

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/53/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2021200042  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 06. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:2021200042.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Pierre Baguette, s. r. o., Veľkoúľanská 1716/9, Sládkovičovo, IČO: 36 255 220, právne zastúpený: PricewaterhouseCoopers Legal, s.r.o., Karadžičova 2, Bratislava, IČO: 47 235 772, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102026531/2020 zo dňa 28. decembra 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/15/2021-96 zo dňa 18. mája 2022, takto

### rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/15/2021-96 zo dňa 18. mája 2022 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného číslo: 102026531/2020 zo dňa 28. decembra 2020 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Sťažovateľovi sa priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a na kasačnom súde.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trnava (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím číslo: 101052946/2020 zo dňa 17.06.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 64.977,25 eura za zdaňovacie obdobie apríl 2019 a vyrubil mu daň v sume 11.140,80 eura.

2. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vystavených spoločnosťami AYBAR s.r.o (predmet fakturácie: výroba bagiet a výroba sendvičov za obdobie apríl 2019) a Talents s.r.o. (predmet fakturácie: výroba bagiet, sendvičov za obdobie marec a apríl 2019). Správca uviedol, že na základe preverovania a hodnotenia dôkazov vznikli pochybnosti o správnosti a pravdivosti dokladov a o reálnosti uskutočnenia deklarovanych zdaniteľných obchodov. Skonštatoval, že plnenia deklarované zo strany dodávateľov, resp. subdodávateľov neboli hodnoverne preukázané.

3. Správca dane vo vzťahu k dodaniu a služieb od spoločnosti AYBAR s.r.o. poukázal na tieto skutočnosti:

- Priamy dodávateľ AYBAR s.r.o. nemal zamestnancov, výrobu bagiet a sendvičov sám nevykonával, ale mal ju len zabezpečovať prostredníctvom subdodávateľských spoločností:

- D 55 PLUS s.r.o. - nepreukázala, aké konkrétne služby v skutočnosti vykonali pre spoločnosť AYBAR s.r.o.

- MIMO-EKO, spol s r.o. - nepreukázala, aké konkrétne služby v skutočnosti vykonali pre spoločnosť AYBAR s.r.o.

- WSB COFFE s.r.o. - bola nekontaktná, na výzvy správcu dane nereagovala,
- PETRIX digital agency s.r.o. - uviedla, že v apríli 2019 neobchodovala so spoločnosťou AYBAR s.r.o. (potvrdila subdodávku pre žalobcu až v ďalších v mesiacoch - máj a jún 2019);
- Konateľ spoločností D 55 PLUS s.r.o. a MIMO-EKO, spol s r.o. sa vyjadril, že žalobcu nepozná, nikdy s ním nespolupracoval, nezamestnával žiadnych zamestnancov a spochybnil výrobu sendvičov a bagiet v priestoroch žalobcu;
- Splnomocnená zástupkyňa spoločnosti MIMO-EKO, spol s r.o. neidentifikovala osobu, ktorá ju nakontaktovala za spoločnosť AYBAR s.r.o. ani sa konkrétne nevyjadrila k spolupráci s touto spoločnosťou, spoluprácu potvrdila, ale vyjadrovala sa neurčito. Osoby, ktoré mali podľa splnomocnenej zástupkyne práce vykonávať, nesedia so zoznamom pracovníkov predložených žalobcom;
- Splnomocnená zástupkyňa spoločnosti D 55 PLUS s.r.o. ústne potvrdila subdodávky, nevedela však uviesť, v akých priestoroch boli práce vykonané ani kto podpísal zmluvu za spoločnosť AYBAR s.r.o. Práce mali podľa nej vykonávať živnostníci - občania Slovenska (ktorých identifikáciu nepredložila), čo je v rozpore s tvrdením konateľa dodávateľa AYBAR s.r.o. - podľa ktorého pracovníci boli z Ukrajiny a zo Srbska;
- Reálne vykonávanie sporných služieb zahraničnými osobami (ktoré mali byť vyslané na výkon práce do priestorov žalobcu) nepotvrdili ani zistenia v odpovediach z cudzineckej polície a Sociálnej poisťovne;
- V odpovedi z Úradu práce, sociálnych vecí a rodiny v Galante bolo uvedené, že zamestnávateľom AYBAR s.r.o. boli predložené 4 informačné karty o vyslaní na výkon práce štátnych príslušníkov tretej krajiny;
- V zozname pracovníkov predložených dodávateľom AYBAR s.r.o. neboli uvedené dve osoby, ktoré uviedol v predloženom zozname žalobca;
- V zmysle rámcovej zmluvy so žalobcom, spoločnosť AYBAR s.r.o. nebola oprávnená vykonávať práce prostredníctvom subdodávateľov.

4. Správca dane vo vzťahu k dodaniu a služieb od spoločnosti Talents s.r.o. poukázal na tieto skutočnosti:

- Rozpory vo vyjadreniach žalobcu a konateľa spoločnosti Talents s.r.o. ohľadom vzniku spolupráce a osôb, ktoré za spoločnosť Talents s.r.o. mali konať;
- Rozpor medzi vyjadrením žalobcu, že spoločnosť Talents s.r.o. sa prezentovala, že disponuje s dostatočným ľudským potenciálom so zisteniami správcu dane, v zmysle ktorých táto v marci 2019 nemala zamestnancov a v apríli 2019 zamestnávala 5 osôb na TPP a 3 osoby na dohodu;
- Konateľ spoločnosti Talents s.r.o. nepredložil zoznam zamestnancov, pracovné zmluvy, dôkazy o vyplatených mzdách ani objednávky služby. Neboli predložené ani zoznamy pracovníkov - Srbov, ktorých si mal podľa vyjadrenia konateľa dodávateľ prenajať od spoločnosti EAST STAR AGENCY z Kosova;
- Konateľ spoločnosti Talents s.r.o. sa vyjadril, že práce vykonávali Slováci (12 osôb) a cudzinci - Srbi (18 osôb), čo je v rozpore s predloženým zoznamom pracovníkov zo strany žalobcu, kde nie sú uvedení žiadni Slováci a okrem Srbov sú na tomto zozname v prevažnej miere osoby pochádzajúce z iných krajín (Ukrajina, Bosna a Hercegovina, Macedónsko) a na tomto zozname je uvedených za mesiac marec 2019 72 osôb a za mesiac apríl 35 osôb;
- Žalobca sa vyjadril, že výroba bagiet a sendvičov bola koordinovaná zamestnancami spoločnosti Talents s.r.o. a priame príkazy dostávali od koordinátorky (T. F.), ale správcom dane bolo zistené, že spoločnosť Talents s.r.o. nemala v marci 2019 zamestnancov a v apríli 2019 zamestnávala 5 osôb na TPP a 3 osoby na dohodu, ale medzi zamestnancami nebola koordinátorka (T. F.);
- Konateľ spoločnosti Talents s.r.o. nepredložil presnú identifikáciu spoločnosti EAST STAR AGENCY so sídlom v Kosove, ani dodávateľské zmluvy, faktúry vystavené touto spoločnosťou pre dodávateľa, tiež nepoznal mená osôb konajúcich za túto spoločnosť;
- Vyjadrenie konateľa spoločnosti Talents s.r.o., že pri odovzdávaní a prevzatí prác nebol za zhotoviteľa nikto prítomný a že žalobca len správou uviedol kusy vyrobených bagiet a sendvičov a na základe toho bol vyhotovený odovzdávací protokol, nepreukazuje, že výrobu bagiet a sendvičov vyhotovila spoločnosť Talents s.r.o.;
- V zmysle rámcovej zmluvy so žalobcom, spoločnosť Talents s.r.o. nebola oprávnená vykonávať práce prostredníctvom subdodávateľov.

5. Správca dane skonštatoval, že žalobca nemá právo odpočítať si daň v prípade, ak sa preukáže, že dodanie služieb nebolo uskutočnené dodávateľmi a subdodávateľmi v danom reťazci.

6. Žalovaný rozhodnutím číslo: 102026531/2020 zo dňa 28. decembra 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie zmenil tak, že určený rozdiel v sume 64.977,25 eura zmenil na sumu 64.856,79 eura, nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet dane za predmetné zdaňovacie obdobie v sume 53.836,45 eura a vyrubil rozdiel dane v sume 11.020,34 eura.

7. Žalovaný zdôraznil, „že v danom prípade je zásadnou skutočnosťou to, že správca dane nespochybnil, že by k dodaniu služieb nedošlo, ale spochybnil že tieto služby boli daňovému subjektu dodané deklarovanými dodávateľmi...“. Predloženie dochádzky zamestnancov a identifikácie osôb zo strany žalobcu podľa žalovaného nepreukazujú, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené deklarovanými dodávateľmi.

8. Vykonaným dokazovaním správcu dane bolo podľa žalovaného zistené, že dodanie služieb v zmysle sporných faktúr bolo potvrdené len čiastočne, a to v prípade faktúr vystavených spoločnosťou AYBAR s.r.o. vo veci prác vykonaných štyrmi osobami. Prvostupňový orgán preto priznal žalobcovi uplatnené odpočítanie dane len v preukázanom rozsahu. Žalovaný zistil, že prvostupňový orgán pri výpočte priznaného odpočítania dane zo sporných faktúr od spoločnosti AYBAR s.r.o daň nesprávne vypočítal. Správna výška uznaného odpočítania od dane zo sporných faktúr v pomernej časti zodpovedajúcej pracovným výkonom štyroch osôb (menovaných v napadnutom rozhodnutí) má byť v sume 722,73 eura, a nie 602,27 eura, preto napadnutým rozhodnutím zmenil výrok prvostupňového rozhodnutia.

9. Žalovaný tiež poukázal na povinnosť dodržiavania všeobecne záväzných právnych predpisov na úseku nelegálneho zamestnávania a nelegálnej práce.

10. Tvrdil, že žalobcovi neboli pripísané následky za nesplnenie si povinností dodávateľov, ani ich nespokojnosť a nekontaktnosť, ale zo strany správcu dane „išlo o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane“. Žalovaný skonštatoval, že správca dane dospel k odôvodnenému záveru, že nie je preukázané dodanie služieb deklarovanými dodávateľmi, pretože mu boli žalobcom predložené iba listinné dôkazy, v ktorých sa objavili nezrovnalosti.

## II. Rozsudok správneho súdu

11. Krajský súd v Trnave (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 20S/15/2021-96 zo dňa 18. mája 2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia.

12. Skonštatoval, že žalobca by bol vyčerpal svoje dôkazné bremeno tým, že správcovi dane predložil všetky zákonom stanovené doklady, ktoré bolo možné zabezpečiť za takých okolností, ak by sa vierohodnosť ním predložených listinných dôkazov preukázala pri ich preverení prostredníctvom využitia bežných procesných a dôkazných prostriedkov, a to okrem iného aj ich verifikáciou u deklarovaných dodávateľov žalobcu, príp. u jeho subdodávateľov, avšak skutočnosť, či išlo o subdodávateľské dodávky služieb sa nedala preveriť, vzhľadom na nemožnosť kontroly účtovníctva a preverenia zdaniteľných plnení u dodávateľov žalobcu. Navyše, obaja dodávatelia sa v predmetných rámcových zmluvách zaviazali vykonať objednané služby prípravy a balenia bagiet len prostredníctvom vlastných zamestnancov.

13. Správny súd tiež poukázal na to, že vo vzťahu k zdaniteľným plneniam, ktoré mali vykonať štyri preverené fyzické osoby za deklarovaného dodávateľa AYBAR s.r.o., žalovaný žalobcovi uznal odpočet dane, a to napriek skutočnosti, že zamestnávanie týchto štyroch fyzických osôb dodávateľ AYBAR s.r.o. na príslušnej pobočke Sociálnej poisťovne nenahlásil, ale žalovaný vzal do úvahy iné listinné dôkazy. Podľa správneho súdu teda nemožno prisvedčiť žalobcovi tvrdeniu, že znáša neprímerané dôkazné bremeno pre dôkaznú núdzu, zavinenú jeho dodávateľmi, ktorí si neplnili oznamovaciu povinnosť voči Sociálnej poisťovni v súvislosti s registráciou ich zamestnancov, keďže žalovaný v prospech žalobcu vyhodnotil iné podporné listinné dôkazy.

14. Zvyšné zdaniteľné plnenia, ktoré mali byť dodané žalobcovi týmto deklarovaným dodávateľom v zmysle podmienok rámcovej zmluvy, sa ich preverovaním s využitím bežných inštitútov správy daní v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania nepotvrdili a viac overiteľných informácií a svetla vo vzťahu k realizácii deklarovaných zdaniteľných plnení pre žalobcu spoločnosťou AYBAR s.r.o. nevniešala ani výpoveď jej konateľa.

15. Vo vzťahu k dodávateľovi Talents s.r.o. sa podľa krajského súdu dodatočným preverením vykonanie predmetných zdaniteľných služieb pre žalobcu fyzickými osobami poskytnutými v zozname osôb, ktoré mali pre žalobcu realizovať prípravu a balenie bagiet, nepotvrdilo. Poukázal na to, že z odpovede Sociálnej poisťovne vyplýva, že tieto fyzické osoby neboli v relevantnom období prihlásené zamestnávateľom, až na jednu osobu, ktorá bola však prihlásená od 01.06.2018 do 30.04.2019 iným zamestnávateľom, ako Talents s.r.o. alebo deklarovaným subdodávateľom - kosovskou spoločnosťou EAST STAR AGENCY. Rovnako výpoveď bývalého konateľa Talents s.r.o., pána Mónosiho, nemohla podľa krajského súdu odstrániť pochybnosti daňových orgánov o realizácii predmetných zdaniteľných plnení pre žalobcu deklarovaným spôsobom, keďže jeho tvrdenia boli neoveriteľné v účtovnej evidencii

obchodnej spoločnosti Talents s.r.o., predanej v roku 2019 občanovi Tureckej republiky, taktiež boli tvrdenia svedka nepresné, nepreukazujúce jeho odbornú starostlivosť pri vedení uvedenej obchodnej spoločnosti.

16. Pokiaľ ide o námietku porušenia práva žalobcu byť prítomný na výsluchu svedkyne G. H. (splnomocnenej zástupkyne subdodávateľov MIMO-EKO, spol s r.o. a D 55 PLUS s.r.o.), ktorá vystavovala v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2019 faktúry pre AYBAR s.r.o, túto námietku správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Krajský súd uviedol, že procesný úkon na zabezpečenie výsluchu svedka inštitútom predvedenia sa realizuje ad hoc, takže nezabezpečenie prítomnosti žalobcu na výsluchu predvedenej svedkyne nemožno vytýkať správcovi dane. Správny súd dal tiež do pozornosti, že žalobca bol zo strany správcu dane upovedomovaný o pripravovaných výsluchoch ostatných svedkov, avšak možnosť byť prítomný na týchto procesných úkonoch nevyužil.

17. Krajský súd skonštatoval, že ani výsluchom svedkov nebolo jednoznačne preukázané, že preverované zdaniteľné plnenia pre žalobcu vykonal deklarovaný dodávateľ AYBAR s.r.o. a rovnako tak sa prostredníctvom uvedených výsluchov nepodarilo ani zistiť, kto, aký dodávateľ, v skutočnosti žalobcovi predmetné služby reálne poskytol. Bez možnosti overenia účtovných dokladov a relevantných skutkových okolností, a to v dôsledku nedostupnosti účtovníctva nekontaktných obchodných spoločností AYBAR s.r.o. a Talents s.r.o. (ktoré účtovníctvo má byť aj v prípade predaja obchodnej spoločnosti archivované pre daňové účely po zákonom stanovenú dobu), v dôsledku nepredloženia požadovaných daňových dokladov jej bývalými a ani súčasnými konateľmi, ako aj v dôsledku ničím nepodložených a nepreukázateľných tvrdení bývalých konateľov deklarovaných dodávateľov a tvrdených subdodávateľov, o vykonaní predmetných služieb prostredníctvom neidentifikovateľných zamestnancov (až na spomenuté zohľadnené výnimky), resp. prostredníctvom zamestnancov, ktorých právny vzťah s relevantnými dodávateľmi, resp. subdodávateľmi sa nepotvrdil, nebolo objektívne možné s využitím bežných inštitútov správy daní preveriť prijatie zdaniteľných plnení žalobcom od ním deklarovaných dodávateľov AYBAR s.r.o. a Talents s.r.o.

18. Podľa krajského súdu neobstojí ani argumentácia zásadou neutrality DPH, pretože túto možno plne, bez skúmania účelu jednotlivých zdaniteľných plnení, aplikovať len v prípade, že zdaniteľné plnenia sú reálne a zároveň sú nadobúdateľom ďalej použité na jeho ďalšie zdaniteľné plnenia, do ktorých ceny vstupujú ďalšie nevyhnutné, cenu tvoriace položky. V predmetnom prípade, vo svetle skutkových zistení, nemôže byť nárok žalobcu predmetom súdnej ochrany, keďže z formálne preukazovaného prijatia služieb, bez preukázania, kto tieto reálne pre žalobcu vykonal, by nebola zachovaná zásada neutrality DPH, pretože tvrdeným dodávateľom žalobcu reálne na vstupe nevznikla daňová povinnosť.

19. Správny súd tiež poukázal na to, že v prejednávanom prípade nebolo dôvodom neuznania odpočtu dane konštatovanie o vedomej alebo nedbanlivostnej účasti žalobcu na podvodnom konaní, a preto subjektívnu stránku žalobcu k jeho účasti na iných zdaniteľných plneniach nebolo potrebné skúmať. Z administratívneho spisu a z obsahu napadnutého rozhodnutia vyplýva správcom dane realizované dostatočné dokazovanie a rovnako skutkové zistenia, ktoré po ich vyhodnotení vo vzájomných súvislostiach, objektívne bránia prijatiu rozumného záveru o vierohodnosti výpovedí bývalých konateľov dodávateľov AYBAR s.r.o. a Talents s.r.o. o vykonaní deklarovaných služieb pre žalobcu v preverovanom zdaňovacom období prostredníctvom ich zamestnancov, teda reálny základ žalobcom predložených dokladov, predovšetkým v časti deklarovaných dodávateľov predmetných služieb, bol objektívne spochybnený. V takom prípade nemožno hovoriť o neprimeranom prenose dôkazného bremena na žalobcu a ani o dostatočnej obozretnosti pri výbere dodávateľa služieb.

### III. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

20. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

21. Sťažovateľ v čl. II. kasačnej sťažnosti poukázal na vybrané odseky napadnutého rozhodnutia (k tomu pozri napr. šiesty odsek na str. 26), z ktorých podľa neho vyplýva, že ak sú v daňovom konaní dodávateľa nesúčinní, reálne tak daňový subjekt nemôže uniesť dôkazné bremeno o tom, že mu tieto dodávateľa poskytli fakturované služby. Argumentoval tým, že ak žalovaný tvrdí, že jediný spôsob ako dokázať, že k dodaniu služieb danými dodávateľmi došlo je, že samotní predmetní dodávateľa túto skutočnosť potvrdia, pričom daní dodávateľa v predmetnej veci túto skutočnosť dokonca aj potvrdili, záver žalovaného o nepreukázaní dodania služieb je zjavne nezrozumiteľný a arbitrárny. Napadnuté rozhodnutie podľa sťažovateľa trpí vnútornou rozpornosťou a nezrozumiteľnosťou.

22. Sťažovateľ ďalej namietal neprípustnosť prenosu dôkazného bremena. Uviedol, že žalovaný a správca dane uviedli, že fakturované služby boli žalobcovi dodané (len nemali za preukázané, že ich dodali predmetní dodávatelia). Tiež zdôraznil, že predmetní dodávatelia priznali daň z predmetných faktúr v daňovom konaní a že daň aj odvedli. Poukázal aj na podporné doklady, ktoré predložil: dodacie listy, objednávky, odovzdávajúce protokoly, podrobný prehľad dochádzky za jednotlivé spoločnosti s identifikáciou osôb, ktoré vykonávali predmetné služby u žalobcu v mene dodávateľov. Sťažovateľ je toho názoru, že za danej situácie, keď predložil uvedené doklady a je nesporné, že mu bolo poskytnuté zdaniteľné plnenie a predmetní dodávatelia aj riadne priznali daň, akýkoľvek presun dokazovania o tom, že to boli práve predmetní dodávatelia, kto poskytol sťažovateľovi službu (tu je navyše aj nepochybné, že fakturované služby boli žalobcovi dodané), je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

23. Sťažovateľ sa v čl. III. kasačnej sťažnosti ohradil voči bodu 113 napadnutého rozsudku, ktorým krajský súd reagoval na námietku ohľadom výsluchu predvedenej svedkyne G. H.. Tvrdil, že predvedenie by malo byť realizované tak, že sa príslušný orgán pokúsi uskutočniť predvedenie v konkrétny deň, aby o možnom výsluchu bol upovedomený aj daňový subjekt.

24. K dodaniu služieb dodávateľmi sťažovateľ argumentoval tým, že ak podľa žalovaného došlo k poskytnutiu služby, tieto služby musel reálne niekto uskutočniť. Poukázal na to, že daňové orgány nespochybňujú poskytnutie služby (k tomu pozri napr. štvrtý odsek na strane 25 napadnutého rozhodnutia), ale v podstate poukazujú na to, že niekde v rámci subdodávok zrejme došlo k nelegálnemu zamestnávaniu alebo k vykonávaniu podnikania bez podnikateľského oprávnenia. To však nemôže mať žiadny vplyv na to, že došlo k poskytnutiu služby žalobcovi zo strany dodávateľov (buď ich zamestnancami alebo prostredníctvom tretích osôb, s ktorými mali zmluvný vzťah).

25. Sťažovateľ tiež argumentoval tým, že výrok napadnutého rozhodnutia vedie k uloženiu dvojitého zdanenia, a teda k porušeniu zásady neutrality DPH.

26. Sťažovateľ tiež argumentoval, že nakoľko sa poskytovanie služieb dodávateľmi uskutočňovalo priamo v jeho priestoroch, viedol evidenciu dochádzky, čím vedel preukázať konkrétne mená osôb alokovaných jednotlivými dodávateľmi na poskytovanie služieb a tiež počet kusov vyrobených bagiet konkrétnych pracovníkov. Je teda už úlohou príslušných orgánov, aby tieto informácie využili na zabezpečenie plnenia si svojich zákonných povinností od zodpovedných osôb.

27. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol túto zamietnuť ako nedôvodnú. Uviedol, že sťažovateľ nepredložil žiadne dôveryhodné dôkazy v súvislosti so spornými faktúrami, ktoré by relevantným spôsobom vyvrátili pochybnosti o tom, že zdaniteľné plnenia boli poskytnuté deklarovateľmi dodávateľmi AYBAR s.r.o. a Talents s.r.o. Nesúhlasil ani s tvrdením sťažovateľa, že podľa žalovaného, ak sú dodávatelia nesúčinní, reálne nemôže uniesť dôkazné bremeno o tom, že mu tieto dodávatelia poskytli fakturované služby. Uviedol, že nejde o prenos zodpovednosti za prípadné porušenie povinností inej osoby, ale o zodpovednosť chrániť v obchodnom styku svoje záujmy v súvislosti s podnikateľským rizikom. Toto oprávňuje v obchodnom styku vyžadovať doklady preukazujúce povinnosti, ktoré má sťažovateľ ako daňový subjekt kooperujúci voči správcovi dane. Poukázal na to, že nepredložením, resp. nevyžiadaním si písomných dokumentov preukazujúcich plnenie zákonných povinností dodávateľov, sťažovateľ podcenil riadnu starostlivosť a opatrenia v súvislosti s okolnosťami dodania zdaniteľných obchodov.

28. Námietky týkajúce sa odvedenia/neodvedenia dane považuje žalovaný za neopodstatnené. To, či deklarovatelia v podaných daňových priznaniach k dani z pridanej hodnoty daň priznali a deklarovali jej odvedenie, má len deklaratórny účinok, ktorý nepreukazuje, že im daňová povinnosť zo sporných faktúr aj reálne vznikla.

29. Tvrdenia žalobcu o porušení jeho práv vo veci vypočutia svedka p. G. H. sú podľa žalovaného v rozpore so skutkovým stavom. Správca dane podľa žalovaného o jednotlivých výsluchoch svedkov riadne a včas písomne upovedomil žalobcu, a to aj v prípade vypočutia menovanej svedkyne. V tomto bode žalovaný poukázal na dokumenty na č. I. 33, 34, 36, 37, 39 a 40 spisového materiálu prvostupňového orgánu, ktoré jednoznačne vyvracajú pravdivosť predmetného tvrdenia žalobcu a preukazujú zákonnosť a správnosť postupu prvostupňového orgánu.

30. Žalovaný zaujal stanovisko, že z vykonaného dokazovania a vyhodnotenia získaných dôkazov je zrejme, že sťažovateľom predloženým daňovým dokladom absentuje reálny základ vo vzťahu k osobám, ktoré mali žalobcovi predmetné zdaniteľné plnenie dodať, a teda na ich základe nie je možné uplatnený nárok uznať za oprávnený v zmysle podmienok stanovených v zákone o DPH.

31. Argumentácia sťažovateľa zásadou neutrality dane z pridanej hodnoty neobstojí, pretože daňová povinnosť vzniká z titulu dodania tovaru alebo poskytnutia služby. Daňová povinnosť preto môže vzniknúť len skutočnému dodávateľovi tovaru, resp. poskytovateľovi služby.

32. Sťažovateľ v ďalšom vyjadrení zo dňa 17.07.2023 poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 09. 03.2023, sp. zn. IV. ÚS 601/2022, z ktorého vyplýva, že ani skutočnosť, že dodávateľ, resp. subdodávateľ nemal personálne, ani materiálno-technické kapacity na uskutočnenie dodania, nemôže mať za následok nepriznanie DPH, ibaže dôjde k daňovému podvodu na DPH niekde v reťazci subdodávateľov.

#### IV. Konanie na kasačnom súde

V.

33. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“ alebo „najvyšší správny súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.

34. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

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

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

#### VI. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať 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 odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

#### VII. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

37. Kasačný súd v prvom rade skúmal námietky obsiahnuté v čl. III. kasačnej sťažnosti týkajúce sa výsluchu predvedenej svedkyne G. H..

38. Kasačný súd verifikoval dokumenty na č. I. 33, 34, 36, 37, 39 a 40 spisového materiálu prvostupňového orgánu, na ktoré poukázal vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaný a zistil, že na liste č. 40 spisového materiálu prvostupňového orgánu je oznámenie o vypočutí svedka č. 102938646/2019 zo dňa 19.12.2019 na deň 22.01.2020 o 9:00, kedy sa konalo vypočutie svedkyne G. H., vrátane doručky, ktorú splnomocnenec daňového subjektu prevzal dňa 27.12.2019.

39. Krajský súd teda síce nesprávne uviedol v odôvodnení napadnutého rozsudku, že sťažovateľ nebol o výsluchu predvedenej svedkyne upovedomený, avšak toto nedopadá na zákonnosť a vecnú správnosť napadnutého rozsudku, keď krajský súd žalobu zamietol a predmetnú námietku (aj keď z iných dôvodov) vyhodnotil ako nedôvodnú. Podstatným v predmetnej veci je to, že uvedené listiny preukazujú zákonnosť a správnosť postupu prvostupňového orgánu.

40. Podstata kasačných námietok v predmetnej veci smerovala k rozsahu dôkazného bremena sťažovateľa. Ten namietal, že žalovaný a správca dane uviedli, že fakturované služby mu boli dodané, ale nemali za preukázané, že ich dodali predmetní dodávatelia. Poukázal na to, že daňové orgány nespochybňujú poskytnutie služby, ale argumentujú tým, že niekde v rámci subdodávok zrejme došlo k nelegálnemu zamestnávaniu alebo k vykonávaniu podnikania bez podnikateľského oprávnenia.

41. Kasačný súd poukazuje na svoju predchádzajúcu rozhodovaciu činnosť (napr. rozhodnutie sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022), kde kasačný súd uviedol, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na

odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

42. V rozhodnutí vo veci sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022 kasačný súd zároveň uviedol, že vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona o DPH. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

1. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
2. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 zákona o DPH),
3. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH),
4. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

43. Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „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 spochybni 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. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 a obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009).

44. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je však akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcu dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo, ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

45. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov, ako aj SD EÚ identifikovala súbor okolností, ktoré samé 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/služieb). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13.02.2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 06.09.2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (uznesenie SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64).

46. V súdnej veci síce sporné plnenia boli vo faktúrach vymedzené ako výroba bagiet a sendvičov, je však potrebné zamerať sa na podstatu týchto služieb, ktoré spočívali výlučne v poskytnutí personálnych kapacít na výrobu bagiet a sendvičov v prevádzke sťažovateľa a zo surovín, ktoré poskytol sťažovateľ. Samotná existencia výsledku týchto prác (bagiet, resp. sendvičov) neznamená, že plnenie existuje a že služba bola reálne dodaná.

47. Kasačný súd verifikoval preskúmané rozhodnutia a zistil, že hoci správca dane v prvostupňovom rozhodnutí rozsiahle spochybňoval aj realnosť poskytnutia služieb, žalovaný na základe podaného odvolania ustálil (na str. 25 napadnutého rozhodnutia) „že v danom prípade je zásadnou skutočnosťou to, že správca dane nespochybnil, že by k dodaniu služieb nedošlo, ale spochybnil že tieto služby boli daňovému subjektu dodané deklarovateľmi...“ a že samotné prehľady dochádzky nepreukazujú, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené deklarovateľmi. Žalovaný tiež poukázal na povinnosť dodržiavania všeobecne záväzných právnych predpisov na úseku nelegálneho zamestnania a nelegálnej práce. Napadnuté rozhodnutie žalovaného teda ustálilo nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH primárne na spochybnení deklarovateľov v spojitosti s porušením všeobecne záväzných právnych predpisov na úseku nelegálneho zamestnania a nelegálnej práce, a nie na spochybnení materiálneho plnenia (dodanie zamestnancov na výkon prác v prevádzke sťažovateľa).

48. Kasačný súd sa v tomto konaní nemôže odkloniť od záverov žalovaného, ktorými je viazaný (§ 135 SSP), pretože prekvalifikovanie splnenia jednotlivých hmotnoprávnych podmienok zo strany kasačného súdu by mohlo viesť k vydaniu prekvapivého rozhodnutia.

49. Kasačný súd súhlasí s tvrdením, že sťažovateľ nemôže zodpovedať za porušenia povinností svojich dodávateľov, spochybnenie subdodávateľov či za nekontaktnosť dodávateľov, resp. subdodávateľov. Ani neexistencia listinných dôkazov (napr. z dôvodu nekontaktnosti niektorých dodávateľských, resp. subdodávateľských spoločností) nemôže byť per se pripisovaná na ťarchu daňového subjektu. Pochybnosti o uzatvorení obchode ak, ako ich špecifikoval, resp. modifikoval v napadnutom rozhodnutí žalovaný, sa preto javia ako nedostatočné.

50. Rovnako neobstojí poukaz krajského súdu na to, že obaja dodávatelia sa v predmetných rámcových zmluvách zaviazali vykonať objednané služby prípravy a balenia bagiet len prostredníctvom vlastných zamestnancov, a nie v subdodávke.

51. V súhrne preto kasačný súd dospel k záveru, že je potrebné, aby žalovaný vo veci opätovne rozhodol. V novom rozhodnutí dôkladne ustáli materiálnu podstatu deklarovateľného plnenia a zameria sa to, či boli jednotlivé hmotnoprávne podmienky splnené vo vzťahu k jednoznačne ustálenej materiálnej podstate deklarovateľného plnenia.

52. Vzhľadom na vyššie uvedené, kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 SSP, a to najmä z dôvodu nesprávneho, resp. zmätočného vyhodnotenia otázky splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane žalovaným. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného postupovať v smere naznačenom kasačným súdom, t. j. aby buď relevantne odôvodnil nesplnenie konkrétnych hmotnoprávnych/materiálnych podmienok predmetného práva, v prípade potreby dokazovanie i doplnil - a následne vydal nové rozhodnutie, ktoré bude náležite odôvodnené.

53. Zároveň však kasačný súd dopĺňa, že vec nevracia žalovanému s právne záväzným názorom v tom zmysle, že by na strane sťažovateľa boli splnené podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH zo sporných obchodných transakcií (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie).

54. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Kasačný súd priznal sťažovateľovi náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj pred kasačným súdom, a to vzhľadom na to, že sťažovateľ bol v konaní úspešný. Zmena výroku rozsudku krajského súdu má za následok zákonnú povinnosť kasačného súdu rozhodnúť aj o trovách konania pred krajským súdom podľa príslušných ustanovení SSP. O výške náhrady trov konania rozhodne Správny súd v Bratislave po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

55. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom kasačného súdu pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

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