Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	2Sfk/16/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu:	7021200523
Dátum vydania rozhodnutia:	26. 02. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Elena Berthotyová
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2026:7021200523.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu: Miroslav Hončár, nar. XX.XX.XXXX, trvale bytom: B. XXXX/XX, XXX XX B., právne zastúpený: Advokátska kancelária POLÁK, s.r.o., so sídlom Poštová 14, 040 01 Košice, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100943148/2021 zo dňa 01.06.2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach, č. k. KE-6S/71/2021 - 118 zo dňa 28. novembra 2024, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa zamieta.
II. Žalobcovi sa priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy
1. Daňový úrad Košice rozhodnutím č. 585977/2020 zo dňa 18.12.2020 (ďalej aj ako „správca dane“ a „rozhodnutie správcu dane“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 22.995,31 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2011 konštatujúc, že zdaniteľné obchody, ktoré boli predmetom daňovej kontroly, boli vykonané s cieľom získania daňovej výhody spočívajúcej v odpočítaní DPH z faktúr zúčastnených daňových subjektov, predmetom, ktorých boli dodávky tovaru - betonárskej ocele.
2. Z obsahu administratívneho spisu ako aj z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že správca dane začal dňa 05.12.2012 na základe oznámenia č. 9800404/5/3151458/2012/SEMJ zo dňa 30.12.2012 u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až máj 2011, júl až október 2011 a december 2011. V jej rámci bolo zistené, že v kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil odpočítanie dane z dodania tovarov a služieb od spoločnosti Castellario, s.r.o., so sídlom Panenská 24, Bratislava, IČO: 45 873 615 (ďalej aj „dodávateľ“ alebo „dodávateľská spoločnosť“) na základe faktúr:
· č. DF-11-018 zo dňa 22.02.2011, so základom dane 14.880,26 € a DPH 2.976,05 €;
· č. DF-11-019 zo dňa 24.02.2011, so základom dane 41.637,32 € a DPH 8.327,46 €;
· č. DF-11-020 zo dňa 24.02.2011, so základom dane 30.000,34 € a DPH 6.000,07 € a
· č. DF-11-021 zo dňa 25.02.2011, so základom dane 28.458,64 € a DPH 5.691,73 €.
3. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 9801404/5/171023/2015 zo dňa 23.01.2015 (ďalej aj ako „protokol“), ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole žalobcovi doručený dňa 27.01.2015. K predmetnému protokolu sa žalobca vyjadril, pričom v zmysle zápisnice č. 102546157/2016 zo dňa 12.02.2016 správca dane prerokoval so žalobcom jeho vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole. Následne dňa 25.02.2016 vydal správca dane

rozhodnutie, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 22.995,31 € na DPH za zdaňovacie obdobie február 2011. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím zo dňa 31.05.2016 zrušil toto rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Po doplnení dokazovania správca dane vydal dňa 06.12.2019 rozhodnutie, ktoré bolo opätovne zrušené rozhodnutím žalovaného zo dňa 10.07.2020. Následne správca dane vo veci rozhodol rozhodnutím zo dňa 18.12.2020, ktoré je spolu s napadnutým rozhodnutím žalovaného predmetom aktuálneho konania pred správnym súdom.
4. Zo spisu daňového subjektu Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. správca dane zistil, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach mal byť uskutočnený predaj betonárskej ocele v rámci reťazového obchodu nasledovne: výrobca FERRIERE NORD S.P.A (IT) - Ing. Jaroslav Matysík - Ing. Róbert Baran - METALKOM - Business Czech, s.r.o. - Peter Rončák - BALUS Stavebniny, a.s. - dodávateľ - žalobca (s dodacou podmienkou FCA Bytča) - Ing. Róbert Baran - METALKOM - Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., ktorá následne fakturovala dodanie tovaru spoločnosti ARTFLASH, s.r.o., pričom prepravu do Česka zabezpečila spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. vo vlastnej réžii, resp. cez iných prepravcov.
5. V rámci reťazca od dodávateľskej spoločnosti až po spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. bola betonárska oceľ prepravovaná (tiež fakturovaná) v rovnakom množstve na tom istom vozidle bez toho, aby bola vyložená, predávaná bola počas prepravnej cesty, dodávateľ tovar predával odberateľovi na jednom mieste - v areáli spoločnosti STAVO ARTIKEL, s.r.o. a na tomto mieste tovar nikto nevážil ani neskladoval, došlo len k výmene prepravných dokladov CMR. Pri jednotlivých prepravách sa počas prepravy betonárska oceľ nevykladala, prevzatie zásielok podľa dokladov CMR bolo formálne, pretože ten istý prepravca zabezpečoval prepravu tým istým vozidlom do ďalšieho miesta uvedeného v nákladnom liste. Vyhotovenie viacerých prepravných dokladov na jeden pohyb tovaru je účelové. Išlo o formálne dodanie tovaru v rámci reťazca za účelom uplatnenia nároku na odpočítanie DPH.
6. Správca dane svoje závery založil na nasledujúcich skutočnostiach:
· dodávateľ s miestne príslušným správcom dane nespolupracoval, v priebehu kontroly sa spoločnosť stala nekontaktnou, zásielky adresované na sídlo spoločnosti sa vrátili s označením „adresát je neznámy“, konateľ spoločnosti Imrich Timko je bezdomovec;
· Imrich Timko sa vo výpovedi odvolával na Romana Kováča, ktorý bol obchodným riaditeľom dodávateľa;
· konateľ dodávateľskej spoločnosti Imrich Timko a riaditeľ spoločnosti Roman Kováč ústne potvrdili dodanie tovaru pre kontrolovaný daňový subjekt, ale svoje tvrdenia nepodložili žiadnymi dôkazmi, nepredložili žiadne účtovné doklady a evidencie;
· tovar nakupovali s prepravou, k doprave pre daňový subjekt Hončár Miroslav - HM - METAL sa nevedeli vyjadriť;
· Roman Kováč vo svojej výpovedi uviedol, že tovar bol skladovaný v spoločnosti STAVO ARTIKEL s.r.o. s ktorou bola uzavretá zmluva o prenájme;
· konateľ spoločnosti STAVO ARTIKEL s.r.o. Ing. Letko Andrej sa vyjadril, že neprenajímal priestory dodávateľskej spoločnosti, žalobcovi ani odberateľovi;
· Miroslav Hončár sa nevedel vyjadriť k preprave tovaru pri jeho nadobudnutí ani pri jeho predaji:
· v zmysle dodacej podmienky FCA uvedenej na faktúre je povinnosťou kupujúceho určiť prepravcu, zaplatiť náklady za prepravu, určiť miesto dodania dopravcovi, čo v prípade žalobcu nebolo naplnené;
· z kontrol prebiehajúcich u iných subjektov bolo zistené, že išlo o reťazový obchod, pri ktorom bol dodávaný ten istý tovar medzi viacerými obchodnými spoločnosťami;
· tovar betonárska oceľ bol dodávateľom žalobcu nadobudnutý od spoločnosti BALUS Stavebniny a.s., z odpovede na žiadosť o MVI vyplynulo, že BALUS Stavebniny a.s. tovar nadobudla v 2-6/2011 od spoločnosti Business Czech s.r.o. a neskôr od spoločnosti SLOVAKIA STELL MILLS a.s.;
· konateľom českej spoločnosti Business Czech s.r.o. bol Roman Kováč - ten istý, ktorý bol riaditeľom spoločnosti dodávateľa;
· česká spoločnosť Business Czech s.r.o. ktorej konateľom bol Roman Kováč podobne ako spoločnosť so správcom dane nespolupracovala;
· konateľ spoločnosti na výzvy správcu dane nereagoval, pôvod tovaru v spoločnosti Business Czech s.r.o. nebolo možné objasniť;
· česká spoločnosť Business Czech s.r.o., kde bývalým konateľom bol Roman Kováč, dodávala tovar pre p. Rončáka, ktorý dodával tovar spoločnosti BALUS Stavebniny a.s. a tá spoločnosti Castellario s.r.o., z čoho vyplýva, že Roman Kováč si predával svoj tovar do spoločnosti Castellario s.r.o.;
· z údajov zistených správcom dane vyplynulo, že u nekontaktného dodávateľa došlo k zníženiu hodnoty tovaru.
7. Správca dane na základe uvedeného považoval za preukázané zneužitie práva zúčastnenými daňovými subjektami. Podľa správcu dane majú transakcie umelý charakter, v reťazci zúčastnených

subjektov sú spoločnosti za ktoré koná tá istá osoba (Roman Kováč), ako konateľ českej spoločnosti Business Czech s.r.o. tak aj ako osoba oprávnená konať za slovenskú spoločnosť Castellario s.r.o., v ktorej dochádzalo ku zníženiu hodnoty tovaru, uvedené spoločnosti sú nekontaktné, nepreukázali žiadnymi dokladmi svoju ekonomickú činnosť a splnenie svojej povinnosti uhradiť daň z plnení, ktoré majú byť kryté nimi vystavenými faktúrami.
8. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100943148/2021 zo dňa 01.06.2021 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia konštatoval, že daňový subjekt nevykonal žiadne opatrenia súvisiace s preukazovaním materiálnej stránky faktúr, teda sa nesnažil zabezpečiť také zmluvné vzťahy a doklady, ktoré budú preukazovať deklarované skutočnosti. Žalovaný zároveň uviedol, že je potrebné, aby sám daňový subjekt preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných obchodov zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality dane z pridanej hodnoty. Žalovaný následne poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR, z ktorej vyplýva, že samotné predloženie účtovného dokladu obsahujúce zákonom stanovené náležitosti bez ďalšieho nepostačuje na preukázanie vzniku nároku na odpočítanie dane. Daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako je uvedené na faktúre.
II. Konanie pred správnym súdom
9. Správny súd v Košiciach (ďalej ako „správny súd“) napadnutým rozsudkom č. k. BA- KE-6S/71/2021 - 118 zo dňa 28. novembra 2024 zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov dôvodne vynaložených trov konania.
10. Správny súd, viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby v zmysle § 134 SSP, dospel v podstatných častiach k nasledovným skutkovým a právnym záverom:
· odmietnutie odpočtu DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok a z dôvodu zneužitia práva sú dva zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú;
· správny súd poukázal na odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov a uviedol, že zatiaľ čo správca dane argumentoval pochybnosťami o preprave tovaru a jeho skladovaní (čo ho zjavne viedlo k jeho záveru o nesplnení druhej hmotnoprávnej podmienky - existencia materiálneho plnenia), jeho následné úvahy smerovali k prijatiu záveru o tom, že zistené skutočnosti preukazujú zneužitie práva zúčastnenými daňovými subjektmi; prijatie záveru o zneužití práva správcom dane tiež konštatoval žalovaný vo svojom rozhodnutí, pričom následne dospel k záveru o spochybnení existencie materiálneho plnenia bez toho, aby túto zmenu bližšie objasnil;
· žalobca nadobudol tovar v tuzemsku od tuzemského dodávateľa bez prepravy, pričom miestom dodania bol areál spoločnosti STAVO ARTIKEL, s. r. o. v Bytči, kde bol tovar následne predaný odberateľovi a ďalším článkom v reťazci; nepreukázanie právneho vzťahu k skladovacím priestorom môže vzbudzovať pochybnosti, avšak z vykonaného dokazovania vyplynulo, že tovar nebol v areáli spoločnosti STAVO ARTIKEL, s. r. o. vykladaný, ale mal byť na tomto mieste tak, ako bol na prepravnom prostriedku naložený, ďalej predaný ďalším článkom zmieneného obchodného reťazca;
· podľa vyjadrenia konateľa dodávateľa mala prepravu zabezpečovať spoločnosť B.A.S.K. Logistics, s.r.o. (neobjasnené z dôvodu vrátenia zásielky - predvolania konateľa prepravnej spoločnosti z dôvodu úmrtia adresáta);
· podľa faktúr vystavených spoločnosťou BALUS Stavebniny, a.s. (CZ) bol tovar dodaný dodávateľovi do skladu v Bytči, pričom tovar mal byť v rovnaký deň s rovnakou dodacou podmienkou (FCA Bytča) predaný Ing. Róbertovi Baranovi;
· je pochopiteľné, že sa žalobca nevedel vyjadriť k preprave, pretože ju nezabezpečoval; daňové ani právne predpisy nezakazujú pri zdaniteľných obchodoch previesť vlastníctvo k tovaru počas jeho prepravy (napríklad § 613 Obchodného zákonníka), resp. nakúpiť tovar už naložený na dopravných prostriedkoch a obratom ho predať ďalšiemu odberateľovi bez odoslania či prepravy (predaj zaparkovaného tovaru), ako to urobil v prejednávaných prípadoch žalobca;
· správny súd konštatoval, že správca dane doposiaľ neformuloval také relevantné pochybnosti o formálnych či materiálnych podmienkach práva na odpočítanie dane, ktoré by bolo možné považovať za dôvodné, a ktoré by dostatočným a presvedčivým spôsobom spochybňovali splnenie materiálnych podmienok pre odpočet DPH žalobcom;
· rozhodnutia žalovaného a správcu dane vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia vo vzťahu k materiálnym a formálnym podmienkam práva na odpočítanie dane, ako aj z nesprávneho právneho posúdenia miery dôkazného bremena, ktorým bol žalobca v danom konaní zaťažený;

· nie je možné priamo vylúčiť záver, že jediným účelom predmetných obchodov bolo zneužitie systému DPH v umelo (t. j. čo do opodstatnenosti konania bežného podnikateľského subjektu) vytvorenom dodávateľskom reťazci daňových subjektov uplatňujúcich si odpočítanie dane, z ktorých niektorý daň neodviedol, v dôsledku čoho sa cena tovaru znížila o nezaplatenú daň; v prejednávanej veci daňové orgány však neodôvodnili nepriznanie práva na odpočítania dane žalobcovi tým, že posudzované plnenia v dodávateľskom reťazci boli súčasťou protiprávneho [zneužívajúceho (od tohto záveru žalovaný v napadnutom rozhodnutí ustúpil) či podvodného] konania vo vzťahu k DPH, ale tým, že predmetné dodávky sú fiktívne a k ich realizácii nedošlo;
· správny súd poznamenal, že z rozhodnutia žalovaného nevyplýva, kde v reťazci malo dôjsť k nezaplateniu dane alebo inej strate na strane štátu; bez toho sa celá konštrukcia argumentácie daňových orgánov teda opiera len o neobvyklosť, resp. tvrdenú ekonomickú nezmyselnosť celého reťazca;
· správny súd nemohol postupovať rovnako ako vo veci vedenej pod sp. zn. KE-8S/135/2021, pretože v tej veci bola správna žaloba žalobcu zamietnutá s poukazom na účasť žalobcu na obchodnom reťazci zaťaženom podvodným konaním; takýto záver v tu prejednávanej právnej veci nebol daňovými orgánmi vyslovený.
III. Kasačná sťažnosť, stanovisko účastníkov
11. Žalovaný (ďalej ako „sťažovateľ“) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu, vec mu vrátil na ďalšie konanie a nepriznal žalobcovi právo na náhradu trov konania.
12. Sťažnostné námietky možno v podstatných bodoch zosumarizovať nasledovne:
· zo zistení a vykonaného dokazovania správcom dane vyplynulo, že žalobca bol zapojený do reťazových transakcií s betonárskou oceľou medzi tuzemskými i zahraničnými subjektami, v ktorých nešlo o bežné obchodné transakcie, ale deklarované zdaniteľné obchody boli súčasťou formálne vytvorených reťazových obchodov, v rámci ktorých boli doklady vystavované a odovzdávané iba formálne a tieto obchody umožnili zapojeným subjektom získať daňové zvýhodnenie;
· sťažovateľ poukázal na rozsudok správneho súdu vo veci sp. zn. KE-8S/135/2021 zo dňa 29.10.2024, ktorý sa týkal nepriznania práva na odpočítanie dane žalobcovi za zdaňovacie obdobie september 2011 (totožnosť v daňovej kontrole a protokole), kde správny súd konštatoval, že ide o rovnakú situáciu ako v zdaňovacom období november 2011 a poukázal na rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/99/2019 zo dňa 24.02.2021; správny súd v oboch prípadoch žalobu zamietol a sťažovateľ nevidí dôvod na odchýlenie sa od záverov uvedených v odôvodneniach týchto rozsudkov (proti rozsudku sp. zn. 7S/99/2019 zo dňa 24.02.2021 bola navyše podaná kasačná sťažnosť, ktorá bola rozsudkom sp. zn. 8Sžfk/58/2021 zo dňa 24.05.2023 zamietnutá)
13. Žalobca sa k doručenej kasačnej sťažnosti nevyjadril.
IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom
14. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.
15. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.
16. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov, ktoré spolu so správnou citáciou relevantných právnych predpisov a judikatórnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. Nad rámec právneho posúdenia vykonaného správnym súdom, kasačný súd v rozsahu sťažnostných námietok uvádza nasledovné.
17. Kasačný súd považuje za vhodné, vzhľadom na okolnosti prejednávanej veci, upriamiť pozornosť na základné a ustálené východiská súvisiace s odopretím práva na odpočítanie DPH. Súdny dvor Európskej únie zhrňujúco v uznesení vo veci C-188/21 z 3. júna 2022 uviedol, že:
34. ... právo zdaniteľných osôb na odpočítanie DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovaru, ktorý nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Toto právo sa najmä uplatňuje bezprostredne na celú výšku daní zaťažujúcich transakcie

uskutočnené na vstupe. Cieľom režimu odpočítania je úplne zbaviť podnikateľa zaťaženia DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností a spoločný systém DPH zaručuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účel alebo výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (rozsudok z 18. novembra 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, bod 33 a citovaná judikatúra).
35. Právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením tak hmotnoprávnych, ako aj formálnych požiadaviek alebo podmienok (rozsudok z 12. septembra 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, bod 31). V tejto súvislosti treba spresniť, že hmotnoprávne požiadavky práva na odpočítanie dane sú tie, ktoré upravujú samotný základ a rozsah pôsobnosti tohto práva, ako sú požiadavky stanovené v kapitole 1 hlavy X smernice o DPH, nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“, zatiaľ čo formálne požiadavky uvedeného práva upravujú pravidlá a kontrolu výkonu tohto práva, ako aj riadne fungovanie systému DPH, ako sú požiadavky týkajúce sa vedenia účtovníctva, evidencie faktúr a daňového priznania (rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 47 a citovaná judikatúra).
36. Pokiaľ ide obzvlášť o hmotnoprávne požiadavky alebo podmienky vzniku práva na odpočítanie dane, z článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že na priznanie tohto práva je potrebné jednak, aby dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice, a jednak, aby tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká toto právo, táto zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba (rozsudok z 12. septembra 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, bod 32 a citovaná judikatúra).
37. Pokiaľ ide o formálne náležitosti toho istého práva na účely uplatnenia DPH a jeho kontroly predmetnou daňovou správou, hlava XI smernice o DPH taxatívne uvádza určité povinnosti vyplývajúce pre zdaniteľné osoby, ktoré majú zaplatiť túto daň, ako je najmä povinnosť platiť DPH, vyplývajúcu najmä z článkov 193 a 206 tejto smernice, povinnosť oznámiť začiatok uplatňovania dane, zmenu a ukončenie činnosti podľa článku 213 tejto smernice, identifikáciu na účely DPH podľa článku 214 tejto smernice, povinnosť viesť primerané účtovníctvo, stanovenú v článku 242, povinnosť uchovávania všetkých faktúr, stanovenú v článku 244 tejto smernice a povinnosť podať daňové priznanie v stanovenej lehote, uvedenú v článkoch 250 a 252 tej istej smernice (rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 48). Pokiaľ ide navyše o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie dane, ktoré možno považovať za požiadavky alebo podmienky formálnej povahy, článok 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 tejto smernice (rozsudok z 12. septembra 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, bod 33 a citovaná judikatúra).
38. Ako Súdny dvor opakovane rozhodol, základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie tejto dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky, a to aj napriek tomu, že zdaniteľné osoby opomenuli niektoré formálne požiadavky. Preto, pokiaľ má príslušný daňový orgán k dispozícii údaje potrebné na preukázanie, že sú splnené hmotnoprávne požiadavky, nemôže odoprieť uznať právo na odpočítanie dane (pozri rozsudok z 18. novembra 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, bod 34 a citovanú judikatúru).
39. Odopretie práva na odpočítanie dane môže byť teda odôvodnené, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (pozri rozsudok z 18. novembra 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, bod 34 a citovanú judikatúru). Takéto odopretie práva sa totiž zakladá na nedostatku údajov potrebných na preukázanie splnenia hmotnoprávnych požiadaviek ako na nedodržaní formálnej požiadavky (rozsudok zo 7. marca 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, bod 35 a citovaná judikatúra).
40. Z ustálenej judikatúry takisto vyplýva, že právo na odpočítanie dane možno odoprieť, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodným alebo zneužívajúcim spôsobom. Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je totiž cieľom uznaným a podporovaným smernicou o DPH a osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodným alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie (rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 43 a citovaná judikatúra).
41. V každom prípade keďže odopretie práva na odpočítanie DPH je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových úradov z právneho hľadiska dostatočne preukázať, že objektívne skutočnosti preukazujúce existenciu podvodu alebo zneužívajúceho konania sú splnené. Vnútroštátnym súdom následne prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností (rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 52 a citovaná judikatúra).

18. Z vyššie citovanej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie je zrejmé, že právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté na základe i. nesplnenia hmotnoprávnych podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie, ii. preukázania účasti na daňovom podvode alebo iii. zneužitia práva daňovým subjektom.
19. V prípade preukazovania splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, dôkazné bremeno nesie daňový subjekt, ktorého úlohou je správcovi dane uviesť relevantné tvrdenia a v nadväznosti na ne predložiť dôkazy potvrdzujúce opodstatnenosť vzniku práva na odpočítanie dane (pozri § 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné).
20. Ak daňový subjekt, ktorý nesie dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020). Na uvedené dostatočne poukázal i správny súd v bodoch 47. až 49. napadnutého rozsudku.
21. K presunu dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane môže dôjsť jedine vtedy, ak sa v určitom štádiu konania vyhodnotí a ustáli, že daňový subjekt nielen vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ktoré od neho možno spravodlivo požadovať (čo sa týka rozsahu dokazovania), ale zároveň z vykonaných dôkazov vyplýva záver priaznivý pre daňový subjekt, t. j. že vlastné dôkazné bremeno aj uniesol, a teda preukázal ním tvrdené skutočnosti (čo sa týka kvality dôkazov) (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 477/2020 zo dňa 13. októbra 2020).
22. Dôkazné bremeno prechádza zo správcu dane späť na daňový subjekt prostredníctvom výzvy na odstránenie pochybností podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktorá môže byť daňovému subjektu zaslaná v písomnej forme alebo oznámená počas ústneho pojednávania a ktorá musí byť urobená do konca daňovej kontroly (porovnaj rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24. februára 2022 publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR pod č. 18/2022 ZNSS).
23. Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43, tiež rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sfk/9/2023 z 30. júla 2024).
24. Správny súd vhodne v bode 38. napadnutého rozsudku poukázal na nesúdržnosť v právnom posúdení veci medzi správcom dane a žalovaným. Daňové orgány argumentovali predovšetkým pochybnosťami o preprave tovaru a jeho skladovaní a zhodne dospeli k záverom o zneužití práva daňovými subjektami. Žalovaný však následne presunul svoje právne závery do roviny spochybnenia reálnosti zdaniteľného plnenia, čím vyslovil pochybnosť o splnení materiálnych podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane. Uvedené žalovaný potvrdil aj svojimi ďalšími úvahami o neunesenom dôkaznom bremene na strane daňového subjektu.
25. Kasačný súd považuje takto odôvodnené rozhodnutia daňových orgánov za zmätočné a založené na nesprávnom právnom posúdení veci. Správca dane a žalovaný musia riadne diferencovať medzi jednotlivými dôvodmi na odopretie práva na odpočítanie dane a na tom založiť nielen odôvodnenia svojich rozhodnutí, ale celý daňový proces. Správne určenie dôvodov potenciálneho nepriznania práva na odpočítanie dane je nevyhnutné pri vykonávaní dokazovania a kľúčové pri posúdení otázky unesenia dôkazného bremena na strane daňového subjektu, resp. správcu dane. Kasačný súd považuje v tejto súvislosti za dostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku, v ktorom správny súd inštruoval žalovaného s poukazom na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie.
26. Žalovaný v kasačnej sťažnosti tvrdí, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia možno vyabstrahovať skutočnosti svedčiace o tom, že išlo o účelové obchodné reťazce so zapojením žalobcu. Kasačný súd sa s touto argumentáciou žalovaného nemôže stotožniť. Úlohou kontrolovaného daňového subjektu, ako účastníka konania, nie je analyzovať rozhodnutie správneho orgánu a abstrahovať z neho podstatné skutočnosti. Správny orgán musí v odôvodnení rozhodnutia jasne vymedziť zistený skutkový stav, označiť relevantné podklady pre rozhodnutie a formulovať svoje právne úvahy tak, aby boli zrozumiteľné a konzistentné. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia zmiešal dôvody pre odopretie práva

na odpočítanie DPH. Ak daňové orgány majú za to, že v prejednávanej veci došlo k zneužitiu práva, dôkazné bremeno spočíva na ich strane v zmysle vyššie citovanej judikatúry. Ak daňové orgány majú v úmysle založiť svoje rozhodnutia na odopretí práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok, musia relevantne spochybniť tvrdenia a dôkazy predložené daňovým subjektom, preniesť tým naňho dôkazné bremeno a následne posúdiť, či ho daňový subjekt uniesol. V opačnom prípade odopretie práva na odpočítanie dane nebude dôvodné.
27. Kasačný súd, v názorovej zhode so správnym súdom, uvádza, že daňové ani iné právne predpisy nezakazujú previesť vlastníctvo k tovaru počas jeho prepravy, t. j. bez toho, aby bol tovar vyložený z dopravného prostriedku. Pochybnosť správcu dane o fiktívnosti zdaniteľného plnenia odôvodnená len týmto argumentom nie je dostatočná na odopretie práva na odpočítanie DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok.
28. Ak správca dane zakladá svoje rozhodnutie na zneužití systému DPH z dôvodu zneužitia práva resp. účasti daňového subjektu na daňovom podvode, je správca dane povinný takéto konanie preukázať, okrem iného, i vo vzťahu k zavineniu daňového subjektu. Ako konštatuje správny súd, z rozhodnutia žalovaného nevyplýva, kde v obchodnom reťazci malo dôjsť k neodvedeniu dane alebo inej ujme na strane štátu a bez toho sa celá konštrukcia daňových orgánov opiera len o tvrdenú ekonomickú nezmyselnosť celého reťazca.
29. Kasačný súd vedomý si rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/58/2021 zo dňa 24.05.2023 uvádza nasledovné. Správny súd nie je viazaný inými rozhodnutiami správnych súdov. Nie je v rozpore so zásadou legitímnych očakávaní, ak správny súd rozhodne odlišne o správnej žalobe, v prípade totožných skutkových okolností a toho istého žalobcu, ak napadnuté rozhodnutie správneho orgánu je založené na odlišnom právnom posúdení veci, resp. ak kvalitatívne nezodpovedá požiadavkám na riadne odôvodnenie rozhodnutia. Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia kasačného súdu vo veci sp. zn. 8Sžfk/58/2021 je zrejmé, že rozhodnutia daňových orgánov boli, na rozdiel od prejednávanej veci, založené na riadne odôvodnenom konštatovaní účasti daňového subjektu na daňovom podvode.
30. Kasačný súd, na základe vyššie uvedeného, dospel k záveru, že kasačné námietky neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu, a preto rozhodol v súlade s § 461 SSP o zamietnutí kasačnej sťažnosti.
31. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Kasačný súd priznal žalobcovi právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, pretože bol vo veci úspešný.
32. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.