

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/40/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 9623200385  
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 11. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:9623200385.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Pavel Hlaváč INPEX, s miestom podnikania Rakovo 179, 038 42 Rakovo, IČO: 47 018 771, zastúpený: Burian & partners, s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Vojtecha Tvrdeho 819/1, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100692444/2018 zo dňa 09. apríla 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/55/2018-108 zo dňa 13. novembra 2019, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/55/2018-108 zo dňa 13. novembra 2019 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100692444/2018 zo dňa 09. apríla 2018 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred správnym súdom, ako aj trov kasačného konania.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Martin (ďalej aj ako „správca dane“) č. 102201563/2017 zo dňa 17. októbra 2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 74.318,90 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2016, t. j. znížil nadmerný odpočet na DPH za uvedené zdaňovacie obdobie zo sumy 80.586,74 Eur na sumu 6.267,84 Eur.

2. Správca dane neuznal odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry vystavenej dodávateľom ALPHIE TRADE s.r.o. pod č. 1604001 zo dňa 15. apríla 2016 v sume 421.200 Eur, z toho DPH v sume 70.200 Eur, za dodanie tovaru PIRICOM cleaning license, ako aj z faktúry od dodávateľa KH TRADE s.r.o. pod č. 1020160004 zo dňa 15. apríla 2016 v sume 21.522,60 Eur, z toho DPH v sume 3.587,10 Eur, za sprostredkovateľské služby. Podľa správcu dane žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“) tým, že si uplatnil právo na odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov, pri ktorých nepreukázal, že tento zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený dodávateľmi uvedenými na faktúrach a že vznikla daňová povinnosť dodávateľom uvedeným na faktúrach - spoločnosti ALPHIE TRADE s.r.o. a spoločnosti KH TRADE, s.r.o. Podľa správcu dane žalobca bol povinný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené v deklarovanom rozsahu, a to dodávateľmi uvedenými na faktúrach.

3. Správca dane na základe svojich zistení okrem iného spochybnil dôveryhodnosť tretích osôb, ktoré boli sprostredkované spoločnosťou KH TRADE s.r.o.:

- spoločnosť ALPHIE TRADE s.r.o. (dodávateľ tovaru) - nebolo preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti v sídle spoločnosti (virtuálne sídlo), spoločnosť nemala prenajaté žiadne skladové priestory, nemala zamestnancov, nevlastnila žiadny majetok, svoje tvrdenia konateľ spoločnosti nedoložil žiadnym dôkazom (okrem faktúry), nevedel identifikovať svojich dodávateľov, nevedel preukázať prepravu tovaru do skladu v spoločnosti SCHENKER s.r.o., nepodával daňové priznania na DPH, následne ich podal až potom, keď ho správca dane predvolal ako svedka v súvislosti s daňovou kontrolou u žalobcu.

- česká odberateľská spoločnosť KUBEX s.r.o. - podľa zistení českého správcu dane spoločnosť síce predložila formálne bezchybné doklady, avšak realizácia plnení tak, ako je uvedená na dokladoch, nebola preukázaná; správca dane mal aj naďalej pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných plnení tak, ako ich daňový subjekt uvádzal na predložených dokladoch; daňový subjekt javí známky podozrivého chovania, pretože uvádza veľké obraty a minimálnu daňovú povinnosť; u daňového subjektu KUBEX s.r.o. prebiehajú daňové kontroly za zdaňovacie obdobia celého roku 2015 a za august 2014 - december 2014; podľa českej daňovej správy daň vo výške 432.120 Eur súhlasí s fakturovanou sumou a bola zaplatená daňovým subjektom KUBEX s.r.o.

- spoločnosť FAENA s.r.o. - vyjadrenia za túto spoločnosť správcovi dane k obchodnej spolupráci poskytol splnomocnený zástupca E. H., občan M., ktoré neboli následne preukázané dôkazmi, nakoľko doklady spoločnosti boli zabezpečené Kriminálnym úradom finančnej správy dňa 26. mája 2016. V spoločnosti došlo 19. novembra 2016 k zmene konateľov a spoločníkov. Súčasným konateľom spoločnosti je René Rybarský. Daňový subjekt je pre správcu dane nekontaktný, poštové zásielky nepreberá, nebolo možné preveriť sídlo spoločnosti a vykonávanie ekonomickej činnosti.

- spoločnosť EVNERRA s.r.o. (dodávateľ tovaru nakúpeného žalobcom v marci 2016, ktorý bol následne predaný v apríli 2016) - vyjadrenia za túto spoločnosť správcovi dane k obchodnej spolupráci poskytol konateľ spoločnosti Ondrej Kočík, svoje tvrdenia nepreukázal dôkazmi. V spoločnosti došlo 21. októbra 2016 ku zmene konateľov a spoločníkov. Súčasným konateľom spoločnosti je Georgi Dragiev Penev, občan Bulharskej republiky. Daňový subjekt je pre správcu dane nekontaktný, poštové zásielky nepreberá, nebolo možné preveriť sídlo spoločnosti a vykonávanie ekonomickej činnosti.

## II. Konanie pred správnym súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca všeobecnú správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 31S/55/2018-108 zo dňa 13. novembra 2019 tak, že žalobu zamietol. Správny súd konštatoval, že správca dane pri daňovej kontrole postupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomných súvislostiach, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Vykonané úkony (dožiadania, mieste zisťovania, výsluchy svedkov) vykonal z vlastného podnetu. Pri zhotovení dokladov bral do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Správcovi dane vydané rozhodnutie obsahovalo podľa správneho súdu posúdenie veci s odkazom na príslušné právne predpisy a výrok korešpondoval s odôvodnením rozhodnutia. Podľa správneho súdu žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z dodaných faktúr. Porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, pretože v prípade spoločnosti KH TRADE s.r.o. správca dane zistil, že táto nevyvíjala činnosť, aby mal záujemca príležitosť uzavrieť zmluvu s treťou osobou, ale stanovila aj osobu dodávateľa, odberateľa, druh tovaru, jeho nákupnú, predajnú cenu, termín dodania, termín vyhotovenia, úhrady faktúry. Podľa vyjadrenia žalobcu celú činnosť manažoval Miroslav Kubjatko, čo nenasvedčuje skutočnosti, že by sa žalobca aktívne podieľal na rozhodovaní o druhu tovaru, cene a o možnosti ako takej, či s danou treťou osobou obchod uzavrie alebo neuzavrie. Správca dane spochybnil aj dôveryhodnosť tretích osôb, ktoré boli sprostredkované spoločnosťou KH TRADE s.r.o. - spoločnosť ALPHIE TRADE s.r.o., KUBEX s.r.o., FAENA s.r.o., EVNERRA s.r.o.

5. Podľa správneho súdu správca dane vyhotovením všetkých dôkazov dospel správne k záveru, že žalobca nepristupoval s dostatočnou starostlivosťou k realizácii zdaniteľného obchodu uzavretého so spoločnosťou KH TRADE s.r.o. Poukázal na to, že plnenie (províziu za sprostredkovanie) správca dane posudzoval nielen samostatne, t. j. ako obchodný prípad medzi žalobcom a spoločnosťou KH TRADE s.r.o., ale následne aj v kontexte s výsledkami preverovaní jednotlivých obchodov za sprostredkovanie, v ktorých mala byť provízia vyplatená. Okrem zistení týkajúcich sa jednotlivých obchodných partnerov bolo pri tovare PIRICOM cleaning software v súvislosti s províziou fakturovanou faktúrou č. 1020160004 zo dňa 15. apríla 2016 zistené, že pri tomto tovare nemohlo dôjsť ku konečnej spotrebe, nakoľko stránky,

prostredníctvom ktorých mal byť program aktivovaný, boli nefunkčné. Správny súd mal na základe zistení správcu dane za to, že neuznanie odpočítania dane z dodávateľskej faktúry č. 1020160004 zo dňa 15. apríla 2016 v sume 3.587,10 Eur, vyhotovenej dodávateľom KH TRADE s.r.o. za sprostredkovanie služby, bolo opodstatnené.

6. Podľa názoru správneho súdu správca dane pri dokazovaní akceptoval doklady predložené žalobcom a aj jeho vyjadrenia. Predložené doklady preveroval v nadväznosti na zistenia týkajúce sa spoločností ALPHIE TRADE s.r.o. a KH TRADE s.r.o. So všetkými zisteniami správcu dane týkajúcimi sa obchodného vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťami ALPHIE TRADE s.r.o. a KH TRADE s.r.o., ako aj so zisteniami týkajúcimi sa ďalších daňových subjektov v obchodných reťazcoch, v ktorých sa nachádzal aj žalobca, bol žalobca podrobne oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 16. mája 2017. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na to, že žalobca nenapadol postup správcu dane pri preverovaní jednotlivých obchodných prípadov a neoznačil ho za nezákonný. Počas ústneho pojednávania naopak uviedol, že k spôsobu zistenia nemá námietky.

7. Správny súd ďalej uviedol, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena. Mal za to, že správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, a preto sa dôkazné bremeno presunulo na daňový subjekt, ktorý mal inými dôkazmi vyvrátiť spochybenie jeho pôvodných dôkazov predložených správcovi dane. Žalobca však žiadne takéto dôkazy nepredložil, a preto neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku. Správny súd zdôraznil, že právne relevantné je v tomto prípade preukázanie existencie daňovej povinnosti u dodávateľa žalobcu, a teda podmienky sa viažu na dodávateľa žalobcu a nie na jeho odberateľa.

8. Správny súd vyhodnotil ako irelevantnú námietku žalobcu, že prípadné neplnenie zákonných povinností zo strany dodávateľov nemôže byť na ťarchu žalobcu, pretože z rozsiahleho dokazovania, ktoré bolo vykonané správcou dane, vyplynulo, že nebolo potvrdené reálne dodanie tovaru a služieb zo strany spoločností ALPHIE TRADE s.r.o. a KH TRADE s.r.o. Od daňovníka sa oprávnené očakáva vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov preukázať, kto uvedenú službu (prácu) skutočne aj reálne poskytol. V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných záväzkových vzťahov je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmluvných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov. To zahŕňa aj povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Aj v podnikateľskej sfére, následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi sa prejavujú vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej ktorej zmluvnej strany (uznesenie Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 104/2012-89 z 01. marca 2012, rozsudky NS SR sp. zn. 5Sžf 25/2011 z 27. októbra 2011 a sp. zn. 4Sžf 25/2011 z 13. septembra 2011).

9. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 a § 168 SSP a contrario tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal a na priznanie náhrady trov konania žalovanému neboli splnené podmienky.

### III. Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

10. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, prípadne, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane zruší a vec vráti na ďalšie konanie.

11. Namietal, že správny súd najskôr zastával názor, podľa ktorého spoločnosť KH TRADE s.r.o. nevyvíjala činnosť, aby mal záujemca príležitosť uzavrieť zmluvu s treťou osobou. Zároveň správny súd uviedol zoznam spoločností, ktoré boli spoločnosťou KH TRADE s.r.o. sprostredkované a spochybnil ich dôveryhodnosť. To podľa žalobcu znamená, že sám správny súd, a predtým správca dane, potvrdili splnenie povinnosti spoločnosťou KH TRADE s.r.o. vyplývajúcej z uzavretej sprostredkovateľskej zmluvy. Obchodovanie s elektronikou spoločnosťou KH TRADE s.r.o. a žalobcom aj v roku 2015 a 2016 potvrdil konateľ uvedenej spoločnosti Miroslav Kubjatko, ktorý zároveň potvrdil existenciu sprostredkovateľskej zmluvy a vystavených faktúr. S poukazom na § 642 a § 643 Obchodného zákonníka žalobca dôvodil, že práve činnosť Miroslava Kubjatka bola výsledkom realizácie zmluvy o sprostredkovaní. Z dôvodu, že žalobca nemal aktívne znalosti problematiky komodít, ktoré boli predmetom následného obchodu, uzatvoril sprostredkovateľskú zmluvu so spoločnosťou KH TRADE s.r.o., ktorá sa týmto sortimentom zaoberala v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Výsledkom tejto obchodnej spolupráce bola aj obchodná transakcia so spoločnosťou ALPHIE TRADE s.r.o. Žalobca

zastával názor, že sprostredkovateľskú činnosť spoločnosti KH TRADE s.r.o. potvrdili všetky dotknuté subjekty (žalobca, dodávateľ, odberateľ), ako aj listinné dôkazy nachádzajúce sa v administratívnom spise.

12. Zdôraznil, že správny súd a daňové orgány spochybnili dôkazy predložené žalobcom alebo zistené v rámci daňovej kontroly len na základe svojho hodnotiaceho úsudku, pričom nehodnotili nerozporované dôkazy preukazujúce oprávnenosť nároku žalobcu na odpočet DPH za mesiac apríl 2016. Okrem iného v tejto súvislosti poukázal na to, že dodanie tovaru potvrdzuje samotný dodávateľ - spoločnosť ALPHIE TRADE s.r.o., ktorej konateľ Róbert Gajdoš do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 103827680/2016 zo dňa 08. septembra 2016 uviedol, že žalobcu pozná a zoznámil ho s ním p. Kubjatko (čo je výsledkom sprostredkovateľskej činnosti spoločnosti KH TRADE s.r.o.). Róbert Gajdoš potvrdil obchodovanie so žalobcom v apríli 2016, pričom predmetom obchodu bol čistiaci softvér. Existencia tovaru bola potvrdená skladovou evidenciou spoločnosti SCHENKER s.r.o. a jej zamestnancami, ktorí poskytli správcovi dane tabuľkový prehľad pohybov na sklade. Rovnako tak existenciu tovaru preukazuje fotodokumentácia nepredaného tovaru nachádzajúceho sa v skladových priestoroch žalobcu. Navyše existencia tovaru ani nebola správcovi dane spochybnovaná. Predaj tovaru bol potvrdený splnomocnencom spoločnosti FAENA s.r.o. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 103929867/2016/9104404/FurV), ako aj účtovnými dokladmi spoločnosti FAENA s.r.o. Podľa žalobcu správny súd neuviedol, aký konkrétny dôkaz prevažujúci všetky vyššie uvedené dôkazy mal vyvrátiť ich vypovedaciu schopnosť o tom, že skutočne došlo k oprávnenosti uplatnených nárokov z DPH na strane žalobcu v zdaňovacom období apríl 2016.

13. Dôvodil, že v rámci svojej podnikateľskej činnosti nemôže u určitých dodávateľov nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniťnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude poriadne vedená evidencia alebo budú mať problémy s miestnymi daňovými úradmi, resp. po určitom čase po skončení obchodnej činnosti budú pre správcu dane nekontaktní alebo nebudú poskytovať náležitú súčinnosť. Žalobca mal za to, že dodržal všetky zákonné povinnosti a disponuje všetkými potrebnými dokladmi a dôkazmi, ktoré potvrdzujú realitu zdaniťných plnení.

14. Žalobca zastával názor, že nepriznaním nároku na odpočet DPH žalovaným správnym orgánom z dôvodu zistení týkajúcich sa iných subjektov ako je žalobca, postupoval žalovaný správny orgán v rozpore s judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a súčasne v rozpore aj s platnou právnou úpravou DPH v zmysle smernice 2006/112 a záväznou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie. Súdny dvor opakovane vo viacerých rozhodnutiach zdôraznil, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (viď rozsudky ESD Gabalfrisa bod 43, Centralan property bod 50, Kittel bod 47, Mahagében a Dávid bod 38, Bonik bod 26, Maks Pen EOQD bod 24). Okrem toho zo znenia článku 168 písm. a/ smernice 2006/112 vyplýva, že na využívanie práva na odpočítanie je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak zdaniťnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdaniťná osoba využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniťných plnení, a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniťnou osobou (viď rozsudky ESD Centralan property bod 52, Toth bod 26, Bonik bod 29 a Maks Pen EOOD bod 25). Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté.

15. V uvedených súvislostiach a podľa citovanej judikatúry súdneho dvora právo na odpočítanie dane tak možno zdaniťnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniťná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (viď rozsudky ESD Kittel body 56 až 61, Mahagében a Dávid bod 45, Bonik bod 40 a Maks Pen EOOD bod 28).

16. Žalobca ďalej poukázal na rozhodnutia súdneho dvora vo veci Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) a konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý.

17. K argumentácii správneho súdu ohľadom dôkazného bremena žalobca uviedol, že dôkazné bremeno v danom prípade uniesol predložením listinných dôkazov, ako aj výpoveďami svedkov. V tejto súvislosti namietal, že správny súd vôbec nešpecifikoval, akým spôsobom správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených žalobcom. Ďalej dôvodil, že svojich obchodných partnerov si overoval jednak prostredníctvom sprostredkovateľa KH

TRADE s.r.o. a jednak prostredníctvom verejne dostupných zdrojov a portálov. Zdôraznil, že objasnenie všetkých otázok, okolností či vyvrátenie pochybností nemôže správca dane podsunúť pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu. Skutočnosti, ktoré sa udiali následne v spoločnostiach odlišných a nijako neprepojených so žalobcom, nemôžu byť dôvodom pre neuznanie práva žalobcu. Dôkazná povinnosť daňového subjektu nie je absolútna. Preto ani dôkazné bremeno daňového subjektu nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť zaťažuje úplne iný subjekt. Žalobca ako daňový subjekt nemá prístup k účtovníctvu svojich obchodných partnerov, nemá možnosť ich kontrolovať, či podávajú daňové priznania a už vôbec nemá nijakú možnosť tieto skutočnosti ovplyvniť.

18. Ďalej žalobca namietal postup správcu dane a zastával názor, že správca dane sa počas daňovej kontroly nesnažil vyhodnotiť dôkazy objektívne, pričom vedome sa snažil získať iba dôkazy, ktoré by svedčili v neprospech žalobcu. Svedčiť o tom má e-mailová komunikácia medzi zamestnancami správcu dane. Týmto postupom správca dane zásadným spôsobom zasiahol do práv a právom chránených záujmov žalobcu. Postup správcu dane v rámci dokazovania žalobca preto považoval za nezákonný a nezákonné je aj jeho rozhodnutie.

19. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom správneho súdu a s vysloveným právnym názorom sa stotožňoval.

#### IV. Pôvodné rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a nález Ústavného súdu Slovenskej republiky

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky vo veci rozhodol rozsudkom sp. zn. 3Sžfk/19/2020 zo dňa 23. februára 2022, ktorým kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol. V odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že vierohodnosť dokladov predložených žalobcom bola v daňovom konaní spochybnená, pričom žalobca počas kontroly a ani vo vyrubovacom či odvolacom konaní pochybnosti správcu dane neodstránil, nepredložil vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že sporné zdaniteľné obchody boli skutočne realizované dotknutými spoločnosťami. Kasačný súd mal za preukázané skutkové okolnosti zistené správcou dane, pričom v tejto súvislosti poukázal najmä na to, že správca dane v rámci daňovej kontroly u žalobcu vykonal rozsiahle šetrenie celého obchodného reťazca.

21. Podľa zistení správcu dane priamy dodávateľ žalobcu - spoločnosť ALPHIE TRADE s.r.o. nemala potrebné personálne a materiálne kapacity k tomu, aby dokázala zabezpečiť fakturované plnenie, čo predstavuje významnú indíciu, ktorá je spôsobilá spochybniť hodnovernosť tvrdení o tom, že sa fakturovaný obchod reálne uskutočnil tak, ako je deklarované na faktúre, a to najmä vo vzťahu k osobe, ktorá je na faktúre uvedená ako dodávateľ tovaru. Pokiaľ ide o existenciu fakturovaného tovaru, spoločnosť SCHENKER s.r.o., ktorá mala mať fakturovaný tovar skladovaný vo svojich priestoroch (skladoch) síce potvrdila, že v sklade sa nachádzal nejaký tovar pre žalobcu, ktorý bližšie nešpecifikovala, ale nepotvrdila, že tento tovar dodala spoločnosť ALPHIE TRADE s.r.o.

22. Vo vzťahu k sprostredkovaniu obchodu bol kasačný súd toho názoru, že hoci sprostredkovanie potvrdil dodávateľ tovaru, odberateľ tovaru, ako aj žalobca, s poukazom na ostatné zistenia správcu dane sa v konaní hodnoverným spôsobom nepreukázalo, že spoločnosť KH TRADE s.r.o. vyvíjala činnosť, aby mal záujemca príležitosť uzavrieť zmluvu s treťou osobou, ale stanovila aj osobu dodávateľa, odberateľa, druh tovaru, jeho nákupnú, predajnú cenu, termín dodania, termín vyhotovenia a úhrady faktúry, čo naznačuje, že nešlo o sprostredkovanie (predmet fakturovaného plnenia).

23. Kasačný súd uzavrel, že ak žalobca vstupoval do obchodného vzťahu s dodávateľom ALPHIE TRADE s.r.o. a pre prípad následnej kontroly si nezabezpečil dostatok preukazných dôkazov, na základe ktorých by sa dalo bezpochyby potvrdiť dodanie tovaru práve deklarovaným dodávateľom, nemôže sa vzhľadom na existenciu materiálneho plnenia spoliehať na zásadu neutrality DPH a bez všetkého tvrdiť, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil. Už samotné zistenie skutočnosti, že spoločnosť ALPHIE TRADE s.r.o. nemala dostatočné zázemie na uskutočňovanie deklarovaných plnení, vzhľadom na výšku fakturovanej ceny tovaru, vytvára opodstatnené pochybnosti o reálnosti dodania tohto plnenia uvedeným dodávateľom. Uvedené rovnako spochybňuje aj žalobcom deklarovanú službu sprostredkovania spoločnosťou KH TRADE s.r.o.

24. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/19/2020 zo dňa 23. februára 2022 bol nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. IV. ÚS 601/2022-33 zo dňa 09. marca 2023 zrušený a vec bola Najvyššiemu správne mu súdu Slovenskej republiky vrátená na ďalšie konanie.

25. Ústavný súd Slovenskej republiky pripomenul procesnoprávny pohľad na správnu aplikáciu § 46 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého iba samotné spochybnenie deklarovaných plnení bez reálne existujúceho reálneho základu vytvoreného správcom dane je nutné považovať za neakceptovateľné.

26. Podľa Ústavného súdu Slovenskej republiky z rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/19/2020 zo dňa 23. februára 2022 nevyplýva, ako kasačný súd vyhodnotil námietky žalobcu vzťahujúce sa na posudzovanie dôkazov produkovaných žalobcom v daňovom konaní a spôsob ich spochybnenia orgánmi finančnej správy, resp. prečo tieto považovali žalobcom predložené dôkazy o dodaní tovaru za nedostatočné na preukázanie jeho nároku na odpočítanie DPH. Daňové bremeno pritom podľa ústavného súdu vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie na okolnosť, či tieto plnenia sú fiktívne. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovarov od dodávateľa nedošlo, nepostačuje bez ďalšieho iba spochybnenie dodania tovaru.

27. Podľa Ústavného súdu Slovenskej republiky z rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/19/2020 zo dňa 23. februára 2022 vyplýva, že daňové orgány vo veci žalobcu zamerali svoju pozornosť najmä na skutočnosti mimo sféry jeho vplyvu (personálne a technické kapacity jeho dodávateľa), pričom podľa tvrdenia žalobcu nezohľadnili predložené dôkazy týkajúce sa priamo deklarovanej dodávky tovaru medzi žalobcom a jeho dodávateľom. Aj pre ústavný súd vznikla pochybnosť, či a do akej miery sa správne súdy uspokojili s konštatovaním daňových orgánov, že dodávateľ žalobcu nemal potrebné personálne a pracovné kapacity na zabezpečenie fakturovaného plnenia, na základe čoho dospeli k záveru o nedodaní tovaru.

28. Podľa Ústavného súdu Slovenskej republiky v posudzovanej veci Najvyšší správny súd Slovenskej republiky vychádzal z toho, že priamy dodávateľ žalobcu (spoločnosť ALPHIE TRADE s.r.o.) nemal potrebné personálne a pracovné kapacity na to, aby dokázal zabezpečiť fakturované plnenia, čo podľa Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky predstavuje významnú indíciu, ktorá je spôsobilá spochybniť hodnovernosť tvrdení o tom, že sa fakturované obchody reálne uskutočnili tak, ako je deklarované na faktúre, a to najmä vo vzťahu k osobe, ktorá je na faktúre uvedená ako dodávateľ žalobcu. Uvedené právne východisko nezodpovedá podľa ústavného súdu aktuálnym judikatúrnym trendom súdneho dvora ani vnútroštátnych najvyšších súdnych autorít vo vzťahu k posudzovaniu preukázania zdaniteľných obchodov deklarovaným dodávateľom v prípadoch, ak správca dane oprávnené spochybní ich vykonanie priamo dodávateľom, resp. subdodávateľmi deklarovaného dodávateľa.

29. Pre záver správcu dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálo-technické vybavenie na realizáciu daných prác, a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom (R 23/2022 ZNSS). Nemožno však vyvodit' ani opačný záver, že nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH automaticky vyvoláva podozrenie zo spáchania trestného činu.

30. Podľa Ústavného súdu Slovenskej republiky nedostatočné personálne a pracovné kapacity dodávateľa daňového subjektu môžu za určitých okolností predstavovať indíciu, resp. operatívnu informáciu k ďalšiemu vyšetrovaniu a preverovaniu reálnosti zdaniteľného plnenia, avšak od daňového subjektu je možné požadovať len primeranú starostlivosť na predbežné overenie reálnosti údajov prezentovaných jeho dodávateľom, nie vyšetrovanie do hĺbky dodávateľského reťazca. Je neprípustné, aby si daňové orgány týmto spôsobom kompenzovali dôkaznú núdzu (nedostatok dôkazných prostriedkov) vo vzťahu k vlastnej verzii skutkového deja. Smerodajný a rozhodujúci musí byť za každých okolností vždy dôkazný materiál, ktorý je obsahom administratívneho a súdneho spisu. Nie je vylúčené, aby určitá informácia, ktorá má povahu indície, mohla byť za istej konštelácie považovaná za nepriamy dôkaz. Celkovo je v tomto smere potrebné postupovať pri voľnom hodnotení dôkazov tak, ako to ustanovuje § 3 ods. 3 daňového poriadku, čo musí nájsť svoj odraz v rozhodnutí vydanom v daňovom konaní a v konečnom dôsledku, ak dôjde k podaniu správnej žaloby, v rozhodnutí správneho súdu.

31. Ústavný súd Slovenskej republiky poukázal na to, že z napadnutého rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky nie je dostatočne jasné, či kasačný súd nerozlišoval na účely presunu dôkazného bremena kvalitatívnu stránku pochybností správcu dane, keď považoval, resp.

povýšil indicie na relevantné dôkazy. S cieľom dosiahnutia ústavne udržateľného rozhodnutia je potrebné posúdiť v rámci východísk prezentovaných v tomto rozhodnutí, či správca dane produkoval pochybnosti v rovine významných dôkazov alebo išlo len o hypotézy založené na indiciách a náznakoch vo vzťahu k pravidlám na odpočítanie DPH.

32. Závery najvyššieho správneho súdu odobrujúce postup správcu dane bez odpovede na konkrétne námietky žalobcu sú podľa ústavného súdu v konflikte s východiskami v judikatúre súdneho dvora, podľa ktorých daňový orgán vo všeobecnosti nemôže od zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby jednak overila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar a služby, na základe ktorých sa požaduje výkon práva na odpočítanie DPH, disponuje predmetným tovarom, je schopný ho dodať a splnil si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane subjektov na vstupe nie sú nezrovnalosti alebo podvod, a aby jednak v tejto súvislosti disponovala príslušnými dokumentmi (rozsudok z 22. októbra 2015 vo veci PPUH Stehcemp, C-277/14, bod 52). Také pravidlo („platné vo všeobecnosti“) neznamena, že pre konkrétny prípad nemožno konštatovať nesplnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie DPH, a to aj pri absencii záveru o zapojení daňového subjektu na vstupe DPH do podvodného konania. Musí byť však v dostatočnej miere doložené a odôvodnené pre konkrétny prípad (v posudzovanej veci pre záver o spochybnení dokladov o zdaniteľnom plnení predložených sťažovateľom ako daňovým subjektom), ktorý nie je založený výlučne na nepredložení dokladov.

33. K nedostatočnému odôvodneniu Ústavný súd Slovenskej republiky uviedol, že z rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/19/2020 zo dňa 23. februára 2022 nevyplýva, ako najvyšší správny súd posúdil v konfrontácii s konkrétnymi námietkami žalobcu správnosť záverov orgánov finančnej správy vo vzťahu k existencii dôkazov v neprospech žalobcu, t. j. na základe akých dôkazov došlo k relevantnému spochybneniu deklarovaného zdaniteľného plnenia a vyvráteniu dôkazov predložených žalobcom ako daňovým subjektom, ako ani to, ako bolo prihlíadané na dôkazy prezentované v prospech žalobcu.

34. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky zaviazal, aby sa náležitým spôsobom vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu vo vzťahu k preukazovaniu uskutočnenia zdaniteľného plnenia a predovšetkým posúdil, či nedošlo k neúmernému presunu dôkazného bremena na žalobcu.

## V. Posúdenie kasačného súdu

35. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená 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 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky 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 prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S. Po zrušení pôvodného rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/19/2020 zo dňa 23. februára 2022 nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. IV. ÚS 601/2022-33 zo dňa 09. marca 2023 a vrátení veci na ďalšie konanie?bola zaregistrovaná pod sp. zn. 3Sfk/40/2023.

36. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), opätovne preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a v súlade s právnym názorom ústavného súdu v tejto veci postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná.

37. V predmetnej veci správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z plnení prijatých od dodávateľa spoločnosti ALPHIE TRADE s.r.o. za dodávku tovaru a z plnenia od dodávateľa spoločnosti KH TRADE, s.r.o. za sprostredkovanie. Základným sťažnostným bodom vzneseným žalobcom v kasačnej sťažnosti bola otázka unesenia dôkazného bremena žalobcu v daňovom konaní a preukázania splnenia podmienok pre priznanie nároku na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a nasl. zákona o DPH. Kasačný súd preto považuje za podstatné posúdiť záver správneho súdu i žalovaného o nepriznaní nároku na odpočet dane z plnení od dodávateľa spoločnosti ALPHIE TRADE s.r.o. (dodávku tovaru) a z plnenia od dodávateľa spoločnosti KH TRADE, s.r.o. (služba sprostredkovania).

38. Z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SD EÚ“) vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (napr. C-409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). Právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty a v zásade nemôže byť obmedzené a toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (napr. C-110/98 až C-147/98 Gabalfrija a i., C-465/03 Kretztechnik, C-438/09 Dankowski a C-285/11 Bonik). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých ich hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (napr. C-285/11 Bonik). Z judikatúry SD EÚ taktiež vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (napr. C-267/15 Gemeente Woerden).

39. K otázke dôkazného bremena existuje početná a v zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu, vyjadrená napríklad v rozsudkoch sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 03. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné. Z ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku vyplýva, že z dôvodu ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet dane je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok prioritne zaťažovaný práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou a 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. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020 a sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019).

40. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03. septembra 2019). 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 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 spochybnenie 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. novembra 2018 a obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009).

41. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03. 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).

42. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj SD EÚ 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. 1Sžfk/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 03. 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 06. 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 03. septembra 2020, bod 64.

43. Aplikujúc uvedené východiská na prejednávanú vec kasačný súd konštatuje, že dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom ALPHIE TRADE s.r.o. bolo potvrdzované bývalým konateľom tejto spoločnosti (výpoveď pána Róberta Gajdoša zo dňa 08. septembra 2016), žalobca má k dispozícii písomné podklady k dodaniu tovaru a spoločnosť SCHENKER s.r.o. potvrdila jeho skladovanie. Vo vzťahu k výpovedi pána Gajdoša žalovaný v zásade len konštatoval, že tento svoje tvrdenia nepodložil žiadnymi relevantnými dôkazmi. Takéto vysporiadanie sa s výpoveďou svedka kasačný súd považuje za nedostatočné. Rovnako i vysporiadanie sa s ostatnými dôkazmi predloženými žalobcom kasačný súd považuje za nedostatočné.

44. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. I. ÚS 259/2022-37 zo dňa 12. októbra 2022 (vo veci týkajúcej sa toho istého žalobcu), ktorý v bode 14 uviedol, že: „Neúmerné prenášanie dôkazného bremena na daňový subjekt zo strany orgánov finančnej správy je potrebné považovať za ústavne neudržateľný postup. Neprimerané dôkazné bremeno sa môže prejavovať v dvoch rovinách, a to (i) zaťažením daňového subjektu predkladaním dôkazov nad rozsah nevyhnutne postačujúci na preukázanie rozhodujúcich skutočností alebo (ii) požiadavkou na preukázanie takého okruhu skutočností, ktoré netvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Dôkazné bremeno by mal daňový subjekt znášať v rozumne akceptovateľnom rámci, resp. do tej miery, do ktorej to od neho možno rozumne požadovať. Od daňového subjektu možno na daňové účely požadovať štandardné a v obchodnej praxi obvyklé dôkazy, pri ktorých je rozumné predpokladať, že ich daňový subjekt bude uchovávať; samozrejme, musí ísť o dôkazy, ktoré sú postačujúce na preukázanie skutočného dodania tovaru, ktoré sa javí ako dostatočne pravdepodobné.“ A taktiež v bode 15 uviedol, že: „Pri posudzovaní miery dôkazného bremena daňového subjektu je potrebné vychádzať z toho, že dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdených skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. Tá bude spravidla naplnená, ak bude možné z vykonaných dôkazov urobiť daný záver bez vážnych pochybností, pričom treba zohľadniť aj čas, ktorý uplynul od doby, keď preukazované skutočnosti nastali (podobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8 Afs 23/2018 zo 16.01.2020, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave).“ Vyššie uvedené závery je možné plne aplikovať i na prejednávaný prípad.

45. Na základe argumentov uvedených v napádanom rozsudku možno konštatovať, že správny súd vidí relevantnú pochybnosť správcu dane a žalovaného o neunesení dôkazného bremena najmä v tom, že spoločnosť ALPHIE TRADE s.r.o. nemala potrebné personálne a pracovné kapacity k tomu, aby dokázala zabezpečiť fakturované plnenia a taktiež že je pochybné, či tovar a služby na nich uvedené dodal vystaviteľ faktúry. Vo vzťahu k dodávateľovi KH TRADE, s.r.o. tieto pochybnosti smerovali najmä k dôveryhodnosti tretích osôb, ktoré mal tento dodávateľ sprostredkovať. Podľa kasačného súdu tieto skutočnosti v kontexte ďalších dokladov obsiahnutých v administratívnom spise nepostačujú pre konštatovanie dôvodnej pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných plnení. Podľa kasačného súdu preto správca dane a žalovaný neuviedli relevantné pochybnosti (najmä) vo vzťahu k dodaniu tovaru tvrdeným dodávateľom spoločnosťou ALPHIE TRADE s.r.o., a preto nebol dôvod na prechod dôkazného bremena na žalobcu. Správny súd vec nesprávne právne posúdil, pokiaľ žalobu posúdil ako nedôvodnú na základe toho, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania naplnenia podmienok priznania práva na odpočet dane z predmetných obchodov.

46. Následne sa argumentácia žalovaného zamerala na subdodávateľské spoločnosti deklarovaného dodávateľa ALPHIE TRADE s.r.o., a to spoločnosti FAENA, s.r.o. a BEIHIRSCH s.r.o. Pri spoločnosti FAENA, s.r.o. jej splnomocnený zástupca dodanie tovarov potvrdil, avšak toto svoje tvrdenie podľa žalovaného nepotvrdil žiadnymi dôkazmi. Spoločnosť BEIHIRSCH s.r.o. daňové priznanie k DPH ani kontrolný výkaz v spornom období nepodala a so správcom dane nespolupracuje.

47. Ako uviedol i Ústavný súd Slovenskej republiky, daňové orgány vo veci žalobcu zamerali svoju pozornosť najmä na skutočnosti mimo sféry jeho vplyvu (personálne a technické kapacity jeho subdodávateľov) a ich nekontaktnosť. V zmysle aktuálnej judikatúry SD EÚ nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že žalobca nevie preukázať, že ním deklarovaní dodávatelia zabezpečili dodanie prostredníctvom subdodávateľských subjektov, respektíve tieto subjekty stotožniť, k čomu

však vedú závery správcu dane aj žalovaného v súdnej veci. K uvedenému kasačný súd poukazuje na uznesenie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo: „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 tom 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.“

48. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje i na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022, kde uviedol, že: „Pre záver správcu dane a žalovaného, že sťažovateľ nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa sťažovateľa, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane sťažovateľovi ak by bolo v konaní preukázané, že sťažovateľ sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.“

49. Z vyššie citovaného uznesenia SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo i z rozhodnutia najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022 vyplýva, že v prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa ALPHIE TRADE s.r.o. v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočítanie dane žalobcovi v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu (žalobcu) o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Keďže žalovaný týmto smerom nevedol svoje úvahy pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane žalobcovi, tak kasačný súd považuje jeho rozhodnutie i z tohto dôvodu za nezákonné.

50. Vzhľadom na argumentáciu kasačného súdu uvedenú vyššie vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena, kde kasačný súd uznal sťažnostný bod žalobcu za dôvodný, kasačný súd nepovažuje za účelné osobitne sa vysporiadať so žalobcom uvádzanou judikatúrou, od ktorej sa mal správny súd odkloniť.

## VI. Záver

51. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd v medziach kasačných námietok žalobcu a právneho názoru ústavného súdu uzatvára, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a rovnakou vadou podľa názoru kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP). Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Vychádzal pritom tiež zo záverov kasačného súdu vyjadrených v rozhodnutí sp. zn. 5Sfk/102/2022 zo dňa 27. septembra 2023 týkajúceho sa tých istých účastníkov a v zásade totožného skutkového a právneho stavu.

52. Žalovaný bude pri svojom ďalšom konaní a rozhodovaní vo veci viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku (§ 469 SSP) a bude najmä musieť zväžiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné udržať záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu. Ak by orgány finančnej správy mienili spochybniť právo na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, je potrebné aby relevantne spochybnili dôkazy predložené žalobcom, ktoré preukazujú splnenie podmienok pre priznanie práva na odpočet dane, alebo aby alternatívne preukázali, že napriek splneniu hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane je toto potrebné odmietnuť s ohľadom na skutočnosť, že žalobca buď priamo

participoval na daňovom podvode alebo mal a mohol vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou.

53. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred správny súd, ako aj trov kasačného konania. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na správnom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

54. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

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