

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/70/2020  
Identifikačné číslo spisu: 2019200058  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.11.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2019200058.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: SOGES WELDING - EUROWELD s.r.o., so sídlom Poľovnícka 754/74, 919 51 Špačince, IČO: 45 466 751, právne zastúpeného spol. Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102616245/2018 zo 17. decembra 2018 a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/31/2019-119 z 18. marca 2020, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/31/2019-119 z 18. marca 2020 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě a ľ š i e k o n a n i e .

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 20S/31/2019-119 z 18. marca 2020 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102616245/2018 zo 17. decembra 2018, ktorým žalovaný ako príslušný odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 101747717/2018 zo 6. septembra 2018, ktorým mu bol vyrubený rozdiel dane v sume 16 238,17 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012 na základe neuznania odpočítania dane z faktúr č. 20120118/283 zo 6. septembra 2012, 20120123/294 z 18. septembra 2012, 20120125/299 z 20. septembra 2012, 20120127/306 z 25. septembra 2012, 20120130/313 z 28. septembra 2012 a 20120128/311 z 27. septembra 2012 dodávateľa Tibora Grubera - MONTI records, Hrnčiarovce nad Parnou.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd postupom podľa § 140 S.s.p. odkázal na rozhodnutia vo veciach tých istých účastníkov, a to rozhodnutia správneho súdu sp. zn. 20S/27/2019 z 22. januára 2020, sp. zn. 20S/28/2019 z 20. novembra 2019 (uvedené rozhodnutie je založené aj v spise), sp. zn. 20S/32/2019 z 22. januára 2020 a sp. zn. 20S/33/2019 z 27. novembra 2019, podľa ktorých v danej veci bolo

sporným, či skutočným dodávateľom tovarov a služieb bol deklarovaný dodávateľ Tibor Gruber, pričom pokiaľ žalobca tvrdil, napriek zjavne dôvodným pochybnostiam správcu dane majúcim pôvod v zisteniach týkajúcich sa dodávateľského subjektu a jeho deklarovaných subdodávateľov, že dodávateľom tovarov a služieb bol práve na faktúrach označený dodávateľský subjekt, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu, ktoré pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením. Ide síce primárne o zistenia, identifikované a konštatované jasne a zrozumiteľne v odôvodneniach rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov, týkajúce sa tvrdeného dodávateľského subjektu a jeho subdodávateľov, tieto však bez akýchkoľvek rozumných pochybností odôvodňujú závery prijaté ako správcom dane, tak aj žalovaným, a súčasne odôvodňujú požiadavku správneho orgánu na predloženie ďalších dôkazov na preukázanie realizácie obchodov deklarovaným spôsobom. Zo strany daňových orgánov nejde o nezákonné zaťažovanie daňového subjektu dôkazným bremenom, ktoré mu neprislúcha, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a ktorý pri primeranej obozretnosti a odbornej starostlivosti predpokladanej pri výkone podnikateľskej činnosti mal priestor na zabezpečenie hodnoverných dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovaných zmluvných plnení. Aj v tejto súvislosti možno pripomenúť úhrady faktúr, ktoré mali byť vykonané v hotovosti a ktorých spôsob hodnotenia, v rozpore s tvrdením žalobcu, žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia zrozumiteľne vysvetlil, keď ich z dôvodu neštandardnosti v bežnej obchodnej praxi a rozpor tejto formy úhrady s obsahom faktúr predpokladajúcim úhrady prevodným príkazom na tam označený účet žalobcu, označil za spôsobujúce ďalšie pochybnosti o dodaní sporných zdaniteľných obchodov. Neuvedenie ďalšieho dôvodu väčšej dôkaznej sily výpisu z účtu nemôže mať za následok nepreskúmateľnosť úvah správneho orgánu v tomto smere, tento dôvod je všeobecne známy a je ním skutočnosť, že výpis z účtu je dokladom vystaveným bankovou inštitúciou ako treťou osobou nezainteresovanou na obchodnom prípade. Žalovaný, resp. správca dane, od žalobcu preukázanie dodania tovaru T. Gruberovi jeho tvrdenými dodávateľmi ani nepožadoval, vlastným postupom zistil, že tieto dodávky neboli realizované, pričom otázka schopnosti tvrdeného dodávateľského subjektu dodať požadovaný tovar a služby je z hľadiska naplnenia zákonných podmienok odpočítania dane nanajvyš relevantnou. V súlade s námietkou žalobcu pritom nemožno ignorovať priamu príčinnú súvislosť medzi zakúpeným tovarom a službami a ich následným dodaním, avšak ani v prípade dodávateľa žalobcu, nadobudnutie tovaru a služieb ktorým nebolo preukázané (jeho tvrdenia v tomto smere boli bez pochybností nepravdivými) a ktorý preto, logicky, nemohol tento tovar a služby dodať žalobcovi. Podľa zistenia správneho súdu správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov a s prihliadnutím na svoju povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal vo veci náležité dokazovanie a záver, ktorý 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. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení a v ich vzájomných súvislostiach, absentuje reálny základ, ktorá skutočnosť má za následok nepriznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (DPH). Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly, túto podľa obsahu žaloby pripisoval skutočnosti, že správca dane žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (MVI), ktorá bola dôvodom prerušenia daňovej kontroly, podal až po uplynutí 10 mesiacov od začatia kontroly, „nie“ dobe trvania kontroly, ktorá samotná, s prihliadnutím na ustanovenie § 61 ods. 5 daňového poriadku, aj podľa zistenia správneho súdu neprekročila maximálnu dobu trvania kontroly 1 rok upravenú v ustanovení § 46 ods. 10. Správny súd uviedol, že je možné pripustiť, že s touto výhradou žalobcu ako odvolateľa sa žalovaný v obsahu svojho rozhodnutia podrobnejšie nevysporiadal, vzhľadom na skutočnosť, že žalobca aj v odvolaní proti rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu argumentoval rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/35/2010, v odôvodnení ktorého súd nezákonnosť protokolu konštatoval v súvislosti s nerešpektovaním maximálnej doby trvania daňovej kontroly, je však prirodzené, že sa aj žalovaný vo svojom rozhodnutí primárne zaoberal dodržaním lehoty na vykonanie kontroly a okolnosťami, ktoré ovplyvnili dobu prerušenia kontroly, nie vysvetľovaním dôvodov, pre ktoré žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií bola podaná 10 mesiacov po začatí kontroly. Podľa obsahu administratívneho spisu

správca dane v období po začatí daňovej kontroly nebol nečinný, zabezpečoval doklady a dôkazy žalobcu, od ktorého napr. súpis došlých faktúr obdržal 23. mája 2014. Pre podanie žiadosti o MVI pritom procesný predpis nestanovuje žiadnu lehotu a skutočnosť, že správca dane takúto žiadosť vypracuje s určitým časovým odstupom po začatí kontroly, bez ďalšieho nezakladá dôvod pre záver o nezákonnosti protokolu a pre zrušenie rozhodnutia, keď v ďalšom konaní správneho orgánu v tomto smere nie je možné ani teoreticky vykonať žiadnu nápravu a podľa správneho súdu to nemôže byť ani dôvodom pre priznanie odpočtu, na ktorý žalobcovi pre nesplnenie zákonných podmienok nevznikol nárok. V neposlednom rade, pokiaľ žalobca namietal, že sa žalovaný nevysporiadal, resp. nedostatočne vysporiadal, s jeho argumentáciou rozhodnutiami Súdneho dvora ES, v ktorých prezentovaný právny názor možnosť zamietnutia práva na odpočet v rozhodovaných prípadoch spája s vedomosťou (alebo možnosťou vedomosti) daňového subjektu o jeho účasti na podvodnom konaní, podľa zistenia správneho súdu žalovaný zrozumiteľne vysvetlil, prečo k žalobcom citovaným rozhodnutiam neprihliadal, keď ich označil ako nesúvisiace s prejednávanou vecou, konštatoval, okrem iného, že bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že skutkový stav jeho sporných zdaniteľných obchodov má prvky niektorého z citovaných rozsudkov, a nie len uvádzať právne závery uvedené v týchto rozhodnutiach, a následne formuloval dôvody nepriznania práva na odpočítanie dane v tomto prípade - nepreukázanie reálneho dodania tovaru a služieb deklarovaným dodávateľom. Podľa zistenia správneho súdu odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky atribúty zákonnosti, žalovaný sa v ňom v dostatočnom rozsahu vysporiadal so všetkými relevantnými odvolacími námietkami žalobcu, rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci (žalobca v súvislosti so svojou žalobnou námietkou týkajúcou sa zistenia skutkového stavu veci neidentifikoval, ktoré okolnosti prípadu podľa jeho názoru neboli dostatočne objasnené, aký jeho návrh na dokazovanie prípadne nebol akceptovaný alebo aký dôkaz, ktorého vykonanie by prichádzalo do úvahy aj bez návrhu, nebol správnymi orgánmi vykonaný), ktorý zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu, pričom v daňovom konaní nedošlo k zásadnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia.

3. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože mu žiadne trovy nevznikli.

4. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a písm. h) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenie veci a že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie alternatívne, aby ho zmenil tak, že žalobe vyhovie.

5. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že sa v plnej miere pridrižiava dôvodov uvedených v žalobe, na ktorú vo všeobecnosti odkázal. Sťažovateľ uviedol, že správny súd v napadnutom rozsudku uvádza, že v danej veci bolo sporným, či skutočným dodávateľom tovarov a služieb bol deklarovaný dodávateľ Tibor Gruber. Uvedené vyplýva aj z rozhodnutí žalovaného a správca dane a z im predchádzajúceho konania. Dôležitou skutočnosťou však naďalej zostáva to, že nie je spochybnené, že tovar a služby skutočne a reálne existovali. Z administratívneho spisu a z vykonaného preverovania vyplýva, že na základe uskutočnených zdaniteľných plnení medzi žalobcom a jeho dodávateľom boli vystavené faktúry, tieto boli zaúčtované tak na strane žalobcu, ako aj na strane dodávateľa, daň z predmetných faktúr bola dodávateľom uhradená a dodávateľ, ako aj žalobca, predmetné plnenia potvrdili. To znamená, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane, ktorá bola voči nemu uplatnená jeho dodávateľom, a to na základe faktúr vystavených týmto dodávateľom, ktorý ju priznal a odviedol.

6. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-277/14 PPUH Stehcemp, kde Súdny dvor riešil spor vo veci samej a prejudiciálne otázky týkajúce sa prípadu, kedy zdaniteľná osoba uskutočnila viacero nákupov tovarov, ktoré ďalej použila v rámci svojej hospodárskej činnosti a vykonala odpočet DPH zaplatenej na základe týchto nákupov tovaru. Daňový orgán tejto zdaniteľnej osobe zamietol odpočet DPH z dôvodu, že faktúry týkajúce sa uvedených nákupov paliva vystavil neexistujúci subjekt.

V predmetnom rozsudku sú riešené otázky, či plnenie, pri ktorom totožnosť dodávateľa tovaru nedokázu určiť ani zdaniteľná osoba a ani daňový orgán, je dodaním tovaru, a či je v takomto prípade možné zakázať zdaniteľnej osobe vykonať odpočet dane z dôvodu, že faktúru vystavila osoba, ktorá nebola skutočným dodávateľom tovaru, nemožno určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru a uložiť mu povinnosť zaplatiť daň alebo určiť osobu, ktorá je povinná zaplatiť daň. Súdny dvor v predmetnom rozsudku rozhodol tak, že ustanovenia šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá zdaniteľnej osobe zamieta právo na odpočet dane z pridanej hodnoty splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu. Zákon o DPH je nutné eurokonformne vykladať tak, že kritérium existencie dodávateľa nie je uvedené medzi podmienkami práva na odpočet dane a zdaniteľnej osobe nemožno zamietnuť právo na odpočítanie z dôvodu, že totožnosť dodávateľa tovaru nedokázu určiť ani zdaniteľná osoba a ani daňový orgán a v tomto konaní by mal byť tento právny názor aplikovaný aj na túto skutkovú situáciu. V opačnom prípade dôjde k porušeniu povinností štátom voči Európskej únii, nerešpektovaniu práva únie a výkladu, ktorý bude v priamom rozpore s prejudiciálnym rozhodnutím Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-277/14 z 22. októbra 2015. V danom prípade ak aj správca dane spochybňuje, že tovar a služby nedodal dodávateľ uvedený na faktúre, pričom nebolo spochybnené, že ich dodal dodávateľ ktorého totožnosť nie je možné určiť, nie je možné zamietnuť žalobcoví právo na odpočet dane z pridanej hodnoty. Závery v súvislosti s nepriznaním práva na odpočítanie dane sa opierajú v podstate len o konanie dodávateľa žalobcu. Žalovaný, ako ani správca dane, neskúmal a ani nijako nepreukázal vedomosť žalobcu o neplnení si povinností jeho dodávateľa, preto na tieto skutočnosti ani nemôže prihliadať a nemôžu byť rozhodujúce pre zistenie oprávnenosti odpočítania dane.

7. Vo vzťahu k námietkam nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly pre nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly, resp. nezákonnosti dĺžky prerušenia daňovej kontroly, sťažovateľ v zásade zopakoval žalobné dôvody, na ktorých zotrval.

8. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na svoje vyjadrenie k žalobe z 10. apríla 2019 a napadnutý rozsudok považoval za vecne správny. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol.

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený 25. novembra 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

10. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

11. 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 oprávnenia 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.

12. Primárnou skutočnosťou, ktorá bola predmetom administratívneho daňového konania, boli kontrolné zistenia správcu dane, v ktorých označil prijaté zdaniteľné plnenia - tovary (grafické a reklamné) služby, ktoré boli fakturované faktúrami č. 20120118/283 zo 6. septembra 2012, 20120123/294 z 18. septembra 2012, 20120125/299 z 20. septembra 2012, 20120127/306 z 25. septembra 2012, 20120130/313 z 28. septembra 2012 a 20120128/311 z 27. septembra 2012 dodávateľa Tibora Grubera - MONTI records, za nepreukázané.

13. V uvedenom kontexte poukazuje kasačný súd na svoje početné rozhodnutia, z ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, keď nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. V daňovom konaní je povinnosť daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný, tieto dôkazy len vykonáva. (vid'. aj sp. zn. 2Sžf/4/2009, resp. sp. zn. 6Sžf/19/2011)

14. Primárne nemusí daňový subjekt svoje tvrdenie uvádzané v rôznych daňových listinách, podaniach a hláseniach preukazovať, pokiaľ nenastane opak; to znamená, že ak správca dane počas daňovej kontroly, resp. v daňovom konaní nepredloží daňovému subjektu svoje zistenia jasne preukazujúce pochybnosti o jeho tvrdeniach (primerane vid'. rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 5Sžf/97/2009 zo 6. júla 2010), ako tomu bolo aj v prejednávanej veci.

15. V prejednávanej veci boli správcovi dane zistené objektívne pochybnosti na strane dodávateľského subjektu. Obrana sťažovateľa spočívala v tvrdení o objektívnej existencii tovaru a služieb, ktoré boli predmetom sporných faktúr, a to predložením grafického vyhotovenia spracovania loga produktov - logotypu, ako aj, že dodané tovary boli preukázateľne ďalej expedované na základe objednávok tretích osôb. Skutočnosť, že predmetná grafika existuje, ako aj, že deklarované tovary boli ďalej expedované na základe objednávok tretích osôb, nemala byť v konaní sporná, sporná zostala osoba dodávateľa, keď podľa kontrolných zistení správcu dane dodávateľ sťažovateľa nepreukázal, že predmetnými tovarmi a službami disponoval, resp. mohol disponovať, a tým pádom nemohol predmetné tovary a služby ani dodať sťažovateľovi.

16. Sťažovateľ ako daňovník, ktorého príjmy podliehajú dani, mal povinnosť podľa príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov sám si daňovú povinnosť vypočítať a v zákonom stanovenej lehote priznať. Na overenie správnosti a najmä súladnosti základu dane so zákonom, procesný predpis na úseku správy daní stanovuje správcovi dane možnosť, ale i povinnosť v rámci správy daní, a to i s využitím inštitútu daňovej kontroly overiť, resp. preveriť podklady potrebné na správne a úplné zistenie dane (§ 1a písm. c), § 15 ods. 1 daňového poriadku). Povinnosti daňovníka správne si vypočítať, priznať a zaplatiť daň zodpovedá i zákonom mu uložené dôkazné bremeno zaťažujúce ho vo vzťahu k jeho tvrdeniam, záznamom a evidenciám, ktoré je v súvislosti s daňovými povinnosťami povinný viesť. V rámci jeho dôkaznej povinnosti mu zákon ukladá preukazovať okrem iného aj ich vierohodnosť.

17. Z rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu SR vyplýva, že základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. Nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania). V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet

DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia. Tzn. samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

18. Uvedené závery často vyžadujú okrem iného stotožnenie dodávateľa ako podmienku pre odpočet DPH, pričom v prípade odôvodnených pochybností na strane dodávateľa, bez ohľadu na dobromyseľnosť daňového subjektu, vylučujú nárok daňového subjektu na odpočet DPH.

19. Je však nutné konštatovať, že uvedené závery Najvyššieho súdu sa niekedy dostávajú do rozporu s judikatúrou Súdneho dvora EU, ktorá pripúšťa vznik nároku na odpočet u dobromyseľného daňového subjektu aj v prípade, ak existujú pochybnosti na strane dodávateľa, resp. aj v prípade, ak dodávateľ nie je stotožnený. Tu je na mieste poukázať na rozhodnutia Súdneho dvora EU v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, resp. v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Judikatúra Súdneho dvora EU tiež ustálila, že založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (C-384/04, C-271/06). Možno zhrnúť, že Súdny dvor EU dlhodobo judikuje, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet; pričom právo na odpočet DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, možno zamietnuť jedine pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť (C-18/13).

20. V rámci svojej rozhodovacej praxe senát 8S opakovane pripustil poskytnutie ochrany dobromyseľnému nadobúdateľovi zdaniteľného plnenia v prípade, ak plnenie bolo poskytnuté za štandardných okolností, ako k nemu dochádzalo v rámci predchádzajúcej obchodnej praxe, hoc na strane dodávateľa evidentne došlo k podvodnému konaniu (napr. rozhodnutia sp. zn. 8Sžfk/7/2018, sp. zn. 8Sžfk/16/2018, sp. zn. 8Sžfk/42/2018 a pod.). Primeranosť ostrážitosti daňového subjektu (due diligence) zodpovedá aj rutinizácii obchodných procesov, a preto ak zdaniteľné plnenie má prebehnúť za štandardných podmienok, k dodaniu tovaru dôjde (rozumej existencia tovaru nie je spochybnená), kúpna cena je zaplatená štandardným spôsobom a v rámci komunikácie nedôjde k neodôvodneným rozdielom oproti bežnému/zaužívanému obchodnému styku, daňový subjekt nemá dôvod spochybňovať oprávnenie svojho dodávateľa nakladať s predmetom zdaniteľného plnenia. Na tomto mieste je na mieste poukázať aj na dôraz neformálnosť vyplývajúcu zo zákona č. 513/1991 Zb. - Obchodný zákonník.

21. Správca dane založil svoj záver o nepreukázaní reálneho dodania tovarov a služieb na nepriamych dôkazoch - nedostatkoch na strane dodávateľa sťažovateľa, pričom nekonštatoval vedomosť sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní, resp. nedostatočnú obozretnosť. Z dôtkie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti daňového konania vyplýva, že daňové orgány nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov, to znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

22. Rozhodujúcim faktorom pre správne posúdenie nároku na odpočet DPH v kontexte odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného a žalobných námietok sťažovateľa je správne určenie a

stotožnenie predmetu plnenia, keď vychádzajúc z obsahu preskúmaného rozhodnutia žalovaného možno konštatovať, že správca dane nepovažoval za preukázanú ani len existenciu plnenia, keď predloženú dokumentáciu považoval za vágnu a neurčitú, zatiaľ čo sťažovateľ v žalobe konštatoval, že existencia plnenia bola v konaní nesporná, spornými boli len okolnosti na strane dodávateľa. Existencia materiálneho plnenia, kedy daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou daňového plnenia, nevykazuje známky daňového podvodu. S uvedeným korešponduje aj tvrdenie sťažovateľa, že dodávateľ nielenže sporné faktúry zaevidoval vo svojom účtovníctve, ale aj z nich odviezol príslušnú daň.

23. Podľa rozhodnutia Súdneho dvora EU vo veci C-285/11 je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty cieľom uznaným a podporovaným smernicou Rady 2006/112/ES a prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela, alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

24. Je však nutné konštatovať, že správny súd sa vo svojom rozhodnutí s uvedeným rozporom vôbec nevysporiadal, z predmetného odôvodnenia vôbec nevyplýva, či existenciu tovaru ustálil, resp. ako sa vysporiadal so žalovaným namietanou nemožnosťou jeho stotožnenia, keď z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva rozsiahla dokumentácia, ktorá má nielen dokumentovať rozsah fakturovaných služieb, ale aj ich materiálny podklad. Obdobne vo vzťahu k spornému tovaru, nie je z rozhodnutia správneho súdu možné ustáliť, ako sa tento vysporiadal s argumentáciou sťažovateľa, že existencia tovaru nebola sporná, keď malo byť preukázané jeho dodanie tretím osobám.

25. Kasačný súd považuje za nevyhnutné, aby za účelom možnosti správneho právneho posúdenia veci mal správny súd zodpovedanú túto zásadnú otázku, a teda, či existencia materiálneho plnenia je v konaní sporná. V prípade, že sa preukáže existencia tovaru, v zmysle citovanej judikatúry Súdneho dvora EU potom správca dane môže zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dôvodu podvodného konania len za predpokladu, že preukáže, že sa daňový subjekt vedome podieľal na podvodnom konaní, resp. že z dôvodu zanedbania jeho povinností - primeranej ostražitosti (due diligence) mohol, resp. mal vedieť, že sa na podvodnom konaní podieľal.

26. Za situácie, kedy správny súd nemal ustálenú existenciu predmetného plnenia je potom jeho záver o neunesení dôkazného bremena sťažovateľom predčasný, keď právnomu posúdeniu musí vždy predchádzať ustálenie skutkového stavu. Na tomto mieste je na mieste zdôrazniť, že správny súd v napadnutom rozsudku vo všeobecnosti odkazuje na zásady dokazovania v daňovom konaní a povinností daňovníka, avšak, vyjmúc konštatovanie vo vzťahu k hotovostným úhradám faktúr, sa vôbec nezaobera individuálnymi skutkovými okolnosťami prejednávanej veci, čo ešte viac zvyrazňuje nedostatočne ustálenie skutkového stavu vo vzťahu k existencii predmetu plnenia. Správny súd nemôže vyvrátiť konkrétne dôkazy sťažovateľa (rozumej najmä fotodokumentáciu v spojení s lokalizačnými listami) odkazom na všeobecné zásady dokazovania a bremeno dôkazu, bez toho aby uvedený dôkaz aj skutočne posudzoval a hodnotil jeho dôkaznú silu. V uvedenom kontexte možno konštatovať, že závery správneho súdu sú nepreskúmateľné.

27. Kasačný súd považuje za nevyhnutné vysporiadať sa s argumentáciou tak sťažovateľa, ako aj žalovaného, ktorí predložené dôkazy - čo do existencie plnenia, interpretujú diametrálne odlišne a prikloniť sa na stranu interpretácie, ktorá zodpovedá skutočnému stavu veci. Až potom bude môcť správny súd vyhodnotiť správnu úvahu žalovaného, ktorý od uvedených skutočností odvodzoval základ preskúmaného rozhodnutia, a to v kontexte žalobných námietok a judikatúry tak Najvyššieho súdu SR, ako aj Súdneho dvora EÚ.

28. Kasačný súd ďalej poukazuje na to, že správny súd sa nedostatočne zaoberal aj námietkou sťažovateľa ohľadne nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly, keď podľa názoru sťažovateľa došlo k prekročeniu maximálnej prípustnej dĺžky daňovej kontroly, keď správny súd sa zaoberal uvedenou námietkou výlučne v rozsahu, kedy sťažovateľ namietal, že žiadosť o MVI bola správcom dane podaná krátko pred uplynutím lehoty (2 mesiace), pričom námietkou dĺžky prerušenia daňovej kontroly sa opomenul zaoberať. Súčasťou argumentácie sťažovateľa bola dĺžka prerušenia daňovej kontroly s ohľadom na nečinnosť dožiadaného subjektu. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že daňová kontrola bola prerušená od 23. októbra 2014 do 4. septembra 2017, t. j. bezmála 3 roky.

29. Z uvedených dôvodov kasačný súd kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok správneho súdu postupom podľa § 462 ods. 1 S.s.p. zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

30. Úlohou správneho súdu v ďalšom konaní teda bude ustáliť si existenciu sporného plnenia a následne vec právne posúdiť s dôrazom na judikatúru Najvyššieho súdu SR, ako aj Súdneho dvora EÚ, ako aj svoje rozhodnutie náležite odôvodniť v rozsahu všetkých relevantných námietok.

31. Kasačný súd súčasne dáva do pozornosti správneho súdu, že uznesením sp. zn. 5Sžfk/34/2018 z 5. marca 2020 predložil Súdnemu dvoru Európskej únie prejudiciálne otázky podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v znení, cit.:

- Ustanovenie bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty „lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytnutie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty“ je potrebné vykladať tak, že ide o lehoty, ktoré nemôžu byť prekročené a v prípade, ak budú prekročené, spôsobuje to nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly ?

- Existuje následok (sankcia) za nedodržanie lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií stanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu?

- Je možné charakterizovať medzinárodnú výmenu informácií, ktorá presahuje lehoty určené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?

32. Konanie je na Súdnom dvore Európskej únie vedené pod sp. zn. C-186/20 a toho času nie je ukončené.

33. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v zmysle § 467 ods. 3 S.s.p. správny súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie skončí (§ 175 ods. 1 S.s.p.).

34. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

#### **Poučenie:**

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