

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sfk/29/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5020200018  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 10. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5020200018.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a sudcov JUDr. Juraja Vališa, LL.M., a Mgr. Petra Macha, PhD. (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľa) : NeoTec Martin, s. r. o., so sídlom: Brezová 13, 036 01 Martin, IČO: 31 595 375, právne zastúpený Hronček & Partners, s. r. o., so sídlom: Kálov 1, 010 01 Žilina, IČO: 47 248 327, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102455195/2019, z 29. októbra 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/7/2020-129 z 21. júla 2021, ECLI:SK:KSZA:2021:5020200018.1, takto

### rozhodol:

I. Návrh žalobcu na prerušenie kasačného konania sa **z a m i e t a** .

II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/7/2020-129 zo dňa 21. júla 2021 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102455195/2019, z 29. októbra 2019 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

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

### o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Námestovo (ďalej „správca dane“) rozhodnutím č. 101336763/2019 z 03.06.2019 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“), žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej „daňový poriadok“) vyrubil rozdiel dane v sume 2 050,20 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2016. Zároveň skonštatoval výšku dane vyrubenu dodatočným daňovým priznaním doručeným dňa 16.11.2016 v sume 37 961,35 € a daň zistenú správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 40 011,55 €. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, o výsledkoch ktorej vyhotovil protokoly č. 100344789/2019 a č. 100344791/2019 zo dňa 31.01.2019. Prvý z označených protokolov bol doručený daňovému subjektu bez výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, pretože kontrolou predložených dokladov k DPH za zdaňovacie obdobie január 2016, február 2017, júl 2016 a august 2016 neboli zistené porušenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Druhý z označených protokolov bol daňovému subjektu doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku s tým, že nasledujúci deň začalo vyrubovacie konanie.

2. Žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutím č. 102455195/2019 z 29.10.2019 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“) na podklade odvolania žalobcu rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil. Žalovaný rozhodnutie odôvodnil tým, že si žalobca v zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane vo výške 2 050,20 € z dodávateľskej faktúry od spoločnosti TK WLP, s. r. o. za odvysielanie reklamného spotu za mesiac jún 2016, na základe rámcovej zmluvy o obchodnej spolupráci a o zabezpečení reklamy na veľkoplošných obrazovkách. Odpočítanie dane bolo preukázané faktúrou (s prílohami) bez bližších relevantných dôkazov. Dodanie reklamných služieb obsiahnuté v preverovanej faktúre nebolo možné overiť u dodávateľa TK WLP s. r. o. (sprostredkovateľ služieb - ďalej „TK WLP“), u subdodávateľa TREZ Slovakia s. r. o. ako ani u spoločnosti CREO ART, s. r. o. (ďalej „CREO ART“), ktorá mala zabezpečovať tieto reklamy.

3. Podľa žalobcu mal TK LWP sprostredkovať reklamný priestor, pričom fakturácia bola s minimálnym ziskom kvôli zvýšeniu obrátov spoločnosti na úver v banke, a to na základe rámcovej zmluvy o obchodnej spolupráci. Žalobca si mal pripraviť reklamné šoty v Powerpointe, ktoré boli odovzdané spoločnosti TREZ. Vysielanie reklamy bolo kontrolované v časových intervaloch dva až trikrát do roka a v roku 2017 bola ich spolupráca ohľadom reklám ukončená. K vystaveným faktúram predložil správcovi dane plány vysielania a existuje CD s fotkami veľkoplošných obrazoviek, odovzdané pánovi Kološtovi zo spoločnosti TK LWP. Faktúry boli spoločnosti TK LWP žalobcom uhradené a následne sprostredkovateľ zaplatil firme TREZ všetko cez účet.

4. Dokazovanie vykonané správcou dane podľa žalovaného preukázalo, že vecné plnenie z predložených faktúr nenastalo, predložené dôkazy za ukázali ako nedôveryhodné a vystavené bez reálneho podkladu. Deklarované dodanie sa ukázalo len ako formálne, nebolo preukázané, že predmet uvedený na faktúrach od dodávateľa bol pravdivý a že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ktorá po splnení ďalších zákonných podmienok zakladá nárok na odpočítanie dane u odberateľa v zmysle § 19 ods. 1 a 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Žalovaný skonštatoval, že údaje v kontrolnom výkaze nie sú dôkazom o tom, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený dodávateľom označeným na faktúre. Správca dane neposudzoval predmetnú vec ako zneužitie práva alebo daňový podvod, ale neuznal odpočítanie dane z dôvodu porušenia zákona o DPH v súvislosti s priamym dodávateľom odvolávajúceho sa, a teda došlo k porušeniu § 49 ods. 1 zákona o DPH.

## II. Priebeh konania pred správnym súdom

5. Žalobca podal správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej aj „správny súd“), ktorou žiadal zrušiť preskúmané rozhodnutie i prvostupňové rozhodnutie a vec vrátiť na ďalšie konanie. Žalobca v správnej žalobe namietal najmä pochybenia správcu dane, spočívajúce (i) vo vydaní dvoch protokolov z daňovej kontroly, (ii) skutočnosť že protokol z daňovej kontroly podľa neobsahuje podstatné náležitosti podľa § 47 písm. h/ Daňového poriadku (iii) správca dane odmietol vykonať dokazovanie prostredníctvom kontrolných výkazov a (iv) správca dane porušil povinnosť preukázať, že sa v danom prípade jednalo o daňový podvod alebo zneužitie práva (s poukazom na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016 a sp. zn. 3Sžfk/49/2017).

6. Správny súd rozsudkom č. k. 31S/7/2020-129 z 21.07.2021, ECLI:SK:KSZA:2021:5020200018.1 (ďalej „napadnutý rozsudok“), správnu žalobu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej „SSP“) ako nedôvodnú zamietol.

7. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že nemohol prihliadať na dôvody repliky žalobcu zo dňa 08.06.2020, ktoré učinil po nastúpení účinkov koncentrácie v zmysle procesnej úpravy § 134 ods. 1 a § 183 SSP. K námietke nemožnosti vydania dvoch protokolov z daňovej kontroly správny súd poukázal na § 46 ods. 8 daňového poriadku, ktorý správcovi dane umožňuje v rámci jednej daňovej kontroly, predmetom ktorej sú viaceré zdaňovacie obdobia vydať samostatný protokol pre zdaňovacie obdobia so zisteniami v rozdieloch dane, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt zaplatiť. Na vydanie takýchto protokolov v daňovej kontrole sa viaže rozdielny režim ďalších úkonov správcu dane, a to doručovanie protokolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole pre relevantné zdaňovacie obdobia. Z rozhodnutí finančných orgánov je podľa súdu zrejme, že sa s touto námietkou dostatočne vysporiadali.

8. Námietku absencie podstatných náležitosti v protokole podľa § 47 písm. h/ daňového poriadku, teda uvedenia kontrolných zistení a vyhodnotenia dôkazov, správny súd hodnotil ako nedôvodnú, pretože protokol zahŕňa sumarizáciu kontrolných zistení ako aj vyhodnotenie dôkazov správcom dane, viažucim sa k zdaňovaciemu obdobiu. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane odmietol vykonať dôkaz kontrolnými výkazmi dodávateľa daňového subjektu, poukázal súd na § 24 ods. 2 daňového poriadku, v zmysle ktorého správca dane nie je pri vykonávaní dôkazov viazaný dôkaznými návrhmi daňového subjektu. Kontrolné výkazy správny súd považoval za doklad, v ktorom sa uvádzajú len formálne náležitosti predstavované identifikačným číslom pre DPH, číslami vystavených faktúr, dátumy dodania, základ dane a daň, pričom tieto údaje súčasne vyplývajú aj z dodávateľských faktúr a v konkrétnom prípade nepreukazujú dodanie služby. K námietke spočívajúcej v povinnosti správcu dane uviesť dôkazy nad rámec zákona, požadované od žalobcu v prípade pochybností o reálnom nadobudnutí, poukázal na povinnosť daňového subjektu predložiť správcovi dane dôkazy, ktoré sa viažu k uvedenému druhu služby - odvysielanie reklamných spotov na LED obrazovkách, na základe ktorých by bolo možné jednoznačne konštatovať realizáciu fakturovaného plnenia dodávateľom a overiť tvrdenia svedkov.

9. Správny súd pokračoval, že žalobca neoznačil dôkazy, ktoré by navrhoval vykonať na preukázanie realizácie zdaniteľných obchodov po vyjadrení pochybností správcom dane v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku. Dôkazné návrhy žalobcu sa mali týkať vzťahu žalobcu a jeho priameho dodávateľa a teda vzťahu, ktorého bol priamym účastníkom, v prejednávanej veci teda nešlo o extenzívne uplatnenie dôkazného bremena.

10. Keďže replika zo dňa 08.06.2020 bola žalobcom uplatnená po nastúpení koncentrácie, vecne sa súd zaoberal len argumentáciou, ktorá bola, pokiaľ ide o jej vecný základ, obsiahnutá už vo včas podanej správnej žalobe. Nepredloženie účtovníctva dodávateľa uvedeného na faktúre nebola jedinou okolnosťou, ktorou správca dane spochybnil reálnosť zdaniteľných plnení, pochybnosti boli založené na komplexnom zistení, pretože svedectvá konateľov Q. Z. (konateľ dodávateľa TK LWP) a A. Q. (konateľ spoločnosti TREZ), neboli podložené relevantnými dôkazmi, plány vysielacích spotov nepreukazujú realizáciu plnenia pre žalobcu dodávateľom uvedeným na faktúre, svedok Q. sa nevedel bližšie vyjadriť k podrobnostiam dodania fakturovanej služby, pretože všetky činnosti súvisiace s reklamou pre subjekt TREZ zabezpečoval subjekt CREO ART, vo vzťahu ku ktorému správca dane zistil, že nemal predpoklady na odvysielanie reklám a konateľ spoločnosti bol nedosiahnuteľný. Žalobca podoprel návrh formálnymi dôkazmi - dodávateľskými faktúrami, rámcovou zmluvou, výpoveďou svedka Z., ktorý potvrdil sprostredkovanie služieb pre žalobcu, bez doloženia relevantných dôkazov, na základe ktorých by bolo možné vyjadrenie svedka overiť. Výpoveď svedka Q. bola nekonkrétna, bez prínosu k objasneniu podrobností realizácie dodávky služieb a fotodokumentáciou, ktorá spolu s plánmi vysielania nepreukazuje realizáciu fakturovaného plnenia dodávateľom.

11. V súvislosti s požiadavkou žalobcu na uplatnenie eurokonformného výkladu a povinnosť správcu dane preukázať, že sa jednalo o zneužitie práva alebo podvod, správny súd zdôraznil, že až pokiaľ by žalobca uniesol dôkazné bremeno a všetky zákonné podmienky by preukázal, teda k porušeniu zákona o DPH by nedošlo, vtedy by mohol správca dane neuznať odpočítanie dane len v prípade, ak by preukázal, že žalobca je zapojený do zneužitia právnej regulácie spoločného systému DPH alebo na podvodnom reťazci zdaniteľných obchodov, k čomu však v prejednávanej veci nedošlo. Ak sú preukázané všetky vecné aj formálne podmienky na odpočítanie dane, na preukázanie ktorých má prioritne dôkazné bremeno daňový subjekt, potom je možné neuznať právo na odpočítanie dane len vtedy, ak bude preukázané zneužitie práva alebo daňový podvod, na čo má v plnom rozsahu dôkazné bremeno správca dane. Finančné orgány postavili svoje rozhodnutie na závere o nesplnení zákonných podmienok odpočtu dane a v nadväznosti na to správca dane odmietol odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

12. Správny súd sa vyjadril tiež k predloženému znaleckému posudku znalca H.. X. E. č. 03/2020 zo dňa 25.09.2020, doručenému taktiež po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby. Pri rozhodovaní vychádzal zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy podľa § 119 a § 134 SSP, pričom znalecký posudok bol predložený až v priebehu súdneho konania a relevantným dôkazom by mohol byť, pokiaľ by spochybňoval odborné skutkové závery správcu dane, z ktorých vychádzal pri právnom posúdení v administratívnom konaní a zaujímal by presvedčivé odlišné odborné skutkové závery. Muselo by ísť o znalecký posudok spĺňajúci atribúty podľa § 207 a § 209 Civilného sporového poriadku (ďalej len „CSP“). Podľa objednávky žalobcu bolo znalcovi zadané zaoberať sa splnením hmotnoprávných

podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty podľa Smernice 2006/112/ES a zákona o DPH. Znalec v posudku uviedol, že relevantne a preukázateľne stanovil oprávnený nárok platiteľa DPH na odpočítanie dane v úhrnnej výške 96.855,86 eura, a prijal záver, že hmotnoprávne zákonné podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane boli splnené. Znalecký posudok sa tak podľa správneho súdu nevyjadroval k skutkovým otázkam, na ktoré treba vedecké znalosti, ako to má na mysli § 207 ods. 1 CSP, ale vec právne posúdil v rozpore s § 207 ods. 2 CSP v spojení s § 25 SSP.

### III. Kasačná sťažnosť žalobcu a vyjadrenie žalovaného

13. Žalobca (ďalej „sťažovateľ“) podal proti rozsudku správneho súdu riadne a včas kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), písm. g) SSP, pretože bol názoru, 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 tiež že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Kasačnému súdu navrhol, aby rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil tomuto súdu na ďalšie konanie, alebo alternatívne aby napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

14. Kasačnú sťažnosť sťažovateľ odôvodnil tým, že správny súd sa dopustil procesného pochybenia a odňal mu právo na prejednanie správnej žaloby v úplnosti, pretože nesprávne pristúpil posúdeniu argumentácie uvedenej v replike zo dňa 08.06.2020. Nejednalo sa o nové žalobné námietky, ale o rozvinutie argumentácie a doplnenie právneho zdôvodnenia k už vzneseným žalobným dôvodom, v správnej žalobe vymedzeným v súlade s § 182 ods. 1 písm. e) SSP (správne orgány nemali jasné, či došlo k daňovej strate, žalovaný nesprávne poukázal na zásadu potivého obchodného styku a rozhodnutie žalovaného bolo v rozpore so zásadou neutrality DPH). Keďže nešlo o oneskorene vznesené námietky, týmito sa mal správny súd zaoberať, tieto však vôbec nepodrobil vecnému hodnoteniu. Považoval za nesprávny právny názor správnych orgánov a súdu o tom, že ako daňový subjekt nepreukázal dodanie služieb uvedených na faktúre.

15. Sťažovateľ tvrdil, že § 46 ods. 8 daňového poriadku správcovi dane ukladá v rámci jednej daňovej kontroly možnosť vydať len jeden protokol a možnosť vydania viacerých protokolov v priebehu jednej kontroly zákon neupravuje. Správny súd nesprávne pochopil dôkaznú relevanciu kontrolných výkazov ako dôkazných prostriedkov, pretože tvrdil, že údaje v kontrolnom výkaze nie sú dôkazom o tom o dodaní služieb, ale sú len formálnym dôkazom. Kontrolné výkazy považoval za dôkaz s výpovednou hodnotou, najmä vo väzbe na ostatné zistené skutočnosti, ktoré nepriamo dokazujú, že určitý subjekt tento výkaz vystavil a zaúčtoval daňový doklad, viažuci sa k určitému v doklade uvedenému zdaniteľnému plneniu. Účelom kontrolných výkazov je práve možnosť krížového overenia, či si daňové subjekty plnia svoje povinnosti.

16. Sťažovateľ mal za to, že finančné orgány a správny súd stotožniac sa s ich právnym posúdením vykonaných dôkazov neprímerane zaťažili daňový subjekt dôkazným bremenom, žiadajúc ďalšie dôkazy bez konkretizácie, aké iné ďalšie dôkazy by boli postačujúce. V správnom konaní znášal neprímerané dôkazné bremeno, priam v neobmedzenom rozsahu, kedy bolo považované dokazovať či vyvracať skutočnosti, ktoré nebolo v jeho reálnych možnostiach (účtovníctvo subdodávateľov, predloženie dokumentov, ktoré nikdy neexistovali, dokumenty ktoré nemá k dispozícii a žiaden predpis mu ich evidenciu či archiváciu neukladá) a ani objektívne možné požadovať (poukázal na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžf/10/2012). Považoval za zásadné, že na pojednávaní dňa 21.07.2021 žalovaný zmenil právny záver spočívajúci v tom, že nespochybňuje dodanie služby, ale spochybňuje dodanie služby subjektom, uvedeným na faktúre. Ak teda krajský súd a pojednávaní zistil, že žalovaný uznal realizáciu dodávky služby podľa faktúr, mal rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť na nové konanie. Tým, že takto nepostupoval, dopustil sa procesného pochybenia a porušenia práva na spravodlivý proces.

17. Správca dane ani žalovaný podľa sťažovateľa nepreukázali, že by bol dôvod považovať niektorý z dokladov predložených žalobcom v priebehu daňového konania za nepravdivý, neúplný alebo nevierohodný. Správca dane vždy len formálne tvrdil a popieral, nikdy však svoje tvrdenie nepodložil, neodôvodnil žiadnou relevantnou skutočnosťou alebo dôkazom, sťažovateľ nebol vyzvaný na podanie vysvetlenia k dôkazom. K spätnému prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt došlo neoprávnene a nedôvodne v dôsledku čoho bola tvrdená dôkazná núdza na strane žalobcu. Predložené doklady, vrátane evidencií, boli autentické a zachytávali obsah obchodných vzťahov a reálnych úkonov

pri obchodnej činnosti. Zaúčtovanie transakcie u dodávateľa nie je podmienkou vzniku nároku na odpočítanie dane u odberateľa, ktorý plnenie prevzal v dobrej viete, že služba pochádza od subjektu, s ktorým uzatvoril obchodný vzťah. Sťažovateľ žiadal kasačný súd, aby sa opätovne oboznámil s obsahom svedeckých výpovedí, v ktorých svedkovia potvrdili, že TK LWP obchodoval v preskúvanom období so žalobcom. Správca dane ani žalovaný či krajský súd nespochybnili pravdivosť svedeckých výpovedí, a teda tieto hoc aj všeobecne potvrdili dodávky reklamných služieb, generálne neuznanie všetkých obchodov za roky spolupráce medzi subjektmi sťažovateľ považoval za rozporné so zásadami hodnotenia dôkazov v daňovom konaní.

18. Ďalej mal sťažovateľ za to, že správny súd riadne nepreskúmal predložený dôkaz - znalecký posudok č. 03/2020 zo dňa 27.09.2020 vyhotovený súdnym znalcom H.. X. E., čo malo za následok nesprávne pochopenie jeho záverov, pretože tento posudok zjavne spochybni odborné skutkové závery daňových orgánov. Správny súd nesprávne vyhodnotil znalecký posudok ako bezpredmetný, na účely vyčíslenia výšky odpočtu DPH, ktorý daňovému subjektu - sťažovateľovi vznikol, bolo nevyhnutné, aby boli posúdené podmienky dané daňovými predpismi, majúce vplyv na určenie výšky odpočítania. Nesprávnosť právneho posúdenia videl tiež v tom, že súd rozhodol v rozpore s judikatúrou SD EÚ vo veci C-277/14 PPUH Stehcamp, vzhľadom na obdobné dôvody neuznania práva na odpočítanie dane. Poukázal na splnenie hmotnoprávných podmienok odpočítania dane podľa čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej „smernica 2006/112/ES“). Prielom posudzovania skutkovej situácie v daňových veciach videl v rozsudku MAKSPEN C-18/13 z 13. februára 2014 a SIGNUM ALFA SPED KFT C- 466/15, obdobne je tomu pri rozhodnutí Vikingó 610/2019. Podľa aktuálne rozhodovacej praxe SD EÚ ak je dodanie zdaniteľného plnenia zdaniteľnej osobe preukázané, ale pochybnosti sú v osobe dodávateľa, potom mu môže byť právo na odpočítanie dane podľa zákona o DPH odopreté len za súčasného preukázania podvodu alebo zneužitia práva. Správny súd tak nesprávne posúdil splnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH sťažovateľom, daň bola uplatnená platiteľom na vstupe a poskytnuté reklamné služby použil žalobca na dosahovanie ďalších výnosov svojej podnikateľskej činnosti (§ 71 zákona o DPH).

19. Sťažovateľ kasačnému súdu navrhol prerušenie konania do rozhodnutia SD EÚ o prejudiciálnych položených Najvyšším správnym súdom Českej republiky vo veci Kemwater ProChemie s. r. o. vec označená C- 154/20 alebo alternatívne aby sám položil na SD EÚ žiadosť o rozhodnutie o prejudiciálnej otázke a požiadal o výklad právnych noriem práva EÚ, pričom konkrétne otázky formuloval v kasačnej sťažnosti.

20. V doplnení príloh ku kasačnej sťažnosti dňa 17.02.2023 sťažovateľ predložil protokol z daňovej kontroly vykonanej Daňovým úradom Prešov v spoločnosti TK LWP a obdobiach 11/2016-5/2017 a súhlas na sprístupnenie údajov, ktoré môžu tvoriť obchodné, bankové alebo poštové tajomstvo.

21. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa nevyjadril.

#### IV. Posúdenie veci kasačným súdom

22. Najvyšší správny súd (ďalej „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas ( § 443 ods. 2 písm. a/ SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozsudok verejne vyhlásil 26.10.2023.

23. Predmetom kasačnej sťažnosti je napadnutý rozsudok správneho súdu zamietajúci žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia preskúvaného rozhodnutia žalovaného, potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie správcu dane o určení rozdielu DPH v sume 2.050,20 eura za zdaňovacie obdobie jún 2016. Kasačný súd v medziach kasačnej sťažnosti preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom skúmal aj preskúvané rozhodnutie, prvostupňové

rozhodnutie, a tiež konanie týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu.

24. V prvom rade je podstatné zhrnúť, v čom spočívajú podmienky uplatnenia odpočtu DPH. Právny základ je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ER, v zmysle ktorej musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vystavenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka),
- tovar alebo služba musí byť dodaná zdaniteľnou osobou v zmysle smernice 2006/112 a súčasne tovar alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, boli dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a aby zdaniteľná osoba tieto tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (materiálne podmienky).

25. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol. Dokazovanie, ktoré vykonáva správca dane následne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predložených daňovým subjektom. Správca dane sa však musí vyvarovať jednoduchých a nepodložených spochybnení, pokiaľ ide o reálnosť uskutočnenia obchodných transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry. Správca dane musí teda dôvodne spochybniť tvrdenia a dôkazy predostreté daňovým subjektom za účelom odpočítania DPH. V opačnom prípade by bola narušená zásada daňovej neutrality a právnej istoty (rozsudok SD EÚ vo veci C C.F. SRL proti A.J.F.P.M. a D.G.R.F.P.C sp. zn. C-430/19 zo 04.06.2020).

26. Kasačnú námietku sťažovateľa založenú na názore, že z priebehu jednej daňovej kontroly nie je možné vyhotoviť dva rôzne protokoly o jej výsledku daňovej podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku súd hodnotil ako nedôvodnú. V súvislosti s touto námietkou poukazuje na závery rozsudku kasačného súdu sp.zn. 6Sžfk/21/2020 z 26.05.2022, v zmysle ktorého právna úprava takýto postup správcu dane umožňuje: „35. Znenie § 46 ods. 8 daňového poriadku nevylučuje však podľa kasačného súdu taký postup, ako zvolil správca dane, za predpokladu, že je v jednotlivých protokoloch jednoznačne identifikované, akého zdaňovacieho obdobia a akej dane sa protokoly týkajú, vrátane identifikácie daňovej kontroly (všetko aj v zmysle § 47 Daňového poriadku), a správca dane sa vyhne vyvolaniu vyššie naznačenej zmätočnosti. Treba totiž zohľadniť aj to, že daňová kontrola je koncipovaná tak, že sa môže súčasne týkať viacerých zdaňovacích období a viacerých druhov daní, pričom k rozšíreniu jej predmetu môže dôjsť aj počas jej priebehu (§ 46 ods. 4 daňového poriadku). To vyplýva najmä z požiadavky na čo najmenšiu záťaž pre daňový subjekt a všeobecne z princípu hospodárnosti. Preto, hoci ide formálne a procesne o jednu daňovú kontrolu, materiálne sa predmety takejto „spoločnej“ kontroly neprelínajú, a kontrolné zistenia sa aj v jedinom protokole vyhotovenom za viaceré zdaňovacie (účtovné) obdobia a dane uvádzajú samostatne podľa jednotlivých predmetov kontroly.“

27. Sťažovateľ ďalej namietal, že správca dane celkom zrejme nevyčerpal všetky dostupné dôkazy, ktoré boli dostupné v daňovom konaní. Sťažovateľ podľa kasačného súdu v skutkových okolnostiach veci dôvodne namietal nevykonanie kontrolných výkazov dodávateľa TK LWP, keď správny súd stotožniac sa s názorom žalovaného nepovažoval dôkazný návrh za záväzný v zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku z dôvodu, že ide o doklad uvádzajúci len formálne náležitosti. S obdobnou skutkovou námietkou použiteľnosti kontrolných výkazov sa už kasačný súd opakovane zaoberal. V tomto smere poukazuje najmä na relevantnú časť odôvodnia rozsudkov sp. zn. 10Sžfk/1/2021 z 27.04.2022, sp. zn. 2Sfk/69/2022 z 28.08.2023, vo veciach rovnakých účastníkov, nasledovne: „Kasačný súd je presvedčený, že i keď tento dôkaz sám o sebe nie je nespochybniteľný, tak stále môže dopomôcť k dokresleniu skutkového stavu pre správcu dane. Totiž, ak by mal dodávateľ ..... v kontrolných výkazoch vedené faktúry, na základe ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočet DPH, tak by tento dôkaz mohol, i keď len čiastkovo, preukazovať riadne vedenie týchto faktúr v účtovníctve dodávateľa ..... a tým vyvracať tvrdenie správcu dane, že pokiaľ nie je možné skontrolovať účtovníctvo dodávateľa uvedeného na faktúre, tak nie je možné považovať faktúry za vierohodné, pretože nie je možné zistiť, či má takýto subjekt vôbec tento doklad vo svojom účtovníctve zaúčtovaný a daň odvedenú. Tento záver podporuje aj účel kontrolných výkazov, ktorý zákonodarca vyjadril v dôvodovej správe k novele uskutočnenej zákonom č. 360/2013 Z. z. nasledovne: „Kontrolný výkaz, ako dokument obsahujúci informácie o vymedzených dodávkach tovaru a služieb plateľov dane na vstupe aj výstupe, predstavuje

jedinečný zdroj informácií pre finančnú správu. Prostredníctvom automatizovaného systému krížovej kontroly v ňom uvedených údajov bude finančná správa vedieť efektívne plánovať daňové kontroly. Sprievodným efektom zavedenia kontrolného výkazu bude zlepšenie dobrovoľného plnenia daňových povinností platiteľov dane, čo sa v konečnom dôsledku odrazí na zlepšenom výbere dane z pridanej hodnoty. Ambíciou kontrolného výkazu je odhaľovanie nových typov podvodov a ich predchádzanie, do budúcnosti takisto rozšírenie jeho uplatnenia na kontrolu plnenia zákonných povinností pri iných druhoch priamych a nepriamych daní. Krížovou kontrolou údajov, uvedených v kontrolných výkazoch vzájomne obchodujúcich platiteľov dane, bude možné napríklad:

- odhaliť tuzemské a cezhraničné karuselové podvody
- odhaliť machinácie s faktúrami, ako sú napr. nezaraďenie faktúr do účtovníctva dodávateľa, pričom odberateľ z nich uplatňuje odpočítanie dane, výmena faktúr, vystavenie fiktívnych faktúr, nevystavenie faktúr, vystavenie faktúr neplatiteľmi dane, uplatnenie si odpočtu dvakrát z tej istej faktúry
- monitorovať rizikových platiteľov dane
- preventívne pôsobiť proti uvádzaniu nepravdivých údajov.“

28. K neprimeranému zaťaženiu sťažovateľa dôkazným bremenom správcou dane v priebehu daňovej kontroly, spočívajúcim predovšetkým v požiadavke na predloženie dôkazov, nachádzajúcich v dispozícii subdodávateľských spoločností, TREZ Slovakia a CREO ART, prostredníctvom ktorých priamy dodávateľ sťažovateľa TK WLP sprostredkoval dodanie deklarovanych reklamných služieb, kasačný súd považuje za podstatné zdôrazniť závery rozsudku SD EÚ z 03.09.2020, „Vikingó Fővállalkozó Kft. (ďalej len „C- 610/19 Vikingó“) v zmysle ktorého „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

29. V zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH je odpočet dane viazaný na uplatnenie DPH z tovarov a služieb, ktoré majú byť platiteľovi dodané. Z predmetného ustanovenia však nevyplýva, že by nemohli byť dodané subdodávateľsky (obdobne tieto závery konštatujú rozsudky tunajšieho súdu sp. zn. 4Sžfk/65/2022, sp. zn. 2Sfk/34/2021.). Zásada daňovej neutrality sa odráža v režime odpočítania dane, ktorého cieľom je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samé v zásade podliehajú DPH. Čo sa týka DPH, každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na DPH splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (viď rozhodnutie Súdneho dvora EÚ C-267/15 Gemeente Woerden).

30. Sťažovateľ namietal neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom zo strany daňových orgánov, spočívajúce v požadovaní dôkazov a účtovnej dokumentácie týkajúcej sa dodávateľských či subdodávateľských subjektov sťažovateľa, ďalšej fotodokumentácie či dôkazov, ktoré daňový subjekt objektívne nemal možnosť zabezpečiť. Tiež namietal nedostatočné spochybnenie vierohodnosti svedeckých výpovedí konateľov spoločností a predložených dôkazov v daňovom konaní zo strany správcu dane podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku. Kasačný súd pripomína, že úlohou správcu dane je overiť skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno, pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené

tvrdenia a dôkazy. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil. Správca dane musí uniesť dôkazné bremeno vierohodného a presvedčivého spochybnenia tvrdení a dôkazov predložených sťažovateľom.

31. Z vyššie uvedeného je možné dospieť k záveru, že správca dane odmietol vykonať dôkazy navrhované sťažovateľom s povrchným a všeobecným odôvodnením. Na druhej strane požadoval od daňového subjektu preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal a kládol na daňový subjekt neprímerané požiadavky na dôkazné bremeno. Kasačný súd nepovažuje za dostatočne konkretizované výhrady orgánov finančnej správy, ktoré v rozhodnutiach všeobecne konštatujú, že získané informácie a podklady popierajú uskutočnenie zdaniteľného plnenia dodávateľom TK LWP pre sťažovateľa. Právne posúdenie veci správnym súdom z tohto dôvodu považuje za nesprávne najmä v tom, že považoval zo strany správcu dane a žalovaného za spochybnenú vierohodnosť tvrdení a dôkazov predložených sťažovateľom. Správca dane sa bez riadneho a logického zdôvodnenia nevysporiadal s dôkazmi, ktoré mohli preukazovať splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH uplatnený sťažovateľom.

32. Vo vzťahu k predloženému znaleckému posudku č. 03/2020 kasačný súd pripomína, že predpokladom prípustnosti tohto dôkazu v súdnom konaní pred správnym súdom je zohľadnenie zákonnej podmienky, v zmysle ktorej sa na prejednanie správnej žaloby podľa § 177 a nasl. SSP v plnom rozsahu uplatňuje zásada koncentrácie dôvodov a rozsahu žaloby podľa § 134 ods. 1 a § 183 SSP. Kasačný súd sa vzhľadom na zákonom stanovené účinky koncentrácie v podstate stotožňuje s názorom správneho súdu, v zmysle ktorého predmetný znalecký posudok nebol vyhotovený v priebehu daňového konania, ale bol doručený až v priebehu konania pred správnym súdom dňa 28.09.2020 po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby. Prípustnosť tohto dôkazného prostriedku tak bude potrebné v ďalšom konaní pred finančnými orgánmi hodnotiť v závislosti od toho, v akom rozsahu závery obsiahnuté v znaleckom posudku neporušujú zásadu koncentrácie v súdnom konaní a rozvíjajú žalobné dôvody uplatnené v správnej žalobe.

33. Sťažovateľ kasačnému súdu navrhol prerušiť konanie podľa § 100 ods. 1 písm. c/ SSP, a obrátiť sa na Súdny dvor EÚ s prejudiciálnymi otázkami. Pre rozhodnutie o kasačnej sťažnosti nebolo potrebné obracať sa s navrhovanými prejudiciálnymi otázkami na SD EÚ, preto kasačný súd návrh sťažovateľa na prerušenie konania zamietol. Kasačnej sťažnosti je totiž potrebné v prvom rade vyhovieť pre neunesenie dôkazného bremena správcou dane v spojení s nedostatočne zisteným skutkovým stavom. Správca dane nevyčerpal všetky dostupné dôkazné prostriedky v administratívnom konaní, čo viedlo k tomu, že spochybnenie vierohodnosti a pravdivosti dôkazov predložených sťažovateľom nebolo dostatočne preukázateľné. Taktiež v súvislosti s alternatívnym návrhom na prerušenie kasačného konania do vydania rozhodnutia vo veci vedenej na SD EÚ pod sp. zn. C-154/20 je potrebné uviesť, že o predbežnej otázke bolo Súdny dvorom rozhodnuté rozsudkom z 09.12.2021, pričom závery rozhodnutia sa sústreďujú na postavenie dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby.

## V. Záver

34. Kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná, napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Rovnakou vadou nezákonnosti podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP). Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 191 ods. 1 písm. c/ SSP napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný, prípadne tiež správca dane, budú v ďalšom konaní a rozhodovaní viazaní právnym názorom kasačného súdu v zmysle § 469 SSP. V ďalšom konaní bude predovšetkým potrebné doplniť dokazovanie, a to v smere naznačenom kasačným súdom a podľa potreby s poukazom na závery rozsudkov SD EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie, prípadne pri reťazci dodaní zohľadniť závery rozhodnutia SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingó zo dňa 03.09.2021 a následne vydať nové rozhodnutie, náležite a presvedčivo odôvodnené úvahami, ktoré orgány finančnej správy viedli k vydaniu rozhodnutia.

33. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania

rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

34. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.