

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/66/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200513  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 07. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200513.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobkyne: KOVOTVARY SPIŠ, s.r.o., so sídlom Štefánikova 492/38, 053 04 Spišské Podhradie, IČO: 44 789 815, právne zastúpenej advokátskou kanceláriou: Advokátska kancelária JUDr. Marcel Mašan, s.r.o., Školská 257, 059 91 Veľký Slavkov, IČO: 36 858 935; proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101188937/2018 zo dňa 19. júna 2018, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S 74/2018-252 zo dňa 23. júna 2020, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6S 74/2018-252 zo dňa 23. júna 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101188937/2018 zo dňa 19. júna 2018 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

II. Žalobkyni p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

### o d ô v o d n e n i e :

#### O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne, spoločnosti zaoberajúcej sa opracovaním kovu jednoduchým spôsobom (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 103512365/2016 zo dňa 15. júla 2016), daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia 1., 2. a 3. štvrťrok 2014, október 2014, november 2014 a január až august 2015. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 101205560/2017 zo dňa 5. júna 2017 (ďalej len „protokol“).

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 100447544/2018 zo dňa 26. februára 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 386,88 € za zdaňovacie obdobie január 2015. Správca dane žalobkyni neuznal v predmetnom zdaňovacom období odpočet DPH z faktúry vystavenej dodávateľom, spoločnosťou PreShov H+R, s.r.o., so sídlom Hlavná 72, 080 01 Prešov, IČO: 36783285 (ďalej len „PreShov H+R, s.r.o.“), č. 201500151 zo dňa 20. januára 2015 za dodanie tovaru - brúsnych pásov, celková hodnota 2.321,28 €, z toho 386,88 € DPH.

3. Správca dane vo svojom rozhodnutí poukázal na skutočnosť, že spoločnosť PreShov H+S, s.r.o. zanikla dňa 7. októbra 2015 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou Tronador, s.r.o., ktorá bola následne dňa 3. decembra 2015 zlúčená so spoločnosťou PUBLIPRO, s.r.o., ktorá dňa 31. decembra 2015 zmenila názov na Sterhader Trade s.r.o. Správca dane požiadal miestne príslušného správcu dane o preverenie skutočností v súvislosti s vystavenými faktúrami v spoločnosti Sterhader Trade, s.r.o. Daňový úrad Trenčín vo svojej odpovedi č. 1530282/2016 uviedol, že už zasielal predmetnej spoločnosti výzvu na predloženie dokladov, ktorá sa vrátila s poznámkou adresát neznámy. Zamestnanci Daňového úradu Trenčín preverili sídlo predmetnej spoločnosti, ale na uvedenej adrese sa nachádzal len obchod s textilom spoločnosti DANICA s.r.o., avšak žiadne označenie spoločnosti Sterhader Trade, s.r.o. Nebolo možné preto vykonať bližšie šetrenie.

4. Počas miestneho zisťovania u žalobkyne za účelom obhliadky podnikateľských priestorov spoločnosti a podania vysvetlenia dňa 25. októbra 2016 uviedol konateľ žalobkyne, K. J., že si nespomína, kto koho oslovil v súvislosti s obchodnou spoluprácou so spoločnosťou PreShov H+R, s.r.o. Za žalobkyňu konal len pán J. a spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. zastupoval pán S. N. na základe fotokópie generálnej plnej moci. Na začiatku spolupráce dal pán J. pánovi N. objednávku stavebných a pomocných prác a na jeho podnet uzatvorili Zmluvu o dielo zo dňa 4. júla 2014. Vykonané práce preberal pán J. osobne od jedného z pracovníkov na stavbe na Železničnom riadku. Stavebný denník nebol vedený a ani iné doklady pri preberaní prác neboli odovzdávané. Faktúry boli tiež odovzdávané osobne a uhrádzané v hotovosti.

5. Dňa 15. decembra 2016 správca dane uskutočnil výsluch svedka - pána S. N., ktorý v podstatnom uviedol, že bol splnomocneným zástupcom spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. na základe generálnej plnej moci. Predmetná spoločnosť vykonávala stavebnú, obchodnú a sprostredkovateľskú činnosť. Sídlo mala spoločnosť na ulici Hlavná 72, Prešov a nemala sklady. V sídle spoločnosti nikdy nebol, preberal len poštu. Spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, ani majetok, zazmluvňovala živnostníkov a subdodávateľov. Uviedol, že spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. obchodovala aj so žalobkyňou, vzťah svedka k žalobkyňi bol čisto obchodný. Na žalobkyňu sa nakontaktoval cez známeho a mali spolu nejaké obchody. Nevedel upresniť kedy bolo prvé stretnutie, predmetom obchodov bola kúpa a predaj náradia a strojov, ale mali tam aj stavbu. Pri obchodov vystupoval za dodávateľa pán N. osobne a za žalobkyňu pán J.. Obchody realizovali na základe objednávky a zmluvy, objednávky prijímal osobne alebo telefonicky. S konateľom žalobkyne sa pán N. stretol asi tri štyrikrát na stavbe, pozreli si stavbu a dohadovali veci. Potvrdil, že sporné faktúry vystavila spoločnosť PreShov H+R, s.r.o., podpisoval ich on osobne a vystavil ich ekonóm spoločnosti pán S.. Všetko, čo je deklarované na predmetných faktúrach dotknutá spoločnosť aj dodala a urobila. Nepamätal si, kým bol predmetný tovar odberateľovi dovezený, uviedol, že buď ním alebo ním povereným človekom. Na tieto účely bolo využívané vozidlo Mercedes sprinter SN543BX. Podklady ku kúpe tovaru spoločnosťou PreShov H+R, s.r.o. boli zaevidované v účtovníctve. Účtovníctvo mal viesť pán K. S. U. K.. Po vypovedaní splnomocnenia odovzdal doklady spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. pánovi N. J., konateľovi nástupnickej spoločnosti Tronador s.r.o.

6. K realizácii stavieb uviedol, že išlo o stavby v Levoči, konkrétne o rekonštrukciu budovy. Práce vykonávali živnostníci, napr. pán A. Č. U. F. a ten mal svojich ľudí.

7. Správca dane na základe vykonaného dokazovania uzavrel, že nekontaktnosť právneho nástupcu spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. vyvracia vierohodnosť a preukaznosť dokladov znejúcich na jej meno a odôvodňuje pochybnosť o ich pravosti a pravdivosti. Tvrdenia pána N. k dodaniu tovaru a služieb uvedených na faktúrach boli iba vo verbálnej rovine, nepodložené vecnými dôkazmi. Žalobkyňa nereagovala ani na výzvu správcu dane a nepredložila žiadne relevantné dôkazy, že došlo k nákupu tovarov a služieb od spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. Správca dane preveril v interných databázach podané kontrolné výkazy spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. za obdobie roka 2014 a 2015 pričom zistil, že táto si uplatnila odpočítanie dane z prijatých faktúr od spoločností LUPTY s.r.o. (dobrovoľný výmaz), FMB Group, s.r.o. (dobrovoľný výmaz) a MPV Consult, s.r.o. Tieto spoločnosti boli postupne zlučované z čoho správca dane vyvodil, že navzájom spolupracovali. Táto skutočnosť vyplýva aj zo svedeckých výpovedí, podľa ktorých v mene spoločností PreShov H+R, s.r.o., FMB Group s.r.o. (resp. jej predchodkyne) a LUPTY s.r.o. mal vystupovať pán S. N..

8. K osobe pána S. N. správca dane uviedol, že na základe spolupráce s Kriminálnym úradom Finančnej správy zistil, že v súvislosti s úkonmi smerujúcimi k zániku spoločností PreShov H+R, s.r.o. a MPV

Consult, s.r.o. v dôsledku ich zlúčenia so spoločnosťou Tronador s.r.o., konal pán N. na základe falošných plnomocenstiev od konateľky spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. (pani J. W.) a spoločnosti MPV Consult, s.r.o. (pána S. J.). Preto považoval osobu pána N. za nedôveryhodnú a jeho konanie za podvodné.

9. Správca dane dal tiež do pozornosti, že na základe spolupráce s Kriminálnym úradom Finančnej správy disponuje informáciami týkajúcimi sa pána Č. U. F., deklarovaného subdodávateľa spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. k vykonávanej stavbe, o čom spísal úradný záznam č. 104503361/2016 zo dňa 16. decembra 2016. Zistil pritom, že pán Č. nebol živnostníkom, nedeclaroval žiadne dodanie služieb a vyhotovenie dodávateľských faktúr pre spoločnosť PreShov H+R, s.r.o.

10. Preto podľa správca dane nebolo preukázané, že došlo k dodávke tovarov a služieb od daňového subjektu PreShov H+R, s.r.o. žalobkyni, čím došlo k porušeniu § 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). U spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. nebol vykonaným dokazovaní preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Správca dane tiež odmietol ako dôkazy prehľady z verejnej databázy www.finstat.sk, týkajúce sa spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. za rok 2014, keďže tieto nepredstavovali dôkaz o tom, že táto spoločnosť obchodovala so žalobkyňou a dodávala jej tovary a služby a že jej z titulu tohto dodania vznikla daňová povinnosť.

11. Žalovaný rozhodnutím č. 101188937/2018 zo dňa 19. júna 2018 (ďalej len „žalované rozhodnutie“) v plnom rozsahu potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Vo svojom rozhodnutí uviedol, že správca dane pri preverovaní priameho dodávateľa žalobkyne, spoločnosti PreShov, s.r.o. zistil, že jej právny nástupca je nekontaktný. Za predmetnú spoločnosť konal pán N., pričom správca dane zistil, že tento vo viacerých spoločnostiach konal na základe falošného plnomocenstva. Podľa názoru správca dane nebolo preukázané dodanie tovarov a služieb spoločnosťou PreShov H+R, s.r.o. deklarované predloženými faktúrami. Vyjadrenia žalobkyne zostali len vo verbálnej rovine. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že správca dane založil svoje rozhodnutie len na tom, že dodávateľia žalobkyne už v čase daňovej kontroly nevykonávali podnikateľskú činnosť, žalovaný sa s týmto názorom nestotožnil. Dôvodom neuznania odpočtu bolo nepreukázanie vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

12. Žalovaný zdôraznil, že správca dane vypočul pána N., ktorý uviedol, že spoločnosť nemala zamestnancov, a že práce vykonali živnostníci a subdodávateľia, konkrétne uviedol meno pána A. Č., ktorý mal ako živnostník dodať stavebné práce na stavbách v Levoči. Správca dane však získal aj výpoveď pána A. Č., ktorý sa vyjadril, že nie je živnostníkom, a že pre pána N. vykonával príležitostne práce v okolí Hanušoviec nad Topľou. Uviedol tiež, že nevedel žiadnu pracovnú skupinu a nevystavoval faktúry. Žalovaný zastáva názor, že z týchto skutočností logicky vyplýva, že ak správca dane preukázal, že A. Č. ako živnostník nedodal stavebné práce pánovi N., potom ich spoločnosť PreShov H+R, s.r.o., ako dodávateľ, nemohla dodať žalobkyni a išlo len o formálne vystavenie faktúry.

13. K tvrdeniam žalobkyne o tom, že tovary, stroje a poskytnuté služby sa nachádzajú u žalobkyne, že ich má riadne zaevidované v účtovnej evidencii, časť spotrebného materiálu sa nachádza v sklade a budova, ktorá slúži ako výrobný priestor a administratívna budova je preukázateľne zrekonštruovaná (aj s ohľadom na odborné vyjadrenie znalca), žalovaný uviedol, že predloženie dôkazov k týmto skutočnostiam nepreukazuje reálnosť uskutočnenia zdaniteľného obchodu. Výpoveď len o existencii strojov, zariadení a možných vykonaných prácach na budove, ktorých existenciu správca dane a ani žalovaný nespochybujú. Žalovaný však potvrdil závery správca dane, že preferovaním skutočného obsahu právneho úkonu pre jeho formálnym prejavom na základe vykonaného dokazovania možno konštatovať, že zdaniteľné obchody deklarované faktúrami sa neuskutočnili. Žalobkyňa podľa názoru žalovaného nepredložila žiadny relevantný dôkaz o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov tak, ako to deklarovala predloženými dokladmi, a preto neustála svoje dôkazné bremeno.

## II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

14. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

15. V podanej správnej žalobe žalobkyňa zopakovala priebeh daňového konania, obšírne uviedla skutočnosti, ktoré boli obsahom jej odvolania, poukazujúc na nepreskúmateľnosť prvostupňového rozhodnutia a namietala, s odkazom na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 SŽf 1/2011 a 4 SŽf 30/2014, neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom v daňovom konaní. Podľa názoru žalobkyne, ak je nesporná existencia nakúpeného materiálneho plnenia a toto je štandardne preukázané prijatou faktúrou s podrobnými prílohami od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastávali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazom nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania. Žalobkyňa preto zastávala názor, že bola neprimerane zaťažená dôkazným bremenom na a jednotlivé dôkazy boli v daňovom konaní vyhodnocované svojvoľne v jej neprospech. Uviedla tiež, že každá transakcia musí byť hodnotená samostatne, a teda nemožno na ňu prenášať prípadné nedostatky alebo podvod na inom stupni obchodu.

16. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe v podstatnom poukázal na svoju argumentáciu obsiahnutú v jeho rozhodnutí a navrhol správnu žalobu zamietnuť.

17. Žalobkyňa vo svojej replike poukázala na skutočnosť, že žalovaný si odporuje, pokiaľ vo svojom vyjadrení na jednej strane nepopiera existenciu tovarov, služieb a práv a na druhej strane ich odmieta zohľadniť ako daňový náklad. Opakovane poukázala na skutočnosť, že dodávateľské spoločnosti v roku 2014 a 2015 fungovali, pričom ukončenie ich podnikania a ich nekontaktnosť počas daňovej kontroly nemôže byť pričítaná na neprospech žalobkyne. Rovnako namietala, že bola v daňovom konaní neprimerane zaťažená dôkazným bremenom. Podľa žalobkyne ak na strane správcu dane je postačujúca pochybnosť o prebiehajúcom obchode bez akýchkoľvek relevantných dôkazov, je zjavne nespravodlivé požadovať konkrétne dôkazy od kontrolovaného subjektu, keď žalovaný nepredložil žiadne relevantné dôkazy o tom, že sporný obchod skutočne neprebehol alebo prebehol inak, ako bolo fakturované.

18. Správny súd rozsudkom č. k. 6 S 74/2018-252 zo dňa 23. júna 2020 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo aj „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu žalobkyne zamietol. Poukázal na skutočnosť, že v iných konaniach prejednal totožné veci týkajúce sa tej istej sťažovateľky a toho istého predmetu konania (protokolu z daňovej kontroly) pod sp. zn. 2 S 78/2018 (november 2014), sp. zn. 2 S 74/2018 (3. štvrtrok 2014), sp. zn. 2 S 79/2018 (júl 2015), sp. zn. 6 S 73/2018 (2. štvrtrok 2014) a 5 S 73/2018 (október 2014, 1. štvrtrok 2014, február 2015, marec 2015, máj 2015 a jún 2015). Na tieto rozhodnutia, aplikujúc § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), správny súd odkázal.

19. Správny súd doplnil, v nadväznosti na žalobnú argumentáciu žalobkyne, že iba skutočnosť, že táto disponuje došlou faktúrou doplnenou inými účtovnými dokladmi a že v materiálnej forme existuje predmet zdaniteľného obchodu, nie je procesnou prekážkou, aby správca dane uplatnil svoju právomoc a preveril hodnovernosť vystavenia a obsahu predložených listinných dôkazov. Samotná existencia faktúry od dodávateľov tovaru (t.j. od spoločností Econtec, s.r.o. a PreShov H+R, s.r.o) je nutnou, avšak nie absolútnou podmienkou pre priznanie práva na odpočítanie DPH. V predmetnej veci bola spochybnená reálnosť dodania tovaru od dodávateľov tovaru, nie existencia vystavovaných účtovných dokladov. Správny súd uzavrel, že správca dane riadne zistil, že právny nástupca dodávateľa - spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. bol v čase vykonania daňovej kontroly nekontaktný. Za spoločnosť konal v čase deklarovanych obchodov pán S. N. na základe falošného plnomocenstva. Hoci fakturácia medzi daňovými subjektami prebehla, tovar v skutočnosti dodaný nebol. Reálne uskutočňovanie dodávok tovaru nebolo preukázané, a to ani daňovým subjektom a ani vykonaným šetrením správcu dane. Všetky nákupy a predaje žalobkyňa deklaruje len na základe listinných dôkazov, ale relevantné dôkazy preukazujúce reálne dodanie tovaru nepredložila. Spoločnosť ECONTEC, s.r.o. nedodala tovaru a služby kontrolovanému daňovému subjektu z dôvodu, že v období 1. štvrtroku 2014 vykonaným dokazovaním nebol preukázaná vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Správca dane v rámci šetrenia pritom zistil, že spoločnosť ECONTEC, s.r.o. so správcom dane nekomunikuje, je nekontaktná, posledné daňové priznanie podala za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2012 a k 23. aprílu 2014 jej bola zrušená registrácia na DPH. Rovnako nekontaktný je aj konateľ

predmetnej spoločnosti. Ani konateľ žalobkyne nevedel uviesť informácie týkajúce sa obchodov so spoločnosťou ECONTEC, s.r.o.

20. Odkazy žalobkyne na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2011 a 4 Sžf 30/2014 podľa správneho súdu neobstoja, keďže predmetom preverovania nie je existencia dodaného tovaru, ale náležitosti zdaniteľného obchodu zachytené v došlych faktúrach. Žalobkyňa podľa právneho názoru správneho súdu neuniesla svoje dôkazné bremeno a rozhodnutia daňových orgánov považoval za náležité odôvodnené a zákonné.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

21. Proti rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Žiadala zrušiť napádaný rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

22. Sťažovateľka sa nestotožnila s právnym názorom správneho súdu, že neuniesla dôkazné bremeno v predmetnom daňovom konaní. Zastáva názor, že predložením faktúr, dodacích listov, evidencie materiálu, strojov a služieb, ktorými prijala dodávaný tovar do svojej evidencie a aj znaleckým posudkom o vykonaných prácach naplnila svoju dôkaznú povinnosť. Poukázala v tomto smere najmä na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2011, 6 Sžf 19/2011, 3 Sžf 29/2009, ako aj rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5 Afs 131/2004 a rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-354/03, C-355/03, C-484/03. Záver správneho súdu o nedostatočnom rozsahu predložených dôkazov preto podľa sťažovateľky nie je dostatočne odôvodnený, je arbitrárny a nepreskúmateľný.

23. Sťažovateľka poukázala na skutočnosť, že zástupca spoločnosti PreShov H+R, s.r.o., pán N., potvrdil dodanie tovarov a služieb. Je tiež nesporné, že predmetná spoločnosť v rokoch 2010 až 2014 permanentne zvyšovala svoj obrat ako aj zisk, zanikla až v októbri 2015. Preto v kontrolovanom období vykonávala podnikateľskú činnosť. Za neplnenie povinností spoločnosťou PreShov H+R, s.r.o. vo vzťahu k správcovi dane sťažovateľka nemôže niesť zodpovednosť. Sťažovateľka zastáva názor, že dôkazné bremeno preukázania, kto (iný ako označený dodávateľ) jej mal sporný tovar dodať leží na správcovi dane, keďže ona preukázala, že dodaným tovarom a službami disponuje. Toto dôkazné bremeno však správca dane neuniesol.

24. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky nevyjadril.

25. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3 S v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku a je v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

26. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach

sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

27. V posudzovanom prípade bolo základnou úlohou kasačného súdu zodpovedať právnu otázku, či bola žalobkyňa v súvislosti so sporným obchodom v predmetnom zdaňovacom období zaťažená neprímeraným dôkazným bremenom v nadväzujúcom daňovom konaní a či sú v tomto kontexte závery správneho súdu a žalovaného náležite odôvodnené.

28. Pri riešení nastolenej otázky kasačný súd zohľadňoval aj rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Keďže odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov), vychádzajúc z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, z právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov) sa kasačný súd naďalej považuje za viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vrátane jeho veľkého senátu.

#### IV.A Všeobecné východiská

29. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že podmienky priznania práva na odpočet dane z tovaru daňovníkovi sú upravené v § 49 ods. 1 a nasl. zákona o DPH, ktorý má pôvod v práve Európskej únie. Tieto podmienky je potrebné vykladať v súlade so smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“). Aplikácia vnútroštátneho práva je tak podmienená nielen textom vnútroštátneho predpisu, ale najmä textom európskeho práva v medziach interpretácií podaných Súdny dvorom Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“). Jednotný systém DPH v Európskej únii nemožno narúšať existenciou najrôznejších vlastných, vzájomne nekompatibilných, národných verzii predpisov upravujúcich DPH, či národných verzii interpretácie smernice o DPH nezohľadňujúcich záväzný výklad Súdneho dvora Európskej únie (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022, body 22 a 23).

30. Práve v súvislosti rozhodovacou činnosťou SDEÚ je potrebné pre priznanie práva na odpočet dane rozlišovať splnenie hmotnoprávných a formálnych podmienok daňovým subjektom. Hmotnoprávnymi podmienkami je požiadavka, (i) aby daňový subjekt nárokuje si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice, ale aj 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). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, 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).

31. Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

32. Členské štáty Európskej únie sú oprávnené vnútroštátnym právom uložiť daňovým subjektom aj iné povinnosti, ako tie, ktoré ustanovuje Smernica, za účelom riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Takéto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie určených cieľov a ich limitom je prísny zákaz uplatňovania takých opatrení, ktoré systematicky spochybňujú právo na odpočítanie DPH a princíp neutrality DPH ako taký (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 32; vo veci Vikingo

Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 44; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, body 55 - 57, vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 28).

33. Platí pritom, že nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29 ).

34. Vyššie uvedené princípy sa vzťahujú aj na tento prípad, keď správca dane a žalovaný spochybnením skutočnej identity dodávateľa spochybňujú aj preukázanie hmotnoprávnej podmienky pre priznanie odpočtu dane - statusu zdaniteľnej osoby skutočného dodávateľa.

35. Lhká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk 15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020 ).

36. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou 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 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 správcou dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou 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. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v Zbierke stanovísk Ústavného súdu Slovenskej republiky pod č. 71/2017).

37. 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. Teda len taká pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcu dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise, je riadne identifikovaná (odôvodnená) 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. 6 Sžfk 40/2018 zo dňa 3. septembra 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).

38. Ustálená rozhodovacia činnosť kasačného súdu ako aj SDEÚ pritom identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (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). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 44/2020 zo dňa 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 64; obdobne vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 50).

39. Je potrebné dodať, že „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“(rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 66/2016 zo dňa 31. mája 2018, bod 77).

40. Z hľadiska primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu a jej vyžadovania je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

41. Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukázaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Platí pritom, že právo na odpočet možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa, resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým

plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 45 - 49). Jedným zo znakov účasti alebo vedomosti daňového subjektu o účasti na daňovom podvode pritom môže byť aj vedomé vystavenie faktúry s uvedením fiktívneho dodávateľa (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 53). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

#### IV.B Aplikovanie všeobecných východísk na prípad sťažovateľky

42. Vyššie uvedené judikatúrne východiská aplikoval kasačný súd aj na prípad sťažovateľky.

43. Z hľadiska identifikácie dôvodnej pochybnosti správcu dane a žalovaného o zdaniteľnom obchode boli aj pre kasačný súd rozhodujúce skutočnosti uvedené v ich rozhodnutiach. Z týchto možno vyvodiť, že žalovaný založil svoje pochybnosti o vierohodnosti, pravdivosti a úplnosti listinných dôkazov predložených sťažovateľkou, ktoré boli odobrené správnym súdom, na:

- nekontaktnosti právneho nástupcu dodávateľskej spoločnosti PreShov H+R, s.r.o.,
- nedôveryhodnosti pána S. N., deklarovaného zástupcu spoločnosti PreShov H+R, s.r.o., založenej na tom, že konal na základe falošných splnomocnení,
- výpovedi pána Č. U. F., že tento nemá postavenie živnostníka (ako uvádzal N. N.) a pracoval pre pána N. na iných stavbách, než na stavbe sťažovateľky.

44. Práve tieto komunikované pochybnosti mali v predmetnej veci, podľa názoru žalovaného, správcu dane a správneho súdu, vyvolať prenos dôkazného bremena opätovne na sťažovateľku, ktoré táto následne neuniesla.

45. Kasačný súd, reflektujúc komunikované pochybnosti žalovaného, zdôrazňuje, že predmetný prípad sa týka spochybnenia sťažovateľkou uplatneného odpočtu z jednej faktúry vzťahujúcej sa k dodávke tovaru - brúsnych pásov (bod 2). Z výpovede pána S. N. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 104489583/2016 zo dňa 15. decembra 2016, str. 3) je zrejmé, že spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. v rokoch 2014 a 2015 dodávala sťažovateľke tak služby - stavebné práce (rekonštrukcia) na novom sídle sťažovateľky, ako aj tovary - spotrebný materiál (náradie a stroje). S ohľadom na identifikovaný predmet činnosti sťažovateľky (jednoduché opracovávanie kovov) je možné predpokladať, že v spornom prípade ide o dodávku bežného spotrebného/pracovného materiálu pre činnosť sťažovateľky, nie o dodávku stavebných prác či tovarov pre potreby rekonštrukcie nového sídla sťažovateľky. Správca dane a ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach netvrdia, že by sa predmetná dodávka týkala rekonštrukcie nového sídla sťažovateľky.

46. Vzhľadom na predmet obchodu v prejednávanej veci (nákup brúsnych pásov) kasačný súd konštatuje, že nie je zrejmé, akým spôsobom pochybnosti o tom, či pán Č. U. F. vykonával stavebné práce pri rekonštrukcii sídla sťažovateľky majú vyvolať pochybnosti o deklarovanom dodaní spotrebného/pracovného materiálu - brúsnych pásov pre činnosť sťažovateľky spoločnosťou PreShov H+R, s.r.o. Keďže sa pán Č. vyjadroval len k poskytovaniu služieb pre spoločnosť PreShov H+R, s.r.o., jeho vyjadrenie podľa kasačného súdu nemohlo mať vplyv na vznik pochybností o dodaní predmetného tovaru.

47. Rovnako kasačný súd, vychádzajúc z administratívneho spisu, konštatuje, že konateľ sťažovateľky počas daňovej kontroly predložil správcovi dane kópiu splnomocnenia, ktoré malo oprávňovať pána S. N. konať v mene spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. a uzatvárať v jej mene obchody so sťažovateľkou (príloha zápisnice o miestnom zisťovaní č. 104160112/2016 zo dňa 24. októbra 2016). Existenciu tohto splnomocnenia potvrdil vo svojej výpovedi aj pán N. (bod 5) a toto splnomocnenie (resp. jeho existenciu a obsah) potvrdila aj konateľka spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. v čase uzavretia a realizácie sporného obchodu (prílohy úradného záznamu č. 104335364/2016 zo dňa 21. novembra 2016, konkrétne

„Odpoveď na žiadosť o MVI zaevidovanú pod č. 63681/2016“). Pravosť daného splnomocnenia nebola žiadnymi dôkaznými prostriedkami spochybnená. Tiež správca dane a ani žalovaný neprodukovali a neoznačili žiadne podklady, ktoré by preukazovali, že pán S. N. konal za spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. na základe falošných splnomocnení. Prípadné vady plnomocenstiev týkajúcich sa splnomocnenia pána N. na zlúčenie spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. s inou spoločnosťou v neskoršom období v roku 2015 (plnomocenstvo zo dňa 26. augusta 2015) nemôžu mať bez ďalšieho vplyv na pravosť splnomocnenia týkajúceho sa tejto veci a nepredstavujú pochybnosti o realizácii sporného zdaniteľného obchodu v januári 2015.

48. S ohľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že v zásade jediná skutočná a hlavná pochybnosť žalovaného, týkajúca sa sporného obchodu, bola nekontaktnosť právneho nástupcu spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. A to za stavu, keď realizáciu zdaniteľného obchodu potvrdil konateľ sťažovateľky, ako aj splnomocnený zástupca dodávateľa pán N., ktorý označil aj vozidlo, prostredníctvom ktorého mal zabezpečovať prepravu tovaru (bod 5). Pán N. tiež označil osobu, ktorá mala viesť účtovníctvo spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. Správca dane ako aj žalovaný rezignovali na preverenie vyššie uvedených tvrdení pána N. a rezignovali aj na skúmanie pôvodu dodávaného tovaru. Pokiaľ správca dane pri dosledovaní pôvodu tovaru poukázal na kontrolné výkazy spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. (bod 7), žiadnym spôsobom sa nevysporiadal s otázkou, prečo v nich uvedené spoločnosti nemohli byť subdodávateľmi (označenými splnomocneným zástupcom spoločnosti PreShov H+R, s.r.o.) tovaru dodávaného sťažovateľke.

49. Takto formulovaná, všeobecná, pochybnosť žalovaného založená výlučne len na nekontaktnosti právneho nástupcu dodávateľa sťažovateľky, nemôže podľa názoru kasačného súdu sama o sebe predstavovať dôvodnú pochybnosť o splnení podmienok práva na odpočet DPH pri dodávke sporného tovaru, ktorá vyvoláva prenos dôkazného bremena v daňovom konaní na sťažovateľku (bod 38 tohto rozsudku).

50. Vychádzajúc zo spisovej dokumentácie je kasačnému súdu zrejmé, že závery správcu dane ako aj žalovaného vychádzajú z vykonanej daňovej kontroly vo veci sťažovateľky za viacero zdaňovacích období. Rovnako je kasačnému zrejmé, že z dôvodu hospodárnosti je nepochybne účelné už v rámci daňovej kontroly prešetrovať viacero zdaňovacích období a sporných obchodov, prípadne aj rôznych dodávateľov, pričom niektoré zo zistení správcu dane sú nepochybne použiteľné vo viacerých zdaňovacích obdobiach na spochybnenie deklarovanych obchodov. Avšak ani pri takýchto daňových kontrolách správca dane a žalovaný nemôžu opomíňať to, že každý sporný obchod musia posudzovať samostatne a uniesť vo vzťahu k jednotlivým spochybneným obchodným prípadom svoje bremeno vznesenia dôvodných pochybností, pokiaľ neuznávajú uplatnené právo daňového subjektu na odpočet DPH z týchto obchodov.

51. Zásadnou vadou rozhodnutia žalovaného v predmetnej veci je, že si neuvedomil odlišnosť obchodného prípadu spochybneného v zdaňovacom období január 2015 (spochybnenie „len“ dodania spotrebného/pracovného tovaru spoločnosťou PreShov H+R, s.r.o. sťažovateľke) od iných zdaňovacích období, v ktorých sťažovateľka deklarovala aj dodanie stavebných prác spoločnosťou PreShov H+R, s.r.o. Pochybnosti správcu dane a žalovaného o dodaní stavebných prác spoločnosťou PreShov H+R, s.r.o., založené na vyjadreniach pána Č. U. F. a absencii personálnych podkladov pre vlastný výkon stavebnej činnosti predmetnou spoločnosťou, však bez ďalšieho neznamenujú a nemôžu znamenať, že spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. (na základe subdodávateľských vzťahov) nemohla sťažovateľke dodať sporný spotrebný materiál - brúsne pásy.

52. Obdobnou vadou trpí aj napádaný rozsudok správneho súdu, ktorý odobril rozhodnutie žalovaného. A to skrátenou formou odkazujúcou na rozhodnutia správneho súdu týkajúce sa síce rovnakých účastníkov konania, rovnakej daňovej kontroly a protokolu, avšak odlišných zdaniteľných obchodov. Správny súd svoj procesný postup zavŕšil rozhodnutím, v ktorého odôvodnení (nad rámec odkazu na odlišné rozhodnutia správneho súdu) nakoniec rozoberá a poukazuje na spochybnenie obchodov sťažovateľky so spoločnosťou ECONTEC, s.r.o., ktorá vôbec nie je predmetom rozhodnutia správcu dane, žalovaného a ani sťažovateľka s ňou v predmetnom období (január 2015) neobchodovala.

53. Uzatvárajúc už uvedené kasačný súd je toho názoru, že napadnutý rozsudok správneho súdu ako aj rozhodnutie žalovaného vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, pokiaľ usudzovali, že v zásade samotná nekontaktnosť právneho nástupcu spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. môže predstavovať (sama o sebe) dôvodnú pochybnosť o vierohodnosti, pravdivosti a úplnosti listinných dôkazov predložených sťažovateľkou v snahe preukázať splnenie podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH, ktorá by preniesla dôkazné bremeno na preukázaní materiálneho obchodu na stranu sťažovateľky. Kasačná sťažnosť sťažovateľky je v tomto smere dôvodná.

54. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že jeho závery neznamenajú automaticky, že sťažovateľke má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočet dane zo sporného dodania tovaru. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby buď relevantným a zodpovedným spôsobom spochybnili listinné dôkazy preukazujúce splnenie podmienok pre priznanie práva na odpočet dane alebo aby preukázali, že napriek splneniu podmienok pre priznanie práva na odpočet dane je toto potrebné odmietnuť s ohľadom na skutočnosť, že sťažovateľka buď priamo participovala na daňovom podvode alebo mala a mohla vedieť, že k daňovému podvodu v rámci jej obchodných vzťahov dochádza.

55. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že si je vedomý rozhodnutí iných senátov vo veci predmetnej daňovej kontroly realizovanej u sťažovateľky, ktorými boli kasačné sťažnosti sťažovateľky zamietnuté. Tieto prípady sa však týkali buď spochybnenia obchodov sťažovateľky s inými dodávateľmi (rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 65/2020 zo dňa 27. mája 2022), prípadne aj obchodných prípadov sťažovateľky so spoločnosťou PreShov H+R, s.r.o., ktorých predmetom však bolo aj spochybnenie dodania stavebných prác (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 sžfk 31/2020 zo dňa 27. júla 2021; rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10 Sžfk 15/2020 zo dňa 23. marca 2022, sp. zn. 1 Sžfk 96/2020 zo dňa 23. marca 2022, sp. zn. 1 Sžfk 97/2020 zo dňa 24. mája 2022, sp. zn. 4 Sfk 54/2021 zo dňa 24. mája 2022). Prípady sťažovateľky, ktorý riešil kasačný súd v prejednávanej veci, je odlišný práve tým, že sa týka výlučne dodávok od spoločnosti PreShov H+R, s.r.o., ktoré sa netýkali dodávaných stavebných prác. Išlo len o dodávku spotrebného, pracovného tovaru - brúsnych pásov, z čoho logicky vyplynula požiadavka na identifikovanie iných pochybností správcu dane a žalovaného ako v prípade spochybnovania dodávania stavebných prác.

V.

Záver

56. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľky zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

57. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného, aby (i) riadne a konkrétne vymedzil dôvodné pochybnosti o vierohodnosti, pravdivosti a úplnosti listinných dôkazov predložených sťažovateľkou k spornej dodávke spotrebného/pracovného tovaru (brúsnych pásov) spoločnosťou PreShov H+R, s.r.o. v januári 2015 s ohľadom na dokazovanie k tomuto vykonané, (ii) preskúmal, či tieto pochybnosti boli sťažovateľke komunikované a bolo jej umožnené ich vyvrátiť, (iii) riadne sa vysporiadal s výpoveďou pána S. N. a skutkovými okolnosťami v nej uvedenými v súvislosti s prejednanou vecou (otázka vozidla, prostredníctvom ktorého bola realizovaná preprava tovaru; účtovníka, ktorý mal viesť účtovníctvo spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. a pod.) a (iv) vysporiadal sa aj s otázkou, prečo spoločnosti identifikované prostredníctvom kontrolných výkazov spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. nemohli byť subdodávateľmi pre sťažovateľku dodávaného tovaru v roku 2015, o ktorých vypovedal pán S. N.. Žalovaný v ďalšom konaní zohľadní prezentované právne názory a bude postupovať primeraným procesným spôsobom. Je pritom viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

58. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnej žalobkyni/sťažovateľke 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 rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

59. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.