

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/9/2019  
Identifikačné číslo spisu: 3018200140  
Dátum vydania rozhodnutia: 03.03.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3018200140.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej, (sudca spravodajca) a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Milana Moravu v právnej veci žalobcu: N. M. Q., bytom Považská Bystrica, Dedovec č. 1063/89, právne zastúpeného Jánom Legerským, advokátom so sídlom Trenčín, Nám. sv. Anny 15/25, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100434465/2018 zo dňa 22.02.2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/22/2018 - 89 zo dňa 28.11.2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/22/2018-89 zo dňa 28. novembra 2018 z a m i e t a.

Kasačnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj správny súd) podľa §190 zákona č. 162/2015 Zb. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100434465/2018-89 zo dňa 22.02.2018, ktorým žalovaný ako odvolací správny orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej aj správca dane) zo dňa 22.08.2017 č. 101811462/2017 (ďalej aj prvostupňové rozhodnutie) na základe ust., § 74 ods. 1 zákona č. 563/2009 Zb. zákonov o správe daní (ďalej len daňový poriadok). Prvostupňovým rozhodnutím podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej aj DPH) vyrubený rozdiel dane v sume 14.800 € za zdaňovacie obdobie máj 2014.

2. Z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že žalobca je advokátom a súčasne je vedený aj ako správca. Do 09.08.2013 podnikal aj na základe živnostenského oprávnenia v predmete činnosti ekonomické, účtovné a organizačné poradenstvo.

3. Správny súd vo svojom rozhodnutí uviedol, že bolo nesporné, že pri výkone funkcie správcu musí daná osoba vykonávať svoju činnosť s odbornou starostlivosťou, čo však bez pochyb zahŕňa aj obozretnosť pri výbere zmluvných partnerov, ktorí by mali na zmluvnom základe vykonávať činnosti v súvislosti s konkurzom, jeho vedením, resp. celkovo výkonom funkcie správcu. Uvedené platí o to viac, ak je s realizáciou takéhoto zmluvného záväzku spojená manipulácia s účtovnými dokladmi úpadcu, dokonca prihláškami veriteľov. Je zrejmé, že sa od správcu očakáva, že osobu, ktorej zverí takéto doklady a informácie (v akejkoľvek forme) preverí a urobí opatrenia, aby nedošlo k ich znehodnoteniu, strate, zneužitiu a podobne. Je pritom bez pochybností nežiaduce, aby boli tieto doklady a dokumenty zverené tretej osobe, s ktorou správca nie je v žiadnom záväzkovom vzťahu, resp. tak ako je tomu v prejednávanej veci ju podľa vlastného tvrdenia vôbec nepozná.

4. Správny súd ďalej konštatoval, že v predmetnej právnej veci boli správcovi dane predložené dve zmluvy o poskytovaní služieb uzavreté medzi žalobcom a jeho dodávateľom Adronel, s.r.o. (predtým CARAVELLI, s.r.o.), ktoré mali skôr charakter, tzv. rámcovej zmluvy, nakoľko na ich realizáciu boli potrebné jednotlivé konkrétne objednávky. Uvedené zmluvy na seba časovo nadväzovali. V poradí prvá zmluva o poskytovaní služieb zo dňa 02.01.2013 bola uzavretá na dobu do 31.12.2013, pričom jej predmetom bol záväzok zhotoviteľa poskytovať služby ako organizačné a ekonomické poradenstvo v oblasti konkurzných a reštrukturalizačných konaní spoločnosti, v ktorých objednávateľ (žalobca) vykonáva funkciu správcu, najmä v rámci konkurzného konania spoločnosti VOJUS, a.s., FISO, s.r.o., SLOVGLOBAL, a.s. ako aj organizačné a ekonomické poradenstvo v oblasti výkonu advokátskej činnosti žalobcu so zameraním na aktívne získavanie klientov, ekonomické poradenstvo v rámci komplexného prístupu žalobcu k svojim klientom, resp. iné služby v rámci podnikateľskej činnosti poskytovateľa. V predmetnej zmluve bola dohodnutá odmena hodinovou sadzbou (1 hodina á 40 eur). V súvislosti s touto zmluvou bola dňa 06.11.2013 vypracovaná písomná objednávka, v zmysle ktorej mala byť žalobcovi poskytnutá 1) ekonomická kontrola účtovných dokladov a iných dokumentov a ekonomická analýza za účelom vypracovania reštrukturalizačného posudku spoločnosti MIXER s.r.o., 2) kontrola účtovných dokladov v súvislosti s plnením dozorného správcu v spoločnosti SLOVGLOBAL, a.s. a kontrola účtovných dokladov a ich porovnanie so zoznamom pohľadávok v spoločnosti PERSONNEL WELFARE SLOVAKIA, s.r.o.. V zmysle písomného protokolu došlo k určeniu odplaty za 254 hodín služby za 10 160 € bez DPH. V ďalšom dokumente bola špecifikácia poskytnutých služieb, pričom boli poskytnuté služby opísané v podstate identicky ako predmete zmluvy pod bodom 1).

5. Následne bola s týmto dodávateľom uzavretá ďalšia zmluva na obdobie roku 2014, a to s rovnakým predmetom. Uvedená zmluva bola veľmi všeobecná, nebol dohodnutý ani spôsob realizácie záväzku a ani odplata, resp. spôsob jej určenia, teda ani to, či má ísť o odmenu určenú podľa odpracovaných hodín alebo podľa iných kritérií. Dokonca bola v zmluve odplata označená ako provízia, teda ako by malo ísť medzi účastníkmi zmluvy o sprostredkovanie alebo výkon činnosti obchodného zástupcu. Cena za plnenie za mesiace január, február, marec, apríl, máj 2014 bola dojednaná dňa 28.05.2014 teda až potom, čo mali byť služby subdodávateľsky realizované. K takémuto dojednaniu došlo v dokumente nazvanom „Protokol o plnení Zmluvy o poskytovaní služieb“, ktorého predmetom je však len dojednanie odmeny a nie je z neho možné zistiť, ktoré konkrétne služby mali byť žalobcovi poskytnuté, a v akom rozsahu. Podľa jeho obsahu teda malo v období január až máj 2014 dôjsť k poskytnutiu bližšie nešpecifikovaných služieb identifikovaných iba odkazom na všeobecnú, rámcovú zmluvu (a nie jednotlivé objednávky, ktoré boli v jednotlivom prípade právnym základom vzájomnej spolupráce).

6. Špecifikácia poskytnutých prác bola vypracovaná v samostatnom dokumente zo dňa 28.05.2014. V zmysle jeho obsahu mali byť znova posudzované ekonomické a účtovné dokumenty a mali byť vypracované analýzy ohľadne spoločnosti MIXER, s.r.o. za účelom vypracovania reštrukturalizačného plánu, pričom odovzdané dokumenty mali byť vrátené objednávateľovi, ďalej ekonomické tabuľky a grafy, ktoré boli odovzdané žalobcovi v elektronickej podobe na zapracovanie do plánu. Mala byť vykonaná aj ekonomická kontrola účtovných a iných dokumentov za účelom vypracovania reštrukturalizačného posudku v spoločnosti LUXOR, a.s., ekonomická kontrola účtovných a iných dokumentov a ich porovnanie so zoznamom prihlásených pohľadávok a pohľadávok proti podstate v

spoločnosti VOJUS, a.s. spoločnosti FISO, s.r.o., a to s negatívnym nálezom. Uvedené služby boli aj predmetom spornej fakturácie.

7. K takto poskytnutým plneniam, ktoré boli predmetom spornej fakturácie, správny súd uviedol, že reštrukturalizačný plán spoločnosti MIXER, s.r.o., ktorý vypracoval žalobca bol datovaný 18.08.2014, pričom žalobca predložil aj tri strany dokumentu nazvaného „Finančná a ekonomická situácia“. Uvedený text nebol datovaný a nebolo zrejmé, či nebol pôvodne vypracovaný v súvislosti s objednávkou k zmluve zo dňa 02.01.2013 ohľadne reštrukturalizačného posudku tejto spoločnosti, ktorý však nebol správnym orgánom ani súdu predložený. Nebolo možné zistiť, či sa tento text nenachádza už v tomto posudku a nebol do plánu v skutočnosti prevzatý z neho. Keďže dodávateľská spoločnosť sa mala až dvakrát zaoberať účtovnými dokladmi spoločnosti MIXER, s.r.o. a vypracovávať v tejto súvislosti analýzy a tabuľky, a to raz za účelom vypracovania reštrukturalizačného posudku a potom plánu, pričom obsah posudku nebol súdu známy, nebolo možné s určitosťou povedať, ku ktorej zo zmlúv mal byť trojstranový dokument vypracovaný. Dokonca ho nebolo možné bez ďalšieho ani spojiť s osobou zhotoviteľa, resp. jeho subdodávateľa.

8. Ďalej malo byť predmetom fakturácie aj posudzovanie dokladov a vypracovanie analýz a grafov pre účely vypracovania reštrukturalizačného posudku spoločnosti LUXOR, a.s.. Tento posudok bol vypracovaný dňa 26.05.2014, a to na základe zmluvy uzavretej medzi žalobcom a spoločnosťou LUXOR, a.s. zo dňa 19.05.2014. Z administratívneho spisu nebolo zistené predloženie relevantného dokumentu, z ktorého by bolo možné vyvodiť existenciu nejakých podkladov vypracovaných dodávateľom, resp. jeho subdodávateľom, ktoré by boli použité v tomto vypracovanom posudku.

9. Pri službách, ktoré mali byť poskytnuté v súvislosti so spoločnosťami VOJUS, a.s. a FISO, s.r.o., ktoré sú dlhodobo v konkurze nie je možné presne identifikovať, čo malo byť predmetom služieb, keďže ide o konkurzy ešte z roku 2009, pri ktorých bolo možné dôvodne predpokladať, že bol ukončený proces prihlasovania pohľadávok, a aj ich popieraní. Nie je teda zrejmé, aké doklady, a z akého dôvodu boli s vypracovaným zoznamom pohľadávok porovnávané a čo presne znamená, že porovnanie bolo s negatívnym výsledkom. K uvedenej službe opäť neboli predložené žiadne relevantné doklady, pri ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že ide o výsledky poskytnutých služieb spoločnosťou Adronel, s.r.o.. V administratívnom spise sa nachádzali len návrhy na čiastkový výťažok v konkurzných konaniach, ktoré sú však zo dňa 02.01.2013 a 02.01.2014. Súčasťou administratívneho spisu je aj dokument nazvaný „Evidencia pohľadávok proti podstate spoločnosti FISO s.r.o., ktorý je však evidentne z roku 2012, keďže neobsahuje pohľadávky po tomto období. Okrem toho predmetom záväzku zhotoviteľa nemalo byť vypracovanie takejto evidencie, ale porovnávanie presne neurčených dokladov s takouto evidenciou. Uvedené platí aj o zozname pohľadávok proti podstate spoločnosti VOJUS, a.s.. Z predloženej evidencie pohľadávok proti podstate bolo pritom zistené, že správca konkurznej podstaty (teda žalobca) uzavrel zmluvu aj s účtovníčkou, ktorej odmena je evidovaná ako pohľadávka proti podstate.

10. V konečnom dôsledku správny súd považoval za neobvyklé, ak sú odborné úkony potrebné pre vedenie konkurzu, správu majetku a podobne realizované na základe zmluvy, ktorej účastníkom nie je priamo správca konkurznej podstaty, ale osoba vykonávajúca túto funkciu ako advokát. Pokiaľ bolo vykonanie týchto úkonov v priamej súvislosti s realizáciou konkurzu, tak štandardne ide o úkony, ktorých úhrada je na základe zmluvy uzavretej so správcom konkurznej podstaty daného úpadcu považovaná za pohľadávku proti podstate.

11. Správnemu súdu vyplývalo, že v pokiaľ išlo o sporné plnenie, tak nemožno povedať, že žalobca bez pochybností preukázal existenciu plnenia v dojednanom rozsahu (tak ako konštatoval žalovaný vo svojom rozhodnutí) a súčasne správny súd poukázal na to, že toto plnenie bolo realizované za neštandardných okolností keď

a) žalobca uzavrel rámcovú zmluvu, ktorá obsahovala len všeobecné vymedzenie jej predmetu a neobsahovala žiadne konkrétne okolnosti spolupráce, ktorá mala vzniknúť na základe jednotlivých objednávok,

- b) v takejto rámcovej zmluve nebola dohodnutá ani odplata, cena za poskytnuté služby a ani spôsob jej určenia,
- c) objednávka, ktorá predstavuje v skutočnosti uzavretú jednotlivú zmluvu bola realizovaná písomne, avšak nebol predložený žiaden doklad o jej doručení dodávateľskej spoločnosti alebo jej akceptácia. Jej obsah pokiaľ ide určenie predmetu záväzku je všeobecný a v časti aj neurčitý,
- d) cena bola dohodnutá samostatným úkonom, a to až potom, čo mali byť práce realizované, pričom opäť nie je zrejmé akým spôsobom bola určená,
- e) neexistujú žiadne konkrétne „výstupy“ zo služieb, ktoré mali byť žalobcovi poskytnuté, ktoré by bolo možné bez pochybností stotožniť s predmetom záväzku dodávateľa tak, ako bolo dohodnuté v objednávke,
- f) zmluvu uzavrel žalobca ako advokát, podnikateľ, a to napriek tomu, že služby mali byť realizované v súvislosti s prebiehajúcimi konkurznými, resp. reštrukturalizačnými konaniami, v ktorých žalobca pôsobí ako správca. Poskytnuté služby sa pritom mali týkať úkonov, ktoré priamo mali súvisieť s konkurzom (resp. reštrukturalizáciou),
- g) napriek tomu, že žalobca pred správnym orgánom sám uviedol, že dôvodom uzavretia zmluvy bola jeho zákonná povinnosť konať ako reštrukturalizačný správca, resp. správca konkurznej podstaty s odbornou starostlivosťou, nepovažoval za potrebné overiť si svojho zmluvného partnera, v zmysle jeho odbornej spôsobilosti, jeho personálneho a materiálneho zázemia. Naopak, ak mali byť obchody realizované tak, ako tvrdí žalobca odovzdal, resp. sprístupnil účtovné doklady, ktoré mu neboli zverené ako advokátovi, ale ako správcovi inej osobe, pričom sa ani nezaujímal o to, či budú sprístupnené, resp. odovzdané ďalšej osobe,
- h) podľa tvrdenia bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti bol záväzok vykonaný prostredníctvom subdodávateľa, ktorý taktiež nemal na realizáciu takýchto odborných činností zázemie. Služby mal vykonať p. C., ktorý nemá žiadne ekonomické alebo právne vzdelanie. Svoje skúsenosti sám označil ako vedomosti a znalosti, ku ktorým prišiel tým, že žije v Bratislave, resp. spoluprácou s advokátskymi kancelárkami, správcami konkurznej podstaty. Mal sa pripravovať na skúšky správcu, ktoré však neabsolvoval.
- i) Žalobca označil dojednané služby ako vysokoodborné a svedok C. za nenáročné, administratívne, na ktoré netreba osobitné odborné vzdelanie.
- j) Dodávateľská ako aj subdodávateľská spoločnosť boli krátko po vyúčtovaní služieb, ktoré mali byť poskytnuté v súvislosti so spornou rámcovou zmluvou prevedené na tretie osoby, následne sa stali nekontaktné. Spoločnosti nemajú reálne sídlo, nie sú dostupné ich účtovníctva.
- k) Konateľom subdodávateľskej spoločnosti je cudzí štátny občan, ktorý poprel, že by mu boli odovzdané nejaké účtovné doklady tejto spoločnosti. Nemal dokonca ani vedomosť o tom, že v spoločnosti figuruje.

12. Správny súd konštatoval, že platca dane by mal nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty za predpokladu, že splní zákonné podmienky pre úspešné uplatnenie tohto nároku, medzi ktoré patrí práve preukázanie jeho oprávnenosti. Ak správca dane kvalifikovaným spôsobom vyjadří pochybnosť o tvrdení daňového subjektu, je tento povinný tvrdené skutočnosti preukázať a pokiaľ tak neučiní a nevyvráti pochybnosti správcu dane, neunesie dôkazné bremeno a správca dane je oprávnený daň stanoviť alebo uplatnený daňový odpočet neuznať. Daňový subjekt pritom preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení alebo vyúčtovaní. Dôkazné bremeno unesie daňový subjekt iba vtedy, ak ním predložené dôkazy zapadajú do rámca objektívne zisteného skutkového stavu veci. Pokiaľ však voči takto zistenému skutkovému stavu takéto dôkazy neobstoja, je na daňovom subjekte, aby predložil dôkazy iné a pokiaľ tak neučiní, znamená to neunesenie dôkazného bremena so všetkými dôsledkami z toho vyplývajúcimi.

13. Daňový subjekt pritom nemôže preukazovať svoje tvrdenia výlučne účtovnými dokladmi, ktoré môžu byť z formálneho hľadiska bezchybné. A to aj napriek tomu, že preukazovanie nároku na odpočet dane je primárne dokladovou záležitosťou. Je však potrebné rešpektovať súlad skutočného stavu so stavom formálno- právny. To znamená, že ani doklady so všetkými požadovanými náležitosťami nemusia byť podkladom pre uznanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, ak nie je preukázané, že k uskutočneniu zdaniateľného plnenia došlo tak, ako je v dokladoch deklarované, resp. nie sú splnené

ďalšie zákonné podmienky pre jeho uplatnenie. Daň či nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty totiž nemajú základ vo formálnom doklade, ale v existencii zdaniteľného plnenia ako predmetu dane. Platcov dane z pridanej hodnoty viaže pomerne prísna povinnosť viesť dôkladne záznamy o prijatých a uskutočnených zdaniteľných plneniach a evidovať zvlášť prijaté a vystavené doklady. Zákonný nárok na daň, či jej odpočet je tak podmienený formálnym vykázáním zdaniteľného plnenia so všetkými náležitosťami, ale nikdy nemôže byť priznaný v prípade nevyvrátenia pochybností ohľadne faktického uskutočnenia plnenia. Iný záver by popieral zmysel a účel zákona.

14. Správny súd bol názoru, že vzhľadom na všetky okolnosti sporného obchodu, tak ako boli opísané vyššie, sú závery správcu dane a žalovaného vecne správne a ich rozhodnutia zákonné.

15. Pokiaľ išlo o existenciu zneužívajúceho konania, tak správny súd konštatoval, že v rozsudku Európskeho súdneho dvora zo dňa 12.01.2006, Optigen Ltd., v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, a následne aj v rozsudku Európskeho súdneho dvora zo dňa 06.07.2006, Kittel, v spojených veciach C- 439/04 a C-440/04, bolo konštatované, že nárok osoby povinnej k dani, na odpočet DPH na vstupe nie je dotknutý okolnosťou, že v reťazci dodávok, v ktorom bolo toto plnenie uskutočnené, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom touto osobou povinnou k dani, zaťažené podvodom na DPH, s výnimkou situácie, že by táto osoba o uvedenom vedela alebo mohla vedieť. Pokiaľ vedela, bola aktívnou súčasťou podvodného konania. Pojmioslovie „mohla vedieť“ je potrebné vykladať tak, že skutkové zistenia zakladajú dôvodné pochybnosti o tom, že o podvodnom konaní osoba nevedela a teda, že bola s existenciou podvodného konania minimálne uzrozumená. Zároveň je možné uvedené vykladať v zmysle „mala vedieť“, teda, že dotknutý subjekt mal a mohol prijať také opatrenia, ktoré by vylúčili účinky podvodného konania, resp. účasti dotknutého subjektu na takom konaní.

16. Tieto rozsudky teda umožňujú platcom, ktorí sa bez vlastnej viny stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby neboli nútení znášať následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, kedy svoje povinnosti daňové povinnosti sami riadne plnili. Pokiaľ by obchodníci konajúci v nevedomosti o tom, že sa stali súčasťou podvodného reťazca, nemali nárok na odpočet DPH, niesli by v podstate náklady podvodu predovšetkým oni. Takéto riešenie by ohrozilo ich právnu istotu a zrejme by znížilo objem legitímneho obchodovania na vnútornom trhu. Akýkoľvek i nedbalostný podiel však pre obchodníkov zakladá negatívne účinky. Pre podnikateľov závery Európskeho súdneho dvora neznamenaajú iba bezbrehú ochranu nároku na odpočet dane, ale znamenajú okrem iného aj povinnosť venovať zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, aby nevznikli pochybnosti, že o podvode vedeli, resp. či so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohli alebo mali. Je totiž vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôbil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dojednávaní obchodných kontraktov sa v rámci možnosti snažil dbať na bezproblémovosť svojich obchodných partnerov.

17. S poukazom na všetky okolnosti veci a najmä neštandardné okolnosti, ktoré sú výslovne v tomto rozhodnutí pomenované, sa správne súdu nejavili závery žalovaného ohľadne vedomostnej stránky veci, za nesprávne a nelogické.

18. Vzhľadom na uvedené správny súd dospel k záveru, že správne orgány zistili skutkový stav v rozsahu, ktorý im umožňoval o veci v súlade so zákonom rozhodnúť. Vec bola správne právne posúdená a teda rozhodnutie žalovaného je vydané v súlade so zákonom a je vecne správne. Správny súd konštatoval, že závery, ktoré správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. S poukazom na uvedené je zjavné, že krajský súd považuje námietky žalobcu uvedené v správnej žalobe za nedôvodné. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd žalobu zamietol, pretože dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie bolo v súlade so zákonom.

19. Žalovaný bol v konaní úspešný, a preto by mu z hľadiska úspechu v konaní patrila náhrada trov konania. Vzhľadom na skutočnosť, že takúto náhradu konania nežiadal, súd rozhodol o trovách konania, tak ako bolo uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

## II.

20. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj kasačný sťažovateľ) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, v ktorej navrhol, aby Najvyšší súd SR zmenil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec vráti prvostupňovému správne orgánu na ďalšie konanie a zároveň prizná žalobcovi právo na náhradu trov konania. Sťažovateľ podanú kasačnú sťažnosť proti napadnutému rozsudku správneho súdu odôvodňuje § 440 ods. 1 písm. g/ SSP tak, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Sťažovateľ považoval za nesprávny právny záver správneho súdu o tom, že žalobca bez pochybnosti nepreukázal existenciu sporného plnenia dojednanom rozsahu a poukázal na to, že tento záver nie je súladný ani so záverom žalovaného a ani správcu dane, keď tieto správne orgány v zásade existenciu takéhoto plnenia, za ktoré sťažovateľ z vyúčtovanej ceny od dodávateľa spoločnosti Adronel s.r.o. uplatnil nárok na odpočítanie dane, nespochybnili a svoje rozhodnutie o nepriznaní tohto nároku založili len na nepreukázaní tej skutočnosti, že takéto plnenie by bolo dodané práve týmto dodávateľom, ktorý faktúru na zaplatenie ceny za dodané plnenie vrátane DPH vystavil. Podľa sťažovateľa závery krajského súdu, na ktorých tento založil pochybnosti o samotnej existencii takéhoto plnenia a jeho reálnosti na ktoré zhrnul v bode 26 v odôvodnení napadnutého rozsudku, sú založené len na subjektívnom hodnotení skutočností týkajúcich sa posudzovaného obchodného vzťahu, avšak nie na reálne skutkových zisteniach, ktoré by vyplynuli z konkrétne vykonaných dôkazov a zistení v daňovom konaní. Sťažovateľ poukázal, že ako objednávateľ uzavrel so spoločnosťou Caravelli, s.r.o. (neskôr Adronel, s.ro.) ako poskytovateľovi zmluvu o poskytovaní služieb zo dňa 02.01.2014, predmetom ktorej bol na jednej strane záväzok poskytovateľa na poskytovanie služieb počas platnosti a účinnosti tejto zmluvy v rozsahu organizačného a ekonomického poradenstva v oblasti konkurzných a reštrukturalizačných konaní spoločností, v ktorých objednávateľ vykonával funkciu správcu, ďalej v rozsahu organizačného a ekonomického poradenstva v oblasti výkonu advokátskej činnosti objednávateľa so zameraním na aktívne získavanie klientov ako aj ekonomického poradenstva v rámci komplexného prístupu objednávateľa ku klientom podľa ich požiadaviek a napokon v rozsahu iných služieb v rámci podnikateľskej činnosti poskytovateľa podľa požiadaviek objednávateľa (čl. II. Zmluvy) a na druhej strane záväzok objednávateľa za takto dodané služby zaplatiť poskytovateľovi cenu vo výške dohodnutej provízie (čl. IV. Zmluvy). V nadväznosti na to žalobca preukázal, že záväzok, ktorý bol predmetom takto uzavretej zmluvy o poskytovaní služieb za obdobie vyúčtované posudzovanou dodávateľskou faktúrou bol zo strany poskytovateľa v celom rozsahu splnený, keď z protokolu zo dňa 28.05.2014 po plnení zmluvy o poskytovaní služieb vyplýva jednak potvrdenie odovzdania a prevzatia služieb dodaných poskytovateľom pre žalobcu ako objednávateľa v období január - máj 2014 a jednak dohoda o výške provízie za takto dodané služby predstavujúcej cenu určenú v zmysle čl. IV. uvedenej zmluvy. Tieto skutočnosti preukázané žalobcom v daňovom konaní nespochybnili ani správca dane a ani žalovaný a urobil tak bez akéhokolvek skutkového zistenia, ktoré by tieto skutočnosti spochybňovalo či vyvracalo, až krajský súd. Sťažovateľ poukázal, že uzatváranie rámcovej zmluvy na takéto činnosti v príslušnom vymedzenom časovom období v takýchto veciach bolo bežné a obvyklé a rovnako bežné a obvyklé bolo aj to, že cena za reálne dodané plnenie sa dohodu strán takejto zmluvy určuje až na základe objemu uskutočnenej činnosti a jej časovej náročnosti, ktoré údaje spravidla v čase uzavretia takejto zmluvy nemôžu byť jej stranám ešte známe. Sťažovateľ uviedol, že rovnako nie je vôbec neobvyklé, ak pri takýchto zmluvách nie je dojednaný ani presný spôsob určenia ceny a tento si strany dojednávajú po uskutočnení a dodaní plnenia s ohľadom na jeho predmet a objem. Žalobca poukázal, že vykonáva zárobkovú (podnikateľskú) činnosť ako advokát, čo vyplýva zo všetkých dokladov súvisiacich s výkonom takejto činnosti žalobcu a v súvislosti s touto činnosťou je registrovaný ako zdaniteľná osoba pre daň z pridanej hodnoty na príslušnom daňovom úrade, pričom aj na zmluvách o vypracovaní reštrukturalizačného posudku a vykonávaní funkcie správcu v reštrukturalizácii, ktoré uzavrel so spoločnosťou Luxor, a.s. Vojus, a.s. a Mixer, s.r.o. v súvisiacich s posudzovanou vecou a rovnako aj na faktúrach, ktoré na základe týchto zmlúv týmto subjektom vystavil je žalobca označovaný ako advokát zapísaný v zozname advokátov Slovenskej advokátskej komory a tými istými daňovými identifikačnými údajmi, keďže pri výkone činnosti správcu ani žiadne iné nepoužíval a používať nemohol. Navyše z obsahu samotnej uvedenej zmluvy bolo zrejmé, že jej predmetom boli aj činnosti súvisiace s činnosťou žalobcu ako advokáta a nielen ako správcu.

Sťažovateľ bol názoru, že bolo dostatočne preukázané, že vykonanie prác vyúčtovaných posudzovanou faktúrou malo právny základ v uvedenej zmluve o poskytovaní služieb a bola dôsledkom splnenia záväzku poskytovateľa tejto zmluvy. Sťažovateľ uviedol, že dodávateľská spoločnosť Agronel, s.r.o. po splnení záväzku zo zmluvy za príslušné obdobie január-máj 2014 vyúčtovala cenu určenú spôsobom dohodnutým v zmluve predmetnou faktúrou objednávateľovi, teda žalobcovi, ktorý vyúčtovanú cenu riadne bankovým prevodom v prospech tejto dodávateľskej spoločnosti zaplatil, čo by určite neurobil, pokiaľ by nebola dodávateľská spoločnosť záväzok zo zmluvy splnila. Touto skutočnosťou sa krajský súd vôbec pri hodnotení veci nezaoberal, hoci ide o skutočnosť reálne preukázanú a podporujúcu opačný záver, než aký o tejto veci urobil krajský súd, ktorý pritom takýto svoj záver založil len na všeobecných úvahách a konštatovaniach skutočnostiach o charaktere a obsahu zmluvy ako aj postavení žalobcu, v akom tento zmluvu uzavrel a tiež na ďalších skutočnostiach, ktoré nemali jednoznačnú oporu vo vykonanom dokazovaní v daňovom konaní. Sťažovateľ bol názoru, že bolo preukázané, že medzi žalobcom a spoločnosťou Adronel, s.r.o. vznikol platný obchodný záväzkový vzťah, na základe ktorého bolo žalobcovi dodané plnenie, ktoré bolo predmetom tohto záväzkového vzťahu a žalobcovi tak vznikla povinnosť zaplatiť za dodané plnenie dohodnutú cenu, ktorú povinnosť si žalobca aj riadne splnil. Preto podľa žalobcu posudzovaná faktúra od dodávateľskej spoločnosti Adronel, s.r.o. mala svoj právny základ platnej uzavretej zmluve o poskytovaní služieb a zároveň mala svoj faktický základ v reálne poskytnutom (dodanom) plnení v súlade s uzavretou zmluvou v zmysle protokolu zo dňa 28.05.2014 o plnení tejto zmluvy, súčasťou ktorého bola jednak špecifikácia poskytnutých služieb a jednak dohoda o výške provízie za tieto služby, ktorou bola určená cena v súlade s dojednaním o spôsobe jej určenia v zmluve.

21. Sťažovateľ tvrdil, že dodanie služieb bolo potvrdené aj výsluchom svedkov, vtedajších konateľov spoločnosti p. N. R. (Adronel, s.r.o.) a subdodávateľskej spoločnosti p. C. C. (Macano media, s.r.o.). Tiež poukázal, že správca dane ani žalovaný na rozdiel od krajského súdu vo svojej podstate nespochybnili existenciu zdaniteľného plnenia ako takého, avšak spochybňovali, že toto plnenie vzniklo práve činnosťou dodávateľa, resp. jeho subdodávateľa.

22. Pokiaľ išlo o vedomostnú zložku o podvodnom konaní, poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ, podľa ktorých je možné nepriznať daňovému subjektu nárok na odpočítanie dane len v prípade, ak daňový subjekt o podvodnom konaní vedel, alebo mohol vedieť (SD EÚ vo veci Bonik C-285/11, SD EÚ v spojených veciach Mahagében Kft a Péter Dávid C-80/2011 C 142/2011, SD EÚ vo veci LVK - 56 EOOD a Direktor na Direkcija C-643/11). Z odkazom na uvedenú rozhodovaciu prax Súdneho dvora EÚ dôvodil, že správca dane nemôže od platiteľa dane uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH všeobecne požadovať, aby preveril, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, spĺňala podmienky platiteľa dane, disponovala daným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila povinnosti podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečil, že na strane hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezákonnostiam alebo k daňovému podvodu, ani aby v tejto súvislosti disponoval takýmito dokumentmi.

23. Sťažovateľ vo všeobecnej správnej žalobe aj v kasačnej sťažnosti poukázal na to, že správny súd a pred ním správca dane a žalovaný vyhodnotili tvrdenú vedomosť daňového subjektu o účasti na podvodnom konaní dodávateľských spoločností len na základe domniek založených na skutočnostiach, ktoré nastali až po dodaní zdaniteľného plnenia u iných daňových subjektov. Krajský súd sa však s touto námietkou absolútne nezaoberal, hoci to bolo povinnosťou krajského súdu vyplývajúcou aj z rozhodovacej činnosti NS SR sp.zn. 4Sžf/73/2015 zo dňa 01.12.2016. Vedomosti sťažovateľa o prípadnom podvodnom konaní dodávateľa nebola preukázaná. Sťažovateľ poukázal, že je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ príp. subdodávateľ služby dopustil podvodu alebo nie a či žalobca v tomto podvode vzhľadom na všetky zistené skutočnosti vedel alebo mohol vedieť a teda preukazovanie takejto vedomosti žalobcu je dôkazným bremenom daňových orgánov, pričom z preskúmaného rozhodnutia žalovaného ani rozhodnutia správcu dane v tejto veci nevyplývajú žiadne také skutočnosti, z ktorých by bolo možné objektívne vyvodiť záver už o existencii samotného podvodného konania dodávateľskej spoločnosti Adronel, s.r.o. alebo subdodávateľskej spoločnosti Macano Media, s.r.o. a teda už vôbec nie o vedomosti žalobcu o takomto podvodnom konaní.

### III.

24. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním zo dňa 30.01.2019 a uviedol, že trval na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a tiež v stanovisku k podanej žalobe a považuje napadnuté rozhodnutie žalovaného ako je rozhodnutie správcu dane za súladné so zákonom. Je názoru, že došlo k daňovému úniku tým, že spoločnosť Adronel, s.r.o. Bratislava, ani spoločnosť Macano Media, s.r.o. Bratislava daň z faktúr, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie z dane, reálne neodviedli do štátneho rozpočtu. S otázkou vedomosti žalobcu sa žalovaný zaoberal na strane 24 žalobou napadnutého rozhodnutia. Poukázal, že správca dane vykonal dokazovanie, ktoré preukázala, že dodávateľ žalobcu spoločnosť Adronel, s.r.o. Bratislava nevykonala fakturované práce. Podľa vyjadrenia žalobcu zo spoločnosťou Adronel, s.r.o. spolupracoval prostredníctvom N. R., ktorý na základe v záujme dohody takéto služby poskytoval. Malo sa jednať o osobu odborne spôsobilú v rámci konkurzných reštrukturalizačných konaní, to jest v jeho prípade v oblasti ekonomiky, účtovníctva. N. R. potvrdil spoluprácu so žalobcom, ale všetky veci im zabezpečovala iná spoločnosť, on len prevzal a odovzdal doklady. Jeho spoločnosť a on ako konateľ nemal tieto skúsenosti, preto požiadal pána C. C.. C. C., bývalý konateľ spoločnosti Macano Media, s.r.o. potvrdil spoluprácu s pánom R., služby pre N.. Q. vykonával on osobne, nakoľko ho zaujímajú tieto veci a pohybuje sa v tejto oblasti, stretáva sa s niekoľkými správcami konkurznej podstaty a má dostatočne právne vedomie potrebné k tejto činnosti. Vyjadrenia C. C. poukazujú na to, že nemal predstavu o odbornej náročnosti požadovaných prác. Výpoveď svedka C. C. je v rozpore s tvrdením žalobcu, ktorý tvrdil, že bolo jeho povinnosťou zabezpečiť odborne spôsobilú osobu v oblasti ekonomiky, účtovníctva. Žalobca si znížil vlastnú daňovú povinnosť uplatnením odpočítania dane z faktúry od dodávateľa, ktorý mu reálne zdaniteľné obchody nedodal, dôvodom je správcom dane zistený a preverovaný daňový únik u žalobcu. Žalovaný uviedol, že žalobca ako vykonávateľ (realizátor) vysoko špecifických a odborných posudkov musel mať vedomosť, komu požiadavku zadal, a preto mohol a mal vedieť, že sa zapojil do obchodu, ktorý je súčasťou daňového úniku. Výpoveď svedka C. C. sa ukázala ako vágna, nekonkrétna a nepravdivá. V prípade žalobcu nebolo nepochybne preukázané, že predložené listiny odrážajú skutočne reálne plnenie, teda že fakturovaný dodávateľ je aj skutočným dodávateľom. Žalobca nepostupoval v súlade s požiadavkou dodržiavania povinnej miery opatrnosti v obchodovaní podnikateľských subjektov, mal byť pri uskutočňovaní svojich obchodných transakcií obozretný a vyberať si obchodných partnerov zodpovedne a s náležitou starostlivosťou. Je povinnosťou správcu dane chrániť záujmy štátu a preto prístup k preverovaniu zmluvných vzťahov a obchodných partnerov daňového subjektu a to najmä z pohľadu, či nešlo o uzatvorenie zmlúv so snahou, v konečnom dôsledku, znížiť daňový základ. Pri daňových podvodoch nie je zaplatenie ceny medzi spoločnosťami ničím neštandardným a samo o sebe nie je dôvodom na uznanie uplatneného odpočítania dane z predloženej faktúry. Žalobca si teda podľa žalovaného znížil daňovú povinnosť uplatnením odpočítania dane z faktúry, od dodávateľa, ktorému reálne zdaniteľné obchody nedodal, a z toho vyplýva správcov dane zistení a preverovaný daňový únik žalobcu. Žalovaný poukázal na rozhodnutia SD EÚ vo veci Rompelman C-268/83 bod 24, vo veci INZO C-110/94 bod 26 IS Fini H C-32/03 bod 33 a 34. Na záver navrhol kasačnú sťažnosť proti napadnutému rozsudku zamietnuť.

### IV.

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dni vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

26. Z obsahu súdneho i pripojeného administratívneho spisu kasačný súd mal za preukázané, že žalobca je advokátom a súčasne je vedený aj ako správca. Do 09.08.2013 podnikal aj na základe živnostenského oprávnenia v predmete činnosti ekonomické, účtovné a organizačné poradenstvo.

27. Z administratívneho spisu bolo zistené, že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola ukončená vydaním protokolu z daňovej kontroly č. 102937339/2016 zo dňa 14.04.2016, ktorý bol žalobcovi

riadne doručený. Správca dane zistil, že v zdaňovacom období máj 2014 žalobca porušil § 49 ods. 1, 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods.1 písm. a) zákona o DPH tým, že si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľa Adronel, s.r.o., Bratislava za ekonomické a organizačné poradenstvo za obdobie január až máj 2014, pri ktorých dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť. Na základe výsledkov kontroly vydal správca dane dňa 22.08.2017 rozhodnutie č. 101811462/2017, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 14 800 € za zdaňovacie obdobie máj 2014. Na odvolanie žalobcu sa vecou zaoberal žalovaný, ktorý toto rozhodnutie potvrdil a odvolanie žalobcu zamietol ako nedôvodné.

28. Správne orgány pri svojom rozhodovaní vychádzali zo zistenia, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 2014010 zo dňa 31.05.2014 podľa Zmluvy o poskytovaní služieb zo dňa 02.01.2014 za obdobie január až máj 2014 v sume 88 000 €, z toho bola daň v sume 14 800 €, od dodávateľa Adronel, s.r.o., Bratislava (predtým CARAVELLI, s.r.o.). Preverení takto uplatneného nároku správca dane dospel k záveru, že nedošlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov deklarovaným dodávateľom. Správne orgány zobrali na zreteľ vyjadrenie samotného žalobcu, ktorý uviedol, že ako správca konkurznej podstaty je zo zákona povinný spolupracovať s odborne spôsobilou osobou, čo realizoval uzavretím zmluvy so spoločnosťou Adronel, s.r.o., Bratislava. Spolupráca s touto spoločnosťou mala prebiehať v kancelárii, prípadne na iných miestach podľa charakteru služby. Ekonomický efekt dojednaného záväzku sa podľa žalobcu prejavil v rámci výnosu z jednotlivých konkurzných konaní, obchodných prípadov, resp. uhradených trov právneho zastúpenia. Konkrétne v kontrolovanom období mu boli jeho dodávateľom poskytnuté služby v oblasti reštrukturalizácie spoločnosti MIXER s.r.o., LUXOR, a.s., ale aj v konkurzných konaniach spoločnosti VOJUS, a.s. a FISO, s.r.o.. Malo ísť o kontrolu podnikateľskej činnosti týchto subjektov z hľadiska účtovania a ekonomiky. V konkurzných konaniach išlo o kontrolu evidencie pohľadávok proti podstate a prípravu návrhu výťažku. Išlo podľa žalobcu o odborné, vysoko náročné činnosti.

29. Bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti k jej činnosti v rozhodnom období uviedol, že jej hlavným predmetom bola reklama, marketing, ekonomické a účtovné poradenstvo a hlavným dodávateľom boli spoločnosti, ktoré zastupoval p. C. C.. Potvrdil spoluprácu so žalobcom, pričom malo ísť o vyhotovovanie analýz a kontrolu účtovníctva. Potvrdil vystavenie spornej faktúry, pričom nevedel preukázať, že daň z nej bola skutočne odvedená, nakoľko účtovníctvo spoločnosti odovzdal novému konateľovi. Uviedol, že sporné plnenia mali byť realizované spoločnosťou MACANO MEDIA s.r.o. konkrétne p. C. C.. Tento pred správcou dane uviedol, že na základe zmluvy so spoločnosťou Adronel, s.r.o. vykonával práce. Tie, ktoré sa týkali rozhodného obdobia označil „ako pár hodín za počítačom“. Nepovažoval ich za náročné. Bolo zistené, že C. C. nemal žiadne osobitné vzdelanie v oblasti účtovníctva, ekonómie alebo práva. Cena za tieto práce bola podľa jeho tvrdenia cena, stanovená vždy pri konkrétnej objednávke. Účtovníctvo dodávateľskej spoločnosti nebolo možné preveriť, nakoľko po zmene v osobe konateľa a spoločníka sa spoločnosť stala nekontaktnou. Rovnako po prevode obchodného podielu a zmene štatutára v subdodávateľskej spoločnosti bolo zistené, že nový konateľ, ktorý je maďarskej štátnej príslušnosti ani nemá vedomosť o tom, že figuruje v tejto spoločnosti. Žiadne doklady mu neboli odovzdané, o spoločnosti a jej činnosti nemal žiadnu vedomosť. Uviedol, že pracoval na Slovensku ako robotník, stalo sa, že podpisoval doklady v slovenskom jazyku, ktorým nerozumel.

30. Správne orgány uzavreli, že bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti síce formálne potvrdil uskutočnenie sporných zdaniteľných plnení, avšak z jeho výpovede vyplynulo, že spoločnosť nemala žiadne materiálne a personálne zázemie pre realizáciu takýchto činností. Plnenia mali byť realizované z tohto dôvodu subdodávateľsky, spoločnosťou MACANO MEDIA, s.r.o., za ktorú konal a mal práce priamo realizovať p. C., ktorý taktiež nemal žiadne odborné vzdelanie v oblasti účtovníctva, resp. ekonómie. Nevedel sa konkrétne vyjadriť k spolupráci. Na rozdiel od žalobcu práce nepovažoval za vysoko odborné a náročné.

31. Za tejto situácie nebol žalobcovi priznaný nadmerný odpočet, keď žalovaný okrem argumentácie správcu dane poukázal na to (str. 22 jeho rozhodnutia), že samotná existencia tabuliek a analýz nepreukazuje, že tieto boli zabezpečené dodávateľsky. Žalovaný sa vysporiadal aj otázkou podvodného,

resp. zneužívajúceho konania a vedomosti žalobcu o jeho účasti na ňom.

32. Podľa čl. 1 Ústavy Slovenskej republiky Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 2 Ústavy SR štátne orgány môžu konať iba na základe Ústavy SR, v jej medziach a rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súde v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z., pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm.a) zákona č. 222/2004 Z.z. 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,

V.

33. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

34. Po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu má najvyšší súd za to, že preskúmané rozhodnutia, vrátane postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu, sú v súlade so zákonom, nakoľko majú oporu vo vykonanom dokazovaní a v náležite zistenom skutkovom stave, ktorý bol správne právne posúdený. Je nesporné, že pri výkone funkcie správcu musí daná osoba vykonávať svoju činnosť s odbornou starostlivosťou, čo však bez pochyb zahŕňa aj obozretnosť pri výbere zmluvných partnerov, ktorí by mali na zmluvnom základe vykonávať činnosti v súvislosti s konkurzom, jeho vedením resp. celkovo výkonom funkcie správcu. Uvedené platí o to viac, ak je realizáciou takého

zmluvného záväzku spojená manipulácia s účtovnými dokladmi úpadcu, dokonca prihláškami veriteľov. Je zrejmé, že sa od správcu očakáva, že osobu, ktorej zverí doklady a informácie (v akejkoľvek forme) preverí a urobí oparenia, aby nedošlo k ich znehodnoteniu, strate, zneužitiu a podobne. Je pritom bez pochybností nežiaduce, aby boli tieto doklady a dokumenty zverené tretej osobe, s ktorou správca nie je v žiadnom záväzkovom vzťahu, resp. tak ako je tomu v prejednávanej veci ju podľa vlastného tvrdenia vôbec nepozná.

35. Najvyšší súd považuje za neobvyklé, ak sú odborné úkony potrebné pre vedenie konkurzu, správcu majetku a podobne realizované na základe zmluvy, ktorej účastníkom je nie priamo správca konkurznej podstaty, ale osoba vykonávajúca túto funkciu ako advokát. Pokiaľ bolo vykonanie týchto úkonov v priamej súvislosti s realizáciou konkurzu, tak štandardne ide o úkon, ktorých úhrada je na základe zmluvy uzatvorenej so správcom konkurznej podstaty daného úpadcu považovaná za pohľadávky proti podstate.

36. Pokiaľ ide o sporné plnenie, tak nemožno povedať, že žalobca bez pochybností preukázal existenciu plnenia v dojednanom rozsahu a súčasne najvyšší súd poukazuje na to, že toto plnenie bolo realizované za neštandardných okolností keď zmluvu uzatvoril žalobca ako advokát, podnikateľ a to napriek tomu, že služby mali byť realizované v súvislosti s prebiehajúcim konkurzným konaním, v ktorých žalobca pôsobí ako správca.

37. Najvyšší súd konštatuje, že platca dane má nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty za predpokladu, že splní zákonné podmienky pre úspešné uplatnenie tohto nároku, medzi ktoré patrí práve preukázanie jeho oprávnenosti. Ak správca dane kvalifikovaným spôsobom vyjadrí pochybnosť o tvrdení daňového subjektu, je tento povinný tvrdené skutočnosti preukázať a pokiaľ tak neučiní a nevyvráti pochybnosti správcu dane, neunesie dôkazné bremeno správca dane je oprávnený daň stanoviť alebo uplatnený daňový odpočet neuznať. Daňový subjekt pritom preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení alebo vyúčtovaní. Dôkazné bremeno unesie daňový subjekt iba vtedy, ak ním predložené dôkazy zapadajú do rámca objektívne zisteného skutkového stavu veci. Pokiaľ však voči takto zistenému skutkovému stavu takéto dôkazy neobstoja, je na daňovom subjekte, aby predložil dôkazy iné a pokiaľ tak neučiní znamená to neunesenie dôkazného bremena so všetkými dôsledkami z toho vyplývajúcimi.

38. Pokiaľ ide o existenciu zneužívajúceho konania, tak najvyšší súd konštatuje, že v rozsudku Európskeho súdneho dvora zo dňa 12.01.2006, Optigen Ltd, v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, a následne aj v rozsudku Európskeho súdneho dvora zo dňa 06.07.2006, Kittel, v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 bolo konštatované, že tieto rozsudky umožňujú platcom, ktorí sa bez vlastnej viny stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby neboli nútení znášať následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, kedy svoje daňové povinnosti sami riadne plnili. Je vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôbil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dojednaní obchodných kontraktov sa v rámci možnosti snažil dbať na bezproblémovosť svojich obchodných partnerov.

39. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim 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 nárok si uplatňuje odôvodnene 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“.

40. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 daňového poriadku). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

41. Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C- 80/11 a C-142/11 uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.I1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

42. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

43. Z vyššie uvedeného vyplýva, že v pokiaľ ide o sporné plnenie, tak nemožno povedať, že žalobca bez pochybností preukázal existenciu plnenia v dojednanom rozsahu (tak ako konštatoval žalovaný vo svojom rozhodnutí) a súčasne kasačný súd poukazuje na to, že toto plnenie bolo realizované za neštandardných okolností keď

- a) žalobca uzavrel rámcovú zmluvu, ktorá obsahovala len všeobecné vymedzenie jej predmetu a neobsahovala žiadne konkrétne okolnosti spolupráce, ktorá mala vzniknúť na základe jednotlivých objednávok,
- b) v takejto rámcovej zmluve nebola dohodnutá ani odplata, cena za poskytnuté služby a ani spôsob jej určenia,
- c) objednávka, ktorá predstavuje v skutočnosti uzavretú jednotlivú zmluvu bola realizovaná písomne, avšak nebol predložený žiaden doklad o jej doručení dodávateľskej spoločnosti alebo jej akceptácia. Jej obsah pokiaľ ide o určenie predmetu záväzku je všeobecný a v časti aj neurčitý,
- d) cena bola dohodnutá samostatným úkonom, a to až potom, čo mali byť práce realizované, pričom opäť nie je zrejme akým spôsobom bola určená,
- e) neexistujú žiadne konkrétne „výstupy“ zo služieb, ktoré mali byť žalobcovi poskytnuté, ktoré by bolo možné bez pochybností stotožniť s predmetom záväzku dodávateľa tak, ako bolo dohodnuté v objednávke,
- f) zmluvu uzavrel žalobca ako advokát, podnikateľ, a to napriek tomu, že služby mali byť realizované v súvislosti s prebiehajúcimi konkurznými, resp. reštrukturalizačnými konaniami, v ktorých žalobca pôsobí ako správca. Poskytnuté služby sa pritom mali týkať úkonov, ktoré priamo mali súvisieť s konkurzom ( resp. reštrukturalizáciou),
- g) napriek tomu, že žalobca pred správnym orgánom sám uviedol, že dôvodom uzavretia zmluvy bola jeho zákonná povinnosť konať ako reštrukturalizačný správca, resp. správca konkurznej podstaty s

odbornou starostlivosťou, nepovažoval za potrebné overiť si svojho zmluvného partnera, v zmysle jeho odbornej spôsobilosti, jeho personálneho a materiálneho zázemia. Naopak, ak mali byť obchody realizované tak, ako tvrdí žalobca odovzdal, resp. sprístupnil účtovné doklady, ktoré mu neboli zverené ako advokátovi, ale ako správcovi inej osobe, pričom sa ani nezaujímal o to, či budú sprístupnené, resp. odovzdané ďalšej osobe,

h) podľa tvrdenia bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti bol záväzok vykonaný prostredníctvom subdodávateľa, ktorý taktiež nemal na realizáciu takýchto odborných činností zázemie. Služby mal vykonať p. C., ktorý nemá žiadne ekonomické alebo právne vzdelanie. Svoje skúsenosti sám označil ako vedomosti a znalosti, ku ktorým prišiel tým, že žije v Bratislave, resp. spoluprácou s advokátskymi kancelárkami, správcami konkurznej podstaty. Mal sa pripravovať na skúšky správcu, ktoré však neabsolvoval.

i) Žalobca označil dojednané služby ako vysokoodborné a svedok C. za nenáročné, administratívne, na ktoré netreba osobitné odborné vzdelanie.

j) Dodávateľská ako aj subdodávateľská spoločnosť boli krátko po vyúčtovaní služieb, ktoré mali byť poskytnuté v súvislosti so spornou rámcovou zmluvou prevedené na tretie osoby, následne sa stali nekontaktné. Spoločnosti nemajú reálne sídlo, nie sú dostupné ich účtovníctva.

k) Konateľom subdodávateľskej spoločnosti je cudzí štátny občan, ktorý poprel, že by mu boli odovzdané nejaké účtovné doklady tejto spoločnosti. Nemal dokonca ani vedomosť o tom, že v spoločnosti figuruje.

## VI.

44. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu a konania, ktoré mu predchádzalo, v zmysle námietok uvedených v kasačnej sťažnosti, dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd postupoval v súlade so zákonom, keď žalobu zamietol. Kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú preto kasačný súd podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol.

45. O trovách kasačného konania rozhodol najvyšší súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 Správneho súdneho poriadku tak, že sťažovateľovi právo na ich náhradu nepriznal, nakoľko v tomto konaní nemal úspech (§ 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku) a u žalovaného nezistil existenciu zákonného dôvodu na ich priznanie (§ 168 Správneho súdneho poriadku).

46. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

## **Poučenie:**

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.