

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/11/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200061  
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 06. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200061.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): GOLLAS, spol. s.r.o., so sídlom Lúčky 1245/30, 972 01 Bojnice, IČO: 36 333 905 (do 04.04.2022 Zasielateľstvo Gogová Vlasta, spol. s.r.o.), právne zast. JUDr. Jozefom Námešným, advokátom so sídlom Nábřežie sv. Cyrila 47, 971 01 Prievidza, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100237963/2021 z 10.02.2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/20/2021 z 26.05.2021, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky návrh sťažovateľa na prerušenie kasačného konania z a m i e t a.
- III. Účastníkom konania n e p r i z n á v a nárok na náhradu trov konania.

### odôvodnenie:

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie jún 2019, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Trenčín, pobočka Prievidza (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 101621955/2020 zo dňa 23.10.2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 10.693,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2019. Správca dane nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane vo výške 10.181,39 eur z dodávateľských faktúr od spoločnosti Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o.. Správca dane prijal záver, že v konaní nebolo preukázané, že by službu v zmysle faktúr nadobudol žalobca od spoločnosti Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., ale si ju u dopravcov obstaral priamo žalobca. V daňovom konaní nebolo preukázané, že by dodávateľ - spoločnosť Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. vôbec nejakú činnosť vykonal, teda nebolo preukázané, že by dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie DPH podľa § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100237963/2021 zo dňa 10.02.2021 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný dospel k záveru,

že žalobca a deklarovaný dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. vzájomný obchodný vzťah bez riadneho podnikateľského účelu účelovo predstierali s cieľom obchádzania daňových povinností. Žalobca teda nedisponuje materiálnou existenciou plnenia od dodávateľa uvedeného na faktúre, ktorému vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH s následnou možnosťou uplatnenia práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalovaný sa stotožnil so správcom dane v tom, že žalobca pri obchodných transakciách konal sám.

II.

Konanie pred krajským súdom

3. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného č. 100237963/2021 zo dňa 10.02.2021 správnu žalobcu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“) dňa 10.03.2021

4. Krajský súd dňa 26.05.2021 vyhlásil rozsudok sp. zn. 13S/20/2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol správnu žalobu ako nedôvodnú a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania.

5. Krajský súd ustálil, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i konanie mu predchádzajúce sú v súlade so zákonom a žalobné námietky vyhodnotil ako nedôvodné. Napadnutý rozsudok krajský súd odôvodnil tým, že:

- potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru alebo služieb) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená [nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Ústavný súd SR“) sp. zn. I. ÚS 241/07 zo dňa 18.09.2008]. V tejto súvislosti je potrebné mať na pamäti základnú zásadu obchodného práva, ktorou je poctivý obchodný styk. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom (žalobcom) sú v zmysle zásady obsiahnutej v § 3 ods. 6 daňového poriadku oprávnené. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, pravdivosti, nepreverí si, či služby a práce boli skutočne dodané zmluvným dodávateľom. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, možno považovať za zneužitie objektívneho daňového práva,

- správca dane má právo preverovať reálnosť dodávky tovaru alebo služby. Už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, že je nedôveryhodný, rizikový, problémový a nekontaktný, že nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky alebo služby, že zdaniteľné plnenie nie je odzrkadlené v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť o reálnosti dodávok tovarov alebo služieb. V okamihu, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme DPH je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania. Daňový subjekt disponuje právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH, je iniciátorom odpočítania DPH, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok a ak daňový subjekt (žalobca),

na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený,

- Súdny dvor Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“) vo svojej judikatúre konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet DPH, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať, aby sa daňový subjekt (žalobca) uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode,

- podmienky uvedené v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. Ich splnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet DPH uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet DPH zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH, nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom; pre vznik nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať reálne vykonanie obchodu,

- správca dane zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných spornými faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že zdaniteľné plnenia nedodala žalobcovi spoločnosť Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu. Predmetné zdaniteľné plnenia boli realizované v obchodnom reťazci, do ktorého bola spoločnosť Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. umelo vložená len z dôvodu narušenia neutrality DPH a získania daňovej výhody v podobe uplatnenia nadmerného odpočtu DPH na poslednom stupni. Spoločnosť Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. nemá personálne ani materiálne vybavenie na vykonávanie dopravy, ide o nekontaktný, nedôveryhodný a problematický subjekt, ktorého konateľkou a spoločníčkou je osoba bez domova. Žalobca obchody fakturované spornými faktúrami dojednával nie so svojím dodávateľom, ale priamo so subdodávateľmi s tým, že prepravu subdodávateľ fakturoval nie žalobcovi, ale spoločnosti Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., od ktorého následne dopravu nakupoval žalobca bez ekonomického opodstatnenia drahšie. Spoločnosť Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., daň fakturovanú žalobcovi reálne do štátneho rozpočtu neodviedol, pretože si DPH na výstupe znižoval prostredníctvom fiktívnych faktúr, čím došlo k daňovému úniku, keďže žalobca si v každom zdaňovacom období roku 2019 uplatnil nadmerný odpočet DPH celkovo vo výške 48.529,- eur, pričom deklarovaný dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. v daňových priznaniach vykazoval daňové povinnosti na DPH v priemere 250,- eur. Takýmto konaním došlo k narušeniu neutrality systému DPH, čo v konečnom dôsledku umožnilo žalobcovi (ako konečnému článku vykonštruovaného obchodného reťazca) získať neoprávnený daňový prospech vo forme nadmerného odpočtu DPH. Predmetné plnenie je tak poznačené daňovým únikom, o ktorom žalobca vedel, keďže predmetné obchody v reťazci sám dojednával. Vzhľadom na to nemohol byť nárok na nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie jún 2019 žalobcovi uznaný ako oprávnený, keď z právneho hľadiska žalobca nespĺnil zákonom stanovené podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH pre odpočet DPH,

- z rozhodnutia žalovaného vyplývajú dôvody a úvahy, pre ktoré nebol žalobcovi priznaný nadmerný odpočet DPH. Žalovaný výslovne uviedol, že spornou otázkou nebola existencia služieb a ich použitie na uskutočnenie zdaniteľného plnenia na výstupe, ale spornou otázkou bolo dodanie služieb prostredníctvom deklarovaného dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o.. Vo veci vyplynuli neobvyklé okolnosti obchodných transakcií, zakladajúce dôvodné pochybnosti, že dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. a žalobca deklarovali vzájomné obchodné transakcie len pre daňové účely s cieľom narušiť princíp neutrality DPH, čím bolo umožnené žalobcovi uplatniť si nadmerný odpočet DPH, pričom sporné plnenia reálne nedodal žalobcovi deklarovaný dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., v mene ktorého pri obchodných transakciách konal sám žalobca. Zo strany správcu dane a žalovaného nedošlo k porušeniu práva žalobcu na riadne a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia,

- žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie sporných zdaniteľných plnení,

- správca dane a žalovaný sa nezaoberali, či vo veci došlo k daňovému úniku a či o ňom mal žalobca vedomosť. Dostatočným dôvodom na nepriznanie nároku na odpočet DPH bolo, že žalobca nespĺnil zákonné podmienky upravené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o

DPH. V predmetnej veci orgány verejnej správy dôvodne ustálili, že sporné zdaniteľné plnenia nedodal žalobcovi dodávateľ deklarovaný na sporných faktúrach, čoho dôsledkom je to, že tomuto dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH. Žalobcovi následne nemohol vzniknúť ani nárok na odpočet DPH z faktúr, ktoré mu tento dodávateľ vystavil. Dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. bol do obchodného reťazca umelo, bez ekonomického opodstatnenia vložený, keď preprava, ktorú si žalobca priamo dojednával s dopravcami vystupujúcimi ako subdodávateľia, bola účelovo fakturovaná ešte cez nadbytočný článok obchodného reťazca, t. j. cez dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., čím sa nedôvodne navýšila u žalobcu DPH na vstupe, čo mu umožnilo uplatniť si nadmerný odpočet. Vedomosť o existencii takéhoto umelo vytvoreného reťazca žalobca mal, keďže to bola práve konateľka žalobcu, ktorá inštruovala dopravcov, aby faktúry boli vystavené nie na žalobcu, ale na umelo vložený článok, spoločnosť Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o.. Krajský súd nehodnotil toto konanie ako príležitostnú spoluprácu, ako to uvádzal žalobca, ale ako cieľenú činnosť umožňujúcu žalobcovi, ako poslednému článku reťazca, uplatniť si nadmerný odpočet DPH,

- žalobca má povinnosť prijať všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej. Od žalobcu možno spravodlivo požadovať, aby mal vedomosť o svojich obchodných partneroch a aby pri obchodovaní zachovával potrebnú mieru opatrnosti. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Za stavu, že žalobca podstúpi riziko a začne s nedôveryhodným, príp. neprevereným subjektom obchodovať, musí si byť vedomý následkov svojho nezodpovedného konania,

- rozhodovacou praxou kasačného súdu je ustálené, že pokiaľ správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na faktúre (k čomu v posudzovanom prípade nepochybne došlo) musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti potrebné pre priznanie nároku na uznanie uplatnených výdavkov. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Nakoľko správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov na sporných faktúrach, žalobca musel produkovať ďalšie dôkazy na preukázanie, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Je len na žalobcovi, akými skutočnosťami (dôkazmi) preukáže reálnosť sporných obchodov. V zmysle daňového poriadku totiž možno na preukázanie rozhodujúcich skutočností použiť všetko, čo nie je získané v rozpore so zákonom. V posudzovanom prípade je podstatou sporu to, či predmetné obchody reálne prebehli tak, ako to je deklarované spornými faktúrami, teda či žalobca nadobudol služby od dodávateľa v nich označeného,

- vychádzajúc z toho, že spoločnosť Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. ako dodávateľ žalobcu bol do obchodných reťazcov, na ktorých sa nachádzal žalobca len umelo vložený, nemožno dospieť k inému záveru, len k takému, že žalobca nesplnil predpoklady pre odpočet DPH podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH pre uplatnenie nároku na odpočet DPH zo sporných faktúr.

### III.

Konanie na kasačnom súde

#### A) Kasačná sťažnosť

6. Proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 13S/20/2021 zo dňa 26.05.2021 podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a písm. h) SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne žiadal, aby kasačný súd zaviazal žalovaného právnym názorom zrušiť prvostupňové rozhodnutie správcu dane bez nároku na ďalšie konanie vo veci samej, lebo na neho nie je vecný ani právny dôvod. Sťažovateľ taktiež žiadal, aby kasačný súd zaviazal žalovaného uhradiť trovy súdneho konania a trovy kasačného konania.

7. Sťažovateľ v rámci kasačných dôvodov uviedol tieto sťažnostné body:

- žalovaný aj krajský súd porušili zásadu zákonnosti, pričom sťažovateľ poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/07 zo dňa 18.09.2008, v zmysle ktorého „ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom“,

- správca dane síce v rozhodnutí uvádzal, že rozhodoval podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ, avšak nepoužil v odôvodnení rozhodnutia žiadnu argumentáciu pomocou záväznej judikatúry Súdneho dvora EÚ,

- žalovaný úplne zlyhal vo svojej úlohe nezávislého druhostupňového odvolacieho orgánu tým, že potvrdil nepreskúmateľné prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Navyše nahradil správcu dane tým, že sa pokúsil oprieť svoj právny názor o rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach SGI a Valériane SNC zo dňa 27.06.2018, C-459/17 a C-460/17, ktorý navyše posudzuje zásadne iný skutkový stav, kde sporové strany súhlasia, že ide o fiktívny obchod (tovar nebol dodaný ani nainštalovaný), teda bez predaja na výstupe; odberateľ sa nemohol domáhať zásady neutrality. Naopak v žalobcovom prípade je zásadne iný skutkový stav, keď v preskúmanom prípade nebola spornou otázkou reálnej existencie služieb a ich použitie na uskutočnené zdaniteľné plnenia na výstupe, teda sťažovateľ má právo domáhať sa zásady neutrality dane,

- Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre striktnie chráni zásadu neutrality dane a ak hmotný podklad obchodu ako taký existuje, je doložený faktúrou od platiteľa a bol predaný s daňou na výstupe, potom musí byť oddaný na vstupe; inak sa nedosiahne neutralita dopadu na sťažovateľa v pozícii odberateľa a daň je od neho vybraná duplicitne v rozpore s cieľom spoločnej smernice o DPH,

- právo na odpočet odberateľa nemôže byť zmarené z dôvodov rôznych pochybností o dodaní, okrem splnenia dvojitej podmienky (podvod a vedomosť). Správca dane po tom, ako zistil skutočnosť zakladajúce pochybnosti o dodaní dodávateľom, mal sa zamerať na preukázanie splnenia dvojitej podmienky, čo však opomenul. Súdny dvor EÚ konzistentne judikuje, že právo na odpočet dane podľa zásady neutrality dane, môže byť prelomené len preukázaním splnenia dvojitej podmienky (neoprávnená daňová výhoda a vedomosť). Sťažovateľ nezískal žiadnu daňovú výhodu, lebo uplatnil plný režim DPH, teda daň na vstupe aj na výstupe v súlade so zásadou daňovej neutrality,

- DPH je v rámci Európskej únie upravená spoločnou smernicou Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica o DPH“), ktorej aplikačný výklad poskytuje Súdny dvor EÚ, pričom tento výklad je záväzný aj pre daňové orgány a správne súdy v Slovenskej republike. Sťažovateľ žiadal krajský súd, aby aplikoval právne názory z relevantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktoré možno zovšeobecniť tak, že rôzne nedostatky zistené v konaní reťazca dodávateľov, nemôžu byť dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u odberateľa. Krajský súd uvedenú judikatúru Súdneho dvora EÚ bez odôvodnenia ponechal bez povšimnutia a naproti tomu poukázal na inú irelevantnú judikatúru Súdneho dvora EÚ (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Gemeente Leusden a Holin Groep BV zo dňa 29.04.2004, C-487/01 a C-7/02, rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Halifax plc zo dňa 21.02.2006, C-255/02, rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Teleos zo dňa 27.09.2007, C-409/04 a rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Vlaamse Oliemaatschppij zo dňa 21.12.2011, C-499/10) bez toho, aby uviedol vecný prienik a teda jej použiteľnosť v súdnej veci,

- relevantná judikatúra Súdneho dvora EÚ v predmetnej veci predstavuje rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Stehcamp zo dňa 22.10.2015, C-277/14, rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Mahagében a Dávid zo dňa 21.06.2012, C-80/11 a C-142/11, rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Bonik zo dňa 06.12.2012, C-285/11, rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Gábor Tóth zo dňa 06.09.2012, C-324/11, rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Maks Pen zo dňa 13.02.2014, C-18/13, rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Kittel a Recolta Recycling zo dňa 06.07.2006, C-439/04 a C-440/04, rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems zo dňa 12.01.2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Uvedenú judikatúru Súdneho dvora EÚ možno subsumovať pod spoločného menovateľa, a to nedostatky u dodávateľov, čiže mimo kompetenciu a teda aj zodpovednosť sťažovateľa. Niekde je to úplná zhodnosť, niekde meritórna logická podobnosť po nevyhnutných úpravách. Sťažovateľ preto žiadal kasačný súd uplatniť konzistentný právny názor Súdneho dvora EÚ uplatňovaný už 15 rokov, že on svoje dôkazné bremeno uniesol a za najrôznejšie nedostatky v prostredí dodávateľa a jeho dodávateľov nezodpovedá. Tieto nemôžu byť dôvodom na zmarenie odpočtu DPH. V situácii, ako je táto, keď služba existuje, bola predaná na výstupe a odberateľ má faktúru, dôkazné bremeno má správca dane, aby preukázal splnenie dvojitej podmienky (neoprávnená daňová výhoda a vedomosť) čo však ušlo jeho pozornosti. Ani pri takej dôležitej veci, ako je zabezpečenie príjmov štátneho rozpočtu, nemožno trestať neuznaním odpočtu DPH bez preukázania individuálneho zavinenia, pričom princíp kolektívnej viny je ústavne neprípustný,

- krajský súd neporozumel podstatnému prvku systému DPH, a to zásade neutrality dane, pričom táto je jednou z vedúcich zásad celého systému DPH. Dôkazom je tvrdenie krajského súdu „že v posudzovanom prípade došlo k narušeniu neutrality DPH tým, že si žalobca uplatnil DPH na vstupe, pričom DPH na výstupe odvedená nebola“. Toto nie je obsahom zásady daňovej neutrality, lebo táto sa posudzuje na každom stupni obchodu zvlášť, teda u sťažovateľa bola daňová neutralita dodržaná. V systéme práva vo všeobecnosti, a teda aj v daňovom práve je zákaz uplatňovania kolektívnej viny, preto daňovú neutralitu nemožno posudzovať spolu za viac subjektov, lebo každý zodpovedá sám za seba. Navyše informácia o plnení si daňových povinností iných osôb je pre sťažovateľa zakrytá daňovým tajomstvom,

- krajský súd svoj nesprávny výklad pojmu daňovej neutrality použil aj na svoje nejasné a protichodné vyjadrenie k otázke daňového úniku a vedomosti žalobcu. Na jednej strane uviedol, že sťažovateľ vedel o daňovom úniku v rámci obchodného reťazca a na inom mieste uviedol, že otázka daňového úniku a vedomosti o ňom nebola v predmetnej veci rozhodujúcou. V spise otázka daňového úniku nie je nijako ustálená, a to ani objektívna stránka ani subjektívna stránka. Sťažovateľ obchody nedojednával, ako to paušalizuje súd, len príležitostne poskytol súčinnosť dodávateľovi, čo je v podnikateľskej praxi bežnou vecou. Preto o túto skutočnosť nemožno opierať tvrdenie o vedomosti sťažovateľa o prípadnom daňovom úniku, keď navyše údaje o plnení daňových povinností iných osôb sú sťažovateľovi nedostupným daňovým tajomstvom,

- krajský súd zásadne pochybil, keď relevantnú judikatúru Súdneho dvora EÚ zo svojho hodnotenia úplne vynechal,

- v súdnej veci nie sú dôvody na ďalšie konanie, lebo podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je zákonný dôvod na dorubenie rozdielu DPH a ďalšie konanie by bolo v rozpore so zásadou primeranosti a proporcionality,

- sťažovateľ poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 8Sžfk/5/2020 zo dňa 08.12.2020, kde Najvyšší súd SR prevzal právny názor a výkladové prvky Súdneho dvora EÚ v tom zmysle, že odberateľ má právo na odpočet dane v situácii, ak plnenie existuje a zistené pochybnosti sú výlučne na strane dodávateľov, čo je aj v tomto prípade. Správca dane v predmetnej veci opiera svoje závery o nedodaní služby osobou na faktúre len a výhradne zo zistenia v reťazci dodávateľov a jediné, čo správca dane zistil v konaní sťažovateľa, je to, že občas poskytol dodávateľovi súčinnosť (napr. vybavenie telefonátu, či zdieľanie emailu). Príležitostná spolupráca dodávateľa s odberateľom je v podnikateľskej praxi bežná a nemôže byť titulom na zmarenie odpočtu u sťažovateľa v pozícii odberateľa. Nič na tom nemení ani to, že konatelia boli blízke osoby (mama a syn), pretože opačný výklad by znamenal ústavne neprípustnú diskrimináciu blízkych osôb.

8. Sťažovateľ zároveň v kasačnej sťažnosti žiadal, aby kasačný súd podľa článku 267 ods. 3 Zmluvy o fungovaní Európskej únie podal tieto prejudiciálne otázky na Súdny dvor EÚ, postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP:

a) s prihliadnutím na ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ o dvojitej podmienke (neoprávnená daňová výhoda a vedomosť) neuznania odpočtu DPH môžu byť rôzne nedostatky v prostredí dodávateľa služby napríklad také, ktoré vo veci samej zistil daňový úrad (najmä nekontaktný dodávateľ a nedostupné doklady v čase kontroly) dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u odberateľa služby?

b) s prihliadnutím na ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ o dvojitej podmienke neuznania odpočtu DPH môže byť skutočnosť zistená daňovým úradom vo veci samej, že kontrolovaný odberateľ príležitostne pomáhal svojmu dodávateľovi dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u tohto odberateľa?

B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

9. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že v čase uskutočnenia sporných plnení (jún 2019) bola konateľkou dodávateľa nekontaktná osoba z Českej republiky. Deklarovaný dodávateľ bol nekontaktný a nepotvrdil vierohodnosť sporných faktúr. Bývalý konateľ dodávateľa R. J. (syn konateľky sťažovateľa) mal aj naďalej ako jediná osoba dispozičné právo k bankovému účtu dodávateľa, pričom konateľka sťažovateľa Vlasta Gogová pri obchodných transakciách komunikovala priamo s reálnymi dodávateľmi prepravy a taktiež vykonávala objednávky v mene nekontaktného dodávateľa, a to aj v čase, kedy bola jedinou konateľkou dodávateľa nekontaktná osoba z Českej republiky.

10. Žalovaný poukázal na to, že u sťažovateľa vykonal daňové kontroly aj za iné zdaňovacie obdobia, pričom bolo zistené, že sťažovateľ si opakovane uplatňoval právo na odpočítanie dane v súvislosti s faktúrami od dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o.. Z dôvodu, že dodávateľ Zasielateľstvo

Juraj Goga, s.r.o. bol nekontaktný a nepredložil doklady, správca dane zistil informácie z kontrolných výkazov DPH, z ktorých vyplynulo, že tento dodávateľ súvisiacu daň reálne neodviedol do štátneho rozpočtu, pretože si daň na výstupe, fakturovanú sťažovateľovi opakovane znižoval prostredníctvom fiktívnych faktúr od nekontaktných dodávateľov (SLOVJO, s.r.o., JURDO s.r.o. a GOVLAS s.r.o.), ktorí reálne nevykonávali ekonomickú činnosť, pričom tuzemský dodávateľský reťazec bol vytvorený účelovo, bez riadneho podnikateľského dôvodu. Deklarovaný dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. tiež deklaroval prijaté faktúry od dodávateľov z iných členských štátov Európskej únie, ktoré by predstavovali neutrálne obchodné transakcie bez odpočítania DPH, avšak účelovým zapojením tuzemských dodávateľov bez riadneho podnikateľského dôvodu získal daňovú výhodu v podobe odpočítania dane.

11. Žalovaný zopakoval, že za dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. v čase realizácie sporných transakcií konala konateľka sťažovateľa a jej syn, ktorý mal jediný právo disponovať s bankovým účtom nekontaktného dodávateľa.

12. Správca dane už v prvostupňovom rozhodnutí uviedol, že k obmedzeniu práva sťažovateľa nedošlo z dôvodu nedostatkov dodávateľa a subdodávateľov, ale výhradne z dôvodu konania samotného sťažovateľa, pričom správca dane v tejto veci poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/94/2014 zo dňa 29.02.2016, v zmysle ktorého daňový subjekt, ktorý priamo realizuje obchodnú transakciu so svojim bezprostredným dodávateľom sa nemôže dovolávať nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, nakoľko bol sám spoluaktérom tejto transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia odpočtu DPH.

13. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí podrobne a jednotlivo zaoberal každým rozhodnutím Súdneho dvora EÚ, na ktoré žalobca v odvolaní poukázal, pričom žalovaný argumentoval tým, že v preskúmanom prípade bolo spornou otázkou dodanie služieb prostredníctvom deklarovaného dodávateľa, avšak nie z dôvodu nedostatkov u dodávateľov a subdodávateľov, nezrovnalostí faktúr, podpisov, ale z dôvodu, že deklarovaný dodávateľ bol do obchodného reťazca vložený účelovo bez riadneho podnikateľského dôvodu a bez reálneho ekonomického opodstatnenia. Postup v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ, v zmysle ktorej nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom príjemca nevie alebo nemôže vedieť, bol v preskúmanom prípade naplnený, pretože dodanie deklarovaným dodávateľom bolo predstierané na daňové účely. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, na základe čoho bolo možné jednoznačne konštatovať, že sťažovateľ nedisponuje materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., pretože transakciu len predstieral.

14. Žalovaný s ohľadom na uvedené navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú.

#### IV.

##### Právny názor kasačného súdu

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“), na ktorý prešiel odo dňa 01.08.2021 výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd SR (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v spojení s § 11 písm. h) SSP), preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas [§ 443 ods. 2 písm. a) SSP], oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 ods. 1, ods. 2, ods. 3 SSP). Kasačný súd vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

16. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu v sume 10.693,-eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2019. Predmetom napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorých zákonnosť bola preskúmaná krajským súdom, bolo vyrubenie rozdielu

DPH, ktorý vznikol neoprávneným uplatnením odpočítania dane z pridanej hodnoty pri sťažovateľom deklarovanej dodávke služieb od dodávateľa - obchodnej spoločnosti Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o.. Krajský súd sa v napadnutom rozsudku stotožnil s názorom orgánov verejnej správy, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že zdaniteľné plnenia nedodala sťažovateľovi spoločnosť Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., ktorá bola do obchodného reťazca umelo vložená. Za spoločnosť Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. konal sám sťažovateľ, ktorý komunikoval priamo so subdodávateľmi a s nimi uzatváral obchody.

17. Primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

18. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

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

21. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

22. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

23. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

24. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

25. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

26. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

27. Po vyhodnotení kasačných dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odvrátil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Kasačný súd sa s ním preto stotožňuje a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednáwanej veci, sa vo svojom odôvodnení obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenie svojich zistení a záverov z kasačného konania.

28. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti primárne namietal, v rámci kasačného dôvodu nesprávneho právneho posúdenia krajským súdom, že samotná materiálna existencia plnenia nebola spochybnená a jediné pochybnosti orgánov verejnej správy smerovali k jeho dodávateľovi a subdodávateľom. Sťažovateľ namietal tvrdenie krajského súdu, že on sám vykonal za jeho dodávateľa obchody a uviedol, že svojmu dodávateľovi len pomáhal. Sťažovateľ mal za to, že zistené skutočnosti (nedostatky na strane dodávateľa a subdodávateľa a príležitostná výpomoc svojmu dodávateľovi) nepredstavujú dôvod nepriznania odpočtu DPH. Sťažovateľ taktiež namietal, že prípadný daňový únik nebol v konaní dostatočne preukázaný.

29. Kasačný súd v nadväznosti na uvedené zistil, že kasačnom konaní boli rovnaké sťažovateľom namietané právne otázky v obdobných veciach už právoplatne posúdené Najvyšším správny súdom Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 4Sfk/11/2021 (rozsudok zo dňa 26.01.2023), sp. zn. 4Sfk/16/2021 (rozsudok zo dňa 28.02.2023) a sp. zn. 2Sfk/8/2021 (rozsudok zo dňa 29.05.2023). Súd v predmetných konaniach považoval argumentáciu sťažovateľa za nedôvodnú a kasačnú sťažnosť zamietol. Zohľadniac túto skutočnosť, kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP ku sťažnostným bodom sťažovateľa poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/11/2021 zo dňa 26.01.2023, s ktorým sa konajúci kasačný súd stotožňuje a v príslušnom rozsahu uvádza.

30. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia kasačný súd uvádza, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.) Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

31. Podľa názoru Najvyššieho súdu SR vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 „aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení“. 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 ak 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 správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické

vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej (uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018).

32. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktorý je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

33. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/26/2014 zo dňa 17.09.2015). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotno-právne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

34. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/07, podľa ktorého „zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnene, čo sa v prejednávanom prípade nestalo.

35. Podstatné v danej veci z hľadiska právneho posúdenia je, že nárok na odpočítanie dane vzniká za predpokladu splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane upravených v čl. 168 písm. a) smernice o DPH. Hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane sú: poskytovateľom plnenia je iná zdaniteľná osoba (t. j. status osoby dodávateľa), predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia) a prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater ProChemie zo dňa 09.12.2021, C-154/20, k statusu osoby dodávateľa je možné zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby

deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je, b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie. Skutkové závery správneho súdu vyjadrené v napadnutom rozsudku sú pritom podložené dôkazmi z administratívneho spisu. Sťažovateľ preukazoval svoj nárok na odpočet DPH priloženými faktúrami, iné dôkazy správcovi dane nepredložil. Správca dane ako aj krajský súd dôvodne prijali záver, že absentovali relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali, že fakturované služby aj boli reálne dodané spoločnosťou Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o.. Tieto neboli arbitrárne, ale vychádzali z relevantne zistených skutočností. Sporné faktúry boli vystavené nekontaktnou spoločnosťou v predmetnom zdaňovacom období. Z dokazovania aj vyplývalo (výpovede svedkov, emaily), že konateľka sťažovateľa priamo zabezpečovala objednávky a teda konala za dodávateľa. V správnom konaní bolo preukázané, že obchodný vzťah s dodávateľom Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. bol iba formálne deklarovaný, ale bez reálneho ekonomického opodstatnenia. Bývalý konateľ dodávateľa R. J. (syn konateľky sťažovateľa) síce potvrdil vystavenie faktúr, ale v konaní bolo preukázané, že konateľka sťažovateľa konala za dodávateľa, a to aj v čase, kedy bola konateľkou dodávateľa nekontaktná osoba z Českej republiky, a teda zdaniteľné plnenie si vykonal sťažovateľ sám. Správca dane sa komplexne zaoberal aj obchodnými vzťahmi dodávateľa sťažovateľa, predovšetkým vo vzťahu k jeho tuzemským dodávateľom (GOVLAS, s.r.o., SLOVJO, s.r.o. a JURDO, s.r.o.), ale základnou otázkou v predmetnej veci bolo dôvodné spochybnenie dodania služieb prostredníctvom deklarovaného dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. a uvedené správne konštatoval aj krajský súd. Právne posúdenie správneho súdu [krajského súdu] bolo vecne správne s tým, že deklarovaný obchod bol dôvodne spochybnený. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté.

36. Kasačný súd sa nestotožnil s námietkou sťažovateľa, v ktorej poukazoval na ustanovenie § 440 ods. 1 písm. h) SSP, teda že sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Z textu kasačnej sťažnosti bolo možné dedukovať, že uvedené sťažovateľ spájal s nedostatočným odôvodnením, resp. mal krajský súd pochybiť, ak „odobril“ nepreskúmateľné rozhodnutia správcu dane. Kasačný súd konštatoval, že orgány verejnej správy ako aj krajský súd dostatočne zdôvodnili v rozhodnutiach svoje právne názory, že sťažovateľ nespĺnil zákonom stanovené podmienky pre odpočet DPH uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, t. j. nebolo preukázané, že tieto dodal subjekt, ktorý vystavil naväzujúce faktúry. Neunesenie dôkazného bremena vo vyššie uvedenom rozsahu, a to najmä nepreukázanie realizácie zdaniteľných obchodov tak, ako to bol sťažovateľom deklarované pre účely odpočtu DPH, vedie k záveru o tom, že hmotnoprávne podmienky pre odpočet DPH v súdnej veci splnené neboli, čo krajský súd v napadnutom rozsudku správne vyhodnotil. Za týchto okolností potom nebolo dôvodné od orgánov verejnej správy očakávať, aby preukazovali sťažovateľovi podvodné konanie, resp. to, že bol súčasťou podvodného reťazca, o čom vedel alebo mal vedieť. Už v administratívnych rozhodnutiach správcu dane bola ozrejmená reakcia správcu dane na argumentáciu sťažovateľa ako daňového subjektu na relevantnú judikatúru s konštatáciou, že k obmedzeniu práva sťažovateľa nedošlo z dôvodu nedostatkov dodávateľa, resp. subdodávateľov, ale výhradne z dôvodu konania samotného sťažovateľa, pričom správca dane v tejto súvislosti poukázal na judikatúru aj Súdneho dvora EÚ. Zároveň ani kasačný súd nepovažoval za relevantnú argumentáciu sťažovateľa k právnym otázkam, kedy poukazoval na skutočnosť: „a) čo môžu byť nedostatky v prostredí dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. a jeho dodávateľov (napr. také, ktoré bo veci zistil správca dane dôvodom na neuznanie odpočtu DPH, resp. b) s prihliadnutím na citovanú judikatúru Súdneho dvora EÚ o dvojitej podmienke neuznania odpočtu DPH - môže byť skutočnosť zistenia daňovým úradom vo veci samej, že kontrolovaný odberateľ príležitostne pomáhal svojmu dodávateľovi (napr. vybaviť obchodný telefonát) dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u toho dodávateľa?“ pretože všetky dôvody zamietnutia nároku na odpočet DPH sú uvedené v rozhodnutiach správnych orgánov a krajského súdu, kedy sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúry od dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., čím porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Kasačný súd zároveň poznamenáva, že z obligatórnosti predkladania predbežných otázok je identifikovaná aj výnimka v zmysle doktríny *acte clairé*, ktorá je založená na predpoklade, že začatie prejudiciálneho konania nie je potrebné v prípadoch,

keď sú výklad, či adekvátna aplikácia únievého práva úplne zrejmé. V danom prípade boli skutkové okolnosti posudzovaného prípadu posúdené správne.

37. Najvyšší správny súd sa na základe uvedených skutočností stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

38. Kasačný súd poukazuje aj na závery Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, uvedené v rozsudku sp. zn. 4Sfk/16/2021 zo dňa 28.02.2021, v ktorom sa Najvyšší správny súd Slovenskej republiky osobitne vysporiadal s námietkou sťažovateľa, že v predmetnej veci nedošlo z jeho strany k daňovému úniku. V zmysle tohto rozsudku „v predmetnej veci z administratívneho spisu, napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia vyplývajú skutočnosti, ktoré správca dane identifikoval a z ktorých možno (subsidiárne) vyvodiť aj účasť sťažovateľa na daňovom podvode. Neobstojí totiž tvrdenie, že u neho k daňovému úniku nedošlo. Pokiaľ ide o existenciu daňového úniku, uplatňuje sa objektívny test v rámci celého reťazca vyžadujúci preukázanie existencie podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúca daň), a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (t. j. Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., GOVLAS, s.r.o. a SLOVJO, s.r.o.). Daňový podvod je judikatúrou definovaný ako „situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia (k tomu porovnaj napr. aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5 Afs/60/2017 zo dňa 30.01.2018). Pokiaľ ide o tzv. vedomostný test konkrétneho subjektu spočívajúci v preukázaní objektívnych skutkových okolností svedčiacich tomu, že sťažovateľ o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, samotná konateľka sťažovateľa konala za svojho dodávateľa, pričom mala personálnu väzbu na bývalého konateľa a disponenta s účtom svojho dodávateľa (syn). Kasačný súd uvedené nehodnotí, na rozdiel od sťažovateľa, za „nepripustnú diskrimináciu blízkych osôb“, nakoľko sa nejedná výlučne o rodinnú väzbu, z ktorej by správca dane indikoval vedomosť daňového subjektu, ale táto vyplynula z konania týchto subjektov, osobitne konateľky sťažovateľa“.

39. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti formuloval prejudiciálne otázky, ktoré by mohli prispieť k objasneniu výkladových postupov potrebných pre rozhodnutie v predmetnom prípade a žiadal, aby kasačný súd prerušil konanie a požiadal Súdny dvor EÚ o rozhodnutie o predbežných otázkach podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“), kasačný súd uvádza nasledovné:

40. Podľa § 100 ods. 1 písm. c) pred bodkočiarkou SSP správny súd konanie uznesením preruší, ak podal návrh na začatie prejudiciálneho konania pred Súdnym dvorom EÚ podľa medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná.

41. V zmysle citovaného ustanovenia je obligatórnym dôvodom prerušenia konania iniciovanie konania o predbežnej otázke podľa medzinárodnej zmluvy, ktorou je ZFEÚ, resp. jej článok 267. Cieľom prejudiciálneho konania je zabezpečiť jednotný výklad a aplikáciu únievého práva. Národné súdy sú oprávnené a aj povinné v prípade, keď proti ich rozhodnutiam nie sú už prípustné žiadne opravné prostriedky podľa vnútroštátneho práva, k predloženiu predbežnej otázky o výklade Súdnemu dvoru EÚ.

42. Vnútroštátny súd môže položiť ako predbežnú len takú otázku, ktorá sa týka výkladu primárneho práva (no len za predpokladu, že takáto otázka ešte nebola v minulosti rozhodnutá; v opačnom prípade sa totiž o takejto otázke nekoná a kancelár Súdného dvora EÚ o tejto skutočnosti vyzoomie vnútroštátny (správny) súd a odkáže ho na konštantnú judikatúru v príslušnej oblasti. Úlohou národných súdov je, aby sa pýtali na skutočne dôležité veci, aby nepodávali predbežné otázky o čomkoľvek alebo akýmkoľvek spôsobom. Dôvody neprípustnosti pritom vytvorila samotná judikatúra Súdného dvora EÚ.

43. Smerodajným rozhodnutím tvoriacim základný rámec doktríny o neprípustnosti určitých predbežných otázok je rozhodnutie Súdného dvora EÚ vo veci č. C-104/79 vo veci Foglia zo dňa 11.03.1960, prípad nazývaný Foglia II (C-244/80 Foglia v. Novello) a rozhodnutie Súdného dvora EÚ C-283/81 vo veci CILFIT zo dňa 06.10.1982.

44. V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ možno z obligatórnosti predkladania predbežných otázok súdom poslednej inštancie identifikovať v zásade tri výnimky, a to, a) nastolená otázka je zjavne irelevantná vo vzťahu k prebiehajúcej konaniu a jej potencionálne zodpovedanie nemá objektívny dosah na prebiehajúcu vec, resp. je „akademická“, v tom zmysle, že nemá reálny základ v prejednávanej veci, b) prípady existencie ustálenej a nemeniacej sa judikatúry k príslušnej otázke a c) začatie prejudiciálneho konania nie je potrebné v prípadoch, keď sú výklad či adekvátne aplikácia únieho práva úplne zrejmé a nie je jednoducho namieste sa obracať na Súdny dvor EÚ a zbytočne ho „zaťažovať“, a tiež v dôsledku toho pre nedôvodné prerušenie neúmerne predlžovať správne súdne konanie (pozri tiež rozsudok NSSR sp. zn. 5SŽi/2/2010 zo dňa 30.06.2011 v spojení s uznesením ÚSSR sp. zn. III. ÚS 86/2012 zo dňa 06.03.2012, rozsudok NSSR sp. zn. 5SŽf/40/2013 zo dňa 27.06.2014).

45. Vychádzajúc z uvedeného má kasačný súd zato, že v danej veci nemá povinnosť v zmysle článku 267 ZFEÚ obrátiť sa na Súdny dvor EÚ so žiadosťou o vydanie rozhodnutia o predbežnej otázke z dôvodu, že jednak vyššie uvedené otázky považuje za neprípustné (ich vyriešenie nie je potrebné pre rozhodnutie vo veci samej vzhľadom na preukázaný skutkový stav) a jednak tieto otázky svojím obsahom nespĺňajú povahu prejudiciálnych otázok v zmysle citovaného článku ZFEÚ. Čo sa týka otázky uvedenej pod písmenom a), tak táto je špecifikovaná veľmi vágno. Zároveň treba pri oboch otázkach poukázať na to, že ich vyriešenie nie je potrebné pre rozhodnutie vo veci samej vzhľadom na preukázaný skutkový stav. Sťažovateľ totiž v navrhovaných otázkach obsahoval len niektoré zo skutkových a právnych okolností predmetnej veci a tieto interpretoval izolovane. Kasačný súd však poukazuje na to, že uvedené objektívne okolnosti tvoria čiastkové indície, ktoré - nie samé o sebe, ale vo svojom súhrne tvoria ucelený súbor vzájomne sa dopĺňajúcich a na seba nadväzujúcich nepriamych dôkazov, ktoré spoľahlivo a jednoznačne preukazujú záver správcu dane a žalovaného.

46. Nakoľko kasačný súd nezistil dôvod pre prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP, rozhodol v zmysle § 162 ods. 3 CSP v spojení s § 25 SSP o zamietnutí návrhu na prerušenie konania.

47. Podľa § 467 ods. 1 SSP ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

48. Podľa § 175 SSP o nároku na náhradu trov konania rozhodne aj bez návrhu správny súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

49. Podľa § 168 SSP žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania, iba ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

50. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd sťažovateľovi náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému, ktorý bol v konaní síce úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevzhladol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 SSP priznané.

51. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.