ním navrhovaného dokazovania (v podobe výsluchov svedkov - zamestnancov žalobcu, ktorí spolupracovali pri zhromažďovaní podkladov verejného obstarávania). Správca dane podľa žalobcu zároveň odmietol uznať žalobcom predložené dôkazy v podobe podpornej dokumentácie a čestných vyhlásení zamestnancov žalobcu o kooperácii s M. Džuppom. Žalobca tvrdil, že konajúce orgány rovnako nevzali do úvahy hospodársky prospech, ktorý zabezpečenie poskytnutých služieb predstavovalo v protipóle obrátov žalobcu.

10. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „*krajský súd*“ alebo „*správny súd*“) správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol rozsudkom sp. zn. 6S/51/2022 z 8. decembra 2022 (ďalej len „*napadnutý rozsudok*“).

11. V odôvodnení rozsudku okrem iného konštatoval, že správca dane po vykonanom rozsiahlom dokazovaní dôvodne spochybnil materiálny obsah deklarovanej dodávky služieb pre žalobcu od spoločnosti EkoAuris, s.r.o, pričom jeho závery neboli svojvoľné a vychádzali z vykonaného dokazovania. Poukázal na pasivitu žalobcu, keď tento na základe opakovaných výziev správcu dane až dňa 18.12.2020, t. j. cca dva mesiace pred ukončením lehoty na výkon daňovej kontroly, predložil Zmluvu o poskytovaní poradenstva zo dňa 26.01.2012 uzatvorenú medzi žalobcom a spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. (poskytovateľ).

12. Akcentoval skutočnosť, že správca dane v rámci vykonaného šetrenia preveroval uskutočnenie predmetného plnenia u kontrolovaného daňového subjektu (výpoveďou Ing. Františka Mravu) aj u dodávateľa EkoAuris, s.r.o. (výpoveďou PhDr. Matúša Džuppu), ako je podrobne zaznamenané v zápisniciach o ústnom pojednávaní s uvedenými svedkami a zhrnuté v rozhodnutiach žalovaného aj správcu dane. Správca dane zistil skutočnosti v súvislosti s predmetom fakturovaného plnenia (služby poradenstva) aj zo spisu z daňovej kontroly u dodávateľa EkoAuris, s.r.o. Správny súd mal za to, že konajúce orgány všetky zistené skutočnosti vyhodnotili vo vzájomných súvislostiach a svoje závery náležite odôvodnili.

13. Krajský súd stotožňujúc sa so žalovaným skonštatoval, že žalobca nepredložil správcovi dane overiteľné dôkazy o tom, že k predmetnému plneniu od deklarovaného dodávateľa skutočne došlo. Poukázal na obsah predloženej zmluvy, v ktorej článku 5 s názvom Práva a povinnosti zmluvných strán sa v bode 12 objednávateľ - žalobca zaväzuje potvrdiť rozsah poskytnutého poradenstva podpísaním samostatných akceptačných protokolov, avšak tieto žalobca správcovi dane nepredložil, napriek tomu, že ho opakovane, a to výzvou č. 100764988/2020 z 09.04.2020 a následne v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101737822/2020 dňa 13.11.2020 žiadal o predloženie všetkých dokladov a dôkazov preukazujúcich poskytnutie služieb zo strany poskytovateľa EkoAuris, s.r.o. Zároveň zdôraznil, že žalobca nepredložil ani prílohu č. 1 k onej zmluve, ktorá mala obsahovať informáciu o objeme celkových investičných nákladov tvorených cenou na dodávku prác a služieb uvedenou vo víťaznej ponuke predloženej do verejného obstarávania žalobcom.

14. Tento záver podľa správneho súdu umocňuje i skutočnosť, že ani na základe vyhodnotenia výpovedí svedkov Ing. Františka Mravu a PhDr. Matúša Džuppu sa hodnoverným spôsobom nepreukázalo, že preverované plnenie bolo žalobcovi dodané, a to spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. Správca dane podľa krajského súdu celkom dôvodne práve poukázal na významné rozpory medzi výpoveďami svedka Matúša Džuppu, ale aj výpoveďami zástupcov jednotlivých účastníkov obchodu v súvislosti s deklarovaným plnením - Ing. Františka Mravu (zástupca žalobcu), PhDr. Matúša Džuppu (zástupca dodávateľa EkoAuris, s.r.o.) a Tomáša Ocelku (zástupca subdodávateľa terAnet, s.r.o.). Správca dane teda dôvodne uzavrel, že žalobca okrem predložených dokladov nepreukázal žiadnym hodnoverným a overiteľným spôsobom reálne uskutočnenie (čo do obsahu a priebehu) fakturovaného plnenia.

15. Záverom podotkol, že daňový subjekt je povinný viesť spoľahlivú obchodnú evidenciu, ako aj riadne preverovať svojich obchodných partnerov tak, aby v pri uplatnení nároku na DPH dostatočné podklady na riadne preukázanie svojich nárokov. Zdôraznil, že ani doklady so všetkými požadovanými náležitosťami nemusia byť dostatočným podkladom pre uznanie práva odpočítať daň, ak nie je preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného obchodu skutočne došlo tak, ako je dokladmi deklarované. Nie je úlohou ani povinnosťou daňových orgánov preukazovať skutočnosti tvrdené daňovým subjektom, táto povinnosť spočíva len na daňovom subjekte. V danom prípade vznikli v rámci daňovej kontroly u správcu dane dôvodné pochybnosti o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a o skutočnostiach v týchto dokladoch uvedených. Správca dane umožnil žalobcovi identifikované pochybnosti odstrániť, z dôkazov predložených žalobcom však nie je možné prijať záver o ich odstránení.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko účastníkov

A/

16. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP (nesprávne právne posúdenie veci) a § 440 ods. 1 písm. h) SSP (odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu) a navrhol v zmysle § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť správneho súdu na ďalšie konanie.

17. Kasačný súd na tomto mieste v stručnosti rekapituluje sťažnostné body, ktoré v značnej miere kopírujú žalobné námietky:

- správca dane, ako aj žalovaný jednostranne a v rozpore s predloženými dôkazmi odmietli tézu o možnosti poskytnutia služieb zo strany dodávateľa, ba dokonca odmietli subdodávateľskú formu dodania, ktorá nie je nijakým spôsobom zákonom obmedzená. Uvedeným konaním výrazne

prekročili svoje právomoci a svojvoľným výkladom zrejmých skutočností v neprospech žalobcu založili nepreskúmateľnosť rozhodnutí;

- sťažovateľ nesúhlasí so záverom správneho súdu o nepreukázaní reálneho uskutočnenia služieb. V tejto súvislosti podotýka, že konateľ spoločnosti EkoAuris s.r.o. PhDr. Džuppa sa vyjadril k poskytovaným službám a potvrdil ich dodanie na základe zmluvy o poskytovaní poradenských služieb. Sťažovateľ tvrdil, že túto skutočnosť preukázal predloženými dokladmi, a to najmä faktúrami, potvrdeniami o úhrade, samotnou zmluvou, ako aj výsluchmi označených svedkov, pričom predložením uvedených dokladov splnil formálne aj materiálne podmienky vyžadované zákonom o DPH;
- jedným z najdôležitejších predmetov dotknutej zmluvy bolo spracovanie a kontrola súladu podkladov, ktoré boli výsledkom ponuky vo verejnom obstarávaní, a to jednak s požiadavkami obstarávateľa, ako aj s následným priebehom realizácie a všetkými realizačnými dokumentami súvisiacimi s projektom, to všetko s následnou väzbou na komunikáciu s investorom (obstarávateľom). Uvedené činnosti boli zo strany dodávateľa EkoAuris, s.r.o. vykonané, čo bolo preukázané podkladmi, ktoré sťažovateľ predložil v rámci výkonu daňovej kontroly, ako aj výsluchom svedkov (tých, ktorých výsluchy správca dane umožnil), ako aj čestnými vyhláseniami zamestnancov sťažovateľa, ktorých výsluch správca dane odmietol vykonať;
- sťažovateľ v rámci výkonu daňovej kontroly poskytoval správcovi dane všetku potrebnú súčinnosť s obstaraním a zabezpečením dokladov, čoho dôkazom sú rozsiahle vyjadrenia sťažovateľa, ako aj jeho účasť na všetkých vykonávaných úkonov v rámci daňovej kontroly;
- realizáciu poskytnutia služieb potvrdzuje aj úspešnosť v získaní zákazky vo verejnom obstarávaní, ktorej výsledok je zhmotnený vo výslednom stavebnom diele realizovanom sťažovateľom;
- poukazuje na skutočnosť, že služby mu zabezpečila práve a len spoločnosť EkoAuris, s.r.o. a že žiadna iná spoločnosť pre sťažovateľa v danom období takéto služby neposkytovala a tiež to, že v danom období žalobca nedisponoval takým odborným interným personálom, ktorý by ponuku na tak komplexné verejné obstarávanie o takejto (410 mil. EUR) veľkosti a zložitosti dokázal bezchybne (podmienka úspechu) zabezpečiť;
- v zmysle negatívnej dôkaznej teórie nemôže sťažovateľ preukázať, že inú zmluvu, predmetom ktorej by bolo zabezpečenie identickej služby v súvislosti s uvedeným projektom, neuzavrel. Nie je totiž možné preukázať, že sa niečo nestalo alebo že niekto niečo nevykonával. Dôkazné bremeno sa v tomto prípade presúva na toho, kto podáva negatívne tvrdenia, a teda na správcu dane, ktorý napriek existencii písomnej zmluvy, ktorej uzatvorenie spolu s vystavením príslušnej faktúry potvrdil pri výsluchu Ing. František Mrava, tvrdí, že dohodnuté komplexné poradenské služby sťažovateľovi nezabezpečila spoločnosť EkoAuris, s.r.o. Sťažovateľ má za to, že samotná písomná zmluva o zabezpečení služieb preukazuje dodanie služby a správcovi dane sa tento skutkový záver nepodarilo žiadnym spôsobom spochybníť;
- poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR zo 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle ktorého ak daňový subjekt predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť, splní si tým svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú;
- správca dane a žalovaný nehodnotili dôkazy správne, a to najmä vo vzájomných súvislostiach, ale práve naopak, dôkazy vyhodnocovali selektívne, napr. využitím zistení z iných daňových konaní, o ktorých sa sťažovateľ dozvedel až v predbežnom protokole správcu dane;
- protokoly z iných daňových kontrol vedených u iných subjektov podľa názoru sťažovateľa nemali súvis s preverovaným daňovým plnením podľa predloženej zmluvy o poradenstve. Správca dane použil protokol z daňovej kontroly spoločnosti EkoAuris, s.r.o., kde boli preverovaní subdodávateľia tejto spoločnosti. Zmluva o poskytovaní poradenstva nevylučovala, aby dodávateľ

využil aj služby subdodávateľov, prípadne iných subjektov v spolupráci a k plneniu predmetu onej zmluvy. Správca dane neoznámil sťažovateľovi v priebehu daňovej kontroly použitie protokolov z iných daňových kontrol, ten sa o ňom dozvedel až dorúčením protokolu z daňovej kontroly za preverované obdobia. Týmto postupom bolo sťažovateľovi znemožnené klásť svedkom otázky a/alebo sa vyjadriť k týmto zisteniam;

- ak by v prípadnom súdnom spore s dodávateľom sťažovateľ namietal to, čo namietajú kontrolóri správcu dane ako dôvod, na základe ktorého by odmietal za prijaté služby uhradiť tomuto dodávateľovi zmluvne dohodnutú odmenu, pod ťarchou rovnakých dôkazov je zrejmé, že by v takomto spore úspešný nebol a musel by dohodnutú odmenu za dokázateľne prijaté zazmluvnené zdaniteľné plnenie svojmu dodávateľovi uhradiť;
- citujúc relevantné časti uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo konštatuje, že správcou dane realizované dokazovanie sa týkalo najmä nemožnosti zabezpečenia plnení prostredníctvom subdodávateľských subjektov deklarovaného dodávateľa EkoAuris, s.r.o., čo však v zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ samo osebe neobstojí;
- napadnutý rozsudok považuje za vecne nesprávny, nakoľko správca dane identickým spôsobom (ako aj v prípade prejednávanej Najvyšším správnym súdom SR pod sp. zn. 3Sžfk 15/2020) vydal rozhodnutie založené výlučne na spochybňovaní dodávateľského reťazca zdaniteľného plnenia, ktoré bolo poskytnuté sťažovateľovi;
- považuje za potrebné uviesť, že v konaní nebolo žiadnym spôsobom preukázané, že sa mal podieľať na daňovom podvode, alebo vedel, prípadne mal vedieť že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom. Pred podpisom zmluvy o zabezpečení poradenských služieb dodávateľa EkoAuris, s.r.o. preveril dostupným spôsobom, pričom nič nenasvedčovalo tomu, že by bol tento subjekt nespoľahlivý alebo by mal/mohol spáchať daňový podvod, prípadne, že by bol účastníkom obchodného reťazca poznačeným prípadným daňovým podvodom. Má za to, že vykonal všetky opatrenia v predchádzaní zapojenia sa do podvodného obchodného reťazca, a preto mu nie je možné uprieť právo na odpočítanie dane.

18. Podaním zo dňa 15.05.2023 oznámil právny zástupca sťažovateľa zmenu právnej formy podnikania a požiadal kasačný súd o nariadenie pojednávania v danej veci. Dňa 28.05.2024 bolo kasačnému súdu doručené podanie sťažovateľa označené ako „*Vyjadrenie žalobcu, informácia o rozhodnutí súdu v obdobnej právnej veci*“, v ktorom dal do pozornosti kasačného súdu rozhodnutie senátu 3S vo veci žalobcu DÚHA, a.s. sp. zn. 3Sfk/54/2023 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie december 2015. Vyzdvihol, že uvedené zdaňovacie obdobie bolo predmetom rovnakej daňovej kontroly ako v tu posudzovanej veci (s identickým protokolom z daňovej kontroly) a má za to, že závery vyslovené v označenom rozsudku o nedostatočnom spochybnení hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane z faktúr za dodanie reklamných služieb majú relevanciu aj pre aktuálne posudzovanú vec. Podotkol, že aj v uvedenom prípade správca dane vychádzal pri formulovaní svojich záverov z ničím nepodložených tvrdení, založených na indíciách a domnienkam, neformuloval žiadne relevantné námietky, a zároveň nepreukázal účasť žalobcu na daňovom podvode.

B/

19. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti ani vyjadreniu sťažovateľa z 28.05.2024 nevyjadril.

Z odôvodnenia rozhodnutia

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

20. Najvyšší správní soud Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „*kasačný súd*“) preskúmal napadnutý rozsudok 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. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), zohľadniac § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto po predchádzajúcom zverejnení termínu verejne vyhlásil dňa 21. februára 2025 tento rozsudok, ktorým rozhodol spôsobom podľa § 461 SSP.

21. V súvislosti s právom na odpočítanie dane a s tým spojeným dokazovaním v daňovom konaní kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti opakovane pripomína rozdiely v preukazovaní naplnenia hmotnoprávných a formálnych podmienok pre odpočítanie DPH na jednej strane, a odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu účasti na daňovom podvode na strane druhej.

22. Hmotnoprávne podmienky pre priznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú splnené, ak: (1) poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti (porovnaj čl. 168 písm. a/ Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej „*Smernica*“), tiež napr. rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; 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). Formálnou podmienkou vzniku práva na odpočítanie dane je, že daňový subjekt má faktúru od dodávateľa s predpísanými náležitosťami (čl. 178 písm. a) Smernice, napr. rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; 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). Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane primárne zaťažuje daňový subjekt, ktorý si uplatňuje toto právo.

23. Aplikujúc vyššie predostreté teoretické východiská sa kasačný súd stotožňuje s právnym posúdením správneho súdu a žalovaného vo vzťahu ku konštatovaniu nesplnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu dane z faktúry od dodávateľa EkoAuris, s.r.o. z dôvodu nepreukázania existencie zdanieľného plnenia. Z daňovej kontroly vyplynul podstatný záver, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno, pokiaľ išlo o preukázanie reálneho základu takto fakturovaného plnenia.

24. Kasačný súd (v tom čase Najvyšší súd SR) už v rozsudku sp. zn. 5Sžf/66/2016 z 31. mája 2018 zdôraznil, že „*ak má (daňový subjekt) teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený*“. Uvedené platí o to viac za situácie, ak je predmetom fakturovaného plnenia taký druh služieb, ktoré sú poskytované priebežne, po dlhší časový úsek a jednotlivé úkony nie sú (nevyhnutne) hmatateľným produktom, resp. výstupom zachyteným na hmotnom substráte. Daňový subjekt si musí v takomto prípade zadovážiť čo najširšie penzum dôkazov preukazujúcich reálnosť plnenia (vrátane dôkazov, ktoré spoľahlivo zachytávajú najmä formu poskytovania takýchto služieb (osobnú alebo elektronickú), a s tým súvisiacu prítomnosť osôb participujúcich na poskytovaní onoho plnenia či relevantnú komunikáciu spojenú s dojednáváním jednotlivých úkonov plnenia), aby sa v prípade budúcej daňovej kontroly vo

vzťahu k oprávnenosti odpočtu DPH z takto poskytnutej služby vyhol negatívnemu následku spojeného s dôkaznou núdzou.

25. Z výsluchu konateľa dodávateľskej spoločnosti M. Džuppu vyplynulo, že predmet fakturovaného plnenia realizoval on sám, pričom spoločnosť nemala v rozhodnom období žiadnych zamestnancov. Konzultácie mali spočívať v pomoci pri príprave ponuky do súťaže, zhromažďovaní a príprave podkladov či písomnej komunikácii s verejným obstarávateľom.

26. Kasačný súd uvádza, že sťažovateľ nielenže nepredložil dôkazy o tom, že M. Džuppa navštevoval sídlo sťažovateľa v Prešove za účelom dojednanej poradenskej činnosti (ako tvrdil) či komunikoval s verejným obstarávateľom (Národná diaľničná spoločnosť, a.s.), ale nepredložil ani výstupy, ktorých existenciu predpokladala samotná zmluva uzatvorená medzi sťažovateľom a deklarovaným dodávateľom, a ktoré mali potenciál prispieť k preukázaniu reálnosti plnenia (akceptačné protokoly potvrdzujúce rozsah poskytnutého poradenstva a prílohu zmluvy s celkovým objemom investičných nákladov tvoreným cenou na dodávku prác a služieb vo víťaznej ponuke).

27. Skutočnosť, že vtedajší zamestnanci sťažovateľa čestne vyhlásili, že s M. Džuppom spolupracovali pri tvorbe dokladovej časti ponuky do verejného obstarávania, a to prevažne osobnou formou, postráda akúkoľvek relevanciu za súčasného zohľadnenia vyššie uvedeného, ako aj skutočnosti, že nie je objektívne možné, aby táto aktivita a pričinenie sa dodávateľa neboli vierohodne odzrkadlené aspoň v e-mailovej komunikácii či dochádzke návštev u sťažovateľa. K predloženiu tohto druhu dôkazov však zo strany sťažovateľa nedošlo. Rovnako sa žiada v tejto súvislosti podotknúť, že dotknuté čestné vyhlásenia boli zo strany sťažovateľa predložené oneskorene, a to až po prerokovaní pripomienok sťažovateľa k protokolu z onej daňovej kontroly. Ustanovenie § 46 ods. 8 Daňového poriadku predstavuje v tomto ohľade časovú koncentráciu, pokiaľ ide o predkladanie takých dôkazov na preukázanie podmienok nároku na daňový odpočet zo zrealizovaných obchodov, ktoré nemá, resp. nemohol mať daňový subjekt objektívne k dispozícii už v priebehu trvania daňovej kontroly. Označenie alebo predkladanie dôkazov zo strany daňového subjektu, ktoré nespĺňajú tento atribút, je potrebné koncentrovať v rámci trvania daňovej kontroly, t. j. do dňa doručenia protokolu o daňovej kontrole, k čomu v tomto prípade nedošlo.

28. Ak aj sťažovateľ tvrdí, že výsledkom poradenskej činnosti bolo v zásade len samotné predloženie cenovej ponuky do verejného obstarávania, kasačný súd podotýka, že pri objeme takejto zákazky, ako aj rozsahu činností, ktoré mala obnášať, je prakticky nemožné, aby kooperácia subjektov participujúcich na vyhotovení takto komplexnej cenovej ponuky počas časového obdobia troch rokov (2012 - 2015) nebola zachytená v elektronickej či inej podobe preukazujúcej reálnosť skutkového deja obchodnej transakcie. Ak aj sťažovateľ predložil dokumentáciu (ním označenú ako podpornú), išlo o e-mailovú komunikáciu, v ktorej M. Džuppa nie je odosielateľom žiadneho mailu týkajúceho sa kontrolovaného zdaniteľného plnenia. Žalovaný preto správne uzavrel, že z predloženej komunikácie nevyplýva akákoľvek forma (deklarovaného) aktívneho podieľania sa M. Džuppu na poskytovaní poradenských služieb v súvislosti s verejným obstarávaním a účasťou sťažovateľa vo verejnej súťaži na výstavbu diaľnice D1 Lietavská Lúčka-Višňové-Dubná skala. Uvedené zistenia pritom iba podporujú závery daňových orgánov o tom, že išlo o fakturáciu služieb bez reálneho plnenia.

29. K námietke o použití zistení z daňovej kontroly vedenej voči EkoAuris, s.r.o. kasačný súd v prvom rade uvádza, že toto vyhodnotil ako celkom oprávnené (aj) s ohľadom na dikciu § 24 ods. 4 Daňového poriadku, v zmysle ktorého ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké

výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Kasačný súd podotýka, že pod tento demonštratívny výpočet nepochybne patria aj zistenia a šetrenia vykonané v rámci daňovej kontroly vedenej voči dodávateľovi daňového subjektu.

30. Ak sťažovateľ v tejto súvislosti namieta, že so zisteniami z vykonanej daňovej kontroly u dodávateľa nebol oboznámený, kasačný súd poukazuje na žiadosť splnomocneného zástupcu sťažovateľa č. 100051961/2021 zo dňa 20.01.2021, ktorou tento žiadal správcu dane o elektronické doručenie Protokolu z daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti EkoAuris, s.r.o., na čo nadväzovalo oznámenie správcu dane o nemožnosti jeho zaslania daňovému subjektu s dodatkom, že neposkytnutím elektronickej kópie protokolu nie je dotknuté jeho právo nahliadať do spisu z daňovej kontroly podľa § 23 Daňového poriadku. Splnomocnený zástupca oprávnenie nahliadnuť do spisu nevyužil. Kasačný súd podotýka, že pasivita sťažovateľa v tomto ohľade nemôže byť pričítaná na ťarchu správcovi dane. Nemožno pritom opomenúť ani skutočnosť, že relevantné zistenia z daňovej kontroly u dodávateľa boli súčasťou záverečného protokolu z daňovej kontroly (vedenej voči sťažovateľovi), s ktorým mal sťažovateľ možnosť oboznámiť sa a podať k nemu pripomienky.

31. Kasačný súd nadväzujúc na uvedené zdôrazňuje, že správca dane touto formou zistené skutočnosti nevyhodnotil ani neidentifikoval ako pochybnosti indikujúce nemožnosť zabezpečenia plnení prostredníctvom subdodávateľských subjektov deklarovaného dodávateľa EkoAuris, s.r.o., ako sa mylne domnieva sťažovateľ namietajúc uvedené v podanej kasačnej sťažnosti. Slúžili len ako podporné zistenia v súvislosti s overovaním spôsobu a formy poskytovania deklarovaného poradenstva. Správca dane nezaložil dokazovanie a naň nadväzujúce závery na spochybnení subdodávateľov či preukazovaní účasti sťažovateľa na podvode. Preto odkazovanie sťažovateľa na nutnosť aplikácie záverov uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo či rozhodnutia kasačného súdu sp. zn. 3Sžfk/15/2020 nie je v tejto súvislosti na mieste.

32. Žalovaný ani správca dane na základe zistení z inej daňovej kontroly nedospeli k záveru o odmietnutí odpočtu dane z dôvodu pochybností na subdodávateľskej časti reťazca. V dôsledku šetrení z inej daňovej kontroly však formulovali kvalifikovanú pochybnosť o existencii materiálneho plnenia na základe nezrovnalostí medzi výpoveďou M. Džuppu, ktorý deklaroval v rámci výpovede osobné vykonanie poradenstva (prípravy tendra) pre sťažovateľa, a výpoveďou T. Ocelku - konateľa spoločnosti terAnet, s.r.o., ktorá dodávateľovi EkoAuris, s.r.o. v zmysle vystavenej faktúry poskytovala v rozhodnom období identický druh poradenstva, za súčasnej (tvrdenej) vedomosti o tom, že jeho koncovým odberateľom je práve sťažovateľ. Uvedené však nemožno vykladať tak, že správca dane a žalovaný konštatáciou týchto nezrovnalostí odmietli subdodávateľskú formu dodania. Sťažovateľ ani dodávateľ totiž netvrdili, že poskytovanie poradenstva bolo realizované subdodávateľsky, a rovnako tak nebol predložený žiaden dôkaz o tom, že by cenovú ponuku sťažovateľovi vypracovala a odovzdala priamo spoločnosť terAnet, s.r.o. Predseda predstavenstva sťažovateľa Ing. František Mrava počas výsluchu dokonca uviedol, že T. Ocelku nepozná a o spoločnosti terAnet, s.r.o. nikdy nepočul.

33. K námietke sťažovateľa, že preukazovanie negatívnych tvrdení (v tomto prípade o tom, že dohodnuté komplexné poradenské služby sťažovateľovi nezabezpečila spoločnosť EkoAuris, s.r.o.) prináleží správcovi dane, kasačný súd uvádza, že v daňovom konaní má primárne daňový subjekt dôkaznú povinnosť a dôkazné bremeno na preukázanie zákonných podmienok pre vznik práva na odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb. 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 zákonnom stanovených podmienok, po ktorom nasleduje povinnosť daňového subjektu dokázať svoje tvrdenie pre prípad daňovej kontroly, čo vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje. Ak správca dane identifikuje konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu, predložených dokladoch alebo údajoch v nich uvedených, je povinný tieto pochybnosti a ich dôvody daňovému subjektu oznámiť a vyzvať ho na vyjadrenie k nim a na opravu alebo doplnenie dokladov, či objasnenie alebo korekciu údajov (§ 46 ods. 5 daňového poriadku). Ak tak správca dane urobí, je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu. Ten je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Z tvrdení sťažovateľa je zrejmé, že nie celkom rozumie princípom prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní, keď má za to, že odpočet mu prináleží bez rozdielu v prípadoch, keď sa správcovi dane nepodari preukázať, že služba skutočne nebola dodaná.

34. Kasačný súd zároveň dodáva, že nie je zákonnou povinnosťou správcu dane navrhovať daňovému subjektu, akými listinnými dôkazmi by mal svoje tvrdenia doložiť, pokiaľ si splnil povinnosť oznámiť mu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, a vyzvať ho na vyjadrenie a doplnenie, opravu či vysvetlenie údajov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku), k čomu v uvedenom prípade podľa obsahu administratívneho spisu preukázateľne (a opakovane) došlo.

35. Ak sťažovateľ poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR zo 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle ktorého ak daňový subjekt predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť, splní si tým svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú, tak kasačný súd podotýka, že uvedená konštatácia je vytrhnutá z kontextu záverov tohto uznesenia. Uvedené platí totiž len v prípade, ak sa správcovi dane nepodari kvalifikovane spochybniť vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov takto predložených daňovým subjektom. V takom prípade je (v zmysle mechanizmu presúvania dôkazného bremena v daňovom konaní) opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.

36. Sťažovateľ namietal, že správca dane nevykonával výsluch zamestnancov sťažovateľa na preukázanie kooperácie M. Džuppu s týmito osobami pri spracovávaní podkladov do verejnej súťaže. Kasačný súd mal z administratívneho spisu preukázané, že hoci konateľ dodávateľa M. Džuppa v písomnom doplnení svojej výpovede menoval osoby (celkom 12 zamestnancov spoločnosti DÚHA, a.s.), s ktorými mal počas poskytovania služieb spolupracovať, sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly ani počas vyrubovacieho konania neformuloval návrh tieto vypočuť. Ak má sťažovateľ uniesť dôkazné bremeno na preukázanie ním tvrdených skutočností, nemôže sa spoliehať na výsledky zistení u dodávateľa či výsledky výpovedí svedkov vykonaných z vôle správcu dane. Na tomto mieste kasačný súd poukazuje aj na závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 cit. *„Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, 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.“ Preto ak mal správca dane z už zisteného skutkového stavu ustálený záver o tom, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu reálnej existencie zdaniteľného plnenia, nemožno mu vytýkať nevykonanie výsluchov zamestnancov sťažovateľa, a to obzvlášť za situácie, keď mu sťažovateľom nebol daný návrh na ich vypočutie.

37. Sťažovateľ v priebehu odvolacieho a aj celého súdneho konania operoval skutočnosťou, že vykonanie fakturovaných činností bolo preukázané predloženou faktúrou, potvrdeniami o úhrade a zmluvou o poskytovaní poradenských služieb. Kasačný súd opätovne akcentuje, že pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne záúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia.

38. Za dôkaznej situácie, aká je v prejednávanej veci a ktorá je detailne opísaná a vyhodnotená v rozhodnutí správcu dane, ako aj žalovaného, kasačný súd dospel v zhode so správnym súdom k právnomu záveru, že správca dane nezaťažil daňový subjekt dôkazným bremenom v neprimeranom rozsahu. Správca dane súčasne dostatočne spochybnil žalobcom tvrdené skutočnosti a keďže žalobca nedokázal produkovať nijaké ďalšie dôkazy preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ocitol sa v dôkaznej núdzi a svoje dôkazné bremeno vyplývajúce mu z § 24 ods. 1 Daňového poriadku neunesol. Ako už kasačný súd naznačil vyššie, bolo pritom potrebné, aby on sám preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi ním a deklarovanými dodávateľmi bude spochybnené. Sťažovateľ však správcovi dane nepredložil ani len prílohy konkretizujúce druh, rozsah alebo inú špecifikáciu dodaných služieb, ktorých existenciu predpokladala samotná zmluva o poradenstve. Kasačný súd preto námietku neprimeraného zaťaženia dôkazným bremenom vyhodnotil ako nedôvodnú.

39. Pre kasačný súd nezrozumiteľne vzišla námietka sťažovateľa, ktorá poukazovala na ustanovenie § 440 ods. 1 písm. h) SSP, teda že sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Túto ďalej nerozvil o argumentáciu, v čom vidí namietaný odklon. Kasačný súd preto uvedenú námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

40. Pokiaľ ide o poukaz sťažovateľa na aplikovateľnosť záverov rozhodnutia senátu 3S vo veci, v ktorej vystupoval ako žalobca, i na tu posudzovanú vec, kasačný súd pripomína, že predmetom daňovej kontroly sú jednotlivé zdaňovacie obdobia, pričom správca dane je povinný výsledky zistení z každého zdaňovacieho obdobia posúdiť samostatne - nie zovšeobecňovať. Opačný postup by bol v príkrom rozpore so zásadami Daňového poriadku. Každé zdaňovacie obdobie, za ktoré bolo následne vydané rozhodnutie, nesie odlišujúce črty čo do skutkových okolností (napr.: minimálne je daná iná výška odpočtu), rovnako je tomu i v uvedenom prípade. Kasačný súd nevzhliadol podobnosť tu prejednávanej veci s vecou posudzovanou senátom 3S v rámci konania sp. zn. 3Sfk/54/2023;

predmetom fakturácie bolo navyše plnenie iného charakteru (reklamné služby). Skutočnosť, že išlo o obchodnú transakciu preverovanú v rámci tej istej daňovej kontroly, automaticky neznamená, že sa správca dane vo vzťahu k vyhodnocovaniu oprávnenosti odpočtu DPH z každého realizovaného obchodu dopustil identického pochybenia.

41. Sťažovateľ žiadal kasačný súd o nariadenie pojednávania v posudzovanej veci. Podľa § 455 SSP kasačný súd rozhodne o kasačnej sťažnosti spravidla bez pojednávania; pojednávanie môže nariadiť, ak to považuje za potrebné. Kasačný súd žiadosti sťažovateľa nevyhovel, nakoľko nevzhliadol potrebu nariadenia pojednávania v danej veci, a to aj s ohľadom na skutočnosť, že predmetom posudzovania je výlučne právna otázka.

42. S poukazom na už uvedené a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu, kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

98/2025 ZNSS

Kľúčové slová: nesúčinnosť; nekontaktnosť; deklarovaný tovar; materiálne podmienky pre oslobodenie od DPH

Prejudikatúra: Vikingo Fővállalkozó, C-610/19; Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11

Vzťah k právnej úprave: § 43 ods. 5, §49 ods. 1, ods. 2, §51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok

Právna veta

Nesúčinnosť a nekontaktnosť spoločností stojacich na začiatku a konci obchodného reťazca s deklarovaným tovarom, mimo vzťahu dodávateľa s odberateľom z iného členského štátu EÚ, nie je okolnosťou, ktorá je sama osebe spôsobilá vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre oslobodenie od DPH, osobitne ak nie je sporná existencia tovaru.

[rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sfk 79/2022 z 21. augusta 2024: predseda senátu JUDr. Marián Trenčan (sudca spravodajca), členovia senátu JUDr. Elena Berthotyová, PhD. a prof. JUDr. Juraj Vačok, PhD.]

Vymedzenie veci

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Martin (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 101011459/2020 z 08.06.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) 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 žalobcovi rozdiel dane v sume 58.600,55 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2013. Žalobca v rozhodnom období vykonával obchodnú činnosť v oblasti spotrebnej elektroniky.

2. Správca dane neuznal žalobcovi právo na oslobodenie od DPH z faktúr za intrakomunitárne dodanie tovaru do iného členského štátu, ako aj na odpočítanie DPH za dodanie tovaru od tuzemských spoločností.

V mesiaci júl 2013 bolo žalobcom vykázané dodanie tovaru do iného členského štátu EÚ (ďalej aj ako „IČŠ EÚ“) spoločnostiam:

- Axxis Hardware BV, Metaalweg 13, 3751 LS Bunschoten Spakenburg, Holandsko, IČ DPH: NL807463693B01 (ďalej len „Axxis Hardware BV“),
- GIPSMAN SPOLKA Z ORGANICZONA ODPOWIEDZIALOSCIA, IČ DPH: PL5342289609 (ďalej len „GIPSMAN“) a
- BRANSON s.r.o., Kubánské náměstí 139/11, Praha 10 - Vršovice, IČ DPH: CZ24820717 (ďalej len „BRANSON s.r.o.“).

V rovnakom zdaňovacom období bol žalobcom vykázaný i nákup tovaru v tuzemsku od spoločností:

- GAME SHOP, s.r.o., Tolstého 1209/4, 010 01 Žilina, IČO: 46449736 (ďalej len „*GAME SHOP, s.r.o.*“),
- TECHNet SK s.r.o., Dr. Vl. Clementisa 10, 821 02 Bratislava, IČO: 45875693 (ďalej len „*TECHNet SK s.r.o.*“),
- AURIS IT s.r.o., Horná Strieborná 14599/4, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 46050841, (ďalej len „*AURIS IT s.r.o.*“) a
- TONER EXPRESS, s.r.o., Podjavorinskej 246, 984 01 Lučenec, IČO: 36806480, (ďalej len „*TONER EXPRESS, s.r.o.*“).

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101484968/2020 z 25.09.2020 (ďalej aj „*napadnuté rozhodnutie*“ alebo „*preskúmané rozhodnutie*“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane o neopodstatnenosti práva na odpočet dane/oslobodenie od dane zo sporných faktúr.

4. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia jednotlivo poukázal na šetrenia správcu dane vo vzťahu k vyššie menovaným spoločnostiam. Vo vzťahu k odberateľovi - spoločnosti Axxis Hardware BV (dodávka Microsoft Office 2010 Home and Business PKC) bolo zistené obchodovanie s deklaroványm tovarom v reťazci Brezo & Partneri SK, s.r.o. - GAME SHOP s.r.o. - Euro Data SK, a.s. - Axxis Hardware BV - Oro City s.r.l. V rámci medzinárodnej výmeny informácií sa zistilo, že spoločnosť Axxis Hardware BV následne vykázala intrakomunitárne dodanie tovaru nakúpeného od spoločnosti Euro Data SK, a.s. spoločnosti Oro City s.r.l., so sídlom v Taliansku, ktorá bola v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktnou. Žalovaný poukázal na vyhodnotenie dôkazov správcom dane, s ktorým sa plne stotožnil. Uviedol, že správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly preveroval pôvod tovaru, ktorý žalobca následne dodával spoločnosti Axxis Hardware BV. Bolo zistené, že preverovaný tovar deklaroval ako nákup 1.000 kusov Microsoft Office 2010 Home and Business PKC od dodávateľa GAME SHOP s.r.o., ktorá mala tento tovar nakúpiť od spoločnosti Brezo & Partneri SK, s.r.o. Šetrením správcu dane však nebola preukázaná reálna existencia fakturovaného tovaru v spoločnosti Brezo & Partneri SK, s.r.o., ktorá bola prvou zúčastnenou osobou v reťazovom obchode. Konateľ tejto spoločnosti uviedol, že o činnosti Brezo & Partneri SK, s.r.o. nevie vôbec nič, nikdy nemal v rukách žiadne účtovníctvo, za túto firmu nikdy nič nepodpísal, za túto firmu nikdy s nikým nejednal. Zároveň nebolo možné preveriť existenciu a spôsob využitia tovaru v spoločnosti Oro City s.r.l., ktorá bola poslednou známou osobou v reťazovom obchode z dôvodu, že táto so správcom dane nespolupracovala. Podľa správcu dane spoločnosť GAME SHOP s.r.o. nepreukázala, že by tovar dodaný spoločnosti Euro Data SK, a.s. nakúpila od inej osoby ako od Brezo & Partneri SK, s.r.o., ktorý mala následne dodať spoločnosti Axxis Hardware BV a táto ďalej spoločnosti Oro City s.r.l. V reťazci zúčastnených spoločností tak podľa žalovaného (v zhode so správcom dane) nebola preukázaná reálna existencia tovaru na začiatku reťazca a tiež nebolo preukázané, v ktorej krajine došlo k spotrebe deklarovaného tovaru. Žalovaný zhodne so správcom dane skonštatoval, že ak aj v reťazovom obchode bol nejaký tovar, čo potvrdili svedkovia vo vyrubovacom konaní, nie je známe, o aký tovar sa jednalo a či kvalitatívne zodpovedal údajom uvedeným na faktúrach a dodacích listoch.

5. V ďalšej časti odôvodnenia žalovaný poukázal na skutkové zistenia správcu dane ohľadne preverovanej spoločnosti GIPSMAN (dodávka elektroniky zn. Apple a Samsung). Dokazovaním správcu dane zistil, že pohyb tovaru medzi osobami zapojenými v reťazovom obchode bol nasledovný:

Brezo & Partneri SK, s.r.o. (platiteľ DPH v SK) - fakturoval tovar- GAME SHOP s.r.o. (platiteľ DPH v SK) - fakturoval tovar - Euro Data SK, a.s. (platiteľ DPH v SK) - fakturoval tovar - GIPSMAN (platiteľ v PL) - fakturoval tovar- ALL TECH TRADE SRL alebo dodal tovar SWECO SISTEMI SRL (platiteľ v IT). Šetrením správcu dane nebola preukázaná reálna existencia fakturovaného tovaru v spoločnosti Brezo & Partneri SK, s.r.o., ktorá bola prvou známou zúčastnenou osobou v reťazovom obchode. Zároveň nebolo možné preveriť existenciu a spôsob využitia tovaru v spoločnosti ALL TECH TRADE SRL, ktorá je poslednou známou osobou v reťazovom obchode z dôvodu, že so správcom dane nespôlupracovala (je zmiznutým obchodníkom, jej sídlo neexistuje a účtovné knihy neboli nájdené). Žalovaný zároveň podotkol, že zo zistení správcu dane vyplýva, že aj keď spoločnosť GIPSMAN deklarovala, že išlo o trojstranné obchody, toto nezodpovedalo skutočnosti. Tovar nebol prepravený priamo od prvého dodávateľa (Euro Data SK, a.s.) k druhému odberateľovi (SWECO SISTEMI SRL, Taliansko), ale do AB Diverse na územie Rakúska. Správca dane skonštatoval, že ak aj bol v reťazovom obchode prítomný nejaký tovar (čo potvrdili svedkovia vo vyrubovacom konaní), nie je známe, o akú komoditu išlo a či kvalitatívne zodpovedala údajom uvedeným na faktúrach a dodacích listoch. Žalovaný sa stotožnil so správcom dane v závere, že úlohou tovaru v reťazci nebola jeho spotreba, ale iba fiktívna fakturácia medzi osobami v reťazci s cieľom získať daňovú výhodu.

6. V ďalšej časti odôvodnenia rozhodnutia žalovaný poukázal na závery správcu dane ohľadne spoločnosti BRANSON s.r.o. (dodávka tonerov). Šetrením bolo zistené, že v preverovanom období nemala kontakt so spoločnosťou Euro Data SK, a.s.. Tovar nadobúdala od spoločností TONER EXPRESS s.r.o., Print Trade s.r.o., ASBIS SK s.r.o., WESTECH s.r.o. WRITTON, s.r.o. a Cartridge Treding Kft, pričom tento vzápätí predala alebo ho prepravila do Transforwarding, a.s., Břeclav, kde bol skladovaný a následne prepravovaný k zákazníkovi. V preverovanom období boli odberateľmi Silberstein Ltd., Cyprus a ELKO Trading, s.r.o. Šetrením formou žiadosti o MVI nebolo preukázané dodanie tovaru spoločnosti BRANSON s.r.o., čo vyplynulo z výpovede svedka - konateľa uvedenej spoločnosti menom Ferenc Bela Mészáros, ktorý obchod nepotvrdil a ani žiadnej osobe neudelil splnomocnenie na jeho realizáciu. Zároveň bolo šetrením českej daňovej správy v spoločnosti BRANSON s.r.o. zistené, že tovar, ktorý bol nakúpený od spoločnosti Euro Data SK, a.s. bol síce deklarovaný ako predaj spoločnosti RAPPUSS Ltd, avšak preprava tovaru bola deklarovaná opätovne na územie Slovenskej republiky spoločnosťami EURO - WTG, s.r.o. a SK-EURO WORLD, s.r.o., ktoré so správcom dane nespôlupracovali, a teda nebolo možné preveriť, či týmto spoločnosťami vznikla daňová povinnosť podľa § 20 zákona o DPH.

7. Pokiaľ išlo o neuznanie odpočtu DPH z dodania tovaru tuzemským dodávateľom GAME SHOP, s.r.o. (dodávka elektroniky zn. Apple a Samsung) žalobcovi, žalovaný podotkol, že šetrením správcu dane zistil, že preverovaný tovar nadobudla spoločnosť GAME SHOP, s.r.o. od dodávateľa Brezo & Partneri SK, s.r.o. (faktúrami tak, ako sú bližšie špecifikované na str. 37 rozhodnutia žalovaného). V rámci preverovania osôb zapojených do reťazového obchodu zaslal správca dane dožiadanie, ktorým požadoval preveriť v spoločnosti Brezo & Partneri SK, s.r.o. reálnosť uskutočnenia zdaniteľných obchodov so spoločnosťou GAME SHOP, s.r.o. ako odberateľom. Dožiadaný správca dane v odpovedi uviedol, že zaslal spoločnosti Brezo & Partneri SK, s.r.o. výzvu na predloženie dokladov, pričom písomnosť sa vrátila s poznámkou „*adresát neznámy*“. Na predvolanie sa nedostavil v určenom termíne ani konateľ spoločnosti Marek Kozubal a vyjadrenia ani doklady správcovi dane na písomnú žiadosť neposkytol. Správca dane z evidencie zároveň zistil, že spoločnosť Brezo & Partneri SK, s.r.o. podala za zdaňovacie obdobia I. až IV. štvrt'rok 2012 a I. štvrt'rok 2013 negatívne daňové priznania k DPH a uvedené nadobudnutie tovaru, resp. služieb nepriznala. Za zdaňovacie obdobie II. až IV. štvrt'rok 2013 dokonca spoločnosť daňové priznania na DPH nepodala vôbec. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia poukázal na vyhodnotenie dôkazov správcom dane, s ktorým sa stotožnil.

Uviedol, že šetrením v spoločnosti Brezo & Partneri SK, s.r.o. a výpoveďou jej konateľa Mareka Kozubala ako svedka nebola preukázaná reálna existencia tovaru a následne dodanie tovaru pre spoločnosť GAME SHOP, s.r.o., ktorá podľa predložených dokladov deklarovala nákup preverovaného tovaru iba od spoločnosti Brezo & Partneri, SK, s.r.o. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, že ak nebola preukázaná reálna existencia tovaru v spoločnosti Brezo & Partneri SK, s.r.o., keď sa konateľ spoločnosti v čase, keď sa mali zdaniteľné obchody uskutočniť, vyjadril, že za túto firmu nikdy nič nepodpísal, za túto firmu nikdy s nikým nejednal, nikdy fyzicky v súvislosti s touto firmou na Slovensku nebol, potom ani spoločnosť GAME SHOP s.r.o. nemohla dodať tovar pre žalobcu.

8. V ďalšej časti odôvodnenia rozhodnutia žalovaný poukázal na závery správcu dane ohľadne preverovanej spoločnosti TECHNet SK, s.r.o. (dodanie HP spotrebného materiálu) Dožiadaným správcou dane bolo zistené, že na adrese sídla spoločnosti TECHNet SK, s.r.o. nevykonáva táto spoločnosť žiadnu činnosť, nepreberá zásielky. Pokiaľ ide o výsluch svedkyne - produktovej manažérky O.. I. T., táto vo výpovedi síce potvrdila evidenciu tovaru, podľa žalovaného však napriek tomu nebolo preukázané, kto bol skutočným dodávateľom. V prípade dokladov predložených žalobcom žalovaný poznamenal, že doklad sám o sebe nepreukazuje, že sa tento obchod uskutočnil, že sa uskutočnil tak, ako je v doklade uvedené alebo že doklad subjekt vôbec vystavil. Formuloval záver, že ani skutočnosť, že žalobca uhradil faktúry na účet, s ktorým mal právo disponovať Mgr. Richard Peteraj ako konateľ spoločnosti TECHNet SK, s.r.o., nie je na uplatnenie práva na odpočítanie dane postačujúce.

9. Žalovaný ďalej v odôvodnení poukázal na závery správcu dane ohľadne preverovanej spoločnosti AURIS IT, s.r.o. (dodávka tonerov). Preverovaním celej reťazce subjektov zapojených do obchodov dožiadaný správca dane zistil, že tovar, z ktorého si spoločnosť Euro Data SK, a.s. uplatnila nárok na odpočítanie dane, sa na území Slovenskej republiky prvýkrát deklaruje v spoločnostiach: VALDEZ, s.r.o.. EURO-WTG, s.r.o. a SK-EUROWORLD (všetky nekontaktné). Žalovaný odkázal na vyhodnotenie dôkazov správcou dane, v zmysle ktorých bol deklarovaný pohyb tovaru v reťazci zúčastnených osôb nasledovný: SK - EUROWORLD, s.r.o. (alebo EURO-WTG, s.r.o., VALDEZ s.r.o.) - Regular business, s.r.o. (BIG HOUSE COMPANY s.r.o.) - AURIS IT s.r.o. - Euro Data SK, a.s. Podľa správcu dane ak nebolo preukázané dodanie tovaru od spoločnosti EURO-WTG s.r.o. a SK-EUROWORLD, s.r.o. pre spoločnosť Regular business, s.r.o., čo je zaznamenané v protokole č. 9104406/5/4429811/2014 zo dňa 16.09.2014 vypracovanom Daňovým úradom Bratislava a táto skutočnosť bola predmetom dorubenia dane v spoločnosti Regular business, s.r.o., potom nemohol byť deklarovaný tovar dodaný ani od spoločnosti Regular business, s.r.o. pre spoločnosť AURIS IT, s.r.o. a následne od spoločnosti AURIS IT pre spoločnosť Euro Data SK, a.s.. Podľa faktúr, ktoré má správca dane k dispozícii, mal byť tovar dodaný v rovnakom množstve vždy v nasledujúci pracovný deň ďalšej osobe zapojenej v reťazci. Nakoľko nebolo potvrdené dodanie tovaru medzi spoločnosťami EURO-WTG, s.r.o. a SK-EUROWORLD, s.r.o. ako dodávateľmi a spoločnosťou Regular business, s.r.o. ako odberateľom, nie je možné podľa žalovaného potvrdiť, že k dodaniu tovaru reálne došlo tak, ako je uvedené na faktúrach medzi osobami zapojenými v reťazci.

10. Napokon žalovaný v odôvodnení rozhodnutia poukázal na závery správcu dane ohľadne dodávateľskej spoločnosti TONER EXPRESS, s.r.o. (dodávka tonerov). Podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti tovar, ktorý dodávala táto spoločnosť odberateľovi Euro Data SK, a.s., nadobudla od spoločnosti TRENAT s.r.o. a AURIS IT, s.r.o.. Z predložených záznamov (knihy záväzkov a knihy pohľadávok) vyplynulo, že dodávateľmi tovaru pre spoločnosť TRENAT s.r.o. v zdaňovacích obdobiach jún a júl 2013 boli spoločnosti Regular business s.r.o. a BIG HOUSE COMPANY s.r.o. Od iných dodávateľov spoločnosť TRENAT s.r.o. tovar nenakupovala. Správca dane ďalej zistil, že v spoločnosti Regular Business s.r.o. vykonal Daňový úrad Bratislava daňovú kontrolu DPH za

zdaňovacie obdobie júl 2013, o ktorej výsledkoch vypracoval Protokol č. 9104406/5/4429811/2014 z 16.09.2014. Podľa výsledkov daňovej kontroly uvedených v označenom protokole neuznal Daňový úrad Bratislava spoločnosti Regular business s.r.o. nárok na odpočítanie dane z faktúr od uvedených dodávateľov, nakoľko nebolo preukázané, že k zdaniteľným obchodom medzi spoločnosťami SK-EUROWORLD s.r.o., EURO-WTG s.r.o. a VALDEZ s.r.o. ako dodávateľmi a spoločnosťou Regular business s.r.o. ako odberateľom skutočne došlo. Žalovaný zhodne so správcom dane uzavrel, že ak nebolo preukázané dodanie tovaru od spoločnosti EURO-WTG s.r.o., SK-EUROWORLD s.r.o., VALDEZ s.r.o., MARMATH s.r.o. pre spoločnosti Regular business s.r.o. a BIG HOUSE COMPANY s.r.o., potom nemohol byť deklarovaný tovar dodaný ani od spoločnosti Regular business s.r.o. a BIG HOUSE COMPANY s.r.o. pre spoločnosť TRENAT s.r.o., následne pre TONER EXPRESS s.r.o. a následne od spoločnosti TONER EXPRESS s.r.o. pre spoločnosť Euro Data SK, a.s.

II. Konanie pred správnym súdom

11. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, v ktorej sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného z dôvodov uvedených v § 191 ods. 1 písm. c) až g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Vo vzťahu k jednotlivým obchodným transakciám z rozhodného obdobia namietal najmä závery žalovaného o neunesení dôkazného bremena žalobcom.

12. Správny súd žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

13. Vo vzťahu k identifikovaným pochybnostiam o reálnosti deklarovaných obchodov v odberateľských spoločnostiach Axxis Hardware BV a GIPSMAN (intrakomunitárne dodanie tovaru do IČŠ) uviedol, že tieto sú odôvodnené nielen skutočnosťou, že správca dane nezistil pôvod tovaru u prvého evidovaného dodávateľa a ani jeho spotrebu u konečného odberateľa, ale aj samotnými svedeckými výpoveďami, ktoré vykonal správca dane na návrh žalobcu: O.. C. M. (riaditeľa pobočky a produktového manažéra - nákupcu žalobcu, E. A. (vedúceho skladu žalobcu) a I. T. (prepravcu preverovaného tovaru). Žalovaný podľa správneho súdu celkom odôvodnene spochybnil predložené CMR, a to konštatáciou o neekonomickosti a ne hospodárnosti realizovanej prepravy tovaru, keď vozidlo s nosnosťou 1.300 kg bolo vyťažené tovarom raz s váhou cca 82 kg a následne váhou cca 300 kg, nevedomosťou vodiča o druhu tovaru prepravovaného na zabalenej palete, ako aj rozpornosťami vo výpovediach svedkov o povinnosti skladníkov žalobcu vykonávať fyzickú kusovú kontrolu tovaru.

14. Z uvedeného podľa správneho súdu vyplynulo, že ak aj bol v reťazovom obchode nejaký tovar, čo potvrdili svedkovia vypočutí na podnet žalobcu vo vyrubovacom konaní, nie je podľa správneho súdu známe, o aký presný druh tovaru išlo a či kvalitatívne zodpovedal údajom na preverovaných faktúrach a ich dodacích listoch. Správny súd skonštatoval, že aj napriek skutočnosti, že predložené CMR boli vystavené a obsahujú náležitosti definované v § 43 ods. 5 zákona o DPH a majú potvrdzovať tvrdenia žalobcu o dodaní tovaru do členských štátov EÚ, nevyvracajú pochybnosti o reálne vykonaných obchodoch deklarovaných predloženými dokladmi, pretože na základe zistení správcu dane týkajúcich sa deklarovaných dodávateľov a odberateľov v reťazci Brezo & Partneri SK, s.r.o. (SK) - GAME SHOP s.r.o. (SK) - Euro Data SK, a.s. (SK) - GIPSMAN (PL) - ALL TECH TRADE s preverovanými druhmi tovarov nebolo potvrdené a preukázané, že preverované tovary existovali a boli spoločnosti GIPSMAN dodané tak, ako boli fakturované.

15. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane naňho prenáša zodpovednosť za nekontaktnosť tretích subjektov s tým, že žalobca nemal žiadne prostriedky na zabezpečenie následnej súčinnosti voči správcovi dane, správny súd uvedenú námietku vyhodnotil ako nedôvodnú. V prvom rade správca dane

a žalovaný nedospeli k záveru o nesplnení podmienok, ktoré má na mysli § 43 ods. 1 zákona o DPH pre priznanie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu výlučne z dôvodu pochybností na strane spoločností Brezo & Partneri SK, s.r.o., resp. ORO CITY S.R.L., ale prioritne z dôvodu, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno o skutočnostiach relevantných z hľadiska aplikácie ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/81/2018 zo dňa 28. apríla 2020, v ktorom tento zdôrazňuje, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení medzi bezprostredným dodávateľom a jeho odberateľom je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu, ktorý dobrovoľne vstupuje do obchodného vzťahu a zachováva pritom opatrnosť bežnú v obchodnom styku. Daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preukazuje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku).

16. Správny súd v tejto súvislosti navyše zdôraznil, že reálne plnenie - dodanie konkrétneho, vo faktúrach špecifikovaného tovaru, pre odberateľa do iného členského štátu, musí byť preukázané aj ďalšími dôkazmi, ktoré vo svojom súhrne bez akýchkoľvek pochybností preukazujú dodanie reálneho plnenia. Takéto dôkazy sú v každom jednotlivom prípade rôzne. V danom prípade týmto dôkazom bez ďalšieho nie sú ani CMR, nakoľko bola relevantne správcom dane spochybnená ich vierohodnosť. Rovnako predložená fotodokumentácia nebola spôsobilá preukázať, že tovar bol prepravovaný práve pre odberateľa uvedeného na faktúre.

17. Správny súd ďalej vyhodnotil žalobné námietky ohľadne preverovaného obchodného prípadu s odberateľom spoločnosťou BRANSON s.r.o. (intrakomunitárne dodanie tovaru) Dospel k záveru, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno o skutočnostiach relevantných z hľadiska aplikácie ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH, a teda že preverovaný zdaniteľný obchod bol realizovaný tak, ako deklaroval na predložených faktúrach. Podotkol, že správca dane rovnako v tomto preverovanom prípade vykonal rozsiahle dokazovanie v zmysle ustanovenia § 24 Daňového poriadku, pričom nebol viazaný len návrhmi daňového subjektu, ale preveroval dodávateľsko-odberateľské vzťahy medzi žalobcom a jeho odberateľom a následne medzi odberateľom žalobcu a jeho odberateľmi aj bez návrhu, a to za účelom riadneho zistenia skutkového stavu. Zhrnúc celé vykonané dokazovanie správne spochybnil dodanie tovaru spoločnosti BRANSON s.r.o.

18. Správca dane podľa správneho súdu oprávnene spochybnil predložené CMR listy, v zmysle ktorých malo byť (a aj bolo) miestom vykládky tovaru logistické centrum spoločnosti Transforwarding a.s. v Českej republike, čo potvrdila aj logistická spoločnosť Transforwarding a.s. Prijatie tovaru však nepotvrdila samotná spoločnosť BRANSON, z čoho vyplýva, že tovar, ktorý mal žalobca doručiť do skladov spoločnosti Transforwarding a.s., nebol tým istým tovarom, ktorý spoločnosť Euro Data SK, a.s. fakturovala odberateľovi BRANSON s.r.o. Z uvedeného dôvodu žalobcom predložené CMR podľa správneho súdu nesúvisia s preverovanými odberateľskými faktúrami vystavenými žalobcom pre BRANSON s.r.o. Správny súd v tejto súvislosti považoval za potrebné zdôrazniť, že pre vznik nároku žalobcu na oslobodenie od DPH je okrem preukázania skutočností, že žalobca a odberateľ sú osobami registrovanými pre DPH, v zmysle dikcie § 43 ods. 1 zákona o DPH aj skutočnosť, že tovar (konkrétny, vo faktúre presne špecifikovaný) bol fyzicky prepravený (odoslaný) do iného členského štátu a že išlo o odplatný obchodný vzťah medzi konkrétnymi, vo faktúre špecifikovanými subjektami - dodávateľom a odberateľom. Podľa správneho súdu správcovi dane sa ani z úradnej moci vykonaným dokazovaním nepodarilo preukázať dodanie tovaru odberateľovi uvedenému na preverovaných faktúrach v rozhodnom zdaňovacom období. Práve naopak, pochybnosti o dodaní tovaru sa šetrením správcu dane ešte zvýraznili (o skutočnosti popísané na str. 47 a 48 napadnutého rozsudku).

19. Krajský súd sa ďalej stotožnil s právnym posúdením veci žalovaným, že žalobca si neoprávnene uplatnil odpočet DPH zo zdaniteľného obchodu na základe dodávateľských faktúr od spoločnosti GAME SHOP s.r.o. (tuzemské dodanie tovaru). Konštatoval, že žalobca k daňovej kontrole predložil iba formálne doklady o zdaniteľnom obchode dodávateľom GAME SHOP s.r.o., pričom z výsledkov dokazovania nevyplývalo, že by tento dodávateľ, resp. jeho subdodávateľ uskutočnil fakturované zdaniteľné plnenie tak, ako bolo deklarované žalobcom.

20. Správny súd konštatoval, že v reťazci zúčastnených osôb správcu dane nebola preukázaná reálna existencia tovaru, keď túto nepotvrdil ani samotný konateľ spoločnosti Brezo & Partneri SK, s.r.o. (t. j. spoločnosti stojacej na začiatku reťazca) Marek Kozubal, ktorý uviedol, že sa stal „bielym koňom“, o činnosti Brezo & Partneri SK, s.r.o. nevie vôbec nič, nikdy nemal v rukách žiadne účtovníctvo a za túto firmu nikdy nič nepodpísal a za túto firmu ani nikdy s nikým nekonal. Pochybnosti o existencii tovaru zvýrazňuje podľa správneho súdu i fakt, že sa napriek zisteniam správcu dane nepodarilo preukázať, v ktorej krajine došlo k spotrebe fakturovaného tovaru. Vo svetle týchto zistení nepôsobí výpoveď svedka Fertáľa hodnoverne. Tento záver umocňuje podľa správneho súdu ďalej i skutočnosť, že svedok bol v čase preverovaného obchodu a doposiaľ (pozn. v čase rozhodovania správneho súdu) je v pracovnom pomere k žalobcovi, pôsobí v pozícii riaditeľa pobočky - produktového manažéra, čím je založený závislý vzťah svedka a žalobcu. Správny súd sa stotožnil so záverom, že správcovi dane sa ani z úradnej moci vykonaným dokazovaním nepodarilo preukázať dodanie tovaru odberateľovi uvedenému na preverovaných faktúrach v rozhodnom zdaňovacom období. Práve naopak, pochybnosti o dodaní tovaru sa šetrením správcu dane ešte zvýraznili (o skutočnosti popísané na str. 50 a 51 napadnutého rozsudku).

21. Ďalej správne mu súdu prináležalo vysporiadať sa s námietkami žalobcu ohľadne preverovaných zdaniteľných obchodov na základe dodávateľských faktúr od spoločnosti TECHNet SK s.r.o. (tuzemské dodanie tovaru). Konštatoval, že žalobca k daňovej kontrole predložil iba formálne doklady o zdaniteľnom obchode, pričom z výsledkov dokazovania nevyplývalo, že by uskutočnil zdaniteľné plnenia tak, ako boli deklarované na dotknutých dodávateľských faktúrach. Zdôraznil, že reálne plnenie dodávateľom uvedeným na faktúrach musí byť preukázané aj ďalšími dôkazmi, ktoré vo svojom súhrne bez akýchkoľvek pochybností preukazujú dodanie tohto plnenia, pričom tieto dôkazy sú v každom jednotlivom prípade rôzne. V danom prípade takýmto dôkazom podľa správneho súdu nebol výpis z účtu, a to s ohľadom na zistenia správcu dane v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktoré vedú k odôvodnenému záveru správcu dane, že tieto transakcie nie sú spôsobilé preukázať pohyb samotného tovaru, ale len tok finančných prostriedkov na účte. Rovnako podotkol, že takýmto dôkazom nie je ani uzatvorená rámcová zmluva, nakoľko táto nepreukazuje dodanie konkrétneho tovaru tak, ako je deklarován na sporných faktúrach.

22. Správca dane podľa mienky správneho súdu prijal celkovo odôvodnený záver, v zmysle ktorého pokiaľ daňový subjekt (v danom prípade spoločnosť TECHNet SK s.r.o.) sa správcovi dane vyhýba, so správcu dane nespolupracuje alebo nekomunikuje, čím svojim konaním znemožňuje vykonať preverovanie, je sám nevierohodný a nie je možné prijať ním vystavený doklad ako dôkazný prostriedok. Z tohto pohľadu potom posudzujúc žalobcom predložené dôkazy jednotlivo aj vo vzájomnej súvislosti dospel správca dane podľa krajského súdu k správne mu záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom, pričom dôkaznú situáciu žalobcu nemohla zvrátiť ani výpoveď svedkyne O.. T. vo vyrubovacom konaní, ktorá síce potvrdila existenciu tovaru, ale daňovou kontrolou a ani následným vyrubovacím konaním nebolo preukázané, kto bol skutočným dodávateľom tovaru. Z hodnotenia výpovede svedkyne v kontexte všetkého správcu dane vykonaného dokazovania preto možno ustáliť len to, že pokiaľ aj v preverovanom obchodnom prípade bol nejaký tovar, nie je známe,

o aký tovar sa jednalo a či kvalitatívne zodpovedal údajom uvedeným na preverovaných faktúrach. Z výpovede svedkyne vyplynulo, že ak bol tovar zabalený a balenie nebolo poškodené, skontrolovala len počet zabalených paliet. Podľa správneho súdu správcovi dane sa ani z úradnej moci vykonaným dokazovaním nepodarilo preukázať dodanie tovaru odberateľovi uvedenému na preverovaných faktúrach v preverovanom zdaňovacom období. Práve naopak, pochybnosti o dodaní tovaru sa šetrením správcu dane ešte zvýraznili (o skutočnosti popísané na str. 53 a 54 napadnutého rozsudku).

23. Ďalej správne mu súdu prináležalo vysporiadať sa s námietkami žalobcu ohľadne preverovaných zdaniteľných obchodov na základe dodávateľských faktúr od spoločnosti AURIS IT s.r.o. (tuzemské dodanie tovaru). Posudzujúc žalobcom predložené dôkazy jednotlivo aj vo vzájomnej súvislosti dospel správca dane k správne mu záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom o dodaní tovaru dodávateľom označeným na preverovaných faktúrach. Dôkaznú situáciu žalobcu nemohla zvrátiť ani výpoveď svedkov vypočutých vo vyrubovacom konaní. Z výpovede svedka A. preto možno ustáliť maximálne to, že pokiaľ aj v reťazovom obchode bol nejaký tovar, nie je známe, o aký tovar sa jednalo a či kvalitatívne zodpovedal údajom uvedeným na preverovaných faktúrach a dodacích listoch. Svedkyňa Ing. Jana Lorinčíková, konateľka spoločnosti Walcon s.r.o. len potvrdila skladovanie paliet zabalených v streach fólii a potvrdila vyskladnenie paliet. Samotný obsah - druh tovaru nepotvrdila. Zároveň potvrdila zistenia správcu dane počas daňovej kontroly, a to, že tovar bol do skladu Walcon s.r.o. naskladnený spoločnosťami Regular business, s.r.o., BIG HOUSE COMPANY, s.r.o., ktoré so správcom dane nespolupracovali, následne bol tovar nasledujúci deň (alebo nasledujúci pracovný deň) vyskladnený, pričom sa naskladnenia a vyskladnenia tovaru v priestoroch Walcon s.r.o. nezúčastňovala žiadna kompetentná osoba za spoločnosť AURIS IT s.r.o. Podľa správneho súdu správcovi dane sa ani z úradnej moci vykonaným dokazovaním nepodarilo preukázať dodanie tovaru odberateľovi uvedenému na preverovaných faktúrach v rozhodnom zdaňovacom období. Práve naopak, pochybnosti o dodaní tovaru sa šetrením správcu dane ešte zvýraznili (o skutočnosti popísané na str. 56 a 57 napadnutého rozsudku).

24. Napokon správne mu súdu prináležalo vysporiadať sa so žalobnými námietkami vzťahujúcimi sa k preverovanému obchodnému prípadu s dodávateľom TONER EXPRESS, s.r.o. (tuzemské dodanie tovaru). Posudzujúc žalobcom predložené dôkazy jednotlivo aj vo vzájomnej súvislosti dospel správca dane podľa žalovaného k správne mu záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom o dodaní tovaru dodávateľom označeným na preverovaných faktúrach. Dôkaznú situáciu žalobcu nemohla zvrátiť ani výpoveď svedkov vypočutých vo vyrubovacom konaní. Z výpovede svedka A. správca dane zistil, že v sklade žalobcu bola vykonávaná fyzická kontrola dovezeného tovaru, teda rozbaľoval sa masterkartón len v prípade, ak bola porušená bezpečnostná páska, z čoho teda plynie odôvodnený záver správcu dane, že skladníci nemali pri všetkých dodávkach tovaru vedomosť, čo bolo obsahom masterkartónov. Svedok A. teda nepotvrdil fyzickú kontrolu každej prijatej zásielky. Ani výpoveďou svedka P. za spoločnosť FM Krajco Group s.r.o. (ktorú si najala na výkon prepravy spoločnosť cargo-partners SK, s.r.o.) nebolo preukázané, že predmetom obchodu bol práve deklarovaný tovar uvedený na preverovaných faktúrach, nakoľko svedok uviedol, že tovar nevidel a že len podľa CMR zistil, že to bolo 8 paliet. Ani svedok Ing. Majzún, konateľ spoločnosti cargo-partners SK, s.r.o., nepotvrdil, že sa jednalo o tovar uvedený na faktúrach od spoločnosti TONER EXPRESS, s.r.o. pre žalobcu, nakoľko do skladu v Bratislave bol tovar dodávaný na paletách zafóliovaný tmavou fóliou, pričom palety sa nerozbaľovali a ani nijako neprebaľovali. Rovnako v tomto preverovanom prípade možno z výpovede svedkov ustáliť maximálne to, že pokiaľ aj v reťazovom obchode bol pohyb nejakého tovaru, nie je známe, o aký tovar sa jednalo a či kvalitatívne zodpovedal údajom uvedeným na preverovaných faktúrach a dodacích listoch. Podľa správneho súdu správcovi dane sa ani z úradnej moci vykonaným dokazovaním nepodarilo preukázať dodanie tovaru odberateľovi uvedenému na preverovaných faktúrach v rozhodnom zdaňovacom období.

Práve naopak, pochybnosti o dodaní tovaru sa šetrením správcu dane ešte zvýraznili (o skutočnosti popísané na str. 59 a 60 napadnutého rozsudku).

25. Žalobca v podanej správnej žalobe vo vzťahu k preverovaným zdaniteľným plneniam poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15. marca 2011, v zmysle ktorých nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo nasledujúca transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Vytýka žalovanému, že tento opiera svoje závery o nekontaktnosť, resp. nesúčinnosť predchádzajúcich dodávateľov, ktorú nevie nijako ovplyvniť a nemôže požadovať od predchádzajúcich dodávateľov ich účtovnú evidenciu pri každej dodávke tovaru. Správny súd k tejto námietke zdôraznil, že žalobcovi nebolo zamietnuté právo na odpočet DPH z preverovaných dodávateľských faktúr z dôvodu účasti žalobcu na podvode, a preto poukaz na označené rozhodnutie nie je relevantný. Krajský súd vysvetľujúc podotkol, že v prípade preukazovania účasti žalobcu na daňovom podvode je dôkazné bremeno na orgáne finančnej správy. K ďalším úvahám o možnom podvodnom konaní daňového subjektu, resp. zneužitíu práva môže dôjsť len za predpokladu, že je preukázané samotné dodanie služby (tovaru) dodávateľom uvedeným na faktúre, k čomu v prejednávanej veci nedošlo. V prejednávanej veci dodanie konkrétneho tovaru špecifikovaného na preverovaných faktúrach dodávateľom GAME SHOP, s.r.o., TECHNet SK, s.r.o., AURIS IT s.r.o. a TONER EXPRESS, s.r.o. preukázané žalobcom nebolo. Správny súd navyše podotkol, že označený rozsudok bol prekonaný vývojom rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR so zdôraznením zodpovednosti daňového subjektu za výkon práva s primeranou odbornou starostlivosťou (bod 54. rozsudku sp. zn. 1Sžfk/81/2018 zo dňa 28. júna 2020).

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko účastníkov

A/

26. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP (nesprávne právne posúdenie veci) a § 440 ods. 1 písm. h) SSP (odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu), v ktorej žiadal zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

27. Kasačný súd na tomto mieste v stručnosti rekapituluje sťažnostné body, ktoré v značnej miere kopírujú žalobné námietky:

- vo vzťahu k odberateľským spoločnostiam Axxis Hardware BV, GIPSMAN a BRANSON s.r.o. (intrakomunitárne dodanie tovaru) sťažovateľ nesúhlasí so závermi správneho súdu o pochybnostiach o preprave tovaru, resp. nepreukázania fyzického opustenia územia členského štátu. Má za to, že dôkazy nachádzajúce sa v administratívnom spise prepravu a dodanie tovaru potvrdzujú, resp. že nebola zo strany žalovaného zistená žiadna relevantná skutočnosť, ktorá by záver o dodaní do IČŠ spochybňovala,
- sťažovateľ bol v rámci daňovej kontroly maximálne súčinný a poskytol správcovi dane doklady, ktoré je možné od neho objektívne požadovať, dokonca nad rámec zákonných požiadaviek uvedených v § 43 zákona o DPH, avšak správca dane, žalovaný a dokonca ani správny súd sa s nimi vo vzájomnej súvislosti nezaoberali,
- správny súd vo vzťahu k odberateľským spoločnostiam Axxis Hardware BV a GIPSMAN opiera svoje závery v zásade len o nesúčinnosť spoločností Oro City s.r.l. a Brezo & Partneri SK, s ktorými sťažovateľ nemal priamy obchodný vzťah a ani mu nie sú známe, ale tovar prebral od spoločnosti GAME SHOP, s.r.o. a dodal ho spol. Axxis Hardware BV. Spoločnosti označené

- správcom dane ako neposkytujúce súčinnosť boli úplne mimo akéhokoľvek dosahu sťažovateľa, pričom tento nevedel, a ani nemohol vedieť, že predchádzajúci dodávateľ alebo následný odberateľ bude nekontaktný, a teda ide o okolnosti, ktoré žalobca nemal možnosť ovplyvniť,
- odkazuje na výpovede svedkov z vyrubovacieho konania (p. A., p. M., p. D. a p. T.) a na skutočnosť, že podľa šetrení správcu dane dodanie tovaru potvrdila aj spoločnosť GAME SHOP, s.r.o., od ktorej sporný tovar na dodanie do IČŠ nakúpil,
 - odkazujúc na rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15. marca 2011 poukazuje na skutočnosť, že samotná nesúčinnosť konateľa v rámci daňového šetrenia nemôže byť arbitrárne na ťarchu daňového subjektu, a preto odmieta prenášanie daňových povinností iných obchodných spoločností na seba,
 - k otázke povinnosti preukázať dodanie tovaru poukazuje na rozsudky Súdneho dvora EÚ (C-78/12 a C-494/12), v zmysle ktorých pojem „dodanie tovaru“ neodkazuje na prevod majetku spôsobom uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku stranou, ktorá oprávňuje druhú stranu nakladať s ním tak, ako by bola majiteľom tohto tovaru,
 - požiadavku obozretnosti pri výbere obchodného partnera nie je možné vykladať v kontexte prebratia rizika dôkaznej núdze bezhraničným spôsobom tak, ako to vykladá a zároveň aplikuje správny súd v napadnutom rozsudku,
 - je mimo možnosti sťažovateľa v rámci „obozretnosti“ zabezpečiť následnú súčinnosť obchodného partnera so správcom dane alebo dodržanie daňových povinností z jeho strany; takéto rozširovanie zodpovednosti je neudržateľné. Naopak, úplne na mieste budú požiadavky tam, kde už samotný dodávateľ (z hľadiska jeho samotnej faktickej existencie, sídla, kontaktnosti) alebo predmet dodávky (rizikovosť komodity, rozsah dodávky, fakticita plnenia, jej relevantnosť vo vzťahu k predmetu činnosti a pod.) alebo jeho cena budú vykazovať určité pochybnosti o „solídnosti“ transakcie, jej vážnosti či zmyslu a úmyslu konajúcich osôb vylákať daňovú výhodu,
 - v prípade dodávateľa TECHNet SK s.r.o. (tuzemské dodanie tovaru) trpí právne posúdenie krajského súdu zásadnou vadou - odklonom od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu SR (príkladmo 5Sžf/20/2016 z 29.06.2017),
 - žalovaný sa pri preverení skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane v prípade dodávateľa TECHNet SK s.r.o. obmedzil len na skutkové zistenia z daňovej kontroly, a teda že správcovi dane sa nepodarilo preveriť reálne uskutočnenie obchodov z dôvodu, že pri preverovaní dodávateľa sa konateľ spoločnosti na opakované predvolanie nedostavil, následne došlo k prevodu obchodného podielu v uvedenej spoločnosti a výmazu štatutárneho orgánu spoločnosti. Žalovaný zároveň odkázal na skutočnosť, že dodávateľ so správcom dane nespolupracuje, nepredložil žiadne účtovné doklady a evidencie, na adrese sídla spoločnosť nesídli a nepreberá písomnosti, a naopak, vôbec sa nevysporiadal s argumentmi sťažovateľa, že vzhľadom na zistené skutkové okolnosti o týchto skutočnostiach nemal vedomosť a ani ich zákonným spôsobom nevie ovplyvniť. Pritom sťažovateľ počas daňovej kontroly vedel vierohodne preukázať na materiálnej báze reálne dodanie tovaru, ako aj jeho následné využitie pri dodávateľských vzťahoch so spoločnosťou TECHNet SK s.r.o. na dodávky tovaru ako platiteľa DPH v maloobchode,
 - z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva (v priamom rozpore s odôvodnením napadnutého rozsudku), že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítvať DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napr. preto, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve, poprípade bolo spochybnené dodanie tovaru subdodávateľmi), avšak až za súčasného splnenia dvoch podmienok, a to, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené

- plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť,
- rozporuje právne posúdenie veci správnym súdom pri neuznaní splnenia podmienok na oslobodenie od DPH u odberateľa BRANSON, s.r.o. (intrakomunitárne dodanie tovaru). Má za to, že zo strany žalovaného resp. správcu dane zistená žiadna relevantná skutočnosť, ktorá by záver o dodaní tovaru do iného členského štátu spochybňovala. V preverovanom období mala spoločnosť BRANSON platné všetky náležitosti podľa zákona a mohla vykonávať obchodnú činnosť. Nadobudnutie tovaru podľa šetrenia správcu dane bolo potvrdené na základe MVI českej daňovej správy. Podľa fotodokumentácie je jasne viditeľné, o aké produkty ide, palety sú riadne označené aj s uvedením hmotnosti a produkty sú balené v originál kartónoch výrobcu. Kartóny sú opatrené štítkami výrobcu s uvedením typu a ks produktov v kartóne. Popisujúc proces objednávky tovaru sťažovateľ dodáva, že nadobudnutie tovaru podľa šetrenia správcu dane potvrdila aj samotná spoločnosť,
 - sťažovateľ predložil prakticky všetky dôkazy, ktorých predloženie je teoreticky a technicky možné, avšak tieto neboli správcom dane posudzované vo vzájomnej súvislosti, ale jednotlivo spochybňované a následne vyhodnotené ako irelevantné. Súčasne správca dane ani správny súd neuvádza aké iné dôkazy by mal žalobca predložiť. Vo vzťahu k predloženým CMR treba uviesť, že boli priložené dodacie listy alebo potvrdené objednávky na firmu BRANSON s.r.o. Tvrdenia žalovaného (ako aj správneho súdu), že predložené CMR a sporné faktúry spolu nesúvisia, sú neudržateľné. Je obchodným štandardom, že tovary s vyššou hodnotou sú prevážané v nepriehľadných fóliách, aby sa tak zabezpečila ich ochrana pred zneužitím alebo krádežou. Rovnako je obchodným štandardom, že pri preprave tovaru s vyššou hodnotou externé prepravné spoločnosti nemajú vždy informácie o tom, čo je predmetom zásielky. Správca dane ani správny súd nemôžu vnímať takúto štandardnú obchodnú prax za akési zastieranie alebo dokonca dôkaz, že k dodaniu tovaru nedošlo,
 - sťažovateľ má za to, že predmetný napadnutý rozsudok hrubým spôsobom zasahuje do práv a právom chránených záujmov žalobcu v súvislosti s uplatneným právom na odpočítanie DPH u dodávateľa TONER EXPRESS, s.r.o. (tuzemské dodanie tovaru). Podľa rozsudku Súdného dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, čl. 51 platí, že daňový orgán nie je oprávnený zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené,
 - sťažovateľ nemal možnosť vedieť a ani nevedel, aký je pohyb tovaru u predchádzajúcich dodávateľov alebo odberateľov. Každý dodávateľ si v rámci obchodného tajomstva stráži informácie o svojom dodávateľovi a pôvode tovaru. To isté je aj na strane odberateľov, ktorý si v rámci obchodného tajomstva strážia informácie o svojich zákazníkoch. Žalovaný nepredložil jediný dôkaz, že tovar nebol reálne dodaný. V preverovanom období mala spoločnosť TONER EXPRESS, s.r.o. (tuzemské dodanie tovaru) platné všetky náležitosti podľa zákona, mohla vykonávať obchodnú činnosť a nenachádza sa na zoznamoch nespoľahlivých platcov DPH,
 - sťažovateľ preukázal materiálne dodanie tovaru od TONER EXPRESS, s.r.o. (tuzemské dodanie tovaru). Je nepredstaviteľné, aby sťažovateľ vyfakturoval a dodal veľkému množstvu ďalších odberateľov tovar, ktorý podľa žalovaného a správneho súdu neexistuje. Sťažovateľ vedie podrobnú skladovú evidenciu, každý skladový pohyb má v ERP systéme žalobcu jedinečný identifikačný kód a nie je ho možné zamieňať s iným skladovým pohybom. Nakupoval tovar aj od iných dodávateľov, ale ten predával na iných skladových pohyboch. Spochybňovanie

uvedených dôkazov a prijatie záverov, že si sťažovateľ vyrába skladové pohyby, nie je reálne skutkovo podložené,

- vo vzťahu k zdaniteľnému obchodu so spoločnosťami GAME SHOP, s.r.o. a AURIS IT s.r.o. (tuzemské dodanie tovaru) zo strany sťažovateľa boli predložené všetky dôkazy, že tento bol skutočne realizovaný a tovar dodaný v deklarovanom rozsahu dodávateľom uvedeným na faktúre. Jednoznačne sťažovateľ preukázal, že tovar na faktúre bol k nemu doručený, skontrolovaný, naskladnený a ďalej predaný. Podrobne popisujúc priebeh objednávky tovaru, ako aj proces jeho dodania dopĺňa, že konateľ spoločnosti AURIS IT s.r.o. potvrdil dodávky tovaru, pričom žalovaný nepredložil jediný dôkaz, že k dodaniu tovaru nedošlo. Pokiaľ sa v napadnutom rozhodnutí objavujú mená spoločnosti ako Big House Company, s.r.o., EURO-WTG, s.r.o., SK-EUROWORLD, s.r.o., VALDEZ s.r.o., Walcon s.r.o. Zmieňované spoločnosti žalobca nepozná, nikdy s nimi nebol v kontakte ani obchodnom vzťahu. Svoje závery žalovaný opiera iba o skutočnosť, že citované spoločnosti sú nekontaktné, alebo neposkytujú súčinnosť. Žalobca však nevedel, ani nemohol vedieť, že predchádzajúci dodávateľ nebude kontaktný príp. nepredloží doklad, a teda ide o spoločnosti a okolnosti, ktoré nemal žalobca možnosť ovplyvniť,
- podľa zistení správcu dane spoločnosť GAME SHOP s.r.o. potvrdila všetky dodávky tovaru sťažovateľovi, s ktorým mala riadne podpísanú dodávateľskú zmluvu. Podrobne popisujúc priebeh objednávky tovaru, ako aj proces jeho dodania sťažovateľ dopĺňa, že v preverovanom období mala spoločnosť GAME SHOP platné všetky náležitosti podľa zákona a mohla vykonávať obchodnú činnosť,
- žalovaný v tejto súvislosti opiera svoje závery najmä o nesúčinnosť spol. Brezo & partneri SK, s.r.o., s ktorou však sťažovateľ nemal v rámci predmetného obchodu priamy vzťah. Deklarovaný tovar prevzal od spoločnosti GAME SHOP, s.r.o. a dodal ho spol. Axxis Hardware BV, resp. GIPSMAN, a teda spoločnosť Brezo & partneri SK, s.r.o. neposkytujúca súčinnosť bola úplne mimo akéhokoľvek dosahu žalobcu, ktorý nevedel a ani nemohol vedieť, že predchádzajúci dodávateľ nebude kontaktný a nepredloží doklad, a teda sa jedná o spoločnosť a okolnosti ktoré nemal žalobca možnosť ovplyvniť,
- daňová kontrola prebehla za obdobie 08/2012 a celý rok 2013. Od dodávateľa GAME SHOP s.r.o. v kontrolovaných obdobiach sťažovateľ nakúpil tovar v celkovej hodnote 6.057.712,42 Eur s DPH za obdobie 01 až 09/2013. Považuje za nesprávne, keď žalovaný rozporuje odpočet DPH vo vzťahu k niektorým dodávateľom len v súvislosti s niektorými mesiacmi, konkrétne u dodávateľa GAME SHOP s.r.o. len v súvislosti s nákupom v júli 2013 a novembri 2013. Ostatné mesiace nerozporuje, pričom žalobca vždy predložil typovo rovnaké dôkazy. Takéto konanie je podľa sťažovateľa v rozpore so základnou zásadou Daňového poriadku, na základe ktorej daňový úrad dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

B/

28. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

Z odôvodnenia rozhodnutia

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

29. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „*kasačný súd*“) preskúmal napadnutý rozsudok 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. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§

439 ods. 1 SSP), zohľadniac § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je čiastočne dôvodná, a preto po predchádzajúcom zverejnení termínu verejne vyhlásil dňa 21. augusta 2024 tento rozsudok, ktorým rozhodol spôsobom podľa § 462 ods. 2 SSP.

30. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky primárne v medziach kasačnej sťažnosti ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

IV. I. Intrakomunitárne dodanie tovaru do iného členského štátu sťažovateľom

31. Spornou otázkou v kasačnom konaní zostalo posúdenie opodstatnenosti sťažovateľom uplatneného oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru spoločnosti Axxis Hardware BV (ako odberateľovi) do iného členského štátu (Holandska), spoločnosti GIPSMAN (ako odberateľovi) do iného členského štátu (Rakúsko) a spoločnosti BRANSON s.r.o. (ako odberateľovi) do iného členského štátu (Českej republiky), všetky v rámci zdaňovacieho obdobia júl 2013.

32. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o DPH v ustanovení § 43 ods. 1 upravuje hmotnoprávne podmienky oslobodenia zdaniteľného obchodu od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Musí ísť o dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom alebo treťou osobou na účet predávajúceho alebo na účet nadobúdateľa, ak nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby v inom členskom štáte, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, a nadobúdateľ, na ktorého prešlo vlastnícke právo, je identifikovaný pre daň v inom členskom štáte a oznámil svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v inom členskom štáte dodávateľovi.

33. Aj zo záverov rozhodnutia SD EÚ vo veci C-409/04 (Teleos) vyplýva, že nadobudnutie tovaru v rámci spoločenstva sa podmieňuje splnením dvoch podmienok, a to jednak prechodom práva nakladať s hnuťelnou vecou ako vlastníkom pre nadobúdateľa a jednak odoslaním alebo prepravou takejto veci nadobúdateľovi do miesta určenia predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do členského štátu iného ako ten, z ktorého tovar bol vyexpedovaný alebo transportovaný. Aby mohol byť zdaniteľný obchod spočívajúci v dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu oslobodený od daňovej povinnosti, musia byť uvedené podmienky splnené kumulatívne.

IV. I. a) Odberatelia Axxis Hardware BV a GIPSMAN

34. V prípade posudzovaného intrakomunitárneho dodania tovaru z tuzemska spoločnostiam Axxis Hardware BV a GIPSMAN mal správny súd v zhode so žalovaným za to, že z vykonaného dokazovania správcom dane vyplynuli opodstatnené pochybnosti o splnení uvedených hmotnoprávných podmienok oslobodenia tohto dodania od DPH z dôvodu, že v reťazci zúčastnených spoločností identifikovaných v bode 4. a 5. tohto odôvodnenia nebola preukázaná reálna existencia tovaru na začiatku reťazca a tiež nebolo preukázané, v ktorej krajine došlo k spotrebe deklarovaného tovaru (odkazujúc pritom najmä na nesúčinnosť spoločností figurujúcich na začiatku a konci reťazca, v ktorom sa mal tovar podľa deklarovaných faktúr pohybovať).

35. Kasačný súd zastáva názor, že v tomto prípade žalobca predložením e-mailových objednávok spoločností Axxis Hardware BV a GIPSMAN, skladových výdajok, potvrdení o prevzatí tovaru,

medzinárodných nákladných listov (CMR), vrátane príslušných odberateľských faktúr a odberateľom podpísaných dodacích listov, dostatočným spôsobom preukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok oslobodenia od dane, t. j. prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník pre nadobúdateľov a prepravu tovaru do miesta určenia nadobúdateľom v inom členskom štáte. Žalobca predložením uvedených dokladov vyčerpal svoje dôkazné bremeno na preukázanie skutočnosti o dodaní tovaru odberateľom Axxis Hardware BV a GIPSMAN. Daňový subjekt unesie dôkazné bremeno v prípade, ak správcovi dane predloží relevantné doklady, ktoré zároveň zodpovedajú zistenému skutkovému stavu. Tak tomu podľa názoru kasačného súdu bolo aj v prejednávacom prípade, keď sťažovateľ okrem iných relevantných daňových a účtovných dokladov daňovým orgánom predložil aj CMR listy a existencia tovaru bola potvrdená aj výpoveďou svedkov (vodiča zabezpečujúceho dopravu p. T., ako aj vedúceho skladu u sťažovateľa p. A.).

36. O splnení podmienok na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platí, že ak daňovník vyčerpal svoje dôkazné bremeno na preukázanie prechodu práva nakladať s tovarom ako vlastník pre nadobúdateľov a prepravu tovaru do miesta určenia nadobúdateľom v inom členskom štáte, dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane. Ak má správca dane na základe iných zistených skutočností (napríklad týkajúcich sa ekonomickej činnosti odberateľskej spoločnosti) pochybnosti o splnení hmotnoprávnych podmienok oslobodenia od dane, musí preukázať, že daňovníkom predložené doklady neodrážajú realitu, resp. sú nehodnoverné, prípadne, že ide o doklady falošné, k čomu v uvedenom prípade nedošlo.

37. Žalovaný, ako aj správny súd nesplnenie hmotnoprávnych podmienok oslobodenia dane postavili, okrem iného, aj na skutočnostiach, ktoré sú mimo sféru a dosah daňového subjektu z hľadiska možnosti ich ovplyvnenia. Kasačný súd prisvedčujúc sťažovateľovi v súvislosti s uvedeným zdôrazňuje, že je v rozpore s európskym právom, ak 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 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 (Uznesenie Súdneho dvora EÚ z 3. septembra 2020 vo veci C-610/19 Vikingo).

38. Súdny dvor EÚ zároveň konštatoval, že dôsledok zneužitia alebo podvodu sa v zásade týka aj uplatnenia práva na oslobodenie od dane na základe dodania v rámci Spoločenstva (rozsudok SD EÚ vo veci C-273/11 Mecsek-Gabona, bod 54). Súdny dvor napokon potvrdil, že v rozsahu, v akom prípadné odmietnutie priznania práva vychádzajúceho zo smernice o DPH odráža všeobecnú zásadu, podľa ktorej nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom požívať práva upravené právnym systémom Únie, takéto odmietnutie vo všeobecnosti prináleží vykonať vnútroštátnym orgánom a súdom, a to bez ohľadu na právo v oblasti DPH, ktoré ovplyvnil podvod, teda vrátane práva na vrátenie DPH (rozsudok SD EÚ vo veci C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i, bod 46).

39. Preto ak správca dane založil svoje závery o nesplnení hmotnoprávnych podmienok oslobodenia od dane vo vzťahu k odberateľom Axxis Hardware BV a GIPSMAN prevažne na skutočnostiach zakladajúcich nesúčinnosť a nekontaktnosť spoločností stojacich na začiatku a konci

obchodného reťazca s deklarovaným tovarom, postupoval v rozpore s európskou judikatúrou. Ide totiž o okolnosť, ktorá sama osebe (bez ďalších okolností) nie je spôsobilá vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH/oslobodenie od DPH z transakcie medzi sťažovateľom ako dodávateľom a spoločnosťami Axxis Hardware BV a GIPSMAN ako odberateľmi (osobitne ak nie je sporná existencia tovaru). Takéto komplexné a hĺbkové skúmania deklarovaného odberateľa (prípadne celého obchodného reťazca) náležia správcovi dane v rámci jeho kontrolnej činnosti zameranej na odhalenie nezákonností a daňových podvodov na DPH a vyvodenia dôsledkov, napríklad odmietnutím nároku na odpočet DPH. Kasačný súd podotýka, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia však nepriznanie oslobodenia od dane nezakladá na podvodnom konaní sťažovateľa, a k preukazovaniu podvodu vykonané dokazovanie ani nesmerovalo.

40. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ taktiež vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (C-267/15 Gemeente Woerden). Tu bol predmetom vyhodnotenia vzťah sťažovateľa ako dodávateľa a spoločností Axxis Hardware BV a GIPSMAN, z ktorého si tento uplatňoval oslobodenie od dane v rámci intrakomunitárneho dodania tovaru. Kasačný súd nepopiera povinnosť správcu dane zistiť čo možno najúplnejšie skutkový stav a na tento účel z úradnej moci vykonať vlastné šetrenie, je však potrebné konštatovať, že správca dane vykonaným dokazovaním vo vzťahu k identifikovaným obchodom rozšíril svoje zisťovanie aj na skutočnosti preukázateľne stojace mimo sféru daňového subjektu. Tieto následne v zmysle už vyššie predostretých záverov nemôžu byť na ťarchu daňovému subjektu, pokiaľ ide o preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok oslobodenia od dane.

41. Zároveň kasačný súd dodáva, že prepravu tovaru od sťažovateľa do iného členského štátu Európskej únie nemožno spochybniť na takom skutkovom závere, ako to urobil žalovaný, a to že preprava vozidlom s nosnosťou 1.300 kg pri váhe tovaru 82 kg a 300 kg bola ekonomicky neefektívna a neopodstatnená z hľadiska vyťaženia vozidla. Za takejto dôkaznej situácie správca dane musí vykonaným dokazovaním vyvrátiť sťažovateľom predkladané dôkazy o splnení zákonom stanovenej podmienky (prepravy), čo sa v prejednávanom prípade nestalo. Medzinárodný nákladný list (CMR) je prepravným dokladom, ktorý obsahuje potvrdenie prepravcu o prevzatí tovaru na prepravu, o mieste prevzatia na prepravu a potvrdenie adresáta o prijatí tovaru a o mieste jeho dodania.

42. Kasačný súd dopĺňa, že rovnako tak stotožnenie tovaru fyzicky naloženého na prepravu s tovarom deklarovaným na faktúre nemožno spochybňovať len na tom základe, že žiadna z osôb zúčastnených na nakladaní a preprave tovaru reálne nerozobrala originálne balenie s prepravovaným tovarom a neoboznámila sa s ich obsahom. Pokiaľ pochybnosti v tomto smere nie sú podporené ďalšími zisteniami napr. o nezrovnalostiach v evidencii a pohybe tovaru, nemožno hovoriť o objektívne podložených pochybnostiach o tom, či prepravovaný tovar zodpovedal údajom uvedeným na faktúrach a dodacích listoch.

43. Po preštudovaní spisového materiálu a posúdení kasačných námietok kasačný súd konštatuje, že argumentácia sťažovateľa týkajúca sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom vo vzťahu k odberateľským spoločnostiam Axxis Hardware BV a GIPSMAN, je dôvodná.

IV. I. b) Odberateľ BRANSON, s.r.o.

44. V prípade posudzovaného intrakomunitárneho dodania tovaru z tuzemska spoločnosti BRANSON s.r.o. mal správny súd v zhode so žalovaným za to, že z vykonaného dokazovania správcom dane vyplynuli opodstatnené pochybnosti o vierohodnosti predložených CMR listov, ktoré boli opatrené

(potvrdené) pečiatkou spoločnosti Transforwarding a.s. prevádzkujúcou logistické centrum v ČR, kde bola realizovaná vykládka tovaru, avšak absentovalo potvrdenie prijatia tovaru samotným odberateľom - spoločnosťou BRANSON s.r.o. tak, ako predpokladá § 43 zákona o DPH. Uvedené pochybnosti boli posilnené i zistením o nespôlupráci sťažovateľa s odberateľom v rozhodnom období a neudelení plnej moci na konanie inej osobe, vyplynuvšími z výpovede vtedajšieho konateľa odberateľa.

45. Kasačný súd sa na tomto mieste stotožňuje s právnym posúdením správneho súdu a žalovaného vo vzťahu ku konštatovaniu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok oslobodenia od dane v prípade obchodnej transakcie sťažovateľa s odberateľom - spoločnosťou BRANSON, s.r.o. Hoci v predmetnom prípade nesporne došlo k preprave tovaru do iného členského štátu, zo zistených okolností, ako aj formálnych dokladov nie je možné bezpečne ustáliť, že na spoločnosť BRANSON, s.r.o. prešlo právo nakladať s hnutelnou vecou ako vlastník tak, ako predpokladá § 43 zákona o DPH. Uvedenému nasvedčuje jednak nepotvrdenie realizácie obchodu samotným konateľom odberateľa, ako aj skutočnosť, že na predložených CMR dokladoch nebolo prevzatie tovaru potvrdené deklarovaným odberateľom, a zároveň aj okolnosti následného predaja tovaru spoločnosťou BRANSON s.r.o. jej odberateľovi (spoločnosti RAPPUSS Ltd) s deklarovanými príjemcami na Slovensku, keď CMR doklady boli vyhotovené samotným odosielateľom - spoločnosťou Transwording, a.s. a opatrené jeho pečiatkou, nie spoločnosťou BRANSON, s.r.o.

46. V skutkovom deji realizovaného obchodu tak neboli prítomné žiadne indície potvrdzujúce skutočnosť, že k tovaru prepravenému na územie ČR nadobudla vlastnícke právo práve spoločnosť BRANSON, s.r.o. Preto považoval kasačný súd za opodstatnený záver žalovaného a krajského súdu, že dodanie tovaru do iného členského štátu deklarovanému odberateľovi s registráciou pre DPH v zmysle § 43 ods. 5 DPH z predložených dokladov reálne nevyplýva a pochybnosti správcu dane vo vzťahu k splneniu tejto hmotnoprávnej podmienky oslobodenia od dane neboli rozptýlené. V tomto ohľade sa kasačný súd nestotožnil s argumentáciou sťažovateľa o splnení hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH zo sporného obchodu predložením všetkých (teoreticky aj prakticky) možných dôkazov.

47. Kasačný súd si je vedomý najnovšej judikatúry Súdneho dvora EÚ v otázke identifikácie a statusu príjemcu tovaru pri jeho dodaní do iného členského štátu, v zmysle ktorej oslobodenie od dane z pridanej hodnoty v prípade dodávateľa usadeného v členskom štáte, ktorý dodal tovar do iného členského štátu, sa má zamietnuť, ak tento dodávateľ nepreukázal, že tovar bol dodaný príjemcovi, ktorý má postavenie zdaniteľnej osoby v tomto inom členskom štáte, a vzhľadom na skutkové okolnosti a dôkazy poskytnuté dodávateľom chýbajú údaje potrebné na overenie, že uvedený príjemca mal toto postavenie. Zdaniteľnej osobe musí byť oslobodenie od DPH odopreté len v prípade, že s ohľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou nie sú k dispozícii údaje potrebné na overenie, že podmienky stanovené v článku 138 ods. 1 smernice o DPH sú splnené, pričom daňový orgán nemusí dokazovať, že uvedená zdaniteľná osoba sa podieľala na podvode na DPH. (rozsudok SD EÚ vo veci C-676/22 B2 Energy s. r. o. z 29.02.2024, bod 39).

48. Zohľadňujúc vyššie citované závery v kontexte posudzovanej transakcie s odberateľom BRANSON s.r.o. je potrebné uviesť, že tieto nie sú aplikovateľné na skutkové okolnosti danej veci. Sťažovateľ neuviedol inú zdaniteľnú osobu, na ktorú by malo prejsť právo nakladať s tovarom ako vlastník a táto nevyplýva z jeho tvrdení, keď výslovne (v priebehu súdneho konania a aj v podanej kasačnej sťažnosti) uvádzal, že obchodoval so spoločnosťou BRANSON s.r.o. Takáto iná zdaniteľná osoba nevyplýva ani z informácií obsiahnutých v administratívnom spise žalovaného. Z týchto je možné vyvodiť, že spoločnosť Transwording, a.s., ktorej pečiatkou je opatrený CMR list k preprave deklarovaného tovaru, prevádzkovala logistické centrum v ČR, kam bol tovar prepravený, a

zabezpečovala výlučne jeho skladovanie až do doby, kým nebol zaslaný k ďalšiemu odberateľovi. Nič nenasvedčovalo tomu, že by na túto spoločnosť prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník a uvedené netvrdil ani sám sťažovateľ. Kasačný súd preto konštatuje, že otázku splnenia hmotnoprávných podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru spoločnosti BRANSON s.r.o. do IČŠ (ČR) neposudzoval vo svetle označenej judikatúry SD EÚ z dôvodu nemožnosti jej aplikácie na dané skutkové okolnosti.

IV. II. Tuzemské dodanie tovaru sťažovateľovi

49. Sporným v kasačnom konaní bolo i posúdenie opodstatnenosti sťažovateľom uplatneného odpočtu DPH zo zdaniteľných obchodov s tuzemskými dodávateľmi - spoločnosťami GAME SHOP s.r.o., TONER EXPRESS, s.r.o., AURIS IT s.r.o. a TECHNet SK s.r.o. za dodanie tonerov či spotrebného materiálu (elektroniky).

IV. II. a) Dodávateľ GAME SHOP s.r.o.

50. Správca dane neuznal odpočet DPH za dodanie tovaru sťažovateľovi označeným dodávateľom z dôvodu, že v reťazci zúčastnených osôb nebola preukázaná existencia tovaru stotožniteľného s tovarom deklarovaným na predložených faktúrach.

51. V danom prípade išlo o totožný reťazec spoločností ako ten identifikovaný v prípade intrakomunitárneho dodania tovaru spoločnosti GIPSMAN, len v tomto figuroval sťažovateľ ako odberateľ tovaru od spol. GAME SHOP s.r.o. (tento bol následne dodaný spoločnosti GIPSMAN - viď bod. 5 odôvodnenia). Žalovaný konštatoval, že ak GAME SHOP, s.r.o. nemohol nadobudnúť tovar od Brezo & Partneri SK, s.r.o. (z dôvodu nepreukázanej reálnej existencie tovaru, resp. jeho pôvodu a spotreby), tak potom spoločnosť GAME SHOP, s.r.o. nemohla sporný tovar dodať ani sťažovateľovi.

52. Kasačný súd opätovne, odkazujúc i na argumentáciu v bodoch 36. - 38. tohto odôvodnenia, zdôrazňuje, že nezrovnalosti v otázke obstarania tovaru dodávateľom daňového subjektu, resp. subdodávateľmi jeho dodávateľa, sú takými skutočnosťami, ktoré sa týkajú iného daňového subjektu a za ktoré v zásade nezodpovedá nadobúdateľ tovaru uplatňujúci odpočítanie dane na vstupe (tu sťažovateľ), pokiaľ je preukázaná existencia tovaru u tohto nadobúdateľa a nie sú indicie o jeho účasti na daňovom podvode. Nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. Zo základnej premisy chápania a konceptu inštitútu právnej zodpovednosti vyplýva, že nikto nemôže znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobevanej právom. Každý nesie zodpovednosť za vlastné správanie, pričom výnimky z tohto pravidla môže stanoviť iba zákon (napr. ručenie za daň podľa § 69b zákona o dani z pridanej hodnoty, osobitné prípady objektívnej zodpovednosti a pod.), a preto nedostatky v účtovnej evidencii, prípadne akejkolvek inej daňovo relevantnej dokumentácii, ako aj iné nezrovnalosti na strane tretej osoby nemožno bez opory v zákone pričítať na ťarchu daňového subjektu, ktorý je s touto osobou v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu. Tieto nedostatky na strane tretích subjektov nemusia automaticky znamenať a viesť k záveru o nepreukázaní existencie zdaniteľného plnenia za predpokladu, že kontrolovaný daňový subjekt disponuje vlastnými daňovo významnými dôkazmi, ktoré preukazujú opak (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022).

53. Kasačný súd prisvedčujúc sťažovateľovi v súvislosti s uvedeným (obdobne ako v bode 36. tohto odôvodnenia) ďalej zdôrazňuje, že je zároveň v rozpore s európskym právom, ak 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 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 (Uznesenie Súdneho dvora EÚ z 3. septembra 2020 vo veci C-610/19 Vikingo). Dôvodom nepriznania odpočtu od DPH v prejednávanom prípade však nebola účasť sťažovateľa na nedovolenom daňovom úniku (podvode na DPH).

54. Kasačný súd konštatuje, že nezrovnalosti ohľadne pôvodu tovaru na samom začiatku obchodného reťazca samy osebe nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH/oslobodenie od DPH z transakcie medzi GAME SHOP, s.r.o. ako dodávateľom a sťažovateľom ako odberateľom (ak nie je sporná existencia tovaru a jeho použitie sťažovateľom na zdaniteľné plnenia).

55. Po preštudovaní spisového materiálu a posúdení kasačných námietok kasačný súd konštatuje, že argumentácia sťažovateľa týkajúca sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom vo vzťahu k uplatneniu odpočtu DPH z dodania tovaru spoločnosťou GAME SHOP, s.r.o. sťažovateľovi, je dôvodná.

IV. II. b) Dodávatelia TONER EXPRESS, s.r.o. a AURIS IT s.r.o.

56. Správca dane neuznal odpočet DPH z faktúr za dodanie tovaru sťažovateľovi označenými dodávateľmi z dôvodu, že v reťazci zúčastnených osôb nebola preukázaná existencia tovaru stotožniteľného s tovarom deklarovaným na predložených faktúrach. Kasačný súd z obsahu napadnutého rozsudku identifikoval, že v prípade oboch označených dodávateľských spoločností mal dodaniu tovaru sťažovateľovi predchádzať reťazec sčasti identických spoločností (SK-EUROWORLD s.r.o. alebo EURO-WTG, s.r.o., VALDEZ s.r.o., MARMATH s.r.o. - Regular business s.r.o. alebo BIG HOUSE COMPANY s.r.o.). Pri formulovaní záveru o neuznaní odpočtu DPH žalovaný dôvodil najmä nezrovnalosťami v tejto časti reťazca odkazujúc na skutočnosť, že Daňový úrad Bratislava spoločnosti Regular business s.r.o. neuznal nárok na odpočítanie dane, nakoľko nebolo preukázané, že k zdaniteľným obchodom medzi spoločnosťami SK-EUROWORLD s.r.o., EURO-WTG s.r.o. a VALDEZ s.r.o. ako dodávateľmi a spoločnosťou Regular business s.r.o. ako odberateľom skutočne došlo, a tým pádom podľa žalovaného, ako aj krajského súdu, nemohlo dôjsť k dodaniu tovaru ani v ďalšej časti obchodných reťazcov, v rámci ktorej následne v dvoch variáciách figurovali obaja označení dodávatelia a sťažovateľ. Pochybnosti žalovaný identifikoval aj v nekontaktnosti a nesúčinnosti spoločností zúčastnených v prvej časti dotknutého reťazca.

57. Kasačný súd na tomto mieste opätovne odkazuje na skutočnosť, že pochybnosti na predchádzajúcich (subdodávateľských) stupňoch obchodného reťazca nie sú okolnosťami spôsobilými vyvolať dôvodné pochybnosti správcu dane o splnení hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH z realizovaného obchodu. Tieto by (aj spolu s vytýkanou nekontaktnosťou či nesúčinnosťou subjektov na tomto stupni reťazca) boli smerodajnými len v prípade, ak by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu (sťažovateľa) o podvodnom konaní (nedovolenom daňovom úniku mimo rámca bežných obchodných podmienok) u niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. V tomto prípade by z hľadiska preukazovania vedomostnej zložky bolo relevantným aj skúmanie obozretnosti daňového subjektu pri výbere obchodného partnera či nesúčinnosť konateľa počas daňovej

kontroly, tematizované sťažovateľom na viacerých miestach v texte kasačnej sťažnosti. Kasačný súd však podotýka, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia nepriznanie odpočtu od DPH zo zrealizovaných obchodov nezakladá na podvodnom konaní sťažovateľa, a k preukazovaniu podvodu vykonané dokazovanie ani nesmerovalo, a preto otázka obozretnosti sťažovateľa nie je a ani nemohla byť východiskom pri posudzovaní oprávnenosti nároku na odpočet DPH zo zrealizovaných obchodov.

58. Po preštudovaní spisového materiálu a posúdení kasačných námietok kasačný súd konštatuje, že argumentácia sťažovateľa týkajúca sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom vo vzťahu k uplatneniu odpočtu DPH z dodania tovaru spoločnosťami TONER EXPRESS, s.r.o. a AURIS IT s.r.o. sťažovateľovi, je dôvodná.

IV. II. c) Dodávateľ TECHNet SK s.r.o

59. Správca dane neuznal odpočet DPH za dodanie tovaru sťažovateľovi označeným dodávateľom z dôvodu, že neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu skutočností rozhodných pre priznanie práva na odpočet DPH zo zrealizovanej obchodnej transakcie.

60. „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.“ (rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 a obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009). Dôvodom na prenos dôkazného bremena na daňový subjekt však nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť objektívne podložená a dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (tu pre uznanie uplatneného výdavku ako daňového) (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Až kvalifikovaným spochybením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery náležite osvedčiť a vecne zdôvodniť, prečo považuje plnenia za fiktívne (por. napr. rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS/627/2022 z 27. apríla 2023).

61. Kasačný súd mal z napadnutého rozhodnutia preukázané, že žalovaný založil pochybnosti o dodaní tovaru sťažovateľovi spoločnosťou TECHNet SK s.r.o. výlučne na okolnostiach týkajúcich sa nekontaktnosti dodávateľa (neúspešné predvedenie vtedajšieho konateľa, neprebraté zásielky k predvolaniam, virtuálne sídlo spoločnosti), a to za neexistencie rozporností v predložených formálnych dokladoch sťažovateľom, a za súčasnej bezrozpornosti údajov v nich uvedených s výpoveďou zamestnankyne sťažovateľa Ing. Anny Bučkovej.

62. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov, ako aj Súdneho dvora EÚ identifikovala rad okolností, ktoré samy osebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť

správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru). Jednou z nich je aj nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučná okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021). Konštatovanie finančných orgánov o nekontaktnosti subjektu, ktorého žalobca označil za svojho dodávateľa, nie je bez ďalšieho postačujúce z hľadiska opodstatneného spochybnenia reálnosti deklarovaných obchodov.

63. V zmysle § 24 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje svoje tvrdenia predovšetkým účtovnými dokladmi a inými povinnými záznamami. Správca dane môže vyjadriť pochybnosti ohľadne vierohodnosti, preukázateľnosti, správnosti či úplnosti účtovných dokladov a iných povinných záznamov daňového subjektu, ako však bolo už uvedené, správcu dane tu zaťažuje dôkazná povinnosť vo vzťahu k skutočnostiam, o ktoré svoje pochybnosti opiera. Nie je povinnosťou správcu dane preukázať, že údaje zaznamenané v účtovných dokladoch daňového subjektu sú v rozpore so skutočnosťou, ale musí rozumne doložiť dôvody, ktoré robia predložené účtovné doklady nevierohodnými, neúplnými, nepreukázanými či nesprávnymi. K tomu v uvedenom prípade preukázateľne nedošlo.

64. Nemožnosť kontaktovať sa s osobami oprávnenými konať za dodávateľa v čase realizácie obchodu či so súčasným spoločníkom dodávateľa, ako aj konštatácie o nemožnosti stotožnenia dodaného tovaru s tovarom deklarovaným na faktúre, ak tento svedkyňa nevidela, ale jeho existenciu len potvrdila, nie sú skutočnosťami objektívne spôsobilými založiť kvalifikované pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, a teda ani reálne vyvolať prenos dôkazného bremena na daňový subjekt.

65. Kasačný súd na tomto mieste odkazuje na odôvodnenie rozsudku senátu 3S kasačného súdu sp. zn. 1Sžfk/23/2020 z 30.11.2022, v ktorom tento vyhodnocoval oprávnenosť odpočtu DPH z obchodnej transakcie realizovanej medzi totožnými subjektmi (sťažovateľom a spoločnosťou TECHNet SK s.r.o.), len za zdaňovacie obdobie máj 2013, s ktorým sa senát 2S stotožňuje a cituje z neho nasledovne: „44. Žalovaný vo vzťahu k žalobcom uplatnenému právu na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa TECHNet SK s.r.o. uzavrel, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane, a to že tovar bol žalobcovi dodaný spoločnosťou TECHNet SK s.r.o. Podľa názoru kasačného súdu, aj keď žalovaný vo svojom rozhodnutí obsiahlo opísal vykonané dokazovanie vo vzťahu k spoločnosti TECHNet SK s.r.o., z ktorého vyvodil neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k uplatneniu práva na odpočítanie dane, z rozhodnutia nevyplýva, prečo ďalšie dôkazy, na ktoré žalobca poukazoval, vyhodnotil vo veci za irelevantné (napr. listinné dôkazy - objednávky, príjemky, doklady o úhrade a i, ako aj potvrdenie uskutočnenia zdaniteľného plnenia O.. I. T.). S uvedeným sa nezaoberal ani správny súd.“

66. Kasačný súd sa oboznámil i s rozhodnutím Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/24/2018 z 11. septembra 2019 týkajúcim sa žalobcu a totožného dodávateľa (spoločnosti TECHNet SK s.r.o), len zdaňovacieho obdobia jún 2013, ktorým kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/132/2017 zo 7. marca 2018, a teda potvrdil neunesenie dôkazného bremena sťažovateľom pri preukazovaní realizácie deklarovaných obchodov. Po posúdení kasačných dôvodov kasačný súd v tu prejednávanej veci (za obdobných okolností a dôkaznej situácie) dospel k záveru o dôvodnosti kasačnej sťažnosti žalobcu, avšak nevzhliadol dôvod na predloženie veľkému senátu tunajšieho súdu podľa § 22 ods. 1 písm. a) SSP, nakoľko odôvodnenie označeného rozsudku Najvyššieho súdu SR obsahuje len všeobecné teoretické východiská posudzovania splnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, s absentujúcou aplikáciou týchto východísk na konkrétny

skutkový stav, najmä pokiaľ ide o posúdenie kvalifikovanosti a dôvodnosti správcom dane jednotlivo identifikovaných pochybností. V odôvodnení označeného rozsudku tak nebol vyslovený konkrétny právny názor, s ktorým by sa odôvodnenie v tu prejednávanej veci dostalo do kolízie tak, ako predpokladá ustanovenie § 22 ods. 1 písm. a) SSP.

67. Po preštudovaní spisového materiálu a posúdení kasačných námietok kasačný súd konštatuje, že argumentácia sťažovateľa týkajúca sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom vo vzťahu k uplatneniu odpočtu DPH z dodania tovaru spoločnosťou TECHNet SK s.r.o. sťažovateľovi, je dôvodná.

68. Záverom kasačný súd uvádza, že sťažnostný bod s námietkou o tom, že žalovaný nepriznal sťažovateľovi vo vzťahu k niektorým dodávateľom odpočet DPH len v súvislosti s niektorými mesiacmi (konkrétne u dodávateľa GAME SHOP s.r.o. len v súvislosti s nákupom v júli 2013 a novembri 2013), avšak ostatné mesiace, v ktorých figurovali rovnakí dodávatelia, nepovažoval za sporné, pričom sťažovateľ vždy predložil typovo rovnaké dôkazy, je nedôvodný. Kasačný súd sa stotožnil v posúdení tejto námietky s konštatáciou správneho súdu, a teda že v tomto konaní predmet súdneho prieskumu tvorí len rozhodnutie žalovaného, ktorým bol určený rozdiel v DPH za zdaňovacie obdobie júl 2013, a preto správne súdu (a ani kasačnému súdu) neprináleží (ostatne na uvedené nemá ani dostatok podkladov) preskúmať zákonnosť rozhodnutí správcu dane, resp. žalovaného týkajúcich sa iných zdaňovacích období roku 2013. Pre úplnosť (z hľadiska smerovania námietok v podanej kasačnej sťažnosti) je vhodné zdôrazniť, že odmietnutie odpočtu DPH/nepriznanie oslobodenia od DPH pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na jednej strane, a pre účasť na podvodnom reťazci s nedovoleným daňovým únikom na strane druhej, sú dva zásadne odlišné právne dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Zároveň platí, že dôkazné bremeno v prípade preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok ťaží daňový subjekt, zatiaľ čo pri preukazovaní účasti na podvodnom reťazci zaťažuje správcu dane.

69. Pokiaľ v kasačnej sťažnosti sťažovateľ poukazoval na potrebu osobitného posudzovania jednotlivých obchodných transakcií žalobcu pri identifikácii vzniknutých nezrovnalostí na inom stupni reťazca, opakovane sa odolávajúc na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, tak kasačný súd len záverom podotýka, že kasačný súd správnosť posúdenia žalovaného (a teda aj správneho súdu) vyhodnocoval vo svetle novej judikatúry SD EÚ (najmä uznesenia C-610/19 Vikingo z 03.09.2020, ktoré pojednáva o nezrovnalostiach na predchádzajúcich stupňoch reťazca a ich vplyve na priznanie odpočtu DPH daňovému subjektu), a preto odôvodnenie tohto rozsudku neobsahuje vyhodnotenie kasačných námietok vo väzbe na sťažovateľom označený rozsudok NS SR.

70. V zmysle právneho posúdenia veci poskytnutého kasačným súdom je potrebné konštatovať, že správny súd vec nesprávne právne posúdil (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), keď sa v napadnutom rozsudku stotožnil s právnymi závermi žalovaného v rozsahu týkajúcom sa posudzovaných zdaniteľných obchodov (vynímajúc obchodnú transakciu sťažovateľa s BRANSON s.r.o.). Kasačný súd preto dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom, a teda kasačná sťažnosť žalobcu je čiastočne 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 vrátil na ďalšie konanie.

71. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného v intenciách právneho názoru kasačného súdu vysloveného v tomto rozsudku nanovo uvážiť splnenie zákonných podmienok oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru v zmysle § 43 zákona o DPH a odpočítania dane pri tuzemskom

dodání tovaru v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, jednotlivu pri dotknutých dodávateľoch, majúť pritom na zreteli vymedzenie dôkazného bremena vyplývajúce z ustálenej judikatúry SD EÚ (najmä rozsudku vo veci Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11 a uznesenia vo veci C-610/19 Vikingo), a teda že správca dane nemôže zaťažiť daňový subjekt preukazovaním skutočností nachádzajúcich sa mimo jeho dispozičnú sféru (uvedené sa vzťahuje aj na subdodávateľov v obchodnom reťazci). Pri dodávateľovi TECHNet SK s.r.o. žalovaný zohľadní skutočnosť, že až kvalifikovaným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt.

72. Následne bude potrebné vydať rozhodnutie, náležite odôvodnené úvahami správneho orgánu, ktoré ho viedli k jeho vydaniu. Žalovaný je pritom viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

99/2025 ZNSS

Kľúčové slová: identifikačné číslo odberateľa pre DPH; status odberateľa; vznik rizika daňového podvodu

Prejudikatúra: Kittel, C-439/04; Mecsek Gabona, C-273/11; VSTR, C 587/10; Tóth, C-324/11; PPUH Stehcemp, C-277/14; Traum, C-492/13

Vzťah k právnej úprave: § 43 ods. 1 a ods. 5, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty

Právna veta

- I. **Pokiaľ sa sťažovateľ spoľahol na platnosť identifikačného čísla odberateľa pre DPH vyplývajúcu zo zápisu odberateľa v príslušnom verejnom registri, ktoré je v zmysle rozhodovacej činnosti SD EÚ dôkazom o statusu odberateľa ako zdaniteľnej osoby, resp. osoby identifikovanej pre daň, od sťažovateľa nemožno rozumne požadovať, aby okrem dokladov vyžadovaných ustanovením § 43 ods. 5 zákona o DPH zadovážoval v čase transakcií ďalšie dôkazy preukazujúce vykonávanie ekonomickej činnosti odberateľom pre prípad, že by bola registrácia pre DPH odberateľovi zrušená.**
- II. **Skutočnosť, že na strane dodávateľa i odberateľa daňového subjektu vystupuje rovnaká osoba (navyše bez preukázania jej postavenia a vzťahu k daným podnikateľským subjektom a tomu zodpovedajúcej zodpovednosti) za predpokladu, že neexistuje iné racionálne zdôvodnenie takéhoto usporiadania obchodných vzťahov, je jednou z podozrivých okolností nasvedčujúcich spáchaniu daňového podvodu. Zároveň u primerane obozretného podnikateľa musí táto skutočnosť vzbudiť dôvodné podozrenie, najmä s ohľadom na to, že umelé vsunutie daňového subjektu do obchodného reťazca bez ekonomického dôvodu môže byť vedené snahou zúčastnených subjektov získať neoprávnené daňové zvýhodnenie a sťažiť jeho odhalenie. Ak daňový subjekt neuskutoční nijaké ďalšie šetrenie ohľadne dôvodu svojho začlenenia do obchodného reťazca, resp. ak ho aj urobí, ale tento dôvod by sa primerane obozretnému podnikateľovi javil ako nedostatočný a napriek tomu sa do tohto reťazca nechá vsunúť ako nepotrebný článok, ide o jeden z dôkazov jeho nedostatočnej obozretnosti.**

[rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. I Sfk 68/2022 z 30. septembra 2024: predsedníčka senátu JUDr. Jana Hatalová, PhD., LL.M., členovia senátu JUDr. Katarína Cangárová, PhD., LL.M. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Marián Fečík]

Vymedzenie veci

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj „*správca dane*“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „*DPH*“ alebo „*daň*“) za zdaňovacie obdobie august 2012. Z daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „*zákon o DPH*“) bol vyhotovený Protokol č. 21086358/2015 zo dňa 26.10.2015 (ďalej aj „*protokol*“).

2. Daňová kontrola bola začatá dňa 20.11.2012 a ukončená dorúčením protokolu žalobcovi dňa 28.10.2015. V období odo dňa 18.01.2013 do dňa 04.09.2013 a v období odo dňa 14.02.2014 do dňa 29.06.2015 bola daňová kontrola prerušená z dôvodu potreby získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu (zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní; nariadenie Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty).

3. Na základe výsledkov daňovej kontroly v nadväzujúcom vyrubovacom konaní vydal správca dane rozhodnutie č. 100508282/2017 zo dňa 22.03.2017, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 101428265/2017 zo dňa 26.06.2017 potvrdil. Na základe správnej žaloby žalobcu Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „*krajský súd*“ alebo „*správny súd*“) rozsudkom č. k. 13S/70/2017-171 zo dňa 08.08.2018 (ďalej aj „*v poradi prvý rozsudok*“) zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to podľa § 191 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „*SSP*“) titulom nepreskúmateľnosti pre nedostatočné odôvodnenie skutočností podstatných pre posúdenie veci. Následne žalovaný vydal rozhodnutie č. 102652411/2018 zo dňa 20.12.2018, ktorým zrušil v poradi prvé rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

4. Po vrátení veci na ďalšie konanie správca dane opätovne rozhodol novým rozhodnutím č. 261540/2019 zo dňa 09.05.2019 (ďalej aj „*prvostupňové rozhodnutie*“ alebo „*rozhodnutie správcu dane*“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a 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 v sume 37.802,82 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012, nepriznal nadmerný odpočet v sume 22.842,61 eur a vyrubil daň v sume 14.960,21 eur.

5. Správca dane nepriznal žalobcovi právo:

- i) na oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH pri dodaní tovaru žalobcom odberateľom z iných členských štátov - 1/ českej spoločnosti Moravia building contractor s.r.o. (za dodanie vlákny listnatej) a 2/ maďarskému subjektu Tamsu Zoltán József - Sopianae Trade E.U. (za dodanie kryštálového cukru) a
- ii) na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou MIRIAH s.r.o. pre žalobcu za dodávku kryštálového cukru.

6. Nosnými dôvodmi nepriznania oslobodenia od DPH z faktúr pre odberateľa Moravia building contractor s.r.o. bolo, že táto spoločnosť nebola v rozhodnom čase identifikovaná pre daň v inom členskom štáte (Česká republika), že nevykonávala ekonomickú činnosť a že nebolo preukázané nadobudnutie tovaru - prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník na túto spoločnosť. Z odpovede na žiadosť o MVI správca dane zistil, že ústredný kontaktný orgán nepotvrdil žiadnu transakciu o tovare, nadobudnutie ani priznanie tovarov spoločnosťou Moravia building contractor s.r.o., ktorá bola nekontaktná a nespolupracujúca, a odo dňa 20.06.2012 v likvidácii. Správca dane zrušil registráciu spoločnosti pre DPH z úradnej moci dňa 01.08.2012. Správca dane nemal k dispozícii žiadne dôkazné

prostriedky o tom, že by táto spoločnosť uskutočňovala v období od 17.03.2010 do 29.04.2013 akúkoľvek ekonomickú činnosť.

7. Vo vzťahu k odpočítaniu DPH z faktúr od dodávateľa MIRIAH s.r.o. za dodanie kryštálového cukru dospel správca dane k záveru, že mu nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, keďže žalobca nepreukázal a preverovaním nebolo zistené, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. Podľa správcu dane žalobca nepostupoval obozretne pri výbere obchodného partnera, spoľahol sa iba na to, že pozná Y. X., resp. p. Randusovú (konateľku deklarovaného dodávateľa), nevedol skladovú evidenciu a nevyžadoval doklad zo skladovej evidencie pri dodaní tovaru od dodávateľa, pričom tovar nekontroloval, nezabezpečil sa žiadnymi opatreniami, nebol registrovaný Štátnou veterinárnou a potravinovou správou SR (ďalej aj „ŠVPS SR“) a nepreveril si ani registráciu svojho obchodného partnera. K oslobodeniu od dane pri dodaní kryštálového cukru odberateľovi Tamcsu Zoltán József - Sopianae Trade E.U. správca dane uviedol, že odberateľ nebol v čase dodania kryštálového cukru registrovaný pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovarov (Maďarsko), ale v inom členskom štáte (Rakúsko), a teda nebola splnená podmienka podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Splnená nemala byť ani podmienka § 43 ods. 5 zákona o DPH, pretože v dvoch prípadoch nebolo potvrdené prevzatie tovaru odberateľom. Nemala byť preukázaná preprava a ani existencia tovaru. Správca dane tiež prijal záver, že vo veci obchodovania s kryštálovým cukrom v preverovanom reťazci platiteľov došlo k daňovému podvodu na DPH. Mal za preukázané, že žalobca bol zapojený do rozsiahleho reťazca rizikových subjektov bez možnosti identifikovať pôvod tovaru i konečného zákazníka, v ktorom došlo k porušeniu neutrality dane. V obchodnom reťazci nebola daň odvedená daňovými subjektmi Van-mond company s.r.o., Prompt Success s.r.o., Worldwide Company s.r.o., zatiaľ čo subjekty tvoriace ďalšie články reťazcov - spoločnosti YENISEI s.r.o., HELMAND s.r.o., MST Trade s.r.o., MIRIAH s.r.o. a žalobca - si nárokovali jej odpočítanie. Žalobca ako jeden článok v tomto podvodnom reťazci bol jeho priamym účastníkom, pričom neprijal všetky preventívne a kontrolné opatrenia v rámci jeho možností, ktoré by jeho účasti v podvodnom konaní zamedzili. Správca dane podrobne uviedol objektívne okolnosti nasvedčujúce spáchaniu podvodu na DPH ako aj nedostatočnej obozretnosti žalobcu, a to na s. 37 až 45 prvostupňového rozhodnutia.

8. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 500014/2019 zo dňa 06.09.2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

II. Konanie pred správnym súdom

9. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na krajský súd, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (ako i prvostupňového rozhodnutia správcu dane), vrátenia veci finančným orgánom na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

10. Krajský súd rozsudkom č. k. 11S/193/2019-108 zo dňa 22.02.2022 (ďalej aj „*napadnutý rozsudok*“) podľa § 190 SSP správnu žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol. Zároveň rozhodol, že žalovanému náhradu trov konania nepriznáva.

11. S poukazom na početnú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „*Najvyšší súd SR*“) sa krajský súd úvodom vlastného právneho posúdenia podrobne zaoberal otázkou dôkazného bremena (ako i jeho presúvania medzi daňovým subjektom a správcou dane), rozsahom dokazovania a mierou obozretnosti daňových subjektov pri vstupovaní do obchodných vzťahov s inými

podnikateľskými subjektmi. Ďalej poukázal i na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „SD EÚ“) týkajúcu sa daňového podvodu. Zastávajúc názor, že základnou povinnosťou žalobcu bolo preukázať, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane a na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru má právny nárok, krajský súd argumentoval tým, že (formálne) daňové a účtovné doklady neodrážajúce materiálne (reálne) plnenie a vystavené bez skutkovej podstaty, sú nepostačujúce.

12. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd námietku nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu jej neprimeranej dĺžky spôsobenej neúčelným prerušením daňovej kontroly. Z dôvodov bližšie špecifikovaných v odseku 83. odôvodnenia napadnutého rozsudku (existencia vecného súvisu medzi dožiadaniami rakúskej, českej a maďarskej daňovej správy a predmetom daňovej kontroly, opakované zasielanie urgencií správcovi dane) krajský súd zastával názor, že dĺžka prerušení daňovej kontroly nevybočovala z ústavne akceptovateľného rámca a išlo o prerušenia ešte stále v súlade s § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Krajský súd v tomto bode konštatoval, že daňová kontrola nebola zo strany správcu dane umelo predĺžovaná a neboli zistené skutočnosti umožňujúce vysloviť záver, že by došlo k zneužitiu alebo nesprávne procesnému uchopeniu inštitútu prerušenia daňovej kontroly.

13. Vo vzťahu k dodaniu tovaru odberateľovi Moravia building contractor s.r.o. krajský súd uviedol, že tento odberateľ nebol v čase dodania tovaru osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, na základe čoho nebola splnená jedna zo zákonných podmienok pre oslobodenie dodania tovaru od DPH. Pochybnosti správcu dane o reálnom uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia dodaním tovaru odberateľovi Moravia building contractor s.r.o. považoval krajský súd za dôvodné, náležité a korektne odôvodnené, vedúce ku konštatácii o neunesení dôkazného bremena žalobcom ohľadne splnenia podmienok na možnosť aplikácie § 43 ods. 1 zákona o DPH v prospech žalobcu. Podľa krajského súdu žalobca len tvrdí, že odberateľ Moravia building contractor s.r.o. mal vykonávať v kontrolovanom zdaňovacom období ekonomickú činnosť, pričom toto tvrdenie nebolo možné preveriť výsluchom žiadnej osoby na druhej strane sporného kontraktu. Krajský súd svoj záver o nemožnosti priznania oslobodenia dodávky tovaru od DPH odberateľovi Moravia building contractor s.r.o. odôvodnil nasledovnými zisteniami finančných orgánov:

- z odpovede českej finančnej správy vyplýva, že sa nepotvrdila žiadna transakcia o tovare, nepotvrdilo sa nadobudnutie a ani priznanie tovarov, a teda na odberateľa neprešlo právo nakladať s tovarom ako vlastníkom,
- v čase sporných dodávok tovaru bol odberateľ v likvidácii, a to s účinnosťou od 20.06.2012, pričom likvidátor a bývalý konateľ Petr Nagy je nekontaktný,
- odberateľ od svojho zápisu do obchodného registra do 29.04.2013 nepodal žiadne daňové priznania k dani z príjmov právnických osôb, ani daňové priznanie k DPH a so správcovi dane nespôlupracuje;
- odberateľ bol registrovaný k DPH dňa 14.04.2010 a správca dane zrušil túto registráciu z úradnej moci dňa 01.08.2012,
- odberateľ je nekontaktný a správca dane nemá k dispozícii žiadne dôkazné prostriedky o tom, že by odberateľ uskutočňoval v období od 17.03.2010 do 29.04.2013 akúkoľvek ekonomickú činnosť.

14. Vo vzťahu k dodaniu tovaru odberateľovi Tamcsu Zoltán József, obchodné meno SOPIANAE TRADE E.U., krajský súd skonštatoval neunesenie dôkazného bremena žalobcom ohľadne splnenia podmienok na možnosť aplikácie § 43 ods. 1 zákona o DPH v prospech žalobcu. Dospel pritom k presvedčeniu, že bol porušený princíp neutrality DPH, nakoľko nadobudnutie tovaru nebolo predmetom

dane v členskom štáte registrácie, ani predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa malo skončiť odoslanie alebo preprava tovarov. Argumentoval tým, že deklarovaný nadobúdateľ kryštálového cukru nebol v čase dodania kryštálového cukru registrovaný pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovarov. Žalobca deklaroval odoslanie a prepravu tovarov do Maďarska, no nadobúdateľ mal pridelené identifikačné číslo DPH v Rakúsku. V tomto smere krajský súd konštatoval, že vzhľadom na viaceré nezrovnalosti zistené daňovými orgánmi obстоjí ich záver, že tovar nebol dodaný do iného členského štátu žalobcom tak, ako to deklaruje. Následne krajský súd skonštatoval, že žalobca nesplnil ani zákonné podmienky podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, pretože v dvoch prípadoch nepreukázal prevzatie tovaru odberateľom. Na medzinárodných nákladných listoch SK6429012 zo dňa 31.07.2012 a SK6429017 zo dňa 21.08.2012 chýba potvrdenie o prevzatí tovaru, pričom žalobca nepreukázal, že odberateľ poveril tretiu osobu na prevzatie tovarov. Poukazujúc na zistenia z elektronického mýtného systému krajský súd uviedol, že preprava sa uskutočnila vozidlami v oblasti Nové Zámky len v dňoch 31.07.2012, 15.08.2012 a 27.08.2012, pričom nebol zistený pohyb vozidiel v dňoch 09.08.2012 a 21.08.2012, čiže nakládka tovaru sa neuskutočnila v sklade v Nových Zámkoch. Na základe jázd vozidiel podľa záznamov o pohybe vozidiel v areáli spoločnosti ERA-PACK-PLUS spol. s r.o. bolo zistené, že nakládky tovaru s odoslaním do Maďarska pre daňový subjekt Tamcsu Zoltán József sa nemohli uskutočniť v tomto areáli, pretože nebol zistený pohyb vozidiel s evidenčnými číslami uvádzanými na preložených CMR. Preprava tovaru do Maďarska sa na základe medzinárodnej výmeny informácií nedala preveriť. Odberateľ nepreukázal nadobudnutie tovaru a nie je známy ani konečný spotrebiteľ tovaru. Ústredný kontaktný orgán v Rakúsku predpokladal, že to boli podvodné transakcie aj z toho dôvodu, že podľa predložených dokladov Tamcsu Zoltán József mal nakúpiť v roku 2012 celkovo 830 kamiónov s 19 920 tonami cukru. Maďarský finančný orgán zistil, že preverovaná transakcia je fiktívna, existencia tovaru nie je preukázaná, prípadná trasa tovaru sa nedala vypátrať a daňový subjekt Tamcsu Zoltán József mal funkciu zmiznutého obchodníka v rámci karuselového reťazca. Tamcsu Zoltán József neposkytol správcovi dane žiadne informácie ani doklady, trvale sa zdržiava v Rakúsku a posledné daňové priznanie na dani z príjmu podal za rok 2006. Aj podľa správneho súdu žalobcom uvádzaný článok 41 Smernice Rady 2006/112/ES (ďalej aj „*smernica o DPH*“) v tomto prípade nemožno aplikovať, nakoľko toto ustanovenie počíta s tým, že nadobúdateľ nadobudne tovar, čo sa ale v uvedenom prípade nepreukázalo tak, ako to žalobca deklaroval. Odberateľ zároveň nepriznal nadobudnutie tovarov v žiadnom členskom štáte a rakúska finančná správa vyrubila daň z úradnej moci, t. j. len z dôvodu uvedenia IČ DPH na faktúrach a nie z dôvodu reálneho dodania tovarov pre tohto odberateľa, bez nároku na odpočítanie dane.

15. Vo vzťahu k nepreukázaniu reálneho dodania kryštálového cukru žalobcovi dodávateľom MIRIAH s.r.o., správny súd zastával názor, že pochybnosti daňových orgánov sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Postupy daňových orgánov, ktorými spochybnili dôkazy predložené žalobcom v daňovom konaní, resp. ich vyhodnotili ako formálne alebo ako nepostačujúce na preukázanie žalobcom uvádzaných tvrdení, vrátane odôvodnenia týchto pochybností, považoval krajský súd za preukázané zisteným skutkovým stavom a za právne korektné. Podľa krajského súdu správca dane správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu. Daňové orgány od žalobcu nepožadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované, neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní takéto doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdaniteľných obchodov, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Nemal však povinnosť žalobcovi oznamovať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich

obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že sa obchody tak, ako boli faktúrami deklarované, skutočne realizovali.

16. Pochybnosti daňových orgánov o reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení, ktoré mala dodať spoločnosť MIRIAH s.r.o. vyhodnotil krajský súd ako oprávnené a opodstatnené. Dôkazné bremeno žalobcu v daňovom konaní považoval krajský súd za neunesené, a to v zhode s názorom daňových orgánov, ktorý považoval za náležite vyargumentovaný. V tomto bode krajský súd poukázal i na to, že:

- väčšina spoločností v reťazci nevlastní žiadny majetok, nezamestnáva žiadnych zamestnancov, nemajú vytvorené predpoklady a priestory na obchodovanie v takom rozsahu s komoditou kryštálový cukor. Ide o rizikové subjekty, ktoré so správcom dane nespolupracujú, nekomunikujú, nepredkladajú daňové doklady a nepreberajú doručované zásielky,
- u obchodníkov v reťazci dochádzalo často k zmene sídiel, k zmene konateľov ako aj k prevodom obchodných podielov. Konateľmi a spoločníkmi spoločností v reťazci sa stávali cudzí štátni príslušníci z Rumunska, Maďarska a Ukrajiny,
- spoločnosti MIRIAH s.r.o., MST Trade s.r.o., Van-mond company s.r.o., Promt Success s.r.o., Worldwide Company s.r.o. obchodovali s kryštálovým cukrom bez manipulácie tovaru na sklade, čiže nedošlo k fyzickému pohybu tovaru. Kryštálový cukor prešiel fakturačne cez dlhú sieť reťazca dodávateľov, ale stále neexistuje konečný zákazník a zároveň nie je známy pôvod tovaru,
- medzi obchodníkmi Tamcsu Zoltán József, žalobca, MIRIAH s.r.o., MST Trade s.r.o. prebehli bezhotovostné úhrady za ten istý tovar v jeden deň z bankových účtov, pričom všetky boli vedené v Tatra banka, a.s. Marcel Sztruhár - konateľ spoločnosti MST Trade s.r.o. - mal dispozičné právo k bankovým účtom spoločnosti MST Trade s.r.o., Van-mond company s.r.o. (dodávateľ MST Trade s.r.o.) a Tamcsu Zoltán József,
- spoločnosti zapojené v obchodnom reťazci - Worldwide Sompany s.r.o., Promt Success s.r.o. a HELMAND s.r.o. nepreukázali vykonávanie reálnej ekonomickej činnosti a bola im ukončená registrácia DPH z úradnej moci,
- viaceré spoločnosti v reťazci boli personálne prepojené.

17. Záverom odôvodnenia napadnutého rozsudku krajský súd uviedol, že z vykonaného dokazovania tiež vyplýva, že došlo k podvodu na DPH v obchodnom reťazci, ktorého účastníkom bol aj žalobca. Podľa názoru krajského súdu žalobca za účelom zachovania obozretnosti neprijal potrebné (preventívne a kontrolné) opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Zastávajúc názor, že žalobca neprejavil náležitú mieru opatrnosti, (čím na seba prebral riziko, že nebude vedieť splniť svoju dôkaznú povinnosť), krajský súd v tomto bode argumentoval tým, že žalobca vstupoval do obchodných vzťahov so subjektmi, ktoré si dostatočne nepreveroval, reálne sa nezaujímal o ich materiálno-technické či personálne vybavenie a ani o to, či sa pri obchodovaní s kryštálovým cukrom dodržiavajú ustanovenia zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách, aby sa presvedčil, či dodávateľská spoločnosť je schopná požadované dodania realizovať. Zároveň krajský súd podotkol, že znalosť obchodných partnerov je základným predpokladom riadneho obchodného styku.

18. Krajský súd dospel k záveru, že žalobca pri nákupe tovaru (kryštálového cukru) postupoval neobzretné a o svojom zapojení do podvodu na DPH vedel alebo mal vedieť. V tomto bode krajský súd argumentoval tým, že žalobca ani dodávateľ (MIRIAH s.r.o.) nevedeli presne uviesť, v ktorých skladoch sa tovar skladoval a nakladal na prepravu, nevedeli skladovú evidenciu, teda ich účtovníctvo je nepreukázateľné, čo znemožnilo preveriť skutočný tok tovarov. Žalobca nekomunikoval s

deklarovaným dodávateľom, ale s Y. X., t. j. neoprávnenou osobou bez zmluvného vzťahu, ktorá síce bola oveľa viac zapojená do deklarovaných obchodov ako žalobca, avšak sama neniesla žiadne podnikateľské riziko (Y. X. nebol štatutárom žiadnej zo spoločností zapojených do obchodného reťazca). Žalobca tovar nepreberal, nekontroloval a nevidel. Koordináciu v obchodnom reťazci možno vyvodiť aj zo skutočnosti, že takmer všetci obchodníci mali účet vedený v Tatra banka, a.s. (Tamsu Zoltán József, Sopianae Trade E.U., žalobca, MIRIAH s.r.o., MST Trade s.r.o., HELMAND s.r.o., YENISEI s.r.o., Promt Success s.r.o.), ako aj prepravná spoločnosť JUFIDOS s.r.o. Pre účely obchodovania s cukrom mal žalobca zriadený samostatný účet v Tatra banka, a.s., pričom ostatné transakcie vo veci obchodovania s drevom žalobca realizoval z účtu vedeného vo VÚB a. s. Žalobca, ani žiadny z obchodníkov v reťazci, nebol registrovaný na Štátnej veterinárnej a potravinovej správe Slovenskej republiky. Z elektronického mýtného systému bolo zistené, že v oblasti Nové Zámky nebol zistený pohyb vozidiel v dňoch 09.08.2012 a 21.08.2012, a preto sa predmetné nakládky v týchto dňoch neuskutočnili v uvedenej lokalite tak, ako to deklaroval žalobca. Preverení jazd vozidiel podľa záznamov o pohybe vozidiel v areáli spoločnosti ERA-PACK-PLUS spol. s r.o. bolo zistené, že nakládky pre žalobcu s odoslaním do Maďarska pre obchodníka Tamsu Zoltán József, Sopianae Trade E.U. uvedená spoločnosť neviduje, resp. nebol zistený pohyb vozidiel s evidenčnými číslami uvádzanými na predmetných CMR. Časť tovarov, ktoré žalobca fakturoval odberateľovi Sopianae Trade E.U. podľa vyjadrenia tohto konateľa malo byť dodaných odberateľovi Van-mond company s.r.o., ktorý figuruje na začiatku reťazca, čím sa uzatvoril reťazec obchodníkov. Subjekty v reťazci si mali tovar medzi sebou predávať vo veľmi krátkom časovom úseku (1-2 dni), čiže svoje „obchodovanie“ (prefakturáciu) koordinovali. Koordináciu v reťazci dokresľuje aj skutočnosť, že medzi obchodníkmi Tamsu Zoltán József, Sopianae Trade E.U., žalobca, MIRIAH s.r.o., MST Trade s.r.o. prebehli bezhotovostné úhrady za ten istý tovar v jeden deň z bankových účtov, ktoré boli všetky vedené v Tatra banka a.s., pričom konateľ MST Trade s.r.o. Marcel Sztruhár mal zároveň dispozičné právo k bankovému účtu zahraničného podnikateľa Tamsu Zoltán József (Sopianae Trade E.U.). Napriek tomu, že žalobca pôvodne nepodnikal s kryštálovým cukrom, ale podnikal s drevom, svojich nových obchodných partnerov, pre ktorých bol v podstate z hľadiska ekonomickej racionality nepotrebným obchodným článkom, si dostatočne nepreveril a neriadil sa zásadou obozretnosti a opatrnosti pri výbere obchodného partnera a súčasne sa nezabezpečil žiadnymi preventívnymi alebo kontrolnými opatreniami proti tomu, aby bol zapojený do podvodného reťazca dodávok (neviedol skladovú evidenciu, nevyžadoval doklad zo skladovej evidencie pri dodaní tovaru od dodávateľa, tovar nekontroloval a nevidel, atď.).

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

19. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP) a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal zrušenia napadnutého rozsudku, vrátenia veci krajskému súdu na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov kasačného konania.

20. V rámci vymedzených sťažnostných dôvodov sťažovateľ uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- závery krajského súdu ohľadom (ne)zákonnosti dĺžky prerušenia daňovej kontroly, a teda aj celkovej dĺžky daňovej kontroly, sú nesprávne, nedostatočné a formalistické. Sťažovateľ

argumentoval tým, že prerušenie daňovej kontroly na celkovú dobu takmer 2 roky nie je v súlade so zákonom a toto nemožno s ohľadom na požiadavku efektivity a účelnosti daňovej kontroly a postupu správcu dane akceptovať. Účelnosť postupu správcu dane pri vyžiadaní informácií zo zahraničia a prerušení daňovej kontroly je nutné posudzovať (i) v intenciách zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci v oblasti daní, (ktorý implementuje smernicu Rady 2011/16/EÚ zo dňa 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní), (ii) ktorý musí súčasne spĺňať požiadavku primeranosti (proporcionality). Akékoľvek nerešpektovanie zákonných lehôt stanovených či už na vykonanie daňovej kontroly, alebo jej prerušenie, príp. iné úkony súvisiace s jej realizovaním je v rozpore so zásadou zákonnosti. V tomto bode sťažovateľ zdôraznil i absenciu riadneho vysporiadania sa s proporcionalitou dĺžky prerušenia daňovej kontroly v pomere k požadovanej (získanej) informácii. Krajskému súdu vytkol, že k vysporiadaniu sa s touto (zásadnou a relevantnou) námietkou pristúpil len formalisticky a bezvýhradne prevzal argumentáciu žalovaného bez jej konfrontácie s argumentáciou sťažovateľa (žalobcu). Sťažovateľ už v správnej žalobe v tejto súvislosti poukázal na rozsudky krajského súdu sp. zn. 11S/42/2017 zo dňa 05.06.2018 (sporová vec sťažovateľa postavená na identickom skutkovom základe) a sp. zn. 14S/2/2016 zo dňa 20.02.2017, vydané v iných obdobných veciach, ktoré však krajský súd pri rozhodovaní o správnej žalobe v súdnej veci absolútne opomenul a s týmito sa v rozpore s princípom právnej istoty a predvídateľnosti súdnych rozhodnutí nijako argumentačne nevysporiadal. V nadväznosti na vyššie uvedené sťažovateľ poukázal na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/54/2019 zo dňa 20.01.2021 týkajúci zásady proporcionality;

- poukazujúc na početnú judikaturu Ústavného súdu SR ako i Európskeho súdu pre ľudské práva týkajúcu sa základného práva na súdnu ochranu, sťažovateľ tvrdil, že došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý proces a porušeniu princípu právnej istoty a predvídateľnosti súdnych rozhodnutí;
- sťažovateľ krajskému súdu vytkol, že len mechanicky potvrdil správnosť rozhodnutí daňových orgánov bez náležitého preskúmania a právneho posúdenia. Sťažovateľ zdôrazňoval, že daňové orgány sa pri vydaní rozhodnutí nedostatočne vysporiadali s námietkami sťažovateľa ohľadom nezákonnosti dĺžky prerušenia daňovej kontroly, dodania tovaru pre jednotlivých odberateľov a jeho eventuálnej vedomosti o účasti na daňovom podvode;
- vo vzťahu k dodaniu tovaru odberateľovi Moravia building contractor s.r.o. (bod 84. odôvodnenia napadnutého rozsudku) sťažovateľ zastával názor, že krajský súd aj v tejto časti len rýdzo formálne potvrdil správnosť rozhodnutia, ktoré v tejto časti vychádza z nesprávneho právneho posúdenia a je bez opory vo vykonanom dokazovaní, a tento sa opätovne nezaoberal rozsiahlymi námietkami sťažovateľa odôvodnenými konkrétnymi ustanoveniami príslušných právnych predpisov a judikatúrou najvyšších súdnych autorít. Správny súd k námietkam sťažovateľa vo vzťahu k tomuto odberateľovi nezaujal žiadne stanovisko a s týmito sa vôbec argumentačne nevysporiadal, preto je postup krajského súdu nesprávny a arbitrárny;
- z odôvodnenia napadnutého rozsudku je zrejmé, že krajský súd sa takmer nezaoberal námietkami sťažovateľa k záverom ohľadom dodania tovaru pre odberateľa Tamcsu Zoltan Jozsef a v prevažnej časti len prevzal závery žalovaného. Sťažovateľ zdôrazňoval, že nie je nutné, aby odberateľ bol v čase dodania tovaru osobou identifikovanou pre daň v deklarovanom mieste nadobudnutia, t. j. v Maďarsku, ale postačuje, že je v čase dodania tovaru osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte EÚ, v tomto prípade v Rakúsku. Sťažovateľ tak nesúhlasil s názorom krajského súdu, že nie je možné aplikovať čl. 41 smernice o DPH. Podľa sťažovateľa dodanie tovaru a prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník je zrejmé z predložených CMR nákladných listov ako dokladov preukazujúcich uzatvorenie zmluvy o preprave ako aj prevzatia zásielky k preprave, faktúr vystavených sťažovateľom odberateľovi SOPIANAE TRADE E.U., potvrdením o prijatí tovaru odberateľom, príp. ním poverenou osobou, a preto uvedené závery

žalovaného potvrdené správnym súdom v napadnutom rozsudku nemôžu obstať. Sťažovateľ z uvedeného dôvodu namietal právne posúdenie veci, postup a závery správneho súdu, v zmysle ktorých neboli splnené podmienky na uplatnenie oslobodenia dodania tovaru od DPH na tom základe, že nadobúdateľ v členskom štáte nadobudnutia nemal v čase nadobudnutia pridelené IČ DPH. Sťažovateľ argumentoval tým, že z dikcie § 43 zákona o DPH a ani ustanovenia čl. 138 ods. 1 smernice o DPH nevyplýva podmienka, že nadobúdateľ tovaru musí byť registrovaný pre DPH v členskom štáte určenia, resp. ukončenia prepravy;

- krajský súd sa nevysporiadal s námietkou sťažovateľa týkajúcou sa nevykonania pre vec podstatných dôkazov, vo vzťahu k čomu sťažovateľ v správnej žalobe poukázal na rozsudok krajského súdu sp. zn. 11S/42/2017 v obdobnej veci sťažovateľa postavenej na identickom skutkovom základe, v ktorom súd judikoval, že predmetné rozhodnutie je o. i. nepreskúmateľné a nezrozumiteľné aj z dôvodu odmietnutia dôkazov (výsluchov svedkov), ktoré mali smerovať k objasneniu procesu dodania tovaru medzi jednotlivými článkami reťazca. Krajský súd tak konal arbitrárne, v rozpore s princípom právnej istoty a týmto postupom rovnako znemožnil sťažovateľovi uskutočňovať jemu patriace procesné práva;
- žalovaným a správnym súdom vyvedená údajne preukázaná vedomosť o účasti na podvode na DPH nemá oporu vo vykonanom dokazovaní, pričom akákoľvek domnienka o eventuálnej vedomosti sťažovateľa o účasti na daňovom podvode je nelogická a neprípustná, a navyše nepostačuje na vyvedenie zodpovednosti za takéto konanie, ktoré musí byť podložené dostatočne objektívnymi dôkazmi, ktoré v uvedenej veci absentujú;
- zamietnutie správnej žaloby je nesprávne a nelegitímne, pričom napadnutý rozsudok trpí vadou nedostatočného odôvodnenia. Vlastné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia je veľmi strohé, v podstate absolútne totožné s argumentáciou žalovaného bez akejkoľvek (resp. minimálnej) reakcie na žalobnú argumentáciu sťažovateľa. S námietkami sťažovateľa sa krajský súd nevysporiadal adekvátne a niektoré označil ako nedôvodné bez toho, aby svoj záver konkrétnejšie vysvetlil a odôvodnil. Podľa názoru sťažovateľa je odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu nepresvedčivé a nespĺňajúce požiadavky uvedené v § 139 ods. 2 SSP.

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že k sťažnostným dôvodom týkajúcim sa rozhodovania a postupu správneho súdu sa vyjadrovať nebude, nakoľko nie je oprávnený sa vyjadrovať k postupu a k rozhodovacej činnosti správneho súdu. V ostatnom žalovaný naďalej v plnom rozsahu trval na skutočnostiach a záveroch uvedených v preskúmanom rozhodnutí a vo vyjadrení k správnej žalobe. Žalovaný navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Z odôvodnenia rozhodnutia

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

22. Prejednávaná vec bola dňa 23.06.2022 predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „*Najvyšší správny súd SR*“ alebo „*NSS SR*“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/68/2022.

23. Senát Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej aj „*kasačný súd*“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského 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.

24. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

25. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku: „*Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.*“

26. 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.*“

27. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku: „*Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61...*“

28. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku: „*Správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 21a)*“ Poznámka pod čiarou č. 21a) uvádza napríklad zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010.

29. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH: „*Oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.*“

30. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH: „*Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4*

- a) *kópiou faktúry,*
- b) *dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,*
- c) *potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať*
 - 1. *meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,*
 - 2. *množstvo a druh tovaru,*
 - 3. *adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,*

4. *meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,*
5. *evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a*
- d) *inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.“*

31. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH: *„Právo odpočítat daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.“*

32. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH: *„Platiteľ môže odpočítat od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítat daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.“*

33. 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.“*

34. Podľa článku 138 smernice o DPH: *„Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.“*

35. Článok 214 ods. 1 písm. b) smernice o DPH: *„Členské štáty prijímú opatrenia potrebné na identifikovanie týchto osôb pomocou individuálneho čísla každej zdaniteľnej osoby alebo nezdaniteľnej právnickej osoby, ktorá uskutočňuje v rámci Spoločenstva nadobudnutie tovaru podliehajúce DPH v súlade s článkom 2 ods. 1 písm. b), alebo ktorá využila možnosť stanovenú v článku 3 ods. 3 platiť DPH za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva.“*

36. Článok 216 smernice o DPH: *„Členské štáty prijímú opatrenia potrebné na zabezpečenie toho, aby ich identifikačné systémy umožnili identifikovať zdaniteľné osoby uvedené v článku 214 a aby sa tak zabezpečilo správne uplatnenie prechodnej úpravy zdanenia transakcií v rámci Spoločenstva ustanovenej v článku 402.“*

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

37. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal jednak porušenie jeho práva na spravodlivý proces z dôvodu nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku, ako aj nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. Kasačný súd najprv pristúpil ku skúmaniu otázky, či možno napadnutý rozsudok považovať za spĺňajúci požiadavku jeho riadneho odôvodnenia. Sťažovateľ namietal, že krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku obmedzil na reprodukciu záverov žalovaného bez náležitého vysporiadania sa s námietkami uvedenými v správnej žalobe. K tomu kasačný súd uvádza, že správny súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje pre záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd dospel k záveru, že z napadnutého rozsudku je zrejmé, z akých dôvodov krajský súd rozhodol o zamietnutí správnej žaloby, kedy dospel k záveru o

neunesení dôkazného bremena sťažovateľom pri preukazovaní splnenia hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie DPH a oslobodenia od DPH ako aj k záveru o spáchaní daňového podvodu vo vzťahu k obchodovaniu s kryštálovým cukrom. Rovnako sa krajský súd postačujúcim spôsobom vysporiadal aj s procesnou námietkou sťažovateľa ohľadne neprimeranej dĺžky daňovej kontroly.

38. Keďže kasačný súd nevzhliadol nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, ďalej skúmal sťažnostný dôvod spočívajúci v nesprávnom právnom posúdení veci krajským súdom. V rámci neho sťažovateľ namietal závery krajského súdu o tom:

- (i) že dĺžka daňovej kontroly nepresiahla zákonom povolený rámec, pričom sťažovateľ trval na tom, že prerušenie daňovej kontroly z dôvodu MVI nebolo účelné a proporcionálne,
- (ii) že sťažovateľ nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní vlákny listnatej českému odberateľovi Moravia building contractor s.r.o. (ďalej aj „*Moravia building*“), pričom sťažovateľ tvrdil, že predloženými dokladmi preukázal, že odberateľ bol v čase dodávok zdaniteľnou osobou a prešlo na neho právo nakladať s tovarom ako vlastník;
- (iii) že sťažovateľ nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane z dodávok kryštálového cukru od tuzemského dodávateľa MIRIAH s.r.o. (ďalej aj „*Miriah*“) a pre oslobodenie od dane pri dodávke kryštálového cukru maďarskému odberateľovi Tamcsu Zoltán József - Sopianae Trade E.U. (ďalej aj „*Tamcsu Zoltán*“) tvrdiac, že dôkazné bremeno uniesol a
- (iv) že sťažovateľ bol účastný daňového podvodu v reťazci spoločností obchodujúcich s kryštálovým cukrom a vo vzťahu k svojej účasti na tomto daňovom podvode sa správal neobozretne tvrdiac, že pri realizácii obchodov postupoval obozretne.

K dĺžke daňovej kontroly

39. Sťažovateľ tak v správnej žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti namietal nezákonnú dĺžku daňovej kontroly. V tejto súvislosti namietal neúčelnosť prerušenia daňovej kontroly, ako aj neprimeranú dĺžku prerušenia (takmer 2 roky) v pomere k žiadaným/získaným informáciám s odvolávkou na právne predpisy EÚ, ktoré pre poskytnutie informácií v rámci MVI stanovujú maximálnu lehotu 6 mesiacov.

40. Kasačný súd v prvom rade uvádza, že vzhľadom na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-186/20 Hydina SK zo dňa 30.09.2021 nemá prekročenie lehoty stanovenej v európskych predpisoch na poskytnutie informácií v rámci MVI vplyv na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly podľa slovenského práva. Súdny dvor EÚ v tomto rozhodnutí výslovne uviedol, že „*Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.*“

41. Ďalej je tiež potrebné súhlasiť so záverom krajského súdu, že realizovanie MVI a na to nadväzujúce prerušenia daňovej kontroly je možné hodnotiť ako účelné. Ako je zrejmé z popísaného skutkového stavu (viď časť I. odôvodnenia tohto rozsudku), sťažovateľ si v dotknutom zdaňovacom období uplatňoval nároky z obchodov so zahraničnými spoločnosťami (český subjekt Moravia building, maďarský subjekt Tamcsu Zoltán, ktorému mal byť tovar dodaný na území Rakúska, navyše v rámci rozsiahleho reťazca spoločností), a preto existovala objektívna potreba zadovážiť informácie od českej, maďarskej i rakúskej daňovej správy.

42. Pokiaľ ide neproporcionalitu žiadaných, resp. získaných informácií vo vzťahu k dĺžke prerušenia daňovej kontroly i k veci samej, kasačný súd dáva do pozornosti rozhodnutie veľkého senátu NSS SR, podľa ktorého (i) pri hodnotení zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly a posudzovaní jej účinkov je potrebné vychádzať z obsahu žiadosti o MVI a (ii) procesná využiteľnosť odpovede na inak opodstatnene podanú žiadosť o MVI nemá vplyv na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly (rozsudok veľkého senátu NSS SR sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27.03.2024). Pre posúdenie zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly sú teda podstatné žiadané informácie, a nie informácie získané, ktoré správca dane nemôže ovplyvniť. Obsah žiadostí o MVI bol v posudzovanej veci vyhodnotený ako účelný, čo bolo pre vec podstatné, a navyše, správca dane z informácií získaných prostredníctvom MVI v prvostupňovom rozhodnutí aj vychádzal.

43. Nezákonosť daňovej kontroly nemožno vyvodiť ani zo skutočnosti, že dĺžka prerušenia (takmer dva roky) bola v nepomere k žiadaným/získaným informáciám, pretože ako kasačný súd konštatuje vyššie, samotné prerušenie daňovej kontroly a obsah žiadostí o MVI boli vyhodnotené ako účelné. Nerešpektovanie lehôt na poskytnutie informácií zo strany dožiadaných orgánov nemá na zákonnosť prerušenia vplyv, správca dane dĺžku prerušenia nemohol ovplyvniť a navyše zasielal zahraničným daňovým správam aj opakované urgencie.

44. S ohľadom na uvedené vyhodnotil kasačný súd túto sťažostnú námietku ako nedôvodnú. Dĺžka daňovej kontroly po vylúčení dôb jej prerušení (ktoré boli vyhodnotené ako účelné a počas ktorých lehota na výkon daňovej kontroly neplynula), trvala 342 dní, a teda nepresiahla maximálnu lehotu jedného roka, ktorú stanovuje § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

45. Poukaz sťažovateľa na rozsudok krajského súdu sp. zn. 11S/42/2017 zo dňa 05.06.2018, v ktorom krajský súd k posúdeniu otázky dĺžky daňovej kontroly pristúpil odlišne ako v prejednávanej veci, je irelevantný. Vo veci sp. zn. 11S/42/2017 boli predmetom preskúmania rozhodnutia o vyrubení dane z príjmov sťažovateľa ako fyzickej osoby a podstatné bolo preverenie faktúr od tuzemského dodávateľa Miriah ako sťažovateľom uplatnených daňových výdavkov. V prejednávanej veci ide o daň z pridanej hodnoty a správca dane preveroval jednak odpočítanie dane z faktúr od tuzemského dodávateľa Miriah a jednak aj oslobodenie od dane z faktúr pre českého odberateľa Moravia building a maďarského odberateľa Tamcsu Zoltán s dodaním na území Rakúska. Preto preverovanie obchodov s týmito odberateľmi prostredníctvom českej, maďarskej a rakúskej daňovej správy bolo opodstatnené. Skutočnosť, že sa týmto rozsudkom nezaoberal krajský súd nemožno vnímať ako takú vadu odôvodnenia, ktorá by spôsobovala nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku odôvodňujúcu jeho zrušenie a vrátenie veci správne mu súdu na ďalšie konanie.

K oslobodeniu od dane pri dodaní tovaru - vlákny listnatej odberateľovi Moravia building

46. V zmysle ustanovení zákona o DPH, ktorý je výsledkom implementácie spoločnej úpravy systému DPH stanovenej v smernici o DPH (smernica Rady 2006/112/ES), je dodanie tovaru do iného členského štátu oslobodené od dane v štáte odoslania a zdanené v štáte nadobudnutia, ak je nadobúdateľom osoba identifikovaná pre daň v tomto členskom štáte. Účelom právnej úpravy zdaňovania intrakomunitárnych obchodov je zabezpečiť, aby dodávky tovaru v rámci územia Európskej únie podliehali DPH len v štáte určenia (spotreby). Podmienky oslobodenia od dane pri dodávkach tovaru do iného členského štátu upravuje vyššie citované ustanovenie § 43 ods. 1 zákona o DPH. V zmysle tohto ustanovenia je daňový subjekt povinný preukázať splnenie nasledovných hmotnoprávných podmienok pre oslobodenie od dane (i) status osoby nadobúdateľa tovaru ako osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte (resp. zdaniteľnej osoby - vid' body 58 a 59 nižšie), (ii) prechod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na nadobúdateľa, ktorý v rámci transakcie koná v postavení zdaniteľnej

osoby a (iii) fyzický pohyb - prepravu tovaru do iného členského štátu. Spôsob preukazovania dodania tovaru do iného členského štátu upravuje vyššie citované ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH. Pri aplikácii týchto ustanovení je pritom treba mať na zreteli cieľ smernice o DPH a tiež jej interpretačné pravidlá vyplývajúce najmä z judikatúry Súdneho dvora EÚ (rozsudok NSS SR sp. zn. 1Sfk/1/2021 zo dňa 31.01.2023).

47. V prejednávanej veci deklaroval sťažovateľ intrakomunitárneho dodanie tovaru - vlákny listnatej do iného členského štátu - Českej republiky odberateľovi Moravia building, čo preukazoval nasledovnými dokladmi: faktúry s potvrdením prevzatia tovaru, doklady o hotovostnej úhrade z elektronickej registračnej pokladnice, preukaz pôvodu dreva s potvrdením prevzatia tovaru, faktúry za prepravu tovaru od prepravcu František Podešva a záznamy „o provozech vozidla nákladní dopravy“. Správca dane taktiež preveroval nadobudnutie tovaru - vlákny listnatej samotným sťažovateľom, a to dodávateľom AGROFARMA, spol. s r.o. Daňové orgány však sťažovateľovi neuznali uplatnené oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru do iného členského štátu z dôvodu nesplnenia podmienok podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH zastávajúc názor, že odberateľ nebol v čase dodania tovaru osobou identifikovanou pre daň, resp. zdaniteľnou osobou, a že nebolo preukázané ani samotné dodanie tovaru, t. j. že došlo k prevodu práva na odberateľa nakladať s tovarom ako vlastníkom.

48. Daňové orgány sa s dôkazmi predloženými sťažovateľom pritom nijako nevysporiadali a svoj záver opreli výlučne o zistenia získané v rámci MVI od českej daňovej správy, podľa ktorých sa nepotvrdilo nadobudnutie a priznanie tovarov spoločnosťou Moravia building, Moravia building bola v čase sporných dodávok tovaru s účinnosťou od 20.06.2012 v likvidácii, pričom likvidátor a bývalý konateľ Petr Nagy je nekontaktný. Spoločnosť od svojho zápisu do obchodného registra do 29.04.2013 nepodala žiadne daňové priznania k dani z príjmov právnických osôb, ani daňové priznania k DPH a so správcom dane nespôlupracuje. Spoločnosť bola registrovaná k DPH dňa 14.04.2010 a správca dane zrušil túto registráciu z úradnej moci dňa 01.08.2012. Sťažovateľ k uvedeným zisteniam tvrdil, že s odberateľom spolupracoval od mája 2012, a preto mal poznatky o vykonávaní ekonomickej činnosti touto spoločnosťou, že v čase pred uzatváraním zdaniteľných obchodov (august 2012) nebola informácia o zrušení registrácie odberateľa pre DPH ešte premietnutá v registri VIES a že informácia o likvidácii odberateľa bola v obchodnom registri ČR zapísaná až dňa 29.08.2012, teda na konci preverovaného zdaňovacieho obdobia.

49. K relevancii skutkových zistení zahraničnej daňovej správy o nekontaktnosti odberateľa, nepodávaní daňových priznaní z jeho strany, či absencii registrácie pre daň vo väzbe k preukazovaniu splnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru už existuje početná judikatúra NSS SR, SD EÚ a podporne i NSS ČR.

50. K nekontaktnosti odberateľa sa vyjadril SD EÚ v rozsudku C-277/14 PPUH Stehcamp zo dňa 22.10.2015 nasledovne „...*nemožnosť v rámci správnych konaní nadviazať kontakt so spoločnosťou neumožňuje automaticky dospieť k záveru o neexistencii hospodárskej činnosti v čase dodaní vo veci samej...*“

51. Vo vzťahu ku skutočnosti, že odberateľ nepodal daňové priznania možno poukázať na rozsudok SD EÚ C-587/10 VSTR zo dňa 27.09.2012: „*Čo sa týka okolností, že dodávateľ predložil daňové priznanie nadobúdateľa týkajúce sa jeho nadobudnutia v rámci Spoločenstva, treba pripomenúť, že okrem podmienok týkajúcich sa postavenia zdaniteľných osôb, prechodu práva nakladať s vecou ako vlastníkom a fyzického premiestnenia tovaru z jedného členského štátu do druhého - ako už bolo uvedené v bode 30 tohto rozsudku -, nemožno na to, aby sa plnenie označilo za dodávku alebo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, požadovať splnenie nijakej ďalšej podmienky. Na účely získania*

oslobodenia podľa článku 28c A písm. a) prvého odseku šiestej smernice preto nemožno dodávateľovi uložiť povinnosť predložiť dôkazy týkajúce sa zdanenia nadobudnutia predmetného tovaru v rámci Spoločenstva.“ i rozsudok Nejvyššího správního soudu ČR č. k. 5Afs/83/2012-46 uverejnený v Zbierke rozhodnutí NSS ČR pod č. 2925/2013, podľa ktorého „Skutečnosť, že pořízovatel zboží nepodal v jiném členském státě daňové přiznání, nemůže být bez dalšího určujícím důkazem o tom, že tam zboží skutečně přepraveno nebylo.“ Aj podľa kasačného súdu z takéhoto dôkazu možno dospieť výlučne k záveru o nesplnení si povinností odberateľa tovaru vo vzťahu k príslušnej daňovej správe, nie však k absolútnemu záveru o nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre oslobodenie od dane dodávateľom tovaru - v tomto smere ide totiž len o indíciu.

52. Kasačný súd ďalej upriamuje pozornosť aj na rozsudok SD EÚ C-324/11 Tóth zo dňa 06.09.2012, podľa ktorého „Podľa prvého pododseku uvedeného ustanovenia je „zdaniteľnou osobou“ každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. V zmysle druhého pododseku rovnakého ustanovenia je „ekonomická činnosť“ každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. ... Z toho vyplýva, že pojem „zdaniteľná osoba“ je vymedzený široko a vychádza z faktických okolností. Naopak, z uvedeného článku 9 ods. 1 nevyplýva, že postavenie zdaniteľnej osoby závisí od akéhokoľvek povolenia alebo oprávnenia udeleného správou na výkon ekonomickej činnosti...“ Poukázať je možné aj na rozsudok NSS SR sp. zn. 1Sžfk/39/2021 zo dňa 28.04.2023 uverejnený pod č. 65/2024 ZNSS, podľa ktorého „Skutočnosť, že odberateľ daňového subjektu nemal v čase zdaniteľného obchodu a vystavenia faktúry platné podnikateľské oprávnenie z titulu prerušenia či odňatia tohto oprávnenia príslušným orgánom sama o sebe nevylučuje, že tento odberateľ v danom čase reálne vykonával ekonomickú činnosť, bol osobou identifikovanou pre daň a intrakomunitárne nadobudol tovar od žalobcu. Správca dane preto výlučne na tomto základe bez iných relevantných zistení a dôkazov nie je oprávnený konštatovať, že k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru nemohlo dôjsť a odoprieť právo na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty žalobcovi z dôvodu nesplnenia podmienok stanovených § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH.“ Tieto rozhodnutia sa síce týkajú prerušenia/odňatia podnikateľského (živnostenského) oprávnenia, kým v prejednávanej veci išlo o skutočnosť, že spoločnosť odberateľa bola v danom zdaňovacom období v likvidácii, kedy sa predpokladá vykonávanie úkonov smerujúcich už len ku konečnému speňaženiu majetku; na účely definície zdaniteľnej osoby však možno naň analogicky poukázať, pretože skutočnosť, že spoločnosť bola v likvidácii tiež automaticky neznamená, že nevykonávala ekonomickú činnosť a nemohla prijať od sťažovateľa tovar. Už len pre úplnosť kasačný súd podotýka, že likvidácia odberateľa bola síce účinná k 20.06.2012, ale v Obchodnom registri ČR bola preukázateľne zapísaná až dňa 29.08.2012, a teda sťažovateľ sa s ňou mohol oboznámiť až na konci dotknutého zdaňovacieho obdobia.

53. Vo vzťahu k zrušeniu registrácie odberateľa pre daň možno dať do pozornosti rozsudok SD EÚ C-273/11 Mecsek-Gabona zo dňa 06.09.2012, z ktorého vyplýva, že hoci identifikačné číslo pre DPH preukazuje daňové postavenie zdaniteľnej osoby a slúži na uľahčenie daňovej kontroly plnení v rámci Spoločenstva, ide iba o formálnu požiadavku, ktorá nemôže spochybniť právo na oslobodenie od DPH, pokiaľ sú hmotnoprávne podmienky dodania tovaru v rámci Spoločenstva splnené. Tento záver bol potvrdený aj v ďalšej rozhodovacej činnosti SD EÚ (rozhodnutia C-24/15 Plöckl zo dňa 20.10.2016, C-492/13 Traum zo dňa 09.10.2014, C-21/16 Euro Tyre BVV zo dňa 09.02.2017).

54. Žalovaný poukazoval aj na závery rozsudku SD EÚ C-587/10 VSTR zo dňa 27.09.2012, podľa ktorých „...členské štáty by však išli nad rámec opatrení, ktoré sú nevyhnutne potrebné na účely správneho vyberania dane, ak by v prípade dodávky v rámci Spoločenstva odmietli priznať oslobodenie

od DPH jedine z dôvodu, že dodávateľ nepredložil identifikačné číslo pre DPH, zatiaľ čo tento dodávateľ v dobrej viere a po tom, čo prijal všetky opatrenia, ktoré od neho môžu byť dôvodne požadované, síce nemôže predložiť toto číslo, ale predloží iné údaje, ktoré môžu dostatočne preukázať, že nadobúdateľ je zdaniteľnou osobou, ktorá tak koná v rámci predmetného plnenia.“ Z uvedeného rozsudku SD EÚ žalovaný vyvodzoval povinnosť sťažovateľa predložiť iné údaje preukazujúce status zdaniteľnej osoby a výkon ekonomickej činnosti odberateľom. Kasačný súd však podotýka, že v prejednávanej veci sťažovateľ disponoval IČ DPH odberateľa, predložil ho (na rozdiel od situácie predpokladanej SD EÚ v citovanom rozsudku), no nie je známe, kedy bolo zrušenie registrácie pre DPH účinné a zverejnené, a či sťažovateľ mal a mohol vedieť, že môže ísť o číslo neplatné. Rozsudok SD EÚ tak nie je aplikovateľný na prejednávánú vec v smere naznačenom žalovaným.

55. Vzhľadom na vyššie uvedené východiská preto kasačný súd konštatuje, že skutočnosti, že nadobúdateľ tovaru nepodával daňové priznania, bol voči českej daňovej správe nekontaktný a že v čase zdaniteľných obchodov bol v likvidácii a bola mu zrušená registrácia pre daň (keď v čase zdaniteľných obchodov tieto skutočnosti ešte neboli, resp. nemuseli byť do verejných registrov premietnuté a sťažovateľovi ani známe, a v prípade zrušenia registrácie pre DPH nie je známy ani deň účinnosti zrušenia), nie sú bez ďalšieho dôkazom o tom, že tento nadobúdateľ nebol zdaniteľnou osobou a že sa intrakomunitárne dodávky pre tohto odberateľa neuskutočnili.

56. Pokiaľ ide o jednotlivé zistenia správcu dane z MVI, kasačný súd nespochybňuje, že tieto sú spôsobilé založiť isté pochybnosti o splnení hmotnoprávnych podmienok pre oslobodenie od dane. Nemôžu však viesť k tomuto záveru automaticky, bez súčasného vysporiadania sa s tvrdeniami a dôkazmi predkladanými sťažovateľom a bez dôkladného vyváženia závažnosti dokladov a dôkazov predložených sťažovateľom na jednej strane a spochybňujúcich dôkazov správcu dane na strane druhej. V zmysle konštantnej judikatúry totiž platí, že *„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 správcu 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). V prejednávanej veci správca dane nijaké hodnotenie výpovednej schopnosti, závažnosti a vierohodnosti tvrdení a dôkazov predložených sťažovateľom so zisteniami a dôkazmi zadováženými správcom dane nevykonával, resp. do svojho rozhodnutia neobsiahol.

57. Pokiaľ ide osobitne o podmienku statusu odberateľa ako zdaniteľnej osoby, kasačný súd v prvom rade uvádza, že v zmysle § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH je zdaniteľnou osobou každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti, a ekonomickou činnosťou je každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa (o. i.) činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb. Z definície zdaniteľnej osoby a ekonomickej činnosti tak vyplýva, že splnenie podmienok pre kvalifikáciu osoby ako zdaniteľnej a činnosti ako ekonomickej je viazané na faktické okolnosti.

58. Kasačný súd si je vedomý, že dikcia § 43 ods. 1 zákona o DPH (v rozhodujúcom čase) vyžaduje, aby nadobúdateľom tovaru v rámci intrakomunitárnej dodávky bola osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte. Túto podmienku je však v prejednávanej veci potrebné vykladať eurokonformne v súlade s cieľmi a znením smernice o DPH (viď článok 138 citovaný v bode 34 tohto rozsudku) a uvádzanou judikatúrou SD EÚ tak, že nadobúdateľom tovaru musí byť zdaniteľná osoba v inom členskom štáte. Uvedené koniec koncov nespochybňoval ani žalovaný. Len pre úplnosť kasačný súd uvádza, že ak by aj vznikla polemika, či je takýto extenzívny eurokomfortný výklad možný

vzhľadom na doslovné znenie § 43 ods. 1 zákona o DPH (teda či nie je contra legem), v takom prípade by bolo potrebné v zmysle zásady prednosti práva EÚ ponechať znenie § 43 ods. 1 zákona o DPH v tejto časti neaplikované a namiesto neho aplikovať priamo článok 138 ods. 1 smernice o DPH, ktorého znenie je dostatočne presné a bezpodmienečné. Súdny dvor EÚ totiž v rozsudku C-492/13 Traum zo dňa 09.10.2014 výslovne priznal článku 138 ods. 1 smernice o DPH priamy účinok, keď judikoval, že „Článok 138 ods. 1 smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2010/88, sa má vykladať v tom zmysle, že má priamy účinok, a teda sa ho zdaniteľné osoby môžu dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu s cieľom dosiahnuť oslobodenie od dane z pridanej hodnoty na základe dodania v rámci Spoločenstva.“

59. V prejednávanej veci preukazoval sťažovateľ status osoby odberateľa identifikačným číslom pre DPH prideleným českou daňovou správou, ktoré bolo uvedené na faktúrach a vystavených dokladoch. Registráciu odberateľa pre DPH zrušil český správca dane podľa odpovede na žiadosť o MVI dňa 01.08.2012 (preverovaným zdaňovacím obdobím bol august 2012 a prvá dodávka odberateľovi sa mala uskutočniť dňa 03.08.2012). Z rozhodnutia správcu dane a ani z administratívneho spisu však nevyplýva, či v tento deň bolo rozhodnutie o zrušení registrácie aj právoplatné a účinné, a už vôbec nebolo zrejmé, kedy bol tento údaj zverejnený v príslušnom verejnom registri ČR a VIES tak, aby sa s ním sťažovateľ mohol oboznámiť. Sťažovateľ absenciu týchto skutkových zistení v administratívnom konaní aj dôvodne namietal, avšak daňové orgány konštatovali ich právnu bezvýznamnosť.

60. Kasačný súd uvádza, že identifikačné číslo pre daň je v zmysle vyššie citovanej judikatúry SD EÚ síce len formálnou požiadavkou, avšak zároveň preukazuje status osoby ako zdaniteľnej. Pokiaľ ide o silu tohto dôkazného prostriedku vo väzbe k uneseniu dôkazného bremena k preukázaniu statusu odberateľa ako zdaniteľnej osoby daňovým subjektom, vo vyššie citovanom rozsudku SD EÚ C-273/11 Mecsek-Gabona zo dňa 06.09.2012, bode 63 Súdny dvor EÚ v tejto súvislosti konštatoval: „*Keďže však povinnosť overiť postavenie zdaniteľnej osoby má vnútroštátny súd (ide o nepresný preklad, anglická, nemecká i česká jazyková verzia rozsudku používajú namiesto pojmu vnútroštátny súd pojem vnútroštátny orgán, v súdnej veci daňový orgán ČR - pozn. kasačného súdu) ešte predtým, než jej prideli identifikačné číslo pre DPH, prípadná nezrovnalosť postihujúca tento register nemôže mať za následok to, že subjekt, ktorý sa spoliehal na údaje uvedené v registri, bude pozbavený oslobodenia od dane, na ktoré by mal právo.*“ Kasačný súd k uvedenému dopĺňa, že v zmysle smernice o DPH sú to totiž zdaniteľné osoby, o ktorých registráciu ide, a členské štáty, ktoré majú uložené povinnosti vo vzťahu k správnej identifikácii osôb ako zdaniteľných. Podľa článku 213 smernice o DPH každá zdaniteľná osoba oznamuje začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba a podľa článku 214 smernice o DPH členské štáty prijímú opatrenia potrebné na identifikovanie týchto osôb pomocou individuálneho čísla a podľa článku 216 smernice o DPH členské štáty prijímú opatrenia potrebné na zabezpečenie toho, aby ich identifikačné systémy umožnili identifikovať zdaniteľné osoby.

61. V prejednávanej veci sťažovateľ dôvodne namietal, že na jednej strane slovenský i český správca dane konštatujú, že absentujú dôkazy o vykonávaní ekonomickej činnosti odberateľom už od 17.03.2010, no registrácia odberateľa bola českým správcom dane zrušená až dňa 01.08.2012. Za nepreukázanie vykonávania ekonomickej činnosti je však vo svojej podstate postihnutý práve sťažovateľ, a to odopretím oslobodenia od dane.

62. K zrušeniu registrácie odberateľa ako osoby identifikovanej pre DPH sa SD EÚ vyjadril najmä v citovanom rozsudku C-273/11 Mecsek-Gabona zo dňa 06.09.2012, keď uviedol, že: „*Predávajúcemu*

nemožno zamietnuť oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci Spoločenstva v zmysle článku 138 ods. 1 smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2010/88, len z toho dôvodu, že daňový orgán iného členského štátu vymazal z registra daňové identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa síce až po dodaní tovaru, ale so spätnou účinnosťou k dátumu, ktorý predchádzal tomuto dodaniu.“ Obdobnosť s prejednávanou vecou spočíva v tom, že tak vo veci C-273/11 Mecsek-Gabona ako aj v prejednávanej veci finančné orgány zistili, že v čase obchodov nebol nadobúdateľ tovaru identifikovaný pre DPH (nadobúdateľ tovaru vo veci C-273/11 Mecsek-Gabona bol tiež nekontaktný a nikdy neodviedol DPH), akurát kým vo veci C-273/11 Mecsek-Gabona zrušil správca dane registráciu až po uskutočnení obchodov no so spätnými účinkami zasahujúcimi do obdobia realizácie obchodov, v prejednávanej veci došlo k zrušeniu registrácie pred uskutočnením zdaniteľných obchodov. V zhode s východiskami SD EÚ, podľa ktorých nezrovnalosť postihujúca verejný register nemôže mať za následok pozbavenie oslobodenia od dane pre subjekt, ktorý sa spoliehal na údaje uvedené v registri, však kasačný súd považuje za právne relevantnú okolnosť práve vymazanie IČ DPH odberateľa z verejných registrov, a nie samotné vydanie rozhodnutia príslušného správcu dane o zrušení registrácie vo vzťahu k posúdeniu unesenia dôkazného bremena statusu zdaniteľnej osoby zo strany dodávateľa tovaru. Samotné rozhodnutie správcu dane o zrušení registrácie odberateľa tovaru sa totiž dodávateľovi tovaru nedoručuje a nedostáva sa tak štandardne do jeho dispozičnej sféry. Najvyšší správny súd SR v súlade s rozhodovacou praxou Ústavného súdu SR stabilne judikuje, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH alebo uplatniť oslobodenie od DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry (nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 627/2022-43 zo dňa 27.04.2023, rozsudky NSS SR sp. zn. 4Sfk/19/2023 zo dňa 30.05.2024, sp. zn. 3Sfk/115/2022 zo dňa 22.08.2024). Prípadná nezrovnalosť postihujúca tento register (spočívajúca v tom, že v čase transakcií mohol byť odberateľ ešte evidovaný v registri ako platiteľ dane, hoci správca dane už mal poznatky o nevykonávaní ekonomickej činnosti odberateľom) totiž nemôže pozbaviť dodávateľa oslobodenia od dane pri dodaní tovaru tomuto odberateľovi, na ktoré by mal inak právo.

63. Pokiaľ sa teda sťažovateľ v čase realizácie zdaniteľných obchodov v dobrej viere spoliehol na platnosť identifikačného čísla odberateľa pre DPH vyplývajúcu zo zápisu odberateľa v príslušnom verejnom registri ČR a VIES, ktoré je v zmysle rozhodovacej činnosti SD EÚ dôkazom o statusu odberateľa ako zdaniteľnej osoby, resp. osoby identifikovanej pre daň, od sťažovateľa nemožno rozumne požadovať, aby okrem dokladov vyžadovaných ustanovením § 43 ods. 5 zákona o DPH zadovážoval v čase transakcií ďalšie dôkazy preukazujúce vykonávanie ekonomickej činnosti odberateľom pre prípad, že sa neskôr ukáže, že registrácia pre DPH odberateľovi bola zrušená.

64. Ak bude správca dane v ďalšom konaní spochybňovať status osoby odberateľa, jeho úlohou tak bude zistiť, pokiaľ to bude možné, kedy bol údaj o zrušení registrácie odberateľa pre DPH účinný a zverejnený (teda kedy bol daný do dispozičnej sféry sťažovateľa). Pokiaľ bol účinný a zverejnený pred uskutočnením sporných obchodov, a teda sa včas dostal do dispozičnej sféry sťažovateľa, bol schopný založiť dôvodnú pochybnosť o statusu odberateľa ako zdaniteľnej osoby a spôsobiť prenos dôkazného bremena späť na sťažovateľa. Z tohto dôvodu bude možné od sťažovateľa požadovať predloženie ďalších dôkazov o výkone ekonomickej činnosti odberateľom. Pokiaľ údaj o zrušení registrácie odberateľa pre DPH nebol účinný a zverejnený pred uskutočnením sporných obchodov a ležal mimo dispozičnej sféry sťažovateľa, nedošlo ani k dôvodnému spochybneniu statusu osoby odberateľa ako zdaniteľnej osoby, a preto nie je ani na mieste požadovať od sťažovateľa (ktorý IČ odberateľa pre DPH predložil a o ktorom nevedel a nemohol vedieť, že je už neplatné), iné dôkazy na preukázanie ekonomickej činnosti odberateľom. Potom je potrebné považovať podmienku statusu odberateľa ako zdaniteľnej osoby za preukázanú a vyhodnotiť doklady, ktoré sťažovateľ predložil na preukázanie ďalších dvoch podmienok pre oslobodenie od dane - preprava na územie ČR a prevzatie tovaru

odberateľom v zmysle § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH. Pokiaľ sa údaj o dátume účinnosti a zverejnenia zrušenia registrácie odberateľa pre DPH správcovi dane nepodari zistiť, potom nebude možné túto skutočnosť vykladať na ťarchu sťažovateľa, ale bude potrebné vychádzať z toho, že správca dane status osoby odberateľa ako zdaniteľnej osoby dôvodne nespochybnil a tiež bude treba skúmať splnenie ďalších podmienok pre oslobodenie od dane.

65. Ak aj v ďalšom konaní nebude spochybnený status odberateľa ako zdaniteľnej osoby, kasačný súd pre úplnosť konštatuje, že zistenia správcu dane získané z MVI môžu byť relevantné aj vo vzťahu k spochybneniu ďalších podmienok pre oslobodenie od dane, bude však potrebné ich dôsledne vyhodnotiť a konfrontovať s dôkazmi predloženými sťažovateľom a prípadne preveriť realnosť dodávky a prepravy aj doplneným dokazovaním (k vyhodnoteniu splnenia podmienok viď tiež bod 56 tohto rozsudku).

66. Kasačný súd vo vzťahu k oslobodeniu od dane pri dodaní tovaru českej spoločnosti Moravia building teda uzatvára, že rozhodnutia daňových orgánov sú zaťažené vadou nesprávneho právneho posúdenia, keď tieto orgány svoj záver o nesplnení podmienok pre oslobodenie od dane opreli výlučne len o zistenia z MVI bez vysporiadania sa s tvrdeniami, dokladmi a dôkazmi predloženými sťažovateľom, a pre absenciu tohto vysporiadania aj nedostatočným odôvodnením. Taktiež im je možné vytknúť nedostatočné zistenie skutkového stavu ohľadne dátumu účinnosti a zverejnenia zrušenia registrácie odberateľa pre DPH. Keďže krajský súd správnu žalobu zamietol, kasačný súd pristúpil k zmene rozsudku krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V ďalšom konaní daňové orgány opätovne posúdia sťažovateľom uplatnený nárok na oslobodenie od dane z intrakomunitárneho dodania odberateľovi Moravia building v zmysle vyššie uvedených záverov kasačného súdu, a to vo svetle všetkých zistení a dôkazov. Ich úlohou bude buď relevantne a konkrétne spochybníť splnenie hmotnoprávných podmienok pre oslobodenie od dane alebo pokiaľ k tomu nedôjde, neuznať sťažovateľovi právo na oslobodenie od dane bude možné len za preukázania účasti sťažovateľa na daňovom podvode, o ktorom vedel alebo musel vedieť.

K odpočítaniu dane z faktúr za dodanie cukru dodávateľom Miriah a k oslobodeniu od dane pri dodaní cukru odberateľovi Tamcsu Zoltán

67. Vo vzťahu k obchodom s kryštálovým cukrom daňové orgány nepriznali sťažovateľovi právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Miriah ako aj oslobodenie od dane z faktúr pre odberateľa Tamcsu Zoltán tak z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok, ako aj z dôvodu daňového podvodu, ktorého bol sťažovateľ účastný. Oba dôvody odopretia nárokov sťažovateľa posúdil ako opodstatnené aj krajský súd.

68. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi (i) požiadavkou na preukázanie hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od DPH, (ii) požiadavkou na preukázanie formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od DPH, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od DPH z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od DPH z dôvodu zneužitia práva. V zásade sa prioritne skúma, či sú splnené hmotnoprávne podmienky. Ak v daňovom konaní bolo relevantne spochybnené splnenie hmotnoprávných podmienok, znamená to bez ďalšieho odmietnutie priznania práva na odpočet DPH alebo oslobodenie od DPH bez toho, aby správca dane musel preukazovať daňový podvod, resp. zneužitie práva. Nie je však vylúčená aj taká možnosť, že dôjde k spochybneniu splnenia hmotnoprávných podmienok a súčasne sa zistí aj daňový podvod (najmä v prípade fiktívnych, simulovaných obchodov), ako tomu bolo aj v prejednáwanej veci.

69. Úlohou kasačného súdu tak bolo v tomto smere overiť, či aspoň pre jeden z týchto dôvodov odopretia nárokov sťažovateľa v predmetnej veci boli splnené podmienky. Z administratívneho spisu a napadnutých rozhodnutí bolo pre kasačný súd zrejmé, že došlo k zavinenej účasti sťažovateľa na daňovom podvode (ako podrobne popisuje ďalej), a teda nárok na odpočet DPH a oslobodenie od DPH nemožno sťažovateľovi priznať už z tohto dôvodu. Preto sa už kasačný súd nemusí argumentačne vysporiadať s tým, či správca dane relevantne spochybnil splnenie hmotnoprávných podmienok, pretože by to na výsledok konania nemalo vplyv.

70. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií z rozsudku SD EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04). Odborná literatúra (napr. Rakovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré si vo svojej rozhodovacej činnosti osvojil aj Najvyšší správny súd SR (viď napr. rozsudok NSS SR sp. zn. 6Sžfk/52/2020 zo dňa 26.05.2022):

- 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?
- iv. Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

71. Vyššie uvedené otázky musia byť kumulatívne zodpovedané kladne, pričom dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie opísaného Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane.

72. Pokiaľ ide o prvú a druhú podmienku Axel Kittel testu, vyžaduje sa existencia daňového úniku, ktorý musí byť dôsledkom podvodného konania. Teda neodvedenie dane nemôže byť len náhodné, ale musí byť uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia v rozpore s účelom príslušnej smernice EÚ. Daňový podvod je teda judikatúrou definovaný ako „*situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia*“ (viď rozsudky NSS SR sp. zn. 6Sžfk/76/2020 zo dňa 26.10.2022, sp. zn. 10Sžfk/26/2021 zo dňa 28.04.2023). Kasačný súd považuje tieto podmienky Axel Kittel testu v prejednávanej veci za splnené. Ako vyplýva s rozhodnutia správcu dane, daňový únik spočíval v tom, že v obchodnom reťazci nebola daň odvedená daňovými subjektmi Van-mond company s.r.o., Prompt Success s.r.o., Worldwide Company s.r.o., zatiaľ čo subjekty tvoriace ďalšie články reťazcov - spoločnosti YENISEI s.r.o., HELMAND s.r.o., MST Trade s.r.o., MIRIAH s.r.o. a sťažovateľ - si nárokovali jej odpočítanie.

73. Skutočnosť, že narušenie daňovej neutrality v podobe daňového úniku bolo dôsledkom cielenej snahy za účelom dosiahnutia neoprávneného daňového zvýhodnenia, je v rozhodnutí správcu dane zdôvodnená množstvom skutkových zistení. Tieto správca dane podrobne uvádza na stranách 37 až 45 prvostupňového rozhodnutia. Pre kasačný súd boli obzvlášť relevantné najmä nasledovné skutkové zistenia:

- s kryštálovým cukrom bolo obchodované v dlhom reťazci spoločností - sťažovateľ, MIRIAH s.r.o., MST Trade s.r.o., HELMAND s.r.o., YENISEI s.r.o., Prompt Success s.r.o., Worldwide Company s.r.o., VITAPACE s.r.o., Van-mond company s.r.o., ale nie je známy pôvod tovaru a ani neexistuje jeho konečný zákazník;

- väčšina zo spoločností v reťazci nevlastní žiadny majetok, nezamestnáva žiadnych zamestnancov a nemá vytvorené predpoklady na obchodovanie s komoditou kryštálový cukor v takom veľkom rozsahu. Ide o rizikové subjekty, ktoré so správcom dane nespolupracujú, nekomunikujú, nepredkladajú daňové doklady a nepreberajú doručované zásielky. Dochádzalo u nich často k zmene sídla, k zmene konateľov a k prevodom obchodných podielov. Konateľmi a spoločníkmi spoločností v reťazci sa stávali cudzí štátni príslušníci z Rumunska, Maďarska a Ukrajiny;
- spoločnosti zapojené v obchodnom reťazci - Worldwide Company s.r.o., Promt Success s.r.o. a HELMAND s.r.o. - nepreukázali vykonávanie reálnej ekonomickej činnosti a bola im ukončená registrácia k DPH z úradnej moci. Konateľom týchto spoločností bol František Vanya, ktorý bol právoplatne odsúdený za zločin skrátenia dane a poistného;
- spoločnosti MIRIAH s.r.o., MST Trade s.r.o., Van-mond company s.r.o., Promt Success s.r.o., Worldwide Company s.r.o. obchodovali s kryštálovým cukrom bez manipulácie tovaru na sklade;
- medzi obchodníkmi Tamcsu Zoltán, sťažovateľ, MIRIAH s.r.o., MST Trade s.r.o. prebehli bezhotovostné úhrady za ten istý tovar v jeden deň z bankových účtov, pričom všetky boli vedené v Tatra banka a.s. Marcel Sztruhár, konateľ spoločnosti MST Trade s.r.o., mal dispozičné právo k bankovým účtom spoločnosti MST Trade s.r.o. (subdodávateľ sťažovateľa), Van-mond company s.r.o. (dodávateľ MST Trade s.r.o.) i Tamcsu Zoltán József (odberateľ sťažovateľa). Viaceré spoločnosti v reťazci boli personálne prepojené;
- subjekty v reťazci si mali tovar medzi sebou predávať vo veľmi krátkom časovom úseku (1-2 dni), čiže svoje obchodovanie koordinovali;
- odberateľ sťažovateľa Tamcsu Zoltán, ktorý mal zastúpenie na Slovensku prostredníctvom spoločnosti MST Trade s.r.o. a konateľ spoločnosti MST Trade s.r.o. Marcel Sztruhár, ktorý mal právo disponovať s účtom podnikateľského subjektu Tamcsu Zoltán a ktorého priamo poznal, neobchodovali priamo medzi sebou. Naopak kryštálový cukor prechádzal fakturačne cez ďalších dvoch obchodníkov (sťažovateľ a spoločnosť MIRIAH s.r.o.), aj keď sa tovar nakladal v priestoroch spoločnosti MST Trade s.r.o. Ide o dôkaz umelo vytvoreného reťazca;
- časť tovaru, ktorú sťažovateľ fakturoval odberateľovi Tamcsu Zoltán, podľa vyjadrenia sťažovateľa mala byť dodaná odberateľovi Van-mond company s.r.o., ktorý figuruje na začiatku reťazca, čím sa uzatvoril reťazec obchodníkov;
- podvodnosti transakcii nasvedčujú aj zistenia z MVI (Ústredný kontaktný orgán v Rakúsku predpokladá, že to boli podvodné transakcie aj z toho dôvodu, že podľa predložených dokladov odberateľ sťažovateľa Tamcsu Zoltán mal nakúpiť v roku 2012 celkovo 830 kamiónov s 19 920 tonami cukru; Maďarský finančný orgán zistil, že preverovaná transakcia medzi Tamcsu Zoltán a sťažovateľom je fiktívna, daňový subjekt Tamcsu Zoltán mal funkciu zmiznutého obchodníka v rámci karuselového reťazca, posledné daňové priznanie na dani z príjmu podal za rok 2006).

74. Kasačný súd sériu vyššie uvedených zistení a dôkazov (ako aj ďalších špecifikovaných na s. 37 až 45 prvostupňového rozhodnutia) považuje vo svojej spojitosti za dostatočnú pre prijatie záveru, že daňový únik v predmetnom prípade nebol len dôsledkom náhodného neodvedenia dane, ale dôsledkom cielenej snahy o získanie daňového zvýhodnenia. Kasačný súd pritom pripomína, že existenciu daňového podvodu je možné preukazovať aj okolnosťami, ktoré nastali ex post, teda po uskutočnení zdaniteľného obchodu (rozsudok NSS SR sp. zn. 8Sžfk/28/2021 zo dňa 28.09.2023). Koniec koncov, sťažovateľ tieto objektívne okolnosti ani nespochybňoval, ale svoju obranu zameriaval na to, že o daňovom podvode nevedel a nemohol vedieť.

75. Pokiaľ ide o tretiu a štvrtú podmienku Axel Kittel testu, teda či boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s podvodným konaním spojené a či bolo prítomné zavinenie žalobcu, tieto vyhodnotil kasačný súd ako taktiež splnené. Splnenie subjektívnej stránky opäť preukazuje správca

dane, a to prostredníctvom objektívnych okolností. V zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyvinúť“, ak preukáže (tu znáša dôkazné bremeno daňový subjekt) dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť (viď napr. rozsudok NSS SR sp. zn. 10Sžfk/26/2021 zo dňa 28.04.2023).

76. V bode 73 odôvodnenia poukázal kasačný súd na celý rad neštandardných okolností, z ktorých mnohé boli zjavné už v čase zdaniteľných obchodov, pre ktoré sa obchod musel sťažovateľovi javiť ako rizikový. Napriek tomu, že sťažovateľ pôvodne nepodnikal s kryštálovým cukrom, ale podnikal s drevom, svojich nových obchodných partnerov si dostatočne nepreveril a neriadil sa zásadou obozretnosti a opatrnosti. Nepostupoval obozretné pri výbere dodávateľa Miriah, ktorý bol novovzniknutou spoločnosťou (od 17.01.2012), spoľahol sa iba na to, že pozná Y. X., resp. Ing. Máriu Randusovú. Argument sťažovateľa, že Y. X. sťažovateľ už poznal z obchodovania s drevom a pôsobil na neho dôveryhodne a seriózne, je pre založenie jeho obozretnosti nedostatočný - vstupoval predsa do nových obchodných vzťahov s novými subjektmi, ktorých predmetom bola nová a navyše riziková komodita. Sťažovateľ vo veci obchodov nekomunikoval priamo s deklarovaným dodávateľom, ale s Y. X., ktorý nemal žiadnu funkciu alebo zmluvný vzťah k dodávateľovi. Ak by si žalobca riadne preveril osobu Y. X., a to najmä vo vzťahu k dodávateľovi Miriah, zistil by, že ide o neoprávnenú osobu ešte pred samotným začatím obchodovania s cukrom. Primerane možno poukázať aj na rozsudok NSS SR sp. zn. 10Sžfk/26/2021 zo dňa 28.04.2023 uverejnený pod č. 63/2023 ZNSS „K záveru o nesplnení prevenčnej povinnosti daňového subjektu, ktorú má splniť, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode, je možné dospieť aj v prípade, ak nedošlo k primeranému zisteniu si skutočností týkajúcich sa oprávnenia fyzickej osoby konať v mene potencionálneho dodávateľa, ktorá voči daňovému subjektu ako jediná vystupuje v mene tohto dodávateľa a uzaviera s ním zdaniteľný obchod.“

77. Osoba Y. X. mala byť podľa vyjadrenia sťažovateľa aj pri uzatvorení zmluvy s odberateľom sťažovateľa - Tamcsu Zoltán. Skutočnosť, že na strane dodávateľa i odberateľa daňového subjektu vystupuje rovnaká osoba (navyše bez preukázania jej postavenia a vzťahu k daným podnikateľským subjektom a tomu zodpovedajúcej zodpovednosti) za predpokladu, že neexistuje iné racionálne zdôvodnenie takéhoto usporiadania obchodných vzťahov, je jednou z podozrivých okolností nasvedčujúcich spáchaniu daňového podvodu. Zároveň u primerane obozretného podnikateľa musí táto skutočnosť vzbudiť dôvodné podozrenie, najmä s ohľadom na to, že umelé vsunutie daňového subjektu do obchodného reťazca bez ekonomického dôvodu môže byť vedené snahou zúčastnených subjektov získať neoprávnené daňové zvýhodnenie a toto urobiť ťažšie detekovateľným. Ak daňový subjekt neuskutoční nijaké ďalšie šetrenie ohľadne dôvodu svojho začlenenia do obchodného reťazca, resp. ak ho aj urobí, ale tento dôvod by sa primerane obozretnému podnikateľovi javil ako nedostatočný a napriek tomu sa do tohto reťazca nechá vsunúť ako nepotrebný článok, ide o jeden z dôkazov jeho nedostatočnej obozretnosti. Sťažovateľ nepreukázal, žeby si bol zisťoval a vyhodnocoval, z akého ekonomického dôvodu by mal byť vsunutý do obchodného reťazca medzi dodávateľa Miriah a odberateľa Tamsu Zoltán, teda prečo mu rovnaká osoba sprostredkovala tak nákup ako aj predaj tovaru, a mal a mohol predpokladať, že účelom obchodného reťazca bolo získať neoprávnené daňové zvýhodnenie. Nepostupoval teda obozretné, keď sa bez ďalšieho nechal zapojiť do obchodného reťazca ako ekonomicky nepotrebný článok.

78. Sťažovateľ nepostupoval obozretné ani pri realizácii obchodov - tovar nepreberal, nekontroloval a nevidel. Neviedol skladovú evidenciu a nevyžadoval doklad zo skladovej evidencie pri dodaní tovaru od svojho dodávateľa. Pre účely obchodovania s cukrom mal sťažovateľ zriadený samostatný účet v Tatra banka, a.s. tak, ako všetky iné subjekty v reťazci, pričom ostatné transakcie vo veci obchodovania s drevom realizoval z účtu vedeného vo VÚB a. s.

79. Kasačný súd teda konštatuje, že sťažovateľ nekonal s odbornou starostlivosťou riadneho hospodára v bežnom obchodnom styku a neprijal všetky preventívne a kontrolné opatrenia, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode, hoci predmetný obchod mal považovať za rizikový. Kasačný súd má za to, že finančné orgány zistili skutkový stav v miere dostatočnej pre prijatie záveru, že daňový podvod bol spáchaný, ako aj že sťažovateľ o ňom mal a mohol vedieť. Kasačný súd nemal zo zisteného skutkového stavu problém vyhodnotiť a overiť splnenie jednotlivých kritérií tzv. Axel Kittel testu, pričom v zmysle judikatúry SD EÚ splnenie týchto podmienok prináleží overiť konajúcemu súdu (rozhodnutie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo).

80. Kasačný súd teda vo vzťahu k odpočítaniu dane z faktúr za dodanie cukru dodávateľom Miriah a k oslobodeniu od dane pri dodaní cukru odberateľovi Tamcsu Zoltán konštatuje, že tak daňové orgány ako aj krajský súd vec správne právne posúdili, keď dospeli k záveru o tom, že sťažovateľ sa zúčastnil na obchodnom reťazci poznačenom podvodom na DPH a že neprijal dostatočné preventívne a kontrolné mechanizmy, aby svojej účasti na takomto podvodnom reťazci zamedzil. Ako kasačný súd uvádza v bode 69 odôvodnenia, vysporiadanie sa s námietkami týkajúcimi sa nesplnenia hmotnoprávných podmienok zo strany kasačného súdu by už bolo neúčelné a nehospodárne, nakoľko pre odopretie nárokov sťažovateľa postačí záver o spáchaní daňového podvodu a nedostatočnej obozretnosti sťažovateľa.

VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

81. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd dospel k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vo vzťahu k žalobným námietkam ohľadne oslobodenia od dane pri dodaní vlákny listnatej odberateľovi Moravia building vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a touto vadou podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného. Keďže krajský súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c), e) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

100/2025 ZNSS

Kľúčové slová: zásada neutrality DPH; odpočítanie dane; neoprávnená daňová výhoda

Prejudikatúra: 6 Sžfk 32/2020; 8 Sžfk 54/2017; IV. ÚS 553/2024; 1 Afs 107/2004 (ČR); Halifax a i., C-255/02; T Danmark a Y Denmark Aps, C-116/16 a C-117/16

Vzťah k právnej úprave: § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; Smernica Rady č. 2006/112/ES

Právna veta

Uplatnenie si práva na odpočítanie dane nie je samo osebe zneužitím práva, ale realizáciou zásady neutrality dane. Pokiaľ si daňový subjekt uplatní daň na vstupe, ktorú svojmu dodávateľovi aj zaplatil, tak práve odpočítaním tejto dane na vstupe je zabezpečená neutralita jeho daňového zaťaženia. Ak došlo k neoprávnenému zníženiu daňového zaťaženia daňového subjektu, alebo pokiaľ daňový subjekt neoprávnenú daňovú výhodu získal, a dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane má byť zneužitie práva, je potrebné zistenú neoprávnenú daňovú výhodu podrobne analyzovať práve so zameraním na kritériá svedčiacie zneužitiu práva a nájsť, popísať a preukázať umelú konštrukciu deklarovaných plnení, ktorá viedla k získaniu konkrétnej daňovej výhody.

[rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sfk 9/2023 z 30. januára 2025: predseda senátu JUDr. Juraj Vališ, LL.M. (sudca spravodajca), členovia senátu JUDr. Petra Príbelská, PhD. a Mgr. Peter Mach, PhD.]

Vymedzenie veci

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 neuznatie 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 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 správny 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 predat' 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 správne mu súdu na ďalšie konanie, eventuálne, aby kasačný súd zrušil preskúmané 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 byť pripísaná na vrub. Následne sťažovateľ opakuje, že jeho účelom bolo dosiahnuť z obchodného prípadu zisk a o prípadnom zneužití práva nevedel. Namietal 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.

Z odôvodnenia rozhodnutia

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

19. Prejednávaná vec bola dňa 02.02.2023 predložená Najvyššiemu správne mu 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 prejednávajúcu 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 vyvodit' 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 efektívnosť daňového systému. Zneužívanie daňového systému zahrňuje samostatne chápané protiprávne konania vo forme daňových podvodov, daňových únikov a vyhýbaní sa daniam. Súdny využíva aplikáciu súdnych doktrín zneužitia daňového práva vo vzťahu k zneužívajúcim transakciám a vyhýbaní 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 zneužitie práva predchádzalo zisteniu 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 vyvodit', 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 vyvodit' 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 odpočítat 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 odpočítat uvedenú DPH alebo by im umožnilo z toho odpočítat 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 zrejмый dôraz na zásadu neutrality dane a cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatennej 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 správne súdu SR preto nie je zrejмый, 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 nevyplyva. 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 sám 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 správne mu 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.

101/2025 ZNSS

Kľúčové slová: daňový podvod; obchodný reťazec; zdaniteľné obchody

Prejudikátúra: 3 Sfk 131/2022; I. ÚS 627/2022; 10 Afs 479/2021 (ČR), Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04; SD EÚ Optigen a i. z 12.01.2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03; SD EÚ Maks Pen z 13.01.2014, C-18/13

Vzťah k právnej úprave: smernica Rady č. 2006/112/ES

Právna veta

Skutkové okolnosti nasvedčujúce tomu, že daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, je potrebné individuálne vyhodnocovať s ohľadom na špecifickosť posudzovaných zdaniteľných obchodov, ich predmet, objem a iné významné okolnosti, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektmi. Podstatná je pritom i identifikácia, prečo tieto zistené skutkové okolnosti s ohľadom na povahu zdaniteľných obchodov nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam.

Na účely posúdenia objektívnych skutkových okolností nasvedčujúcich tomu, že daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, sú podstatné tie okolnosti, ktoré daňovému subjektu boli alebo mohli byť známe už v čase realizácie alebo dojednávania posudzovaných zdaniteľných obchodov.

[rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sfk 93/2022 z 25. septembra 2024: predseda senátu JUDr. Juraj Vališ, LL.M. (sudca spravodajca), členovia senátu JUDr. Petra Pribelská, PhD. a Mgr. Peter Mach, PhD.]

Vymedzenie veci

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Predmetom kasačného konania pred Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky (ďalej len „*kasačný súd*“) bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne (ďalej len „*správny súd*“) č. k. 11S/77/2021-80 z 03.05.2022 (ďalej len „*napadnutý rozsudok*“), ktorým správny súd zamietol všeobecnú správnu žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101061669/2021 zo 17.06.2021 (ďalej len „*napadnuté rozhodnutie*“).

2. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj ako „*správca dane*“) č. 102015058/2020 zo dňa 21.12.2020 (ďalej len „*prvostupňové rozhodnutie*“), ktorým správca dane určil žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „*daňový poriadok*“) rozdiel v sume nadmerného odpočtu 469 980,80 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „*DPH*“ alebo „*daň*“) za zdaňovacie obdobie jún 2017 znížením nadmerného odpočtu zo sumy 510 352,67 € na sumu 40 371,87 €.

3. Správca nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr za nákup tovaru od dodávateľa EAST WEST TRADE s. r. o., so sídlom Panónska cesta 17, 851 04 Bratislava - mestská časť Petržalka, IČO: 46 761 900 (ďalej len „EAST WEST TRADE s. r. o.“), nakoľko mal za preukázané, že žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenia, ktoré prijal od uvedeného dodávateľa, nebudú viesť k jeho účasti na daňovom podvode v oblasti DPH, pričom z dokazovania vyplynulo, že žalobca mohol, resp. mal vedieť, že sa zúčastňuje nezákonného (podvodného) konania.

II. Konanie na správnom súde

4. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Správny súd správnu žalobu napadnutým rozsudkom č. k. 11S/77/2021-80 z 03.05.2022 ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“).

5. Správny súd v napadnutom rozsudku uviedol, že záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že v prejednávanom prípade došlo k podvodnému konaniu za účasti žalobcu, ktorý o svojej účasti v ňom mohol, resp. mal vedieť, pričom bolo preukázané, že žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenia, ktoré prijal od svojho dodávateľa EAST WEST TRADE s.r.o. nebudú viesť k jeho účasti na daňovom podvode v oblasti DPH, je opodstatnený. Podľa správneho súdu za situácie, kedy žalobca splnil hmotnoprávne podmienky pre priznanie odpočítania dane podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), čo nebolo žalovaným spochybnené, mohol byť nárok na odpočítanie dane z dôvodu existencie daňového podvodu odmietnutý vtedy, keď sa zrealizoval tzv. „Axel Kittel test“.

6. K prvej a druhej otázke Axel Kittel testu správny súd uviedol, že daňový únik vznikol v reťazci slovenských spoločností TERPÁK, s.r.o., EAST WEST TRADE s. r. o. a žalobca. Daňový subjekt TERPÁK, s.r.o. neodviedol daň z deklarovaného dodania do štátneho rozpočtu, pričom tovar končil na území Slovenska práve u žalobcu, ktorý predmetný tovar dodal ako oslobodený do iných členských štátov a vykázal voči štátnemu rozpočtu nadmerný odpočet, t. j. daň, ktorú si spoločnosť EAST WEST TRADE s. r. o. uplatnila a odpočítala od vlastnej daňovej povinnosti z faktúr vystavených v mene spoločnosti TERPÁK, s.r.o., nebola odvedená do štátneho rozpočtu práve spoločnosťou TERPÁK, s.r.o. Uvedené sporné nebolo. Správny súd teda prijal záver, že žalobca sa výberom spoločnosti EAST WEST TRADE s. r. o. za svojho dodávateľa zapojil do reťazca ako koncový odberateľ tovaru na území Slovenska.

7. K vedomostnej zložke Axel Kittel testu poukázal na to, že na základe správcom zistených dôkazov možno prijať záver o neobozretnom konaní žalobcu, keď za zistených okolností vstúpil do predmetných obchodných transakcií. Pokiaľ podnikateľ začína obchodovať s iným sortimentom tovaru ako dovtedy obchodoval alebo začína obchodovať so spoločnosťou, s ktorou dovtedy neobchodoval, pričom ide o tak veľký objem tovaru ako v prípade žalobcu, je nutné od neho rozumne očakávať, že si preverí svojho nového obchodného partnera, jeho podnikateľskú minulosť, aktuálne zázemie, zaujíma sa o jeho subdodávateľov, prípadne aj o pôvod a vlastnosti tovaru. Žalobca však podľa správneho súdu žiadne podobné opatrenia nevykonával.

8. Za neobozretné správny súd označil celé dojednanie predmetného obchodu spočívajúce na jedinom zamestnancovi žalobcu, obchodovanie s veľkým objemom tovaru bez zmluvy, ktorá sa spísala až po 4 mesiacoch vzájomného obchodovania, kedy sa zmluvné strany nestretli ani pri podpise zmluvy,

ale až mesiac po jej podpísaní a teda 5 mesiacov od začatia spolupráce. Uviedol, že do dvoch mesiacov po tomto stretnutí spoločnosť EAST WEST TRADE s. r. o. ako výhradný dodávateľ tovaru zaniká s právnym nástupcom, čo je možné považovať za skutočnosť, na základe ktorých možno prijať záver, že konal natoľko neobozretne, že vlastnou nedbanlivosťou sa zapojil do podvodného reťazca. Podľa správneho súdu Ing. Čaniga, bývalý konateľ spoločnosti EAST WEST TRADE s. r. o., nevedel k spolupráci so žalobcom podať žiadne relevantné informácie a ani žalobca nežiadal žiadne záruky na tovar.

9. Žalobca si podľa správneho súdu nepreveril ani odberateľov, tovar predával spoločnostiam, ktoré vyhľadal na rôznych portáloch a oslovoval ich e-mailom. Pokiaľ sa žalobca spoľahol pri výbere dodávateľa a odberateľov iba na svojho zamestnanca, nekonal podľa správneho súdu s odbornou starostlivosťou.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu a vyjadrenie žalovaného

10. Voči napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP (nesprávne právne posúdenie) kasačnú sťažnosť, navrhujúc napadnutý rozsudok správneho súdu zmeniť tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

11. V kasačnej sťažnosti poukázal na zásadu neutrality DPH a podmienky Axel Kittel testu, vo vzťahu ku ktorému dôkazné bremeno ťaží správcu dane. Má za to, že je povinnosťou správcu dane preukázať, že jediným racionálnym vysvetlením zistených skutočností pre daňový subjekt musel byť daňový podvod. Sťažovateľ nesúhlasí s tým, že by správca dane v posudzovanej veci uniesol dôkazné bremeno, hlavne pokiaľ ide o objektívne okolnosti. Skutočnosti označené správcou dane za objektívne okolnosti nedosahujú podľa sťažovateľa intenzitu, ktorá by mohla u sťažovateľa vzbudiť akékoľvek pochybnosti o existencii podvodu v posudzovaných obchodoch. Správca dane ani neuviedol, čo bolo v posudzovaných zdaňovacích obdobiach v obchode s elektronikou štandardné. Následne sťažovateľ poukázal na judikatúru súdov Českej republiky.

12. Správny súd sa podľa sťažovateľa stotožnil s názorom žalovaného, že sťažovateľ nekonal s odbornou starostlivosťou a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistil, že prijaté plnenia od dodávateľa EAST WEST TRADE s. r. o. nebudú viesť k jeho účasti na daňovom podvode v oblasti DPH, s čím sťažovateľ nesúhlasí. Tvrdí, že pri spoločnosti EAST WEST TRADE s. r. o. nadviazal na už existujúce obchodné kontakty a zároveň postupoval v súlade s bežnou obchodnou praxou a zachovával primeranú opatrnosť. Pred začatím nákupu tovaru verifikoval predmet činnosti dodávateľa. Taktiež preveril ďalšie rozhodné skutočnosti týkajúce sa svojho dodávateľa a riadnej realizovateľnosti budúcich obchodov, konkrétne si preveril dodávateľa podľa výpisu z príslušného obchodného registra, verifikoval platnosť registrácie pre DPH, preveril, či sa dodávateľ nenachádza v registroch subjektov, u ktorých nastali dôvody na zrušenie DPH registrácie. Ďalej si sťažovateľ na základe verejne dostupných zdrojov preveril finančnú históriu, finančné ukazovatele, výšku majetku a výnosov spoločnosti. Na základe podrobnej webovej stránky, kde boli uvedené informácie o histórii spoločnosti, ako aj fotografie z rôznych podujatí, na ktorých sa spoločnosť prezentovala, bolo možné identifikovať aktívny marketing dodávateľa a skutočnosť, že spoločnosť disponovala vlastnými obchodnými priestormi. Zo všetkých zistených skutočností bolo podľa sťažovateľa očividné, že vlastníci spoločnosti do nej investovali značné prostriedky, a že ide o fungujúcu spoločnosť, ktorá sa aktívne zúčastňuje obchodovania na slovenskom aj svetom trhu. Sťažovateľ zároveň preveril, že každý typ a druh tovaru, ktorý ponúkala spoločnosť EAST WEST TRADE s. r. o., a ktorý chcel sťažovateľ od nej nakupovať, bol predávaný na území Európskej únie. Sťažovateľ preveril

nielen dostupnosť tovaru v maloobchode, ale aj to, že maloobchodná cena tovaru bola vyššia ako distribútorská, za ktorú ho spoločnosť EAST WEST TRADE s. r. o. ponúkala. Sťažovateľ tvrdí, že preto nemohol mať žiadne dôvodné podozrenie o pôvode alebo účele tovaru. Z uvedeného je podľa sťažovateľa zrejmé, že tento konal v dobrej viere a venoval dostatočnú pozornosť kontrolnému mechanizmu.

13. Štatutárny orgán sťažovateľa mal vedomosť o činnosti žalobcu v dostatočnej miere, podpísal zmluvu so spoločnosťou EAST WEST TRADE s. r. o. a bol plne oboznámený s obchodom, čo predstavuje akt konania za spoločnosť. Zo svedeckých výpovedí je zrejmé, že konatelia sa stretli pred podpisom zmluvy v marci 2017 a tiež po podpise zmluvy, čo potvrdil aj bývalý konateľ spoločnosti EAST WEST TRADE s. r. o., Ing. Igor Čaniga. Zároveň išlo o nadviazanie na predchádzajúcu spoluprácu v prípade pánov B., L. a T..

14. Sťažovateľ má za to, že správcovi dane aj žalovanému riadne preukázal opatrenia, ktoré vykonal na preverenie svojho obchodného partnera. Vzhľadom na takto zdokumentované opatrenia vzniká otázka, aké ďalšie opatrenia a v akom rozsahu by mal sťažovateľ ešte prijať, aby sa ubezpečil, že zapojením sa do obchodného reťazca nebude účastný na daňovom podvode. Žalovaný, správca dane ani správny súd na túto otázku neponúkajú odpoveď, preto sťažovateľovi nie je zrejmé, čo mal ešte vykonať, aby uniesol svoje dôkazné bremeno v tejto veci.

15. Vyjadruje sa aj k dôvodom podpisu zmluvy po 4 mesiacoch, pričom podotýka, že kúpna zmluva nevyžaduje písomný charakter a boli vystavované objednávky.

16. Namietá, že so spoločnosťou EAST WEST TRADE s. r. o. obchodoval i v čase výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia apríl 2017 (ukončená 18.04.2018) a august 2017 (ukončená 03.05.2018) a správca dane sťažovateľovi neoznámil pochybnosti o spoločnosti EAST WEST TRADE s. r. o.

17. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním z 23.09.2022 s tým, že v plnom rozsahu trvá na skutočnostiach a záveroch uvedených tak v žalobou napadnutom rozhodnutí, ako aj vo svojom stanovisku k žalobe, doručenom správneému súdu. Zdôraznil, že sa jednalo o transakcie v značnom finančnom objeme toho istého druhu tovaru niekoľko zdaňovacích období za sebou. Sťažovateľ bežne neobchodoval s takým objemom tovaru a uvedená transakcia sa vymykala z jeho bežných obchodných transakcií. Ako objektívne okolnosti, ktoré svedčia o nezachovaní obozretnosti pri preverovanej transakcii, správca dane preukázal, že sťažovateľ vstúpil do obchodovania s novou značkou tovaru, s novým dodávateľom, ktorý nebol známy tým, že obchoduje s ponúkanou značkou tovaru, nemal žiadnu históriu, nefungoval na sídle, konateľ dodávateľa nemal informácie o tovare, ktorý ponúkala jeho spoločnosť ani o jeho dodávateľoch a sťažovateľ výber dodávateľa nevedel zdôvodniť. Poznamenal, že pokiaľ by správca dane vnímal skutkové okolnosti izolovane, žiadna z nich by pravdepodobne sama o sebe nemohla odôvodniť záver, že sťažovateľovi pri zachovaní spravodlivo požadovanej miery obozretnosti, mohol o podvodnom charaktere transakcií vedieť. Uvedené skutočnosti je však pri posudzovaní potrebné hodnotiť v súvislostiach a práve vcelku predstavujú taký súhrn neobvyklých skutočností, ktorý by u primerane obozretnej spoločnosti, ktorá od roku 2008 obchoduje s elektronikou, mohla viesť k obozretnosti.

IV. Konanie pred kasačným súdom

18. Najvyšší správní soud Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu preskúmal vyššie uvedený rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h/ SSP.

19. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25.09.2024 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

20. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou.

21. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

Z odôvodnenia rozhodnutia

VI. Právne posúdenie veci kasačným súdom

22. Kasačný súd úvodom poukazuje na skutočnosť, že dôvodom stotožnenia sa správneho súdu s napadnutým rozhodnutím žalovaného a prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a dôvodom pre posúdenie ich zákonnosti je preukázanie účasti sťažovateľa na transakcii (zdaniteľnom obchode) zaťaženej daňovým podvodom. Ide teda o situáciu, v ktorej jeden z účastníkov neodvedie vybranú daň, avšak ďalší účastník si túto daň odpočíta za účelom získania zvýhodnenia v rozpore s účelom smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pričom uskutočnené transakcie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Daňový podvod možno definovať ako situáciu, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia. Iba pre úplnosť kasačný súd dodáva, že pokiaľ ďalej uvádza pojem „*daňový podvod*“, myslí ním vyššie definovanú situáciu a nie trestný čin daňového podvodu v zmysle § 277a zákona č. 300/2005 Z. z. Trestného zákona.

23. Nepriзнание práva na odpočítanie dane z dôvodu daňového podvodu bolo predmetom opakovaného posudzovania zo strany Súdneho dvora EÚ a kasačný súd v tejto súvislosti odkazuje na jeho súvisiacu judikatúru, napríklad rozsudky vo veci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, vo veci C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling, alebo vo veci C-80/11 a C-142/11, Mahagében Kft a Péter Dávid.

24. Účasť na daňovom podvode ako dôvod pre zamietnutia práva na odpočítanie dane považuje vo svojej rozhodovacej činnosti za súladnú s právom Európskej únie i Ústavný súd Slovenskej republiky (napr. nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS/627/2022, bod 29 posledná veta).

25. Pri daňových podvodoch je spravidla možné konštatovať, že transakcie uskutočnené v rámci takéhoto podvodu nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektami (obdobne napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 21. apríla 2022, č.j. 10 Afs 479/2021-56).

26. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ tvoria tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu, pričom tieto boli špecifikované v rozhodnutí C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling.

27. Pokiaľ ide o prvý test v rámci celého reťazca vyžadujúci preukázanie existencie podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň), a to v ktoromkoľvek článku reťazca, kasačný súd poukazuje na popis obchodných vzťahov medzi zúčastnenými subjektami zistený správcom dane a zistenia správcu dane o úniku dane v tomto reťazci (bod 6 tohto rozhodnutia). Tieto skutočnosti v prejednávanej veci sporné neboli a neboli preto ani predmetom posúdenia kasačného súdu.

28. Ďalším testom je tzv. vedomostný test konkrétneho subjektu spočívajúci v preukázaní objektívnych skutkových okolností svedčiacich tomu, že tento subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol a mal vedieť.

29. V súdnej veci bola konštatovaná nedbanlivostná účasť sťažovateľa na daňovom podvode. V nadväznosti na skúmanie a dokazovanie primeranej obozretnosti priemerného zodpovedného podnikateľa, teda toho, či sťažovateľ mohol alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (nedbanlivostná účasť na daňovom podvode z hľadiska daňového práva), dáva kasačný súd do pozornosti, že relevantné sú najmä dva aspekty. Prvým aspektom je skúmanie vykonania úkonov, ktoré možno od priemerného zodpovedného podnikateľa očakávať pred uskutočnením zdaniteľného obchodu a zohľadňovanie informácií, ktoré by z týchto úkonov v relevantnom čase vyplývali. Druhým aspektom je vedomosť daňového subjektu o konkrétnych okolnostiach a podmienkach obchodu či obchodnej spolupráce, ktoré u neho mohli vyvolať podozrenie, že obchodné plnenie, ktorého sa zúčastňuje, môže byť poznačené daňovým podvodom (napr. rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 3Sfk/131/2022 z 21.11.2023).

30. Pri vyhodnocovaní nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom je pritom potrebné brať do úvahy aj prípadné preukázané, osobitné opatrenia/protiopatrenia/garancie, ktoré daňový subjekt prijal, aby predchádzal svojmu zapojeniu do podvodného obchodného reťazca.

31. Skutkové okolnosti svedčiace tomu, že daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, je potrebné individuálne posudzovať s ohľadom na špecifickosť posudzovaných zdaniteľných obchodov, ich predmet, objem a iné významné okolnosti, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektami. Podstatná je pritom i identifikácia, prečo tieto zistené skutkové okolnosti s ohľadom na povahu zdaniteľných obchodov nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam.

32. Pre účely posúdenia objektívnych skutkových okolností svedčiacich tomu, že daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, sú podstatné tie okolnosti, ktoré daňovému subjektu boli alebo mohli byť známe už v čase realizácie alebo dojednávania posudzovaných zdaniteľných obchodov. Skutkové okolnosti, ktoré vznikli v neskorších obdobiach a daňový subjekt o ich existencii v čase realizácie alebo dojednávania zdaniteľných obchodov objektívne nemohol mať vedomosť, by spravidla pre účely vedomostného testu existencie daňového podvodu nemali byť relevantné.

33. Kasačný súd z napadnutého rozsudku správneho súdu a z obsahu rozhodnutí finančných orgánov identifikoval, že splnenie vedomostného testu u sťažovateľa mali preukazovať nasledovné správcu dane zistené skutkové okolnosti (rizikové indikátory):

- neštandardnosť v kontraktačnom mechanizme dojednaní zmluvného vzťahu medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom EAST WEST TRADE s. r. o., keď sa konatelia spoločnosti EAST WEST TRADE s. r. o. a sťažovateľa stretli až po niekoľkomesačnej spolupráci, pričom celé dojednanie predmetného obchodu spočívalo na jedinom zamestnancovi sťažovateľa,
- obchodovanie s veľkým objemom tovaru bez zmluvy, ktorá sa spísala až po 4 mesiacoch vzájomného obchodovania, kedy sa zmluvné strany nestretli ani pri podpise zmluvy, ale až mesiac po jej podpísaní, teda 5 mesiacov od začatia spolupráce, keď do dvoch mesiacov po tomto stretnutí spoločnosť EAST WEST TRADE s. r. o. zaniká s právnym nástupcom,
- Ing. Čaniga, bývalý konateľ spoločnosti EAST WEST TRADE s. r. o., nevedel k spolupráci so sťažovateľom podať žiadne relevantné informácie a Ing. Čaniga už v čase začatia spolupráce so sťažovateľom bol konateľom a spoločníkom spoločností, ktoré zanikli zlúčením, resp. došlo v nich k prevodu obchodného podielu. Ing. Čaniga sa stal konateľom spoločnosti EAST WEST TRADE s. r. o. krátko predtým ako spoločnosť zmenila obchodné meno a sídlo, takže spoločnosť pod novým obchodným menom nemala žiadnu históriu,
- predmet činnosti spoločnosti EAST WEST TRADE s. r. o. zapísaný v obchodnom registri nenasvedčuje tomu, že by bola jej činnosť zameraná na obchodovanie s takým druhom tovaru, ako mala v ponuke pre žalobcu. V predmete činnosti podľa obchodného registra je uvedená na prvom mieste realitná činnosť a nasleduje výroba kožených a kožušinových výrobkov,
- nejasnosť pôvodu tovaru a nezáujem sťažovateľa o zistenie jeho pôvodu, veľký objem tovaru, pri ktorom je nutné od sťažovateľa rozumne očakávať, že si preverí svojho nového obchodného partnera, jeho podnikateľskú minulosť, aktuálne zázemie, zaujíma sa o jeho subdodávateľov, čo však sťažovateľ neuskutočnil, a sťažovateľ ani nežiadal žiadne záruky na tovar.

34. Z uvedeného vyplýva, že jednou zo sporných okolností (rizikových indikátorov) odôvodňujúcich splnenie vedomostného testu u sťažovateľa bolo obchodovanie medzi sťažovateľom a spoločnosťou EAST WEST TRADE s. r. o. bez uzavretia príslušnej zmluvy, ku ktorej uzavretiu došlo až v neskoršom období. Ako už kasačný súd uviedol, pre účely posúdenia vedomostnej zložky testu sú podstatné tie okolnosti, ktoré daňovému subjektu boli alebo mohli byť známe už v čase realizácie alebo dojednávania posudzovaných zdaniteľných obchodov. V tejto súvislosti nie je sporné, že v prejednávacom zdaňovacom období jún 2017 takáto zmluva medzi sťažovateľom a spoločnosťou EAST WEST TRADE s. r. o. uzavretá nebola a bola zo strany sťažovateľa podpísaná až v mesiaci august 2017, pričom spolupráca medzi sťažovateľom a spoločnosťou EAST WEST TRADE s. r. o. sa začala už v období apríl 2017. Poverenie zodpovedného zamestnanca sťažovateľa B.. L. na komunikáciu s dodávateľom EAST WEST TRADE s. r. o. samé o sebe u kasačného súdu nevzbudzuje pochybnosti. Kasačný súd taktiež nespochybňuje možnosť podnikateľov obchodovať i bez uzavretia písomnej zmluvnej dokumentácie prostredníctvom ústnych dohôd alebo prostredníctvom objednávok a ich akceptácie, avšak v konkrétnom prípade spolupráce medzi sťažovateľom a spoločnosťou EAST WEST TRADE s. r. o., kde predmetom obchodovania bola elektronika v objeme presahujúcom v zdaňovacom období jún 2017 2,8 mil. €, je možné sa stotožniť so záverom správneho súdu, že takýto postup nezodpovedá bežným obchodným podmienkam, čo by u sťažovateľa malo vzbudiť pochybnosti.

35. Kasačný súd na rozdiel od správneho súdu okolnosť zániku spoločnosti EAST WEST TRADE s. r. o. s právnym nástupcom v neskoršom období pre účely splnenia vedomostného testu za relevantnú nepovažuje, keďže nebolo preukázané, že by sťažovateľ o tejto okolnosti v čase realizácie zdaniteľných obchodov v zdaňovacom období jún 2017 mal alebo mohol mať vedomosť.

36. Ďalšou spornou okolnosťou odôvodňujúcou splnenie vedomostného testu u sťažovateľa je podľa správneho súdu otázka dôveryhodnosti spoločnosti EAST WEST TRADE s. r. o. Išlo o

spoločnosť, ktorá pred začiatkom spolupráce so sťažovateľom zmenila svojho konateľa, obchodné meno a sídlo. Spoločnosť pod novým obchodným menom tak nemala žiadnu históriu, pričom jej konateľ a spoločník Ing. Čaniga v čase začatia spolupráce so sťažovateľom bol konateľom a spoločníkom spoločností, ktoré zanikli zlúčením, resp. došlo v nich k prevodu obchodného podielu. Je možné sa stotožniť so správnym súdom, že podstatné zmeny v dodávateľskej spoločnosti realizované pred začiatkom obchodnej spolupráce zároveň so spochybnením dôveryhodnosti osoby, ktorá je spoločníkom alebo štatutárom dodávateľskej spoločnosti, by prihliadnuc na odbornú starostlivosť a ostatné okolnosti realizovaných obchodov mali u sťažovateľa vzbudiť pochybnosti.

37. Na rozdiel od správneho súdu kasačný súd za relevantnú okolnosť vedomostného testu nepovažuje to, v koľkom poradí je určitý predmet činnosti dodávateľskej spoločnosti zapísaný v obchodnom registri.

38. Za relevantnú okolnosť splnenia vedomostného testu u sťažovateľa kasačný súd rovnako ako správny súd považuje nejasnosti v pôvode tovaru a nezáujem sťažovateľa o zistenie jeho pôvodu. Uvedené vyplýva z výpovede zamestnanca sťažovateľa B. L., ktorý uviedol, že sťažovateľ mal vopred zabezpečený odbyt tovaru od dodávateľa EAST WEST TRADE s. r. o., že nebol inštruovaný preveriť pôvod tovaru od tohto dodávateľa a taktiež nežiadal žiadne záruky týkajúce sa pôvodu tovaru (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102070005/2018/9104408/Rohá z 18.10.2018, č.l. 411 administratívneho spisu žalovaného).

39. Kasačný súd dopĺňa, že vyššie uvedené okolnosti sú ako indície daňového podvodu akceptované aj v iných členských štátoch Európskej únie (JUDr. Richter, JUDr. Nagy, Daňový podvod - indikátory rizikovosti, Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov 3/2024).

40. Sporné okolnosti týkajúce sa predchádzajúcej činnosti Ing. Čanigu, ktorý sa stal konateľom spoločnosti EAST WEST TRADE s. r. o. krátko predtým ako spoločnosť zmenila obchodné meno a sídlo, takže spoločnosť pod novým obchodným menom nemala žiadnu históriu, uzavretie písomnej zmluvy až následne (pričom v prejednávanej zdaniteľnej obdobe zmluva uzavretá nebola) a nezáujem o pôvod tovaru zo strany sťažovateľa preto i podľa kasačného súdu dostatočne odôvodňujú splnenie tzv. vedomostného testu u sťažovateľa.

41. Test spočívajúci v posúdení, či daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré po ňom je možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, umožňuje i za predpokladu splnenia ostatných zložiek Axel Kittel testu existencie daňového podvodu osobe uplatňujúcej si právo na odpočítanie dane (sťažovateľovi) preukázať, že prijala dostatočné opatrenia, aby zistila, či prijaté plnenie nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode. Tieto prijaté opatrenia následne vyhodnotí správca dane. Kasačný súd v tejto súvislosti opäť poukazuje na zistené okolnosti. Žalovaný a ani správny súd nepokladali za dostatočné opatrenia, na ktoré poukazoval žalobca, ako napr. preverenie si dodávateľa v obchodnom registri, platnosť registrácie DPH, preverenie si zoznamu dlžníkov finančnej správy či Sociálnej poisťovne. S uvedeným sa kasačný súd taktiež v okolnostiach súdnej veci s prihliadnutím na sporené okolnosti (indikátory rizikovosti) stotožňuje.

42. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že od orgánov finančnej správy a ani od správneho súdu nedostal odpoveď na otázku, aké iné opatrenia mal vykonať, kasačný súd môže iba uviesť, že úlohou finančných orgánov je opatrenia sťažovateľa vyhodnotiť a úlohou správneho súdu je toto vyhodnotenie v rozsahu žalobných bodov posúdiť. Aby otázka sťažovateľa neostala nezodpovedaná, kasačný súd uvádza, že rozsah prijatých opatrení spravidla závisí od rozsahu sporných okolností (indikátorov rizikovosti).

Medzi takéto opatrenia môžu slúžiť napríklad aj referencie od tretích osôb, bankové referencie, audit dodávateľa a jeho dodávateľského reťazca a pod.

43. Vzhľadom na posúdenie okolností vedomostného testu je nedôvodná i námietka sťažovateľa, že správny súd nemal pristupovať k hodnoteniu opatrení prijatých sťažovateľom.

44. S námietkou sťažovateľa, že jediným racionálnym vysvetlením zistených skutočností pre daňový subjekt musel byť daňový podvod, sa kasačný súd s poukazom na predpoklady preukazovania existencie daňového podvodu a účasti na ňom opísané vyššie nestotožňuje. Sťažovateľom tvrdený záver nevyplýva ani z ním uvádzaného bodu 32 rozhodnutia Súdneho dvora EÚ z 13.02.2014 vo veci C-18/13 Maks Pen.

45. Pokiaľ sťažovateľ namietal okolnosti výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia apríl 2017 (ukončená 18.04.2018) a august 2017 (ukončená 03.05.2018), kde správca dane sťažovateľovi neoznámil pochybnosti o spoločnosti EAST WEST TRADE s. r. o., kasačný súd poukazuje na to, že tieto boli ukončené až po prejednávanom zdaňovacom období jún 2017, a preto ich neskoršie závery vedomostný test týkajúci sa zdaňovacieho obdobia jún 2017 u sťažovateľa neovplyvňujú.

46. Kasačný súd sa preto stotožňuje s posúdením správneho súdu, ktorý mal za to, že predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ tvoria tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu boli v prejednáwanej veci splnené a súvisiace sťažnostné body sťažovateľa preto považuje za nedôvodné.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

47. Kasačný súd sa z popísaných dôvodov nestotožnil s námietkami sťažovateľa voči napadnutému rozsudku správneho súdu uvedenými v kasačnej sťažnosti. Podanú kasačnú sťažnosť považuje za nedôvodnú, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výroku tohto rozsudku.

Kľúčové slová: daň z príjmov právnických osôb; daňový výdavok; základ dane

Vzťah k právnej úprave: § 2 písm. n) bod 2, § 2 písm. p), § 17 ods. 5, § 18 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov

Právna veta

- I.** Pre určenie základu dane závislej osoby podľa § 17 ods. 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) pomocou metódy nezávislej trhovej ceny podľa § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov je porovnávanie ceny na začiatku a na konci obchodného reťazca v súlade s podmienkami ustanovenými v § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov za predpokladu, že dodávatelia daňového subjektu v kontrolovaných transakciách neprispeli žiadnou pridanou hodnotou, ktorá odôvodňuje zásadný nárast ceny za realizáciu (reklamných) služieb oproti porovnateľným transakciám medzi správcom dane zvolenými nezávislými osobami.
- II.** Zákon o dani z príjmov neukladá správcovi dane povinnosť postupovať v zmysle konkrétnej metódy ustanovenej v § 18 ods. 2 alebo 3 tohto zákona, ale umožňuje mu výber (resp. kombinácie) najvhodnejšej metódy súladnej s princípom nezávislého vzťahu, ktorý je výsledkom jeho správnej úvahy.
- III.** Pokiaľ správca dane svoju správnu úvahu aplikovanú pri výbere metódy riadne odôvodní a daňový subjekt s výberom nesúhlasí, ale neuvedie, akú inú metódu mal správca dane aplikovať, tak správca dane nemusí v rámci správnej úvahy odôvodniť, prečo inú metódu netestoval.

[rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 42/2023 z 21. augusta 2024: predseda senátu JUDr. Elena Berthotyová, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa), členovia senátu JUDr. Marián Trenčan a prof. JUDr. Juraj Vačok, PhD.]

Vymedzenie veci

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly pre daň z príjmov právnickej osoby za rok 2017 vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 100070080/2020 zo dňa 08.01.2020 (ďalej aj „Protokol“). Po vykonaní vyrubovacieho konania vydal podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) rozhodnutie č. 100070080/2020 zo dňa 08.01.2020, ktorým určil žalobcovi rozdiel na dani z príjmov právnickej osoby na základe zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“) vo výške 177.972,82 EUR za zdaňovacie obdobie rok 2017.

2. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia správcu dane bolo zahrnutie deklarovaných nákladov do daňových nákladov v rozpore s § 2 písm. i), § 21 a s § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov žalobcom. Neoprávnene zaúčtované náklady žalobcu predstavovali faktúry vystavené dodávateľmi LOYS MEDIA GROUP s.r.o. a Varjar s.r.o. za reklamné služby na spoločenských podujatiach a tiež faktúry vystavené dodávateľom Webnet solutions, s.r.o. za inzerciu banneru na portáloch www.financny spravodaj.info.sk a www.eurofinacie.eu.

3. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil a odôvodnil nasledovne:

K skutkovému stavu a zisteniam správcu dane ohľadom dodávateľa LOYS MEDIA GROUP s. r. o.:

- dodávateľ LOYS MEDIA GROUP s. r. o. dodával žalobcovi reklamné služby (zabezpečenie reklamného priestoru na billboardoch, citylightoch, plagátoch, led obrazovkách, letákoch, v rozhlase, v televízii, v tlačovinách, na internete) súvisiace s podujatiami „*Jesus Christ Superstar*“, „*ONA a ON - Adela a Richard Muller*“, „*Lucia Šoralová - STARÁ LÁSKA NEREZ A VY*“ a „*Sima Martausová a dievčenský spevácky zbor Slovenského rozhlasu*“,
- mediálnu reklamnú kampan pre projekt „*Jesus Christ Superstar*“ organizovala a realizovala spoločnosť AMADEUS group, s.r.o. V súvislosti s organizovaním podujatia a realizáciou mediálnej reklamnej kampane vznikol reklamný priestor, ktorý spoločnosť AMADEUS group, s.r.o. poskytla za odplatu spoločnosti S&P HOLDING s.r.o. S&P HOLDING s.r.o. reklamu nešírila, nevyrobila, iba poskytla a určila zoznam spoločností, ktoré mali byť v reklamnom priestore uvedené,
- v zozname poskytnutom spoločnosťou S&P HOLDING s.r.o. sa nachádzalo aj logo „*ANDIAMO PIZZA*“. S&P HOLDING s.r.o. prijala od Loyal Corporation Ltd. za projekt „*Jesus Christ Superstar*“ sumu 24.948 EUR. Loyal Corporation Ltd. prijala za projekt „*Jesus Christ Superstar*“ od LOYS MEDIA GROUP s. r. o. sumu 149.496 EUR. Spoločnosť LOYS MEDIA GROUP s. r. o. prijala od žalobcu za šírenie reklamy loga „*ANDIAMO PIZZA*“ (nie za celý reklamný priestor v tomto projekte) sumu 160.000 EUR. Celá činnosť spoločnosti LOYS MEDIA GROUP s. r. o. pri plnení zmluvy o reklame spočívala iba v zabezpečení reklamného priestoru pre objednávateľa v projekte „*Jesus Christ Superstar*“ tak, že posunula záväzok zverejnenia loga tohto objednávateľa ďalšiemu článku v reťazci, spoločnosti Loyal Corporation Limited, táto spoločnosť S&P HOLDING s.r.o. a táto organizátorovi, spoločnosti AMADEUS group s.r.o., ktorá kampan usporiadala, zorganizovala, u ktorej reálne ekonomické náklady vznikli a na základe ktorých určila pre spoločnosť S&P HOLDING s.r.o. cenu za poskytnutý reklamný priestor 17.000 EUR,
- mediálnu reklamnú kampan pre projekty „*ONA a ON - Adela a Richard Muller*“ a „*Lucia Šoralová - STARÁ LÁSKA NEREZ A VY*“ organizovala a realizovala spoločnosť KALAMA PRODUCTION s. r. o. V súvislosti s organizovaním podujatia a realizáciou mediálnej reklamnej kampane vznikol reklamný priestor, ktorý spoločnosť KALAMA PRODUCTION s. r. o. poskytla za odplatu spoločnosti S&P HOLDING s.r.o. S&P HOLDING s.r.o. reklamu nešírila, nevyrobila, iba poskytla a určila zoznam spoločností, ktoré mali byť v reklamnom priestore uvedené,
- v zozname poskytnutom spoločnosťou S&P HOLDING s.r.o. sa nachádzalo aj logo „*ANDIAMO PIZZA*“. Spoločnosť LOYS MEDIA GROUP s. r. o. prijala od žalobcu iba za šírenie reklamy loga „*ANDIAMO PIZZA*“, nie za celý reklamný priestor v týchto projektoch, sumu 2 x 160.000 EUR, t. j. spolu 320.000 EUR, pričom celá činnosť LOYS MEDIA GROUP s. r. o. pri plnení zmluvy o reklame spočívala iba v zabezpečení reklamného priestoru pre objednávateľa v oboch

- projektoch tak, že posunula záväzok zverejnenia loga tohto objednávateľa ďalšiemu článku v reťazci, spoločnosti Loyal Corporation Limited, táto spoločnosť S&P HOLDING, s.r.o. a táto organizátorovi, spoločnosti KALAMA PRODUCTION s.r.o., u ktorej reálne ekonomické náklady vznikli a na základe ktorých určila pre S&P HOLDING, s.r.o. cenu za celý reklamný priestor v oboch kampaniach 51.400 EUR,
- ďalšie pochybnosti u správcu dane vyvolali zistenia, že spoločnosť LOYS MEDIA GROUP s.r.o. všetky platby prijaté za reklamné služby v roku 2017 posielala na účty spoločnosti Loyal Corporation Ltd. a z obchodného registra bola vymazaná 29.12.2018. Spoločnosť S&P HOLDING, s.r.o. daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2017 podala, ale uviedla výnosy 0 eur a náklady 0 eur, pričom na svoje účty prijímala značné obnosy finančných prostriedkov,
 - cena za reklamu pre žalobcu bola v porovnaní s cenami organizátorov AMADEUS group s.r.o. alebo KALAMA PRODUCTION s.r.o. prostredníctvom reťazca spoločností S&P HOLDING, s.r.o., Loyal Corporation Ltd., osobitne obstarávateľom LOYS MEDIA GROUP s.r.o. bola neodôvodnene navýšená. Preverované zmluvy o reklame šírenie reklamy iba predstierali a boli uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, pričom ich účelom bolo len obchádzanie daňovej povinnosti a preto boli uzatvorené v rozpore s ustanovením § 3 ods. 6 daňového poriadku,
 - uzatvorením a plnením zmluvy so spoločnosťou LOYS MEDIA GROUP s. r. o. vznikol právny vzťah, ktorý bol vytvorený predovšetkým na účel zníženia základu dane u žalobcu. Tento právny vzťah správca dane vyhodnotil ako iné prepojenie definované v § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov, t. j. ako právny vzťah alebo iný obdobný vzťah vytvorený predovšetkým na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty. Žalobcu označil za závislú osobu vo vzťahu so spoločnosťou LOYS MEDIA GROUP s. r. o. podľa ustanovenia § 2 písm. n) bod 2 zákona o dani z príjmu. Ako kontrolovanú transakciu určil zmluvu o reklame uzatvorenú medzi daňovým subjektom a LOYS MEDIA GROUP s. r. o. Ako nezávislé osoby určil spoločnosti S&P HOLDING, s.r.o. a AMADEUS group s.r.o., respektíve KALAMA PRODUCTION s.r.o., na stanovenie nezávislej ceny použil metódu nezávislej trhovej ceny, na základe ktorého určil cenu dohodnutú medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách za šírenie reklamy loga „ANDIAMO PIZZA“. Správca dane v zmysle ustanovenia § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov určil rozdiel, o ktorý sa ceny alebo podmienky v kontrolovaných transakciách líšia od cien alebo podmienok, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách a upravil - zvýšil základ dane.
 - správca dane posudzoval náklady na reklamu kampaň „Sima Martausová a dievčenský spevácky zbor Slovenského rozhlasu“ zaúčtované na základe dodávateľskej faktúry od dodávateľa LOYS MEDIA GROUP s.r.o. vo výške 200.000 EUR. Žalobca v priebehu daňovej kontroly, okrem zmluvy o reklame zo dňa 01.08.2017 a faktúry nepredložil žiadne iné materiály, dokumenty, písomnosti, monitoring, preukazujúce vynaloženie nákladov na reklamu,
 - K skutkovému stavu a zisteniam správcu dane ohľadom dodávateľa Webnet solutions, s.r.o.:
 - predmetom dodávok podľa faktúr bola inzercia banneru na portáloch www.financnyspravodaj.info.sk a www.eurofinacie.eu. Spoločnosť Webnet Solution s.r.o. prijímala platby od žalobcu na základe vystavených faktúr za dodanie reklamy. Na základe zmlúv o prenájme bannerov so spoločnosťami Wanding s.r.o., Justify s. r.o. a Holandica s.r.o., mala byť reklama pre žalobcu zabezpečená tak, že spoločnosť Webnet Solution s.r.o. im platila za tieto služby a posúvala im časť prijatých peňažných prostriedkov. Správca dane zistil, že uvedené spoločnosti neboli vlastníkami preverovaných webových stránok, preto nemohli prenajímať tieto stránky ďalej nikomu. Vykonaným preverovaním nebolo preukázané, že účelom platieb, ktoré Webnet Solution s.r.o. uhradil v prospech spoločností Holandica s.r.o., Wanding s.r.o. a Justify

s.r.o. bol prenájom bannerov pre účely reklamy pre žalobcu a dospel k záveru, že preverované faktúry a ich obsah iba predstierali právne úkony šírenia reklamy. Neodrážali deklarovanú skutočnosť, ich obsah posúdil ako fiktívny. Teda zaúčtované náklady neboli vynaložené na účely dosiahnutia, zabezpečenia, udržania príjmov a preto o uvedenú sumu, v súlade s ustanovením § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, zvýšil žalobcovi základ dane,

- K skutkovému stavu a zisteniam správca dane ohľadom dodávateľa Varjar s.r.o.:
- predmetom dodávok podľa uzatvorenej zmluvy a preverovaných faktúr za golfový turnaj bola reklamná spolupráca na akcii „Mediálny golfový turnaj 2017“. Organizátorom podujatia bola spoločnosť APA - Art Production Agency, s.r.o. V priebehu daňovej kontroly bol žalobcom predložený len vizuál, ktorý bol použitý na šírenie kampane, na ktorom sa nachádzalo aj logo „ANDIAMO PIZZA“,
- žalobca si objednal šírenie vlastnej reklamy a zaplatil na účet Varjar s.r.o. za dve preverované faktúry za golfový turnaj sumu spolu s DPH 18.000 EUR. Spoločnosť Varjar s.r.o. tento záväzok posunula ďalej a objednala si šírenie reklamy primárne pre TINEX u spoločnosti APA - Art Production Agency, s.r.o. a za dodané služby zaplatila 5.833,33 EUR. Suma 15.000 EUR, dohodnutá ako cena v zmluve medzi žalobcom a spoločnosťou Varjar s.r.o., iba za časť reklamného priestoru pre logo „ANDIAMO PIZZA“ nemala žiadne ekonomické ani logické opodstatnenie. Zmluva bola uzatvorená bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý by odrážal ekonomickú realitu. Preto správca dane náklady na reklamu vyhodnotil a posúdil tak, že účelom zmluvy o reklame uzatvorenej medzi žalobcom a Varjar s.r.o. bolo obchádzanie daňovej povinnosti a podľa ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku na takýto právny úkon neprihliadol,
- právny vzťah medzi žalobcom a spoločnosťou Varjar s.r.o. posúdil ako iné prepojenie definované v ustanovení § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov, daňový subjekt považoval za závislú osobu definovanú v ustanovení § 2 písm. n) bod 2 zákona o dani z príjmov. Za kontrolovanú transakciu, v danom prípade, určil zmluvu o reklame uzatvorenú medzi žalobcom a Varjar s.r.o., za porovnateľnú transakciu zvolil zmluvu o spolupráci medzi spoločnosťou Varjar s.r.o. a spoločnosťou APA - Art Production Agency, s.r.o. Následne podľa ustanovenia § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov správca dane zvýšil žalobcom vykázaný základ dane o rozdiel, o ktorý fakturovaná suma prekračovala cenu, ktorú by medzi sebou dohodli nezávislé subjekty.

Posúdenie odvolacích námietok žalobcu:

- žalovaný sa stotožnil s procesným postupom, skutkovými zisteniami a ich právnym posúdením, ktoré poskytol správca dane. Žalobcovi bol dôvodne zvýšený základ dane a následne určený rozdiel dane, keďže v daňovom konaní nepreukázal, že zaúčtovanie daňových nákladov bolo v súlade s ustanoveniami zákona o dani z príjmov.

II. Konanie na správnom súde

4. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu. Správny súd žalobu zamietol podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Odôvodnenie je možné zhrnúť do nasledujúcich bodov:

- nebolo povinnosťou žalovaného, resp. správca dane, preukázať žalobcovi úmysel znížiť základ dane, aby mohol zvoliť postup podľa § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov a upraviť - zvýšiť základ dane z príjmov žalobcu o rozdiely v cenách, ktoré vyplývali z kontrolovaných transakcií oproti nezávislej trhovej cene. Vôľové znaky konajúcich osôb v preverovaných obchodných vzťahoch nie sú podstatné, ale podstatným je výsledok, teda základ dane a v konečnom dôsledku aj daň, ktoré musia byť v súlade s hmotnoprávnou normou,

- stotožnil sa s právnym posúdením daňových orgánov, že zmluvy o reklame boli uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu a preukazujú najmenej jeden účel, a to obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol žalobca oprávnený. Preto bolo potrebné prepojenie žalobcu a jeho dodávateľov definovať v súlade s § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov ako „iné prepojenie“ a následne uvedené tvorilo aj základ pre ďalší postup spočívajúci v použití metódy trhovej ceny podľa § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov a uznaní iba časti žalobcom v daňovom priznaní uplatnených výdavkov,
- podstatou daňového výdavku je súvislosť medzi vynaloženými výdavkami a dosiahnutými príjmami a predovšetkým preukázateľnosť tejto súvislosti. Žalobca nepreukázal príčinnú súvislosť medzi vynaloženými výdavkami na reklamu a nárastom obrátov, čo nepostačuje na preukázanie oprávnenosti žalobcom deklarovaných daňových výdavkov,
- neboli zistené žiadne pochybenia pri ustálení skutkového stavu tvoriaceho základ pre správne právne posúdenie veci daňovými orgánmi. V priebehu konania pred daňovými orgánmi nedošlo ani k žiadnym takým procesným pochybeniam, ktorých závažnosť by spôsobila nezákonnosť administratívneho daňového rozhodnutia a odôvodňovala jeho zrušenie,
- žalobcom predložený Znalecký posudok č. 64/2021 pre potreby súdneho konania nie je relevantný, pretože nevyvracia závery správcu dane, ktorý definoval právny vzťah vzniknutý uzatvorením a plnením štyroch zmlúv o reklame ako vzťah, ktorý bol vytvorený predovšetkým za účelom zníženia základu dane u žalobcu. Správca dane po vykonanej daňovej kontrole neuznal žalobcom uplatnené daňové náklady nie z dôvodu spochybnenia reklamných služieb, ale pochybnosti boli vyvolané výškou žalobcom uplatnených nákladov.

III. Konanie na kasačnom súde

5. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP. Napadnutý rozsudok správneho súdu navrhol zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

6. Žalobca odôvodnil svoju kasačnú sťažnosť nasledovne:

- súd sa v rozsudku so žalobnými bodmi, ktoré mali pre rozhodnutie podstatný význam vysporiadal len formálne alebo sa s nimi nevysporiadal vôbec, pričom neodôvodnil, prečo ich považoval za právne a skutkovo bezvýznamné. Z obsahu rozhodnutia súdu je zrejmé, že súd sa v plnom rozsahu stotožnil s argumentáciou správcu dane a žalovaného, avšak bez toho, aby výsledok konfrontácie záverov žalovaného, ktoré si osvojil a záverov žalobcu predstavil zákonne konformným spôsobom,
- správny súd sa nevysporiadal s námietkou žalobcu, že daňové orgány mali povinnosť preukázať úmysel žalobcu vytvoriť právny vzťah predovšetkým za účelom zníženia svojho základu dane, čoho primárnym predpokladom bol správny výklad ustanovenia § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov,
- správny súd sa nesprávne vysporiadal s analýzou spoločnosti Deloitte Tax, s. r. o. pripojenou k žalobe. Z tejto vyplýva, že aj v prípade, ak by sa hypoteticky pripustila existencia správcom dane deklarovaného „iného prepojenia“ v zmysle § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov, tak analýza správcu dane má vady, pre ktoré nespĺňa základné požiadavky stanovené Smernicou OECD pre porovnávacie analýzy,
- z argumentácie súdu a žalovaného by bolo možné dospieť k záveru, že žalobca by hmotnoprávnu podmienku, teda príčinnú súvislosť medzi výdavkami za reklamu a nárastom obrátov preukázal

len vtedy, ak by vedel uviesť, aký vysoký je nárast obrátov v dôsledku reklamy. Uvedený právny záver súdu úplne deformuje účel a význam ustanovenia § 19 ods. 2 písm. k) zákona o dani z príjmov a v konečnom dôsledku ide o abstrakciu dôkazného bremena daňových subjektov, ktorá nevyhnutne vedie k tomu, že vôľnosť pri hodnotení dôkazov sa nahrádza ľubovôľou konajúceho daňového orgánu,

- súd sa tiež len formálne vysporiadal s námietkou vypočutia osoby p. Mačáka (ako svedka), konateľa spoločnosti SIXNET s.r.o., na miestnom zisťovaní bez prítomnosti žalobcu, čím bolo porušené jeho právo ustanovené v § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku,
- súd nechal bez povšimnutia aj námietku, že ak chceli daňové orgány preukázať úmysel žalobcu vytvoriť právny vzťah za účelom zníženia svojho základu dane, potom museli preukázať, že žalobca pred uzatvorením právneho vzťahu vedel o neprimeranom navýšení ceny,
- správny súd a ani žalovaný sa nevysporiadali s ťažiskovými námietkami, ktorými poukazoval na rozpor postupu správcu dane s ustanovením § 74 ods. 2 daňového poriadku. Jednak, že ak by žalobca sporné faktúry účtoval, no faktúry za reklamu by nezaplatil, potom by závery, že hlavným účelom zmlúv bolo zníženie základu dane žalobcu mohli byť opodstatnené, a tiež, že nie je možné porovnávať cenu na konci reťazca s cenou na začiatku reťazca. Porovnateľnými cenami medzi nezávislými osobami podľa § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov sú transakcie medzi LOYS MEDIA GROUP s. r. o. a ostatnými objednávateľmi reklamy na uvedených reklamných kampaniach,
- skúmanie pomeru medzi vôľou a prejavom vôle účastníkov právneho vzťahu je určujúce aj pre aplikáciu ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku a v nadväznosti na to aj pre posúdenie právnych účinkov ustanovenia § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov. Nie je teda pravdivé tvrdenie žalovaného a súdu, že pre účely daňového konania vôľové znaky konajúcich osôb v preverovaných vzťahoch nie sú podstatné,
- nebol to žalobca, ktorý mal preukázať, že právny vzťah nebol vytvorený predovšetkým za účelom zníženia jeho základu dane, ale boli to správne orgány, ktoré ak tvrdili, že tento vzťah bol za týmto účelom vytvorený, potom k tomuto tvrdeniu znášali aj dôkazné bremeno. Nepostačuje, aby daňové orgány len tvrdili existenciu určitých skutočností, ale musia existenciu týchto skutočností preukázať. Nárast cien v reťazci dodávateľov o ktorom žalobca ani nevedel, ničím nepodložené domnienky, že vybrané peniaze V. Király (bývalý konateľ spoločností Wanding s.r.o., Justify s.r.o. a Holandica s.r.o.) vracal žalobcovi a tvrdenie, že účinok a význam reklamy bol zanedbateľný a mizivý, reklama nesplnila svoj účel, nevytvára dostatočné právne východiská pre vyslovenie záveru o úmysle žalobcu vytvoriť právny vzťah predovšetkým za účelom zníženia svojho základu dane. Daňové orgány neuniesli svoje dôkazné bremeno a nepreukázali, že právny vzťah bol vytvorený žalobcom predovšetkým za účelom zníženia svojho základu dane.

7. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na právnom názore vyjadrenom v preskúmanom rozhodnutí a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť podľa § 461 SSP.

Z odôvodnenia rozhodnutia

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

8. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť je prípustná a bola podaná oprávnenou osobou včas v zmysle ustanovení § 439 ods. 1, § 442 a § 443 SSP.

9. Úvodom právneho posúdenia kasačný súd konštatuje, že prevažná väčšina argumentácie žalobcu bola zameraná na nedostatočnosť odôvodnenia napadnutého rozsudku správneho súdu, pričom žalobca jednotlivo vymenúva žalobné námietky, s ktorými sa správny súd nevysporiadal.

10. Kasačný súd sa s týmito námietkami žalobcu nestotožňuje, keďže považuje napadnutý rozsudok za dostatočne presvedčivý, čo do podstatných dôvodov zamietnutia správnej žaloby. Námietku porušenia práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP) v súvislosti s nedostatočným odôvodnením rozsudku kasačný súd preto vyhodnotil ako nedôvodnú. Správny súd bol síce stručný a v prevažnom rozsahu argumentoval rovnako ako prvostupňový orgán a žalovaný, avšak jasne objasnil skutkový ako aj právny základ rozhodnutia. Z rozsudku správneho súdu je zrejmé, na základe akých ustanovení rozhodoval, ako tieto aplikoval na prejednávajúcu vec a prečo rozhodol tak, ako uviedol vo výrokovej časti svojho rozsudku. Pokiaľ sa správny súd so žalovaným stotožní a v odôvodnení rozsudku preto preberá aj dôvody a argumentáciu z rozhodnutia žalovaného, nemožno len z tohto dôvodu a bez ďalšieho konštatovať nedostatočnosť odôvodnenia rozsudku a porušenie práva na spravodlivý súdny proces. Kasačný súd odôvodnenie rozsudku správneho súdu považoval za dostatočné a súladné aj s požiadavkami vyplývajúcimi z rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03 z 03.07.2003).

11. Námietky týkajúce sa právneho posúdenia správneho súdu žalobca smeroval k meritu určenia rozdielu dane z príjmov. Kasačný súd námietky samé o sebe považuje za pomerne ťažkopádne a nesúrodé. Čo do obsahu je z nich však možné vyabstrahovať, že daňové orgány nepreukázali (neuniesli dôkazné bremeno v daňovom konaní), že by si žalobca neoprávnene uplatnil daňové náklady na reklamné služby. Daňové orgány tiež nepreukázali, že účelom vzniku právneho vzťahu medzi žalobcom a dodávateľmi bola motivácia znižovať základ dane, pričom tento vzťah mal byť úmyselne vytvorený bez riadneho ekonomického dôvodu, v dôsledku čoho mu bol zvýšený základ dane. Žalobca tiež namietal proti správcom dane použitej metóde určenia cien a podmienok na účely aplikácie ustanovenia § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách.

12. Vo všeobecnosti v daňovom konaní má daňový subjekt dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uvedení skutočností podstatných pre určenie výšky daňovej povinnosti a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlاد skutočností s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil. Zároveň je tiež potrebné zdôrazniť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku). Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

13. Oprávnenosť zaúčtovania daňových nákladov (sporných reklamných služieb dodaných žalobcovi spoločnosťami LOYS MEDIA GROUP s.r.o. a Varjar s.r.o. - umiestnenie loga „ANDIAMO PIZZA” na spoločenských podujatiach) žalobca deklaroval a preukazoval formálnymi dôkazmi - faktúrami a zmluvami uzatvorenými s dodávateľmi.

14. Správca dane z dôvodu vykázania vysokých daňových nákladov za reklamu na spoločenských podujatiach vykonal vlastné dokazovanie, ktorým na reálnom podklade preukázal mnohonásobné navýšenie ceny reklamných služieb, ktorú vykázal žalobca v daňovom priznaní (bez toho, že by s týmto navýšením bola spojená pridaná hodnota), oproti cene služieb u obchodných spoločností, ktoré spoločenské podujatia organizovali. S ohľadom na tieto skutočnosti kasačný súd považuje pochybnosti správcu dane o zákonom zaúčtovaní nákladov na reklamu za legitímne a dostatočne podložené. Na žalobcovi preto spočinulo dôkazné bremeno, aby tieto pochybnosti rozptýlil inými dôkazmi alebo vysvetleniami. Podľa kasačného súdu žalobca neposkytol žiadne logické vysvetlenie násobne vyššej ceny za reklamné služby, ktorú zaplatil svojim dodávateľom a v podstate sa obmedzil len na vlastnú nevedomosť o náraste ceny, čo za danej skutkovej situácie považuje kasačný súd za nepresvedčivé. Preto nie je možné konštatovať, že by bol žalobca neprimerane zaťažený dôkazným bremenom.

15. Daňové orgány právne posúdili vzťah medzi žalobcom a dodávateľmi, ako vzťah medzi závislými osobami podľa ustanovenia § 2 písm. n) bod 2. a § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov. Závislý charakter tohto vzťahu určili z dôvodu žalobcom neobjasneného navýšenia ceny zaplatenej za reklamné služby bez zrejmej pridanej hodnoty, z čoho daňové orgány usúdili, že účelom vytvorenia tohto vzťahu bolo umelé znižovanie základu dane. Existencia tohto právneho vzťahu nebola podložená žiadnym riadnym podnikateľským alebo iným dôvodom, a preto na kontrolovaný právny vzťah nebolo daňovými orgánmi prihliadané v zmysle ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku. Kasačný súd takéto zdôvodnenie považuje za dostatočne logické a oplývajúce oporou v právnej úprave.

16. Žalobcom namietaný nedostatok preukázaného úmyslu k vytvoreniu vzťahu, ktorého účelom bolo umelé znižovanie základu dane nepovažuje kasačný súd za dôvodný. Daňové orgány vytvorili dostatočne podloženú premisu o účele právneho vzťahu (obchádzanie daňovej povinnosti), ktorý mohol žalobca v daňovom konaní racionálne vysvetliť, a teda zdôvodniť prečo mal sporný obchodný vzťah podnikateľské alebo iné opodstatnenie. Žalobcova argumentácia však takéto vysvetlenie neobsahuje.

17. V súvislosti s vyššie uvedeným aplikácia ustanovení § 2 písm. n) bod 2. a § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov, v nadväznosti § 3 ods. 6 daňového poriadku nie je podmienená preukázaním úmyslu daňového subjektu. Podstatou ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku je umožniť správcovi dane identifikovať obchodné vzťahy vytvorené za účelom obchádzania daňovej povinnosti, a následne na tieto neprihliadnuť, aby mohol správne určiť výšku daňovej povinnosti. Pokiaľ správca dane nadobudne odôvodnené a dokazovaním podložené podozrenie, že účelom preverovaného obchodného vzťahu bolo obchádzanie daňovej povinnosti, tak povinnosť preukázať opak, a síce riadny podnikateľský alebo iný ekonomický dôvod, spočíva na daňovom subjekte. Úmysel daňového subjektu v kontexte § 3 ods. 6 daňového poriadku nie je relevantný, pretože zúčastniť sa podvodného obchodu (obchádzajúceho daňové povinnosti) je možné aj v dôsledku absencie primeranej obozretnosti, ktorú je daňový subjekt povinný vynaložiť pri vstupe do obchodného vzťahu. Preto ak daňový subjekt nie je schopný rozumne zdôvodniť, prečo mu výrazne vysoká cena za reklamnú službu nepripadala podozrivá, napríklad v kontexte bežných trhových cien za reklamné služby, tak je aj vo svetle ostatných skutkových zistení dôvodný záver správcu dane, že účelom preverovaného obchodného vzťahu bolo obchádzanie daňovej povinnosti.

18. Kasačný súd sa napriek námietkam žalobcu stotožnil aj so spôsobom úpravy základu dane, ktorý zvolil správca dane. V zmysle § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov správca dane na zistenie základu dane u závislých osôb aplikuje postup podľa § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov výberom metód uvedených v ustanoveniach § 18 ods. 2 alebo 3 zákona o dani z príjmov alebo ich vzájomnú kombináciu, prípadne iné metódy.

19. Jediné legálne kritérium v zmysle § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov, ktoré ohraničuje správnu úvahu aplikovanú pri výbere metódy je, že výber metódy musí byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Princíp nezávislého vzťahu je založený na porovnávaní podmienok dohodnutých v kontrolovaných transakciách medzi závislými osobami s podmienkami, ktoré by medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných transakciách za porovnateľných okolností v príslušných obdobiach. Pri porovnaní sa zohľadňujú činnosti vykonávané porovnávanými osobami a tiež napríklad rozsah podnikateľských rizík, vlastnosti porovnávaného majetku alebo služby, či dohodnuté zmluvné podmienky a ekonomické prostredie trhu. Inak povedané, tieto kritériá je možné zhrnúť ako pridanú hodnotu, ktorú vykazujú kontrolované transakcie voči porovnateľným transakciám, pre zodpovedanie otázky, či a v akej výške sú daňovým subjektom uplatnené daňové náklady odôvodnené.

20. Správca dane aplikoval metódu nezávislej trhovej ceny podľa ustanovenia § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov. V súlade s aplikačnými pravidlami metódy nezávislej trhovej ceny správca dane porovnal cenu reklamných služieb medzi závislými osobami (žalobca a LOYS MEDIA GROUP s.r.o. alebo Varjar s.r.o.) s porovnateľnou nezávislou trhovou cenou dohodnutou medzi nezávislými osobami (organizátori spoločenských podujatí a ich zmluvní partneri AMADEUS Group s.r.o. a S&P HOLDING, s.r.o. alebo APA - Art Production Agency, s.r.o. a Varjar s.r.o.). Keďže medzi porovnanými cenami vyšiel rozdiel, tak správca dane nahradil cenu dohodnutú medzi závislými osobami nezávislou trhovou cenou, ktorú by použili nezávislé osoby v porovnateľných právnych vzťahoch.

21. Nie je dôvodná námietka žalobcu, že nie je možné porovnávať ceny na začiatku a na konci obchodného reťazca (inak povedané, že neboli rešpektované porovnávacie kritériá na podmienky porovnávaných transakcií ustanovené v § 18 ods. 1 o dani z príjmov). Pre určenie základu dane závislej osoby podľa § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov pomocou metódy nezávislej trhovej ceny podľa § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov je porovnávanie ceny na začiatku a na konci obchodného reťazca v súlade s podmienkami ustanovenými v § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov za predpokladu, že dodávateľ daňového subjektu (žalobcu) v kontrolovaných transakciách neprispeli žiadnou pridanou hodnotou, ktorá odôvodňuje zásadný nárast ceny za realizáciu (reklamných) služieb oproti porovnateľným transakciám medzi správcou dane zvolenými nezávislými osobami. Keďže v danej veci žalobcovi dodávateľ v kontrolovaných transakciách neprispeli žiadnou pridanou hodnotou, ktorá by odôvodňovala tak zásadný nárast ceny za realizáciu reklamných služieb oproti porovnateľným transakciám medzi zvolenými nezávislými osobami, kasačný súd dospel k záveru, že v danom prípade bolo zo strany správcu dane odôvodnené použitie zistenej ceny práve na začiatku obchodného reťazca medzi nezávislými osobami a teda použitie metódy nezávislej ceny bolo zákonné a v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

22. Zákon o dani z príjmov správcovi dane neukladá povinnosť postupovať v zmysle konkrétnej metódy ustanovenej v § 18 ods. 2 alebo 3 tohto zákona, ale umožňuje mu výber (resp. kombinácie) najvhodnejšej metódy súladnej s princípom nezávislého vzťahu, ktorý je výsledkom jeho správnej úvahy. Pokiaľ správca dane svoju správnu úvahu aplikovanú pri výbere metódy riadne odôvodní a daňový subjekt (žalobca) s výberom nesúhlasí, ale neuvedie, akú inú metódu mal správca dane aplikovať, tak správca dane nemusí v rámci správnej úvahy odôvodniť, prečo inú metódu netestoval.

23. Žalobca tiež neuniesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu, že náklady na reklamné bannery, za ktoré zaplatil spoločnosti Webnet Solution s.r.o. boli skutočne vynaložené na účely dosiahnutia, zabezpečenia a udržiavania príjmov. K pochybnostiam o týchto nákladoch dospel správca dane tiež vlastným dokazovaním, keď zistil, že spoločnosť Webnet Solution s.r.o. mala platiť za umiestnenie bannerov spoločnostiam Wanding s.r.o., Justify s.r.o. a Holandica s.r.o., ktoré však neboli vlastníkami

preverovaných internetových stránok a preto nemohli prenajímať tieto stránky ďalej nikomu. Finančné prostriedky, ktoré tieto spoločnosti obdržali od spoločnosti Webnet Solution s.r.o. boli vyberané zvyčajne nasledujúci deň ich konateľom z bankového účtu v hotovostných výberoch. Tieto pochybnosti žalobca tiež nijako nerozptýlil, v dôsledku čoho neunesol vlastné dôkazné bremeno v daňovom konaní a preto mu podľa kasačného súdu daňové orgány v súlade so zákonom zvýšili základ dane v súlade so zákonom o dani z príjmov pre zahrnutie sporných nákladov do daňových nákladov.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

24. Kasačný súd pre vyššie uvedené nevzhliadol dôvodnosť kasačnej sťažnosti a preto ju v zmysle § 461 SSP zamietol.

Kľúčové slová: predmet dane vyberanej zrážkou; predaj a kúpa liekov

Vzťah k právnej úprave: § 43 ods. 3 písm. o) zákona č. 253/2015 Z. z. o dani z príjmov; § 2 ods. 45 zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach

Právna veta

- I. **Z účelového, systematického a ústavne súladného výkladu vyplýva, že pojem „peňažné plnenie a nepeňažné plnenie, ktoré bolo poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa“ ako predmet dane vyberanej zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom od 01.01.2016 je potrebné vykladať v súlade s obsahovým chápaním tohto pojmu podľa zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o liekoch“).**
- II. **Z pozitívneho a negatívneho vymedzenia týchto plnení podľa zákona o liekoch vyplýva, že za takéto plnenia sa nepovažujú plnenia poskytované v rámci bežného obchodného styku týkajúceho sa predaja alebo kúpy liekov a zdravotníckych pomôcok.**
- III. **Aby obchodné transakcie spočívajúce v predaji a kúpe liekov a zdravotníckych pomôcok medzi držiteľom a poskytovateľom zdravotnej starostlivosti spadali pod bežný obchodný styk, vyžaduje sa, aby podmienky plnení zodpovedali podmienkam obvyklým v bežnom obchodnom styku, najmä pokiaľ ide o cenu, množstvo a ďalšie podmienky spolupráce.**
- IV. **Správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav, skúmať povahu plnení ako aj ich súlad s bežnými obchodnými podmienkami a ich vyhodnotením sa v odôvodnení vydaného rozhodnutia náležite zaoberať.**

[rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. I Sfk 34/2022 z 30. septembra 2024: predsedníčka senátu JUDr. Jana Hatalová, PhD., LL.M., členovia senátu JUDr. Katarína Cangárová, PhD., LL.M. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Marián Fečík]

Vymedzenie veci

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava ako správca dane rozhodnutím č. 102862044/2019 zo dňa 12.12.2019 (ďalej aj „*prvostupňové rozhodnutie*“ alebo „*rozhodnutie správcu dane*“) vyrubil žalobcovi daň na dani z príjmov vyberanej zrážkou za zdaňovacie obdobie roku 2016 v sume 281.667,03 Eur, a to 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 aj „*Daňový poriadok*“).

2. Správca dane zistil, že daňový subjekt - žalobca bol v kontrolovanom zdaňovacom období držiteľom povolenia na veľkodistribúciu liekov, a teda aj držiteľom podľa § 2 písm. y) zákona č. 253/2015 Z. z. o dani z príjmov v znení od 01.01.2016 (ďalej aj „ZODP“ alebo „zákon o dani z príjmov“). Žalobca poskytoval peňažné plnenia poskytovateľom zdravotnej starostlivosti (lekárňam), kedy od nich spätne nakupoval lieky a zdravotnícky materiál, ktorý následne predával. Podľa názoru správcu dane bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu postupovať pri poskytnutí peňažných plnení v prospech poskytovateľov zdravotnej starostlivosti v zmysle § 43 ZODP a daň z týchto plnení zrážať a odvádzať správcovi dane.

3. Správca dane poukázal na znenie § 43 ods. 3 písm. o) ZODP v znení účinnom od 01.01.2015, podľa ktorého daň z príjmov plynúcich zo zdrojov na území SR daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou a neobmedzenou daňovou povinnosťou sa vyberá zrážkou, ak ide o peňažné plnenie a nepeňažné plnenie, ktoré bolo poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa okrem týchto plnení, ak sú vyplácané za klinické skúšanie,³⁷ ab) (odkaz na zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ďalej aj „zákon o liekoch“). Správca dane dôvodil, že keďže ZODP pojem peňažné a nepeňažné plnenie bližšie nešpecifikuje, vzťahuje sa toto ustanovenie na všetky peňažné a nepeňažné plnenia poskytnuté zo strany držiteľa poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, a to bez ohľadu na dôvod ich vyplácania. Jedinou zákonnou výnimkou sú podľa názoru správcu dane plnenia poskytované za klinické skúšanie.

4. Z uvedeného podľa správcu dane vyplýva, že držiteľ, ktorý poskytol peňažné plnenie poskytovateľom zdravotnej starostlivosti (v tomto prípade lekárňam), je platiteľom dane, ktorý pri zrazení dane postupuje podľa § 43 ods. 10 až 12 zákona o dani z príjmov. Daň zrazenú z peňažných plnení poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti je povinný odvieť správcovi dane v sadzbe 19 %, pričom základom dane je príjem neznížený o výdavky, teda hrubý príjem. Zrážku dane je držiteľ povinný vykonať pri výplate, poukázaní alebo pripísaní úhrady v prospech poskytovateľa zdravotnej starostlivosti najneskôr do pätnásteho dňa každého mesiaca za predchádzajúci kalendárny mesiac. Zároveň je držiteľ povinný zaslať správcovi dane oznámenie o zrazení a odvedení dane na predpísanom tlačíve. Keďže podľa správcu dane žalobca takto nepostupoval a vo vzťahu k peňažným plneniam poskytnutým lekárňam daň nezrazil a neodviedol, správca dane rozhodol o vyrubení rozdielu dane tak, ako je uvedené vo výroku prvostupňového rozhodnutia.

5. Žalovaný rozhodnutím č. 101594441/2020 zo dňa 16.10.2020 (ďalej aj „*napadnuté rozhodnutie*“ alebo „*rozhodnutie žalovaného*“) prvostupňové rozhodnutie na odvolanie žalobcu potvrdil.

II. Konanie pred správnym súdom

6. Proti napadnutému rozhodnutiu v spojitosti s prvostupňovým rozhodnutím podal žalobca správnu žalobu, požadoval ich zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie. Požiadal tiež o priznanie odkladného účinku správnej žalobe a podal návrh na polozenie prejudiciálnej otázky na Súdny dvor EÚ.

7. Žalobca v správnej žalobe namietal, že finančné orgány neprimerane extenzívne vykladajú pojem peňažné a nepeňažné plnenie použitý v ust. § 43 ods. 3 písm. o) ZODP, z ktorého mal žalobca podľa ich názoru zrážať daň. Podľa jeho názoru je tento pojem nevyhnutné vykladať tak, ako ho definuje zákon o liekoch, podľa ktorého za peňažné a nepeňažné plnenia sa nepovažujú plnenia poskytované držiteľom v rámci bežného obchodného styku týkajúceho sa predaja alebo kúpy liekov. Poukázal na

potrebu systematického výkladu akcentujúc potrebu vnútornej konzistentnosti a jednotnosti právneho poriadku. Dožadoval sa aj teleologického výkladu kladúc dôraz na cieľ zavedenia právnej úpravy zrážkovej dane, ktorým bolo zvýšiť transparentnosť zdaňovania plnení, ktoré poskytovatelia zdravotnej starostlivosti tradične prijímali zo strany výrobcov liekov a farmaceutických spoločností. Poukázal na nelogický a ekonomicky neudržateľný výklad finančných orgánov vedúci k celému dorubeniu zrážkovej dane z kúpnych cien vyplatených žalobcom dodávateľom tovaru - lekárňam, kedy aplikácia zrážkovej dane na obchodné transakcie by úplne „zablokovala“ lieky na skladoch lekární a znevýhodnila legálne možný a regulovaný spätný výkup liekov, najmä blížiacich sa k expirácii. Namietal tiež porušenie dvojkoľanosti správneho konania a nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí.

8. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe zopakoval svoju argumentáciu z napadnutého rozhodnutia. Podotkol, že vymedzenie peňažných a nepeňažných plnení je uvedené v § 2 ods. 45 a v § 15 ods. 1 písm. u) zákona o liekoch, avšak toto je zadefinované výlučne na účely zákona o liekoch. Preto ho nie je možné použiť na účely zákona o dani z príjmov v súvislosti s posúdením povinnosti vykonať zrážkovú daň v zmysle § 43 ods. 3 písm. o) ZODP.

9. Krajský súd v Bratislave uznesením č. k. 2S/287/2020 - 335 zo dňa 26.03.2021 priznal správnej žalobe odkladný účinok. Následne rozsudkom č. k. 2S/287/2020 - 386 zo dňa 22.09.2021 (ďalej aj „*napadnutý rozsudok*“) žalobu ako nedôvodnú zamietol v súlade s § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „*SSP*“).

10. Úvodom krajský súd vo všeobecnosti uviedol, že zdanenie daňou vyberanou zrážkou podľa § 43 ZODP je osobitným spôsobom zdaňovania príjmov v SR, ktoré bezprostredne nadväzuje na dosiahnutie určitého zákonom vymedzeného príjmu, pričom povinnosť vysporiadať daň je na strane toho subjektu, ktorý príslušný príjem daňovníkovi vypláca.

11. Krajský súd neprisvedčil žalobcovej interpretácii ustanovenia § 43 ods. 3 písm. o) ZODP. Z gramatického výkladu tohto ustanovenia podľa krajského súdu jednoznačne vyplýva, že výnimku z povinnosti daňovníka vybrať daň zrážkou v prípade peňažného a nepeňažného plnenia poskytnutého poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti predstavujú jedine plnenia, ktoré sa vyplácajú za klinické skúšanie podľa zákona o liekoch. Nie je pritom ani len možné uvažovať o nejasnosti, či nezrozumiteľnosti predmetného ustanovenia, kedy by prichádzal do úvahy napr. výklad e ratione legis.

12. Z interpretácie sporného ustanovenia § 43 ods. 3 písm. o) ZODP je tak podľa krajského súdu evidentné, že mu podliehajú všetky plnenia s výnimkou plnení vyplácaných za klinické skúšanie podľa zákona o liekoch. Orgány verejnej správy podľa krajského súdu jednoznačne správne postupovali pri interpretácii sporného ustanovenia, keď prijali záver, že odkaz 37ab) sa vzťahuje k pojmu klinické skúšanie, ktorý upravuje zákon o liekoch, a nie k pojmu peňažné a nepeňažné plnenia. Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že existoval zámer zákonodarcu prepojiť celé znenia ust. § 43 ods. 3 písm. o) ZODP, teda aj pojem peňažné a nepeňažné plnenia so zákonom o liekoch. Z doslovného znenia ustanovenia § 43 ods. 3 písm. o) ZODP vôbec nevyplýva zámer zákonodarcu použiť odkaz aj na iné plnenia definované podľa zákona o liekoch. Ak by mal zákonodarca záujem prezentovaný žalobcom, neexistovalo by akékoľvek logické opodstatnenie uvádzať v predmetnom ustanovení pojem klinické štúdie, ale by sa len odkázalo na zákon o liekoch.

13. Krajský súd sa nestotožnil ani so žalobcovou argumentáciou, že lekáreň je nevyhnutné považovať pri obchodovaní na účely nákupu a predaja liekov za držiteľov podľa ZODP.

14. Následne krajský súd uviedol, že v danom prípade neexistuje žiaden poznatok o arbitrážnej rozhodovacej praxi žalovaného pri aplikácii § 17 ods. 31 a § 43 a § 2 ZODP. Finančné orgány postupovali striktne podľa zákona, napadnuté rozhodnutia spĺňajú zákonné kritériá a sú plne odôvodnené. Krajský súd tiež podotkol, že finančné orgány konali plne transparentne, keď už v roku 2015 existoval k aplikácii § 43 ods. 3 písm. o) ZODP pri zdaňovaní príjmov plynúcich poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa výklad legislatívy, ktorý bol zverejnený na webovom sídle Finančnej správy SR, a teda bol dostupný pre daňové subjekty. Podľa krajského súdu neobstála ani námietka porušenia princípu dvojínštančnosti konania s tým, že prvostupňové konanie spolu s odvolacím tvoria jeden celok. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel krajský súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správcu dane, sú vecne správne.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

15. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP, t. j. z dôvodu porušenia práva na spravodlivý proces a nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom. Sťažovateľ kasačnému súdu navrhol, aby napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie; alternatívne aby napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane a vráti vec príslušnému správnomu orgánu na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

16. Naplnenie dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP odôvodnil sťažovateľ nasledovne:

- krajský súd nepreskúmal napadnuté rozhodnutia v celom rozsahu žalobných bodov a relevantných námietok. Konkrétne sa nezaoberal a) námietkou žalobcu ohľadne výkladu pojmu „peňažné a nepeňažné plnenie poskytnuté od držiteľa voči poskytovateľovi“, kedy nevysvetlil, prečo pod týmto pojmom rozumie všetky plnenia, b) námietkou, ktorou sťažovateľ v žalobe odôvodňoval prepojenie týchto pojmov v zákone o dani z príjmov a v zákone o liekoch, pričom sťažovateľ poukázal na dokument - usmernenie historicky zverejnené na webovom sídle Ministerstva zdravotníctva SR vypracovaný týmto rezortom v spolupráci s Ministerstvom financií SR, c) námietkou žalobcu týkajúcou sa vývoja legislatívneho procesu, ktorá je relevantná pre zistenie skutočného cieľa zákonodarcu, d) námietkou o ekonomickej neudržateľnosti výkladu finančných orgánov, ktorá by spôsobila finančnú likvidáciu lekární a poskytovateľov zdravotnej starostlivosti, e) námietkou žalobcu poukazujúcou na nemožnosť aplikovať zrážkovú daň na plnenia z obchodného styku s poskytovateľom, ktorý je fyzickou osobou, a diskriminačný prístup v porovnaní s právnickými osobami a f) námietkou žalobcu, že napadnuté rozhodnutia si vnútorne odporujú;
- nedostatočne skúmal otázku nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného a bez tohto skúmania priamo pristúpil k meritórnemu - právnomu posúdeniu veci;
- nevysporiadal sa so žalobným bodom, že zistenie skutkového stavu správcom dane bolo nedostatočné na riadne posúdenie veci z dôvodu, že správca dane neskúmal podstatu jednotlivých plnení;
- nevysporiadal sa so žalobným bodom, že skutkový stav, ktorý správny orgán vzal za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu neprihliadnutím na skúmanie znalca v odbore daňovníctvo;
- nedostatočne sa vysporiadal so žalobným bodom, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní v dôsledku porušenia dvojínštančnosti konania;
- nevykonával žalobcom navrhnuté dôkazy a nepoložil prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru EÚ a tiež sa návrhom žalobcu na jej položenie vôbec nezaoberal.

17. Naplnenie dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP odôvodnil sťažovateľ nasledovne:

- krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keďže nesprávne vyložil pojem peňažné a nepeňažné plnenia ako všetky plnenia a nie ako plnenia, ktoré môžu byť predmetom dane podľa ZODP v spojitosti so zákonom o liekoch;
- krajský súd nesprávne uviedol, že odvolávka „37ab“ sa vzťahuje len na pojem klinické skúšanie. Poukazujúc na prílohu č. 5 bod 21 Legislatívnych pravidiel vlády SR tvrdil, že odkaz „37ab“ nie je v ust. § 43 ods. 3 písm. o) ZODP umiestnený nad slovným spojením „klinické skúšanie“, ale až za interpunkčné znamienko ukončujúce vetu/časť vety. K výkladu legislatívneho odkazu boli v správnom konaní predložené aj odborné stanoviská PhDr. Jozefa Žilineka, PhD. v oblasti jazykovedy a logiky jazyka. Sťažovateľ tvrdil, že nie je potrebné dávať samostatný odkaz nad každý pojem, ak je tento odkaz rovnaký;
- už aj z gramatického výkladu vyplýva, že predmetom zrážkovej dane nemajú byť všetky a akékoľvek existujúce plnenia okrem klinického skúšania;
- z dôvodovej správy k zákonu č. 333/2014 Z. z., ktorým sa novelizoval ZODP s účinnosťou od 01.01.2015, citovanej žalovaným i krajským súdom vyplýva, že zrážková daň v zmysle ust. § 8 ods. 1 písm. l), § 17 ods. 31 a § 43 ods. 3 písm. o) ZODP sa aplikuje len na určitú skupinu plnení, ktorými sú peňažné a nepeňažné plnenia poskytnuté držiteľom voči poskytovateľom zdravotnej starostlivosti v zmysle zákona o liekoch. Dôvodová správa uvádza konkrétne príklady plnení, pričom všetky korešpondujú s týmto pozitívnym vymedzením. Plnenia za klinické skúšanie bolo potrebné z § 43 ods. 3 písm. o) ZODP vyňať z dôvodu, že inak sú považované za peňažné a nepeňažné plnenia v zmysle pozitívneho vymedzenia tohto pojmu v zákone o liekoch. Zámerom zákonodarcu bolo, aby zrážkovej dani podliehali len peňažné a nepeňažné plnenia v zmysle zákona o liekoch, čo vyplýva z dôvodovej správy, predkladacej správy i medzirezortného pripomienkového konania;
- Usmernenie k zdaňovaniu peňažných a nepeňažných plnení Ministerstva zdravotníctva SR a Ministerstva financií SR 2011 po prvýkrát rieši, aké peňažné a nepeňažné plnenia medzi držiteľmi a poskytovateľmi zdravotnej starostlivosti sa majú zdaňovať podľa § 8 ods. 1 písm. l) v spojení s § 8 ods. 3 písm. c) ZoDP a § 17 ods. 31 v spojení s § 21 ods. 2 písm. m) ZoDP s účinnosťou od 01.12.2011 (už vtedy bez možnosti uplatniť si daňové výdavky). Od 01.01.2015 došlo len k zmene spôsobu zdaňovania zrážkou a zavedeniu oznamovacích povinností s cieľom zvýšenia transparentnosti, avšak obsah pojmu peňažných a nepeňažných plnení ako predmetu dane zostal rovnaký a nikdy doň nepatrili plnenia poskytované v rámci bežného obchodného styku;
- opätovne poukázal na ekonomickú nezmyselnosť výkladu žalovaného a krajského súdu, ak by sa mala zrážková daň uplatňovať na všetky plnenia so zdravotníckym tovarom s výnimkou plnení za klinické skúšanie. Držitelia by nevedeli urobiť jedinou transakciu - poskytnúť akékoľvek plnenie, ktoré by nepodliehalo zrážkovej dani vo výške 19 % z hrubej ceny zdravotníckeho tovaru bez ohľadu na to, s akou maržou tovar predávajú a kde je marža navyše limitovaná právnou úpravou. Každá takáto transakcia by bola stratová a dotknuté subjekty v roku 2015 a 2016 by nemohli tento životne dôležitý tovar kupovať a predávať bez straty, čo by viedlo ku kolapsu trhu;
- výklad žalovaného a krajského súdu je protiústavný a v rozpore s právom vlastníť majetok a podnikat'.

18. Záverom kasačnej sťažnosti sťažovateľ apeloval na kasačný súd, aby uprednostnil zmenu napadnutého rozsudku a zrušenie rozhodnutia žalovaného pred zrušením napadnutého rozsudku, a to z dôvodu, že uvedený postup by bol rýchlejší vezmúc do úvahy dlhotrvajúcu právnu neistotu sťažovateľa i iných subjektov na trhu. Zdôraznil tiež, že postupoval v dobrej viere, svoje príjmy riadne priznal a zdanil daňou z príjmu právnickej osoby.

19. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zopakoval svoju argumentáciu uvedenú v napadnutom rozhodnutí a vyjadrení k žalobe. Akcentoval, že keďže ZODP pojem peňažné a nepeňažné plnenie bližšie nešpecifikuje, znamená to, že zrážková daň sa vzťahuje na všetky plnenia (bez ohľadu na dôvod ich vyplácania) vyplácané držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti. Jediným druhom, na ktorý sa zrážková daň nevzťahuje, sú peňažné plnenia za klinické skúšanie. Držiteľ je povinný sledovať, od koho kupuje akýkoľvek tovar, lieky, zdravotnícke pomôcky a od koho prijíma služby (prenájom). Rozsudok krajského súdu považoval žalovaný za vecne správny a dôkladne odôvodnený. Kasačnému súdu navrhol, aby kasačnú sťažnosť zamietol.

20. Sťažovateľ vo vyjadrení k vyjadreniu žalovaného zotrval na doterajšej argumentácii. Zdôraznil, že práve zákon o liekoch priamo a po prvýkrát do slovenskej legislatívy zakotvil pojem peňažné a nepeňažné plnenia poskytnuté držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti; ide o právny pojem v právnom poriadku SR ustálený a vymedzený osobitným predpisom - zákonom o liekoch. Žalovaný nebol schopný túto argumentáciu vyvrátiť a opomína logický, systematický, gramatický i teleologický výklad. Pri zisťovaní obsahového významu pojmu peňažné a nepeňažné plnenia je treba skúmať, ako tento pojem vznikol a v akých súvislostiach a čo zahŕňal, pričom obsah pojmu treba zistiť metódami výkladu právnych noriem. Tento pojem zaviedol do ZODP [§ 8 ods. 1 písm. l), ods. 3 písm. c), § 17 ods. 31 a § 21 ods. 2 písm. m)] ako nový predmet dane vtedy nový zákon o liekoch (č. 362/2011 Z. z.). Účinnosť tohto doplnenia ZODP nastala spolu s účinnosťou zákona o liekoch. Zákon o liekoch tým vytvoril aplikačný rámec peňažného a nepeňažného plnenia (príjmu) ako nového predmetu dane s účinnosťou od 01.12.2011 v ZODP. Neodôvodnené tvrdenie žalovaného a krajského súdu, že keďže ZODP neobsahoval legálnu definíciu tohto pojmu, tak tento pojem zahŕňa všetko, nemôže v právnom štáte obstáť.

21. V podaní zo dňa 12.07.2022 dal sťažovateľ súdu do pozornosti odpoveď Ministerstva zdravotníctva SR zo dňa 27.05.2022 získanú právnym zástupcom sťažovateľa pre iný daňový subjekt avšak v rovnakej právnej otázke. Táto odpoveď má dokladať prepojenie medzi ZODP a zákonom o liekoch čo do obsahového vymedzenia peňažných a nepeňažných plnení. Ministerstvo zdravotníctva SR v odpovedi uviedlo, že „*peňažné plnenia predstavujú finančné odmeny zdravotníckym zariadeniam resp. zdravotníckym pracovníkom. Nepeňažné plnenia predstavujú tovary a služby poskytnuté zdravotníckym zariadeniam resp. zdravotníckym pracovníkom vyčísliteľné finančnou hodnotou.*“ a „*Zavedenie ustanovení o peňažných a nepeňažných plneniach do zákona č. 362/2011 Z. z. a väzba na zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov bola na základe dohody MZ SR a MF SR s tým, že MZ SR sa neuložila právomoc kontrolovať platenie dane z príjmov. Na druhej strane MF SR mohlo účinnejšie kontrolovať platenie dane z príjmov, pretože mali verejne dostupné prehľady o vyplatených peňažných a nepeňažných plneniach držiteľmi zdravotníckym zariadeniam, resp. zdravotníckym pracovníkom.*“ Sťažovateľ taktiež poukázal na rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/102/2020 zo dňa 28.07.2021 vydaný v obdobnej právnej veci týkajúcej sa iného daňového subjektu, ktorým súd rozhodnutie žalovaného postavené na rovnakej právnej argumentácii ako v tejto veci zrušil ako nepreskúmateľné a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

22. V ďalšom podaní zo dňa 02.02.2023 sťažovateľ poukázal na rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/22/2020 zo dňa 14.11.2022 taktiež vydaný v obdobnej právnej veci týkajúcej sa iného daňového subjektu, ktorým súd rozhodnutia daňových orgánov postavené na rovnakej právnej argumentácii zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. V tomto rozsudku súd podľa sťažovateľa vyslovil, že ustanovenia ZODP týkajúce sa zdaňovania peňažných a nepeňažných plnení poskytnutých držiteľmi voči poskytovateľom zdravotnej starostlivosti sa majú vykladať v súlade a v kontexte zákona o liekoch, čo do obsahového vymedzenia predmetu zrážkovej dane.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

23. Prejednávaná vec bola dňa 07.04.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/34/2022.

24. Senát Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského 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 dospel k záveru, že kasačná sťažnosť 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.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

25. Podľa § 17 ods. 31 ZODP v rozhodnom čase: „Z peňažných a nepeňažných plnení poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, 37aa) ktorý je daňovníkom podľa § 2 písm. d) druhého bodu a písm. e) tretieho bodu, od držiteľa sa daň vyberá podľa § 43.“

26. Podľa § 43 ods. 1 ZODP v rozhodnom čase: „Z príjmov podľa odsekov 2 a 3 sa daň vyberá zrážkou, pričom sa použije sadzba dane vo výške 19 %; ak tieto príjmy sú vyplatené, poukázané alebo pripísané daňovníkovi nezmluvného štátu podľa § 2 písm. x), použije sa sadzba dane vo výške 35 %.“

27. Podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZODP v rozhodnom čase: „Daň z príjmov plynúcich zo zdrojov na území Slovenskej republiky daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a neobmedzenou daňovou povinnosťou sa vyberá zrážkou, ak ide o peňažné plnenie a nepeňažné plnenie, ktoré bolo poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa okrem týchto plnení, ak sú vyplácané za klinické skúšanie, 37ab).“ Odkaz 37ab) znie: „Zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach a o zmene a doplnení niektorých zákonov.“

28. Podľa § 43 ods. 4 prvá veta ZODP v rozhodnom čase: „Základom dane pre daň vyberanú zrážkou pri príjmoch uvedených v odsekoch 2 a 3 je iba príjem, ak sa nepostupuje podľa odseku 5, 9 alebo odseku 10.“

29. Podľa § 43 ods. 6 prvá veta ZODP v rozhodnom čase: „Daňová povinnosť daňovníka, ak ide o príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou, sa považuje za splnenú riadnym vykonaním zrážky dane.“

30. Podľa § 43 ods. 10 prvá veta ZODP v rozhodnom čase: „Zrážku dane je povinný vykonať platiteľ dane 122) pri výplate, poukázaní alebo pri pripísaní úhrady v prospech daňovníka.“

31. Podľa § 43 ods. 11 ZODP v rozhodnom čase: „Platiteľ dane je povinný zrazení daň odvieť správcovi dane najneskôr do pätnásteho dňa každého mesiaca za predchádzajúci kalendárny mesiac, ak správca dane na žiadosť platiteľa dane neurčí inak. Zrážka dane sa vykoná zo sumy úhrady alebo pripísania dlžnej sumy v prospech daňovníka. Za úhradu sa považuje aj nepeňažné plnenie. Súčasne je platiteľ dane v rovnakej lehote povinný predložiť správcovi dane oznámenie o zrazení a odvedení dane na tlačive, ktorého vzor určí finančné riaditeľstvo a uverejní ho na svojom webovom sídle...“

32. Podľa § 43 ods. 12 ZODP v rozhodnom čase: „Ak platiteľ dane¹²²) nevykoná zrážku dane alebo zrazenú daň včas neodvedie, bude sa od neho vymáhať rovnako ako ním nezaplatená daň. Podobne sa postupuje, ak platiteľ dane¹²²) nezrazí daň v správnej výške.“

33. Podľa § 17 ods. 31 ZODP (v znení od 01.12.2011 do 31.12.2014): „Súčasťou základu dane daňovníka podľa § 2 písm. d) druhého bodu a § 2 písm. e) tretieho bodu je aj peňažné plnenie a nepeňažné plnenie, ktoré bolo poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti 37aa) od držiteľa registrácie lieku, držiteľa povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľa povolenia na výrobu liekov, 37ab) výrobcu zdravotníckej pomôcky, výrobcu dietetickej potraviny 37ac) alebo prostredníctvom tretej osoby.“

34. Podľa § 21 ods. 2 písm. m) ZODP (v znení od 01.12.2011 do 29.06.2012): „Daňovými výdavkami nie sú tiež výdavky poskytovateľa zdravotnej starostlivosti 37aa) vzťahujúce sa k peňažnému plneniu a nepeňažnému plneniu prijatému podľa § 17 ods. 31.“

35. Podľa § 2 ods. 45 zákona o liekoch (v znení od 01.01.2016 do 25.05.2020): „Za peňažné alebo nepeňažné plnenie sa na účely tohto zákona nepovažujú plnenia poskytované držiteľom povolenia na výrobu liekov, držiteľom povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľom povolenia na poskytovanie lekárenskej starostlivosti, držiteľom registrácie humánneho lieku alebo farmaceutickou spoločnosťou v rámci bežného obchodného styku^{2b}) týkajúceho sa predaja alebo kúpy liekov. Ak sa nepreukáže, že podmienky poskytnutých plnení zodpovedajú podmienkam obvyklým v bežnom obchodnom styku a že sa týkajú predaja alebo kúpy liekov, nepovažujú sa takéto plnenia za plnenia poskytnuté v rámci bežného obchodného styku.“ Odkaz 2b znie: „Zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov, zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.“

36. Podľa § 18 ods. 1 písm. r) zákona o liekoch (v znení od 01.01.2016): „Držiteľ povolenia na veľkodistribúciu liekov je povinný predkladať v elektronickej podobe národnému centru na účely verejnej kontroly poskytovania peňažných alebo nepeňažných plnení najneskôr do 31. januára a 31. júla kalendárneho roka správu o výdavkoch na propagáciu, marketing a na peňažné a nepeňažné plnenia za predchádzajúci kalendárny polrok.“

37. Podľa § 18 ods. 12 zákona o liekoch (v znení od 01.01.2016): „Správa o výdavkoch na propagáciu, marketing a na peňažné a nepeňažné plnenia obsahuje údaje o výdavkoch držiteľa povolenia na veľkodistribúciu liekov v členení výdavky na a) marketing, b) propagáciu, c) peňažné plnenia poskytnuté priamo alebo nepriamo zdravotníckemu pracovníkovi^{18c}) alebo poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti^{18d}) a d) nepeňažné plnenia poskytnuté priamo alebo nepriamo zdravotníckemu pracovníkovi alebo poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti.“

38. Podľa § 18 ods. 13 zákona o liekoch (v znení od 01.01.2016): „O údajoch o peňažných alebo nepeňažných plneniach poskytnutých priamo alebo nepriamo zdravotníckemu pracovníkovi alebo poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti podľa odseku 12 písm. c) a d) držiteľ povolenia na veľkodistribúciu liekov uvedie...c) výšku a účel peňažného plnenia poskytnutého priamo alebo nepriamo zdravotníckemu pracovníkovi alebo poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, a ak sa plnenie vzťahuje na liek alebo liečivo, aj názov lieku alebo názov terapeutickkej skupiny lieku podľa anatomickeo-terapeuticko-chemickej skupiny liečiv, v členení účelu na 1. klinické skúšanie s uvedením mena a priezviska a finančného ohodnotenia skúšajúceho, 2. neintervenčnú klinickú štúdiu s uvedením mena a priezviska a finančného ohodnotenia odborného garanta, 3. štúdiu o bezpečnosti humánneho lieku po registrácii s uvedením mena a priezviska zdravotníckeho pracovníka, ktorý túto štúdiu vykonáva, 4. prieskum trhu, 5. odborné prednášky, 6. odborné konzultácie, 7. účastnícke a registračné poplatky za

účasť na odborných podujatiach, 8. dary, 9. cestovné náklady a náklady na ubytovanie a na stravovanie, 10. iný účel...“

39. Podľa Legislatívnych pravidiel vlády SR schválených uznesením vlády SR zo dňa 25. mája 2010 č. 352 v znení neskorších uznesení, Prílohy č. 5, bodu 21: *„Ak sa v texte právneho predpisu odkazuje na iné právne predpisy, odkazy sa číslujú priebežne. Číslovanie sa vyjadruje arabskými číslicami s okrúhlou zátvorkou za príslušným číslom, umiestňujú sa napríklad nad slovo „predpisov“ alebo nad právny pojem, na ktorý sa odkazuje, napríklad „osobitný zákon1)“, „osobitné predpisy2)“ alebo „blízke osoby3)“.*

40. Podľa Legislatívnych pravidiel vlády SR schválených uznesením vlády SR zo dňa 25. mája 2010 č. 352 v znení neskorších uznesení, bodu Prílohy č. 5, bodu 22: *„Poznámky pod čiarou k príslušným odkazom nie sú súčasťou právneho predpisu; majú informatívnu hodnotu. Preto nesmú obsahovať veci, ktoré majú normatívnu povahu.“*

Z odôvodnenia rozhodnutia

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

41. Predmetom správneho súdneho prieskumu v prejednávanej veci boli rozhodnutia finančných orgánov, ktorými bol sťažovateľovi určený rozdiel na dani z príjmov vyberanej zrážkou za zdaňovacie obdobie roku 2016 v sume 281.667,03 Eur. Finančné orgány uzavreli, že sťažovateľ ako držiteľ povolenia na veľkodistribúciu liekov bol v zmysle § 43 ods. 3 písm. o) ZODP povinný zrážať daň z peňažných plnení, ktoré poskytoval lekárniam ako poskytovateľom zdravotnej starostlivosti za spätný výkup liekov a zdravotníckeho materiálu.

42. Sporným v prejednávanej veci bol výklad predmetu dane vyberanej zrážkou podľa ustanovenia § 43 ods. 3 písm. o) ZODP, konkrétne bol sporným obsah pojmu *„peňažné a nepeňažné plnenia poskytované držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti“*. Žalovaný a krajský súd zastávali názor, že tento pojem má podľa gramatického znenia tohto ustanovenia zahŕňať všetky plnenia bez ohľadu na dôvod ich vyplácania, a teda aj plnenia poskytované v rámci bežného obchodného styku (okrem plnení za klinické skúšanie, ktoré toto ustanovenie explicitne vyníma). Naopak, sťažovateľ presadzoval užšie chápanie tohto pojmu tvrdiac, že obsah tohto pojmu je determinovaný zákonom o liekoch, na ktorý odkazuje poznámka pod čiarou k uvedenému ustanoveniu i teleologický a systematický výklad. V zmysle tohto výkladu sa za peňažné a nepeňažné plnenie, a teda ani za predmet dane vyberanej zrážkou nemá považovať plnenie poskytované v rámci bežného obchodného styku v rámci predaja a kúpy liekov. Sťažovateľ namietal, že jeho príjmy mali byť zdaňované výdavkovou metódou, a teda daňou z príjmu po odpočítaní odôvodnených výdavkov na jeho činnosť.

43. Po preskúmaní obsahu administratívneho a súdneho spisu a po oboznámení sa s relevantnou právnou úpravou kasačný súd vyhodnotil kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako dôvodnú.

44. Sťažovateľ namietal tak porušenie jeho práva na spravodlivý proces z dôvodu nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku, ako aj nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. Kasačný súd najprv pristúpil ku skúmaniu otázky, či možno napadnutý rozsudok považovať za spĺňajúci požiadavku jeho riadneho odôvodnenia. Sťažovateľ v správnej žalobe veľmi dôkladne a podrobne argumentoval, z akých dôvodov považuje rozhodnutie žalovaného za vecne nesprávne. Poukazoval na gramatický, účelový, systematický, historický a logický výklad, argumentačne podložený špecifickými právnymi a ekonomickými dôvodmi a dôkazmi (napr. odborné posúdenia, Výročné správy FR SR).

Naproti tomu je odôvodnenie napadnutého rozsudku pomerne strohé a nedostatočne reagujúce na sťažovateľove špecifické námietky. Krajský súd sa nijako nevysporiadal ani s návrhom na polozenie otázky Súdnemu dvoru EÚ. Aj napriek uvedenému však kasačný súd dospel k záveru, že z napadnutého rozsudku je zrejmé, z akých dôvodov krajský súd rozhodol o zamietnutí správnej žaloby (kedy sa priklonil ku gramatickému výkladu a extenzívnemu chápaniu sporného pojmu peňažné a nepeňažné plnenia presadzovaného žalovaným a uviedol aj dôvody, pre ktoré k tomuto záveru dospel). Keďže kasačný súd nevzhladol nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, ďalej skúmal hmotnoprávne posúdenie veci, čo koniec koncov požadoval aj sám sťažovateľ apelujúci na vyriešenie spornej právnej otázky a nastolenie stavu právnej istoty zo strany kasačného súdu, a to aj s poukazom na rozpornú prax krajských súdov (napadnutý rozsudok oproti rozsudkom Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/22/2020 zo dňa 14.11.2022 a sp. zn. 31S/102/2020 zo dňa 28.07.2021, na ktoré sťažovateľ poukázal). V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že nevzhladol ani nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného, a to z obdobných dôvodov (bolo z neho zrejmé, že žalovaný rozhodol o vyrubení dane vyberanej zrážkou z dôvodu aplikácie extenzívneho gramatického výkladu a námietkami sťažovateľa vrátane námietky o prepojení so zákonom o liekoch sa zaoberal, hoci stroho).

45. Kasačný súd súhlasí so sťažovateľom v tom, že na zistenie obsahu právnych noriem a právnych pojmov, najmä pokiaľ zákon neobsahuje ich legálnu definíciu, nestačí vychádzať len z ich doslovného znenia a jazykového (gramatického) výkladu. Ústavný súd SR už viackrát zdôraznil, že k výkladu právnych predpisov a ich inštitútov nemožno pristupovať len z hľadiska textu zákona, a to ani v prípade, keď sa text môže javiť ako jednoznačný a určitý, ale predovšetkým podľa zmyslu a účelu zákona. Jazykový výklad môže totiž v zmysle ustálenej judikatúry ústavného súdu predstavovať len prvotné priblíženie sa k obsahu právnej normy, ktorej nositeľom je interpretovaný právny predpis; na overenie správnosti či nesprávnosti výkladu, resp. na jeho doplnenie či spresnenie potom slúžia ostatné interpretačné prístupy postavené na roveň gramatickému výkladu, najmä teleologický a systematický výklad vrátane ústavne konformného výkladu, ktoré sú spôsobilé v kontexte racionálnej argumentácie predstavovať významný korektív pri zistení obsahu a zmyslu aplikovanej právnej normy (IV. ÚS 92/2012, I. ÚS 351/2010, m. m. I. ÚS 306/2010, III. ÚS 295/2017-31).

46. V tejto súvislosti možno poukázať aj na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 306/2010 zo dňa 08.12.2010, podľa ktorého: „ (...) *Orgánom verejnej moci a predovšetkým súdom nemožno tolerovať pri interpretácii zákonných ustanovení prílišný formalistický postup, ktorý vedie k zjavnej nespravodlivosti. Všeobecný súd nie je absolútne viazaný doslovným znením zákona, ale môže a musí sa od neho odchýliť pokiaľ to vyžaduje účel zákona, história jeho vzniku, systematická súvislosť alebo niektorý z ústavnoprávnych princípov. Pri výklade a aplikácii právnych predpisov teda nemožno opomínať ich účel a zmysel, ktorý nie je vyjadrený len v slovách a vetách toho-ktorého zákonného predpisu, ale i v základných princípoch právneho štátu.*“

47. Krajský súd v prejedávanej veci pritom vychádzal striktne z gramatického výkladu, ako vyplýva z bodov 79 a 80 napadnutého rozsudku. V zhode s názorom žalovaného argumentoval tým, že keďže ZODP pojem peňažné a nepeňažné plnenia plynúce od držiteľa poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti nedefinuje, treba pod ním rozumieť všetky plnenia bez ohľadu na dôvod ich vyplácania (a teda aj plnenia vyplácané v rámci bežného obchodného styku). Krajský súd sa na základe gramatického výkladu tiež jednoznačne stotožnil s názorom žalovaného, že odkaz č. 37ab) na zákon o liekoch použitý v § 43 ods. 3 písm. o) ZODP sa vzťahuje len k pojmu „klinické skúšanie“, a nie k celému tomuto ustanoveniu.

48. Kasačný súd si uvedomuje, že pojem peňažné a nepeňažné plnenie je široký, pokiaľ ide o obvyklý význam prisudzovaný pojmu plnenie i význam prisudzovaný pojmu plnenie v ZODP. V zmysle ZODP je peňažné a nepeňažné plnenie príjmom a ako príjem je aj predmetom dane [§ 2 písm. b) a c) ZODP]. Medzi účastníkmi bolo pritom sporné, či obsah tohto pojmu na účely § 43 ods. 3 písm. o) ZODP bližšie špecifikoval, resp. determinoval odkaz č. 37ab uvedený na konci ustanovenia § 43 ods. 3 písm. o) ZODP a v poznámke pod čiarou poukazujúci na zákon o liekoch. Sporné bolo, či sa tento odkaz na zákon o liekoch vzťahuje len na slovné spojenie „klinické skúšanie“ alebo na celú významovú vetu tohto ustanovenia vrátane pojmu „peňažné a nepeňažné plnenia“. Primárne kasačný súd uvádza, že v zmysle Legislatívnych pravidiel vlády SR (v tomto prípade schválených uznesením vlády SR zo dňa 25.05.2010 č. 352, Príloha č. 5, bod 22) poznámky pod čiarou k príslušným odkazom nie sú súčasťou právneho predpisu a majú informatívnu hodnotu. Ich výklad sám o sebe preto nemôže postačovať na zistenie obsahu a zmyslu pojmu peňažné a nepeňažné plnenia; môže však byť istým vodítkom.

49. Kasačný súd uvádza, že z jazykovej a logickej formulácie odkazu č. 37ab na zákon o liekoch nie je jednoznačne zrejmé, či úmyslom zákonodarcu bolo použiť tento odkaz len na definíciu pojmu „klinické skúšanie“ alebo aj pojmu „peňažné a nepeňažné plnenia“. Pokiaľ by zákonodarca v poznámke pod čiarou odkázal výslovne len na tie ustanovenia zákona o liekoch, ktoré upravujú pojem klinické skúšanie, neexistovala by pochybnosť, že odkaz sa vzťahuje len na pojem klinické skúšanie. Ak by umiestnil samostatné rovnaké odkazy tak za pojem peňažné a nepeňažné plnenia ako aj za pojem klinické skúšanie, neexistovala by zasa pochybnosť o tom, že zákonodarca chcel oba pojmy ZODP prepojiť so zákonom o liekoch. Uvedené však zákonodarca neurobil a použil odkaz len jedenkrát, a to za pojem klinické skúšanie, zároveň však na konci ustanovenia § 43 ods. 3 písm. o) ZODP. Medzi pojem klinické skúšanie a odkaz č. 37ab však vsunul interpunkčné znamienko - čiarku, ktorú možno chápať ako oddeľujúci znak ukončujúci predchádzajúcu vetu (porov. Legislatívne pravidlá vlády, schválené uznesením vlády SR zo dňa 25.05.2010 č. 352, Príloha č. 5, bod 21, podľa ktorého sa odkaz síce umiestňuje nad právny pojem, na ktorý sa odkazuje, napr. „osobitné predpisy2“) alebo „blízke osoby3), avšak tieto príklady sú uvádzané bez čiarky). V nadväznosti na uvedené sa kasačný súd prikláňa k záveru, že odkaz č. 37ab sa vzťahuje na celé predchádzajúce znenie ustanovenia § 43 ods. 3 písm. o) ZODP, vrátane pojmu peňažné a nepeňažné plnenia, a nielen na pojem klinické skúšanie. Nakoľko formulácia predmetného odkazu nie je úplne jednoznačná, kasačný súd poukazuje aj na potrebu vykladať nejasné či nejednoznačné znenie právnych noriem na prospech fyzických a právnických osôb (bližšie pozri bod 62 tohto rozsudku).

50. Ako však kasačný súd naznačil vyššie, na zistenie obsahu pojmu „peňažné a nepeňažné plnenia poskytované držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti“ nie je možné použiť len jazykový výklad tohto pojmu. Sťažovateľ v administratívnom a súdnom konaní poukazoval na historický, teleologický a systematický výklad. Kasačný súd zastáva názor, že na zistenie, či sporné plnenia sťažovateľa mohli byť plneniami v zmysle § 43 ods. 3 písm. o) ZODP, je potrebné použiť aj tieto iné metódy výkladu práva, a preto sa v ďalšom skúmaní zamerail na historické okolnosti prijatia dotknutej právnej úpravy, dôvodové správy zákonodarcu a širšie systematické súvislosti.

51. Pojem peňažné a nepeňažné plnenie poskytnuté držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti bol ako predmet dane do zákona o dani z príjmov s účinnosťou od 01.12.2011 zavedený práve vtedy novoprijatým zákonom č. 342/2011 Z. z. o liekoch (čl. VI zákona; § 8 ods. 1 písm. l) ZODP, § 17 ods. 31 ZODP, § 21 ods. 2 písm. m) ZODP v znení od 01.12.2011 - tieto plnenia tvorili predmet dane poskytovateľa zdravotnej starostlivosti už vtedy bez možnosti uplatniť si daňové výdavky).

52. Následne zákon č. 333/2014 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o dani z príjmov, zaviedol zdaňovanie peňažných a nepeňažných plnení zrážkou. Z dôvodovej správy k zákonu č. 333/2014 Z. z., jej všeobecnej časti, plynie, že oblasťou, ktorú chcel zákonodarca upraviť novými ustanoveniami § 17 ods. 31 a § 43 ods. 3 písm. o) ZODP bolo „*zavedenie zrážkovej dane u farmaceutických spoločností z peňažných plnení poskytovaných lekárom a samozdanenie lekárov z darov a iných nepeňažných plnení prijatých od farmaceutických spoločností*“.

53. Dôvodová správa k tomuto zákonu v osobitnej časti [k § 8 ods. 1 písm. l), ods. 3 písm. c) a ods. 13, § 9 ods. 2 písm. y), § 17 ods. 31, § 21 ods. 2 písm. l), § 43 ods. 3 písm. o), ods. 17 a 18 a § 49a ods. 3 ZODP] uvádzala k dôvodom prijatia tejto novej právnej úpravy nasledovné: „*Navrhovaná úprava mení spôsob zdaňovania peňažných a nepeňažných plnení poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa registrácie lieku, držiteľa povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľa povolenia na výrobu liekov, výrobcu zdravotníckej pomôcky, výrobcu dietetickej potraviny alebo prostredníctvom tretej osoby. Podľa § 8 ods. 13 a § 17 ods. 31 zákona sa mení spôsob zdaňovania predmetných plnení zrážkovou daňou, pričom ak ide o peňažné plnenia - tieto bude zdaňovať sám držiteľ, ktorý ich vyplatil, ak ide o nepeňažné plnenie - tieto bude zdaňovať sám poskytovateľ zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnanec alebo zdravotnícky pracovník, ktorý ho od držiteľa prijal.*“

54. Z obsahu dôvodovej správy podľa kasačného súdu neplynie úmysel zákonodarcu zdaniť všetky peňažné a nepeňažné plnenia poskytnuté držiteľom zrážkovou daňou ani rozširovať predmet dane, ale len zmeniť spôsob zdaňovania týchto plnení.

55. Zákon o liekoch v znení od 01.01.2016 pritom obsahuje negatívne vymedzenie pojmu peňažné alebo nepeňažné plnenia tak, že sa za nich nepovažujú plnenia poskytované v rámci bežného obchodného styku v rámci predaja a kúpy liekov. Podľa dôvodovej správy k zákonu č. 393/2015 Z. z. bolo cieľom tejto úpravy vylúčiť z peňažných a nepeňažných plnení bežné dodávateľsko-odberateľské vzťahy medzi hospodárskymi subjektmi, ak sú splnené podmienky poskytnutých plnení v súlade s Obchodným zákonníkom alebo Občianskym zákonníkom. Zároveň ustanovenie § 18 ods. 13 v spojitosti s § 18 ods. 1 písm. r) a § 18 ods. 12 zákona o liekoch (v znení od 01.01.2016), ktoré ukladá držiteľovi povinnosť podávať správu o výdavkoch na propagáciu, marketing a na peňažné a nepeňažné plnenia, ktoré priamo či nepriamo poskytuje poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, za takéto plnenia príkladmo uvádza plnenia za klinické skúšanie, prieskum trhu, odborné prednášky, odborné konzultácie, účastnícke či registračné poplatky za účasť na odborných podujatiach, dary či cestovné náklady. Cieľom tejto úpravy bolo podľa dôvodovej správy k zákonu č. 393/2015 Z. z. získať podrobnejšie informácie o peňažných a nepeňažných plneniach držiteľa registrácie poskytovaných zdravotníckym pracovníkom a poskytovateľom zdravotnej starostlivosti. Hoci v § 18 ods. 1 písm. r) zákona o liekoch ide len o demonštratívny výpočet peňažných a nepeňažných plnení, tieto druhy plnení sú si svojou povahou a účelom obdobné, pričom možno konštatovať, že spolu tvoria pozitívne vymedzenie pojmu peňažné a nepeňažné plnenia. Tak z negatívneho vymedzenia ako aj z pozitívneho vymedzenia peňažných a nepeňažných plnení (z povahy a účelu jednotlivých v zákone uvádzaných druhov) je zároveň zrejmé, že plnenia poskytované v rámci bežného obchodného styku - predaja a kúpy liekov - medzi držiteľmi a poskytovateľmi zdravotnej starostlivosti nepatria medzi peňažné a nepeňažné plnenia podľa zákona o liekoch.

56. Z vyššie uvedených súvislostí týkajúcich sa procesu prijímania príslušnej legislatívy pre kasačný súd vyplýva vzájomné prepojenie zákona o liekoch a zákona o dani z príjmov, pokiaľ ide o obsahové vymedzenie pojmu peňažné a nepeňažné plnenia poskytované držiteľom poskytovateľovi

zdravotnej starostlivosti. Kasačný súd sa preto stotožnil so sťažovateľom v tom, že tento pojem je osobitný pojem zavedený do právneho poriadku SR zákonom o liekoch, pričom ide o pojem stabilný a ustálený, s obsahom determinovaným osobitnou právnou úpravou zákona o liekoch. Vychádzajúc z historického, účelového a systematického výkladu, najmä argumentu vnútornej konzistentnosti a bezrozpornosti právneho poriadku sa preto podľa kasačného súdu má definícia peňažných a nepeňažných plnení podľa zákona o liekoch použiť aj na účely § 43 ods. 3 písm. o) zákona o dani z príjmov.

57. Ďalej poukazoval sťažovateľ aj na iracionálnosť a nespravodlivosť výkladu žalovaného a krajského súdu, podľa ktorých sa má zrážková daň uplatňovať na všetky plnenia so zdravotníckym tovarom s výnimkou plnení za klinické skúšanie, a to z dôvodu, že zákon pri uplatňovaní zrážkovej dane držiteľa neopravňuje na uplatnenie výdavkov spojených s dosiahnutým príjmom. Držiteľia by tak neboli schopní urobiť jediný obchod - poskytnúť akékoľvek plnenie, ktoré by nepodliehalo zrážkovej dani vo výške 19 % z hrubej ceny zdravotníckeho tovaru (bez možnosti uplatniť si daňové výdavky) bez ohľadu na to, s akou maržou tovar predávajú a kde je cena navyše limitovaná právnou úpravou. Žalovaný nebol schopný túto argumentáciu vyvrátiť a logicky vysvetliť ani v administratívnom ani v súdnom konaní a obmedzoval sa viac menej len na citáciu dotknutých ustanovení zákona o dani z príjmov.

58. V tejto súvislosti kasačný súd pripomína, že judikatúra ústavného súdu tiež kladie dôraz na to, že v súlade s článkom 1 ods. 1 Ústavy SR sa s uplatňovaním princípu právnej istoty v právom štáte spája aj požiadavka racionálnosti a spravodlivého obsahu právnych noriem (m. m. PL. ÚS 1/04). Racionálny a spravodlivý sa kasačnému súdu v tomto prípade javí taký výklad obsahu právnej normy, podľa ktorého by boli plnenia poskytované v rámci bežného obchodného styku zdaňované ako bežné príjmy z podnikania, teda tak, že dani bude podliehať len čistý príjem s možnosťou uplatniť si právo na odpočítanie daňového výdavku na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu. Žalovaný počas administratívneho a súdneho konania neuviedol žiaden ekonomický alebo spoločenský dôvod, prečo by plnenia poskytované distribútormi liekov lekárňam v rámci bežného obchodného styku (pri predaji a kúpe liekov za bežných trhových podmienok) mali byť zdaňované zrážkou bez možnosti uplatniť si výdavky, resp. prečo sa nemôže uplatniť štandardná príjmo-výdavková metóda zdaňovania. Naopak zrážanie dane z plnení v užšom chápaní v zmysle argumentácie sťažovateľa sa kasačnému súdu javí ako racionálne a opodstatnené ako aj zamýšľané zákonodarcom, a to práve v spojitosti s jeho iniciatívou regulovať a urobiť transparentným poskytovanie odmien, podpôr či darov distribútormi liekov poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, predovšetkým v rámci ich účasti na kongresoch a iných podujatiach, ku ktorému zákonodarca pristúpil prijatím zákona o liekoch a jeho neskoršej novelizácie.

59. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na názor vyjadrený v rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/22/2020 zo dňa 14.11.2022 v obdobnej právnej veci, ktorý síce ako názor súdu nižšieho stupňa nie je pre kasačný súd záväzný, avšak kasačný súd sa s ním stotožňuje. V zhode s názorom Krajského súdu v Žiline kasačný súd uvádza, že podstata daňových príjmov pri podnikateľoch je vyjadrená v § 6 a nasl. zákona o dani z príjmov, pričom pri výpočte základu dane sa dôraz kladie na rozdiel medzi príjmami a výdavkami. Len zisk po očistení nákladov predstavuje základ dane, ktorý sa následne zdaňuje príslušnou sadzbou dane z príjmu. Určitú výnimku z tejto zásady tvoria príjmy podľa § 43 zákona o dani z príjmov. Ide však o špecifickú skupinu príjmov, v ktorej vykonáva zrážku dane za povinnú osobu poskytovateľ plnenia, nie jeho príjemca (napr. daň z úrokov z vkladov odvedie banka). Nejde o štandardné samozdanenie vlastnej podnikateľskej činnosti, ale o zrazenie dane z príjmov tretích osôb. Princípiálne ide o výnimku z príjmo - výdavkovej metódy výpočtu dane z príjmov, pričom každá takáto zmena by mala byť komunikovaná zákonodarcom pri jej prijatí a aj riadne vysvetlená jej adresátom.

60. V uvedenom prípade však zákonodarca takúto zásadnú výnimku zo spôsobu zdaňovania, kedy by sa de facto všetky plnenia distribútorov liekov lekárňam mali zdaňovať daňou 19 % z hrubej ceny, nekomunikoval a nezdôvodnil. Práve naopak, z procesu prijímania právnej úpravy už od roku 2011 vyplýva, že zákonodarca chcel prijímanou právnou úpravou primárne pokryť peňažné plnenia - dary a odmeny - poskytované farmaceutickými spoločnosťami poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, primárne lekárom a samozdanenie lekárov z darov a iných nepeňažných plnení prijatých od farmaceutických spoločností, a teda nie všetky plnenia smerujúce od držiteľov lekárňam z bežného obchodného styku. Ako bolo naznačené vyššie, proces prijímania príslušných zmien zákona o dani z príjmov bol spätý so zákonom o liekoch a dosvedčuje ich previazanosť aj pri obsahovom naplnení právnych pojmov.

61. Argument žalovaného a krajského súdu, že § 43 ods. 3 písm. o) ZODP výslovne vyníma zo zrážkovej dane len peňažné a nepeňažné plnenia poskytované držiteľmi poskytovateľom zdravotnej starostlivosti za klinické skúšanie, na vyššie uvedenom názore kasačného súdu nič nemení. Plnenia za klinické skúšanie totiž spadajú pod užšie vymedzenie pojmu „peňažné a nepeňažné plnenia“ v zmysle zákona o liekoch (viď § 18 ods. 13 a § 15 ods. 9 zákona o liekoch v znení od 01.01.2016), a teda bolo potrebné ich z § 43 ods. 3 písm. o) ZODP vyňať explicitne, aby zrážkovej dani nepodliehali. Z tejto výnimky však rozhodne nemožno vyvodiť záver, že peňažné a nepeňažné plnenia podliehajúce zrážkovej dani sú akékoľvek a všetky plnenia poskytované držiteľmi poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, aj plnenia poskytované v rámci bežného obchodného styku. Záver, že predmetom zrážkovej dane sú peňažné a nepeňažné plnenia v zmysle zákona o liekoch, z ktorých sú však vyňaté plnenia za klinické skúšanie, je podľa kasačného súdu plne v súlade s jazykovým i logickým výkladom.

62. Napokon kasačný súd dodáva, že ak by aj bola právna úprava nejasná v tom, ako správne vykladať pojem peňažné a nepeňažné plnenia ako predmet zrážkovej dane, tak v stave takejto nejasnosti (spornosti) nemôže byť prihliadnuté na extenzívny výklad, naopak treba pristúpiť k uprednostneniu výkladu v prospech daňového subjektu, čoho sa sťažovateľ aj domáhal. Zo zásady ústavne konformného výkladu vyplýva požiadavka, aby v prípadoch, ak pri uplatnení štandardných metód výkladu prichádzajú do úvahy rôzne výklady súvisiacich právnych noriem, bol uprednostnený ten, ktorý zabezpečí plnohodnotnú, resp. plnohodnotnejšiu realizáciu ústavou garantovaných práv fyzických osôb alebo právnických osôb. Všetky orgány verejnej moci sú preto povinné v pochybnostiach vykladať právne normy v prospech realizácie ústavou (a tiež medzinárodnými zmluvami) garantovaných základných práv a slobôd (napr. II. ÚS 148/06, III. ÚS 348/06, IV. ÚS 209/07, I. ÚS 252/07). Uplatnenie pravidla in dubio mitius vyplýva aj z nálezov Ústavného súdu Českej republiky I. ÚS 643/06 zo dňa 19.09.2007 a IV. ÚS 666/02 zo dňa 15.12.2003 (Sbírka rozhodnutí, svazek 31, nálež č. 145): „za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).“

63. Ústavne konformný výklad preto taktiež vedie kasačný súd k osvojeniu si užšieho chápania pojmu peňažné a nepeňažné plnenia, keďže zabezpečuje plnohodnotnejšiu realizáciu práva sťažovateľa na podnikanie a ochranu vlastníctva. Kasačný súd nevidel potrebu obrátiť sa v tomto smere na Súdny dvor EÚ s návrhom na vydanie prejudiciálneho nález, nakoľko spornú právnu otázku bolo možné vyriešiť použitím výkladových metód národného práva v súlade s ustanoveniami primárneho práva EÚ, ktorých aplikácie sa sťažovateľ dovoľával. Rovnako nevidel potrebu obrátiť sa ani na Ústavný súd SR s návrhom na vyslovenie nesúladu sporného ustanovenia ZODP s Ústavou SR, keďže tiež bolo možné

spornú otázku vyriešiť výkladom textu zákona v súlade s článkami Ústavy SR, rozpor s ktorými sťažovateľ namietal.

64. Z účelového, systematického a ústavne súladného výkladu preto vyplýva, že pojem „peňažné plnenie a nepeňažné plnenie, ktoré bolo poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa“ ako predmet dane vyberanej zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZODP je potrebné vykladať v súlade s obsahovým chápaním tohto pojmu podľa zákona o liekoch.

65. Ustanovenie § 43 ods. 3 písm. o) ZODP by tak nemalo pokrývať také obchodné vzťahy v rámci predaja a kúpy liekov a zdravotníckych pomôcok, ktoré vznikajú na základe vzájomných plnení zmluvných strán vykonávaných za štandardných trhových podmienok.

66. Imperatívom právneho štátu je, aby bol obsah právnych noriem vyjadrený určito a zrozumiteľne tak, aby ich adresáti vopred poznali obsah svojich práv a povinností z nich vyplývajúcich, a aby bol aj následný postup štátnych orgánov aplikujúcich tieto normy pre nich predvídateľný. Sťažovateľ tvrdil, že celý dotknutý zdravotnícky sektor (distribútori liekov a poskytovatelia zdravotnej starostlivosti) chápali znenie sporného ust. § 43 ods. 3 písm. o) ZODP tak, že zrážková daň sa uplatňuje len na peňažné a nepeňažné plnenia v užšom zmysle - v zmysle zákona o liekoch. Skutočnosť, akým spôsobom si vykladali dotknutú právnu normu jej adresáti, ilustroval aj na dôkazoch založených v súdnom spise - odpovediach FR SR na infožiadosti právneho zástupcu, na ktoré kasačný súd už len na dôvazok poukazuje.

67. Podľa odpovede FR SR č. 66382/2021 zo dňa 12.2.2021 finančné orgány vykonali voči držiteľom podľa § 2 písm. y) ZODP a poskytovateľov ZS podľa § 2 písm. z) ZODP, u ktorých bola vybraná zrážková daň podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZODP daňovú kontrolu u 6 subjektov za rok 2015 a u 5 subjektov za rok 2016. Z toho rozdiel na tejto dani vyrubili u 5 subjektov za rok 2015 a 4 subjektov za rok 2016, a to v celkovej výške až 14.558.823,87 Eur za rok 2015 a 10.175.378,41 za rok 2016 Eur. Doruby pri týchto spolu 9 subjektoch sa tak pohybujú za obe zdaňovacie obdobia (2015+2016) v sume cez 24 miliónov Eur.

68. Naproti tomu z odpovede FR SR č. 78164/2021 zo dňa 19.02.2021 vyplýva, že počet subjektov [držiteľov podľa § 2 písm. y) ZODP a poskytovateľov ZS podľa § 2 písm. z) ZODP], u ktorých bola vybraná zrážková daň podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZODP bol za rok 2015 12.187 a za rok 2016 7.090, a daň vybraná zrážkou bola v celkovej výške 1.109.600 Eur za rok 2015 a 1.067.667 Eur za rok 2016. V súčte odvieďlo 19.277 subjektov na zrážkovej dani podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZODP len niečo cez 2,1 milióna Eur. Na otázku, aké druhy plnení boli takto zdanené, FR SR neodpovedalo.

69. Samozrejme, neznalosť práva neospravedlňuje a prax fyzických a právnických osôb kasačný súd nijako nezaväzuje (rovnako ako prax orgánov verejnej správy a nimi vydané metodické usmernenia, vid' napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Svk/9/2021 zo dňa 30.03.2023). Avšak z uvedených štatistík vskutku vyplýva, že pokiaľ by bolo znenie § 43 ods. 3 písm. o) ZODP pre adresátov jednoznačné v tom, že zrážkovou daňou postihuje všetky peňažné a nepeňažné plnenia vrátane plnení z bežného obchodného styku, je nepravdepodobné, aby bola suma medzi vybranou daňou a dorubenou daňou v pomere k počtu daňových subjektov v takom hrubom nepomere. Skutočne sa preto môže javiť, že práve vo vzťahu k 5 a 6 subjektom, u ktorých bola vykonaná daňová kontrola, uplatnili finančné orgány extenzívny výklad predmetu zrážkovej dane podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZODP, ktorý si adresáti vo všeobecnosti inak neosvojili z dôvodu, že zo zákona jasne nevyplýva.

70. Kasačný súd vzhľadom na vyššie uvedené uzatvára, že krajský súd ako aj finančné orgány vec nesprávne právne posúdili, keď vychádzali len z doslovného formalistického výkladu pojmu peňažné a nepeňažné plnenia a zahrnuli pod tejto pojem aj plnenia z bežného obchodného styku v rámci predaja a kúpy zdravotníckeho tovaru, ktoré v zmysle zákona o liekoch nie sú považované za peňažné a nepeňažné plnenia, a pri ktorých je ich zahrnutie ako predmetu zrážkovej dane zákonodarcom nepredpokladané, nelogické a nesystematické. Keďže krajský súd žalobu zamietol, kasačný súd rozhodol o zmene napadnutého rozsudku tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

71. Zároveň však kasačný súd poukazuje na to, že závery prezentované v tomto rozsudku neznameniajú, že sťažovateľovi nemôže byť za žiadnych okolností zo sporných plnení v novom rozhodnutí vyrubená daň zrážkou v zmysle § 43 ods. 3 písm. o) ZODP. Nie akékoľvek obchodné transakcie spočívajúce v predaji a kúpe liekov a zdravotníckych pomôcok medzi distribútorom a poskytovateľom zdravotnej starostlivosti totiž bez ďalšieho spadajú pod pojem „bežný“ obchodný styk. Podľa ustanovenia § 2 ods. 45 zákona o liekoch platí, že plnenia sa nepovažujú za plnenia poskytnuté v rámci bežného obchodného styku, ak sa nepreukáže, že (i) podmienky poskytnutých plnení zodpovedajú podmienkam obvyklým v bežnom obchodnom styku a (ii) že sa týkajú predaja alebo kúpy liekov. Obe uvedené podmienky pritom musia byť kumulatívne splnené pre to, aby plnenie mohlo byť vyňaté z pojmu peňažné a nepeňažné plnenie plynúce od držiteľa poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti i z predmetu zrážkovej dane podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZODP. V daňovom konaní, v ktorom ide o daň vyberanú zrážkou z plnení v rámci obchodného styku, je následne správca dane vo všeobecnosti povinný riadne zistiť skutkový stav, splnenie oboch podmienok skúmať a vyhodnotením ich (ne)splnenia sa v odôvodnení vydaného rozhodnutia náležite zaoberať.

72. Pokiaľ sporné transakcie vykonávané v rámci obchodného styku (predaja a kúpy liekov) nenapĺňajú definíciu bežného obchodného styku, teda obchodného styku vykonávaného za bežných trhových podmienok, ale naopak zahŕňajú skrytú, nepriamu podporu poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, nič nebude brániť tomu, aby takéto plnenie distribútor mal povinnosť zdať zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZODP. Tomu vo svojej podstate zodpovedá aj účel § 3 ods. 2 písm. a) ZODP, podľa ktorého príjem získaný darom štandardne nie je predmetom dane, ale to neplatí pre dary, ktoré boli poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa, ktoré predmetom dane sú. Súlad s obvyklými trhovými podmienkami je podľa kasačného súdu potrebné skúmať najmä pokiaľ ide o cenu a množstvo ako aj akékoľvek iné podmienky obchodnej spolupráce medzi držiteľom a poskytovateľom zdravotnej starostlivosti.

73. Finančné orgány v napadnutých rozhodnutiach bez ďalšieho považovali sporné plnenia sťažovateľa poskytované lekárniam v dotknutom zdaňovacom období za predmet zrážkovej dane podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZODP, a preto neskúmali povahu plnení ani to, či tieto plnenia spĺňali alebo nespĺňali podmienku ich súladu s bežnými trhovými podmienkami pre ich vyňatie z predmetu dane vyberanej zrážkou. Z uvedeného dôvodu bude ich úlohou v ďalšom konaní skúmať, prípadne i za potreby doplnenia dokazovania, jednak povahu plnení a jednak ich súlad s bežnými trhovými podmienkami. Bude teda ich povinnosťou zodpovedať otázku, (i) či išlo o plnenia v rámci predaja a kúpy liekov (resp. iného zdravotníckeho tovaru), a (ii) či podmienky týchto plnení zodpovedali obvyklým podmienkam bežného obchodného styku (najmä pokiaľ ide o cenu, množstvo a iné podmienky spolupráce medzi sťažovateľom a lekárniami). Kasačný súd dodáva, že § 2 ods. 45 zákona o liekoch explicitne vyníma z peňažných a nepeňažných plnení plnenia spočívajúce v predaji a kúpe liekov v rámci bežného obchodného styku. Podľa kasačného súdu však treba pristupovať obdobne aj k plneniam spočívajúcim v predaji a kúpe iného zdravotníckeho tovaru v rámci bežného obchodného

styku (teda za obvyklých trhových podmienok), pri ktorých negatívne vymedzenie v § 2 ods. 45 zákona o liekoch explicitne zakotvené nie je, avšak tieto plnenia podľa kasačného súdu nespádajú svojou povahou a účelom pod pozitívne vymedzenie peňažných a nepeňažných plnení podľa zákona o liekoch (viď bod 55 odôvodnenia).

VII. Záver

74. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a 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 a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V ďalšom konaní je žalovaný viazaný právnym názorom kasačného súdu prezentovanom v tomto rozsudku (§ 469 SSP).

