

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/1/2021
Identifikačné číslo spisu: 5020200012
Dátum vydania rozhodnutia: 27. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5020200012.1

ROZSUDOK

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 (sťažovateľa): NeoTec Martin, s.r.o., IČO: 31 595 375, so sídlom: Brezová 13, 036 01 Martin, právne zastúpený: advokátskou kanceláriou Hronček & Partners, s.r.o., so sídlom: Kálov č. 1, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102449881/2019 zo dňa 28. októbra 2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/8/2020-122 zo dňa 29. septembra 2020, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/8/2020-122 zo dňa 29. septembra 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102449881/2019 zo dňa 28. októbra 2019 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Námestovo (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) prvostupňovým rozhodnutím č. 101344768/2019 zo dňa 04.06.2019 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 7.655,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2015. Daň vyrubená podaným dodatočným daňovým priznaním doručeným 24.09.2015 bola 28.156,92 eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 35.811,92 eur a rozdiel dane je 7.655,00 eur.

2. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktorý odvolanie rozhodnutím č. 102449881/2019 zo dňa 28.10.2019 (ďalej aj len „preskúmané rozhodnutie“) zamietol a prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil nasledovne:

- stotožnil sa so zisteným skutkovým stavom správcu dane, z ktorého vyplýva, že nebolo preukázané, že k dodaniu tovaru došlo tak, ako je to deklarované na predmetných faktúrach, nakoľko sa nepreukázalo, že predmetný tovar bol spoločnosti NeoTec Martin, s.r.o. (žalobca) dodaný spoločnosťou MMBC Alfa s.r.o. Rozsiahle dokazovanie preukázalo, že vecné plnenie z predložených faktúr nenastalo, predložené dôkazy sa ukázali ako nedôveryhodné, vystavené bez reálneho podkladu. Deklarované dodanie tovaru sa ukázalo len ako formálne, pričom k vecnému plneniu nedošlo.
- správca dane vykonal viaceré úkony k preukázaniu uskutočnenia zdaniteľných obchodov dodávateľom uvedeným na preverovaných faktúrach. Dodávateľ so správcom dane nespolupracoval, na adrese sídla sa nenachádzal. Preverenie dodávky tovaru správcu dane preveroval aj výsluchom svedkov, avšak žiadna z podaných svedeckých výpovedí nepreukázala, že k dodaniu tovaru došlo tak, ako je to deklarované na predmetných faktúrach.
- poukázal na to, že ak vzniknú pochybnosti o osobe, ktorá je uvedená na faktúre ako dodávateľ, tak nie je povinnosťou správcu dane zisťovať, ktorý iný dodávateľ tovar dodal. Predloženie dokladov je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie je tým preukázaná realita obchodnej transakcie, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo aj reálne uskutočnené alebo nie. Preto má byť daňový subjekt schopný preukázať, že deklarované transakcie boli reálne uskutočnené tak, ako boli deklarované, čo však žalobca sa nepreukázal.
- správca dane predmetnú vec neposudzoval ako zneužitie práva alebo daňový podvod, ale neuznal odpočítanie dane z dôvodu porušenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len ako „zákon o DPH“) v súvislosti s priamym dodávateľom odvolávajúceho sa, t. j. uviedol, že došlo k porušeniu § 49 ods. 1 zákona o DPH.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie, ako aj zrušenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane.

4. Krajský súd rozsudkom č. k. 30S/8/2020-122 zo dňa 29.09.2020 správnu žalobu, ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP. Krajský súd svoj rozsudok zdôvodnil nasledovne:

- z administratívneho spisu a správnej žaloby skonštatoval, že podstatou žaloby je otázka, či na základe podkladov predložených žalobcom počas daňovej kontroly boli dostatočne preukázané skutočnosti nasvedčujúce záveru, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo, a to dodávateľom uvedeným na faktúrach tak, aby bolo možné priznať žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa predložených dokladov. Podľa názoru správneho súdu žalobca, ktorý má na túto otázku dôkazné bremeno v zmysle § 24 Daňového poriadku, neunesol toto dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie materiálnych podmienok na odpočet DPH,
- žalobca nedokázal preukázateľne vyvrátiť spochybnenie vierohodnosť, pravdivosť a aj úplnosť dôkazov predložených správcovi dane. K žiadosti žalobcu boli priložené dodávateľské faktúry, príjemky na sklad a rámcovú zmluvu. V rámci ďalšieho šetrenia však boli preukázané také skutkové okolnosti, ktoré tieto listinné dôkazy spochybňujú, pretože bolo spochybnené samotné obchodovanie medzi žalobcom a označeným dodávateľom (dodávateľ bol nekontaktný a podané svedecké výpovede nepotvrdovali údaje uvedené v žiadosti žalobcu). Rozhodnou skutkovou okolnosťou v danej veci bolo tiež to, že nebol predložený žiaden objektívny dôkaz o skutočnej realizácii obchodných prípadov medzi dodávateľom a žalobcom v rozhodnom zdaňovacom období. Nebola predložená účtovná evidencia dodávateľa, hoci správca dane vyvinul enormné úsilie na jej získanie. Za týchto skutkových okolností potom predloženie len formálnych dokladov na preukázanie nároku na odpočet DPH zo strany žalobcu je nedostatočné. K uvedenému poukázal aj na uznesenie Ústavného súdu SR III. ÚS 93/2016 zo dňa 10.02.2016,
- k žalobnej námietke, že žalovaný sa nevyjadril k jeho odvolacej námietke, že boli vydané dva protokoly, čo podľa neho je v rozpore s daňovým poriadkom správny súd skonštatoval, že táto námietka je v rozpore s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, keďže na strane 12 preskúmaného rozhodnutia je uvedené vyhodnotenie tejto odvolacej námietky. Preto správny súd zhodnotil, že žalobca uviedol priamo nepravdu. Správny súd nemôže rezignovať na podmienku pravdivého opísania

rozhodujúcich skutočností, ktorá vyplýva priamo zo zákona z § 132 CSP, ktorý sa aplikuje v spojení s § 25 SSP a ktorá v danom prípade zo strany žalobcu bola porušená,

- za rozpornú so skutočnosťou krajský súd považoval aj námietku, že protokol neobsahuje uvedenie kontrolných zistení a vyhodnotení dôkazov. Námietka bola konkrétne v rozpore s obsahom Protokolu č. 100355487/2019 zo dňa 04.02.2019, keďže namietané skutočnosti v protokole uvedené sú,

- námietku, že správca dane a žalovaný mali prihliadať na dôkaz, že u jeho dodávateľov došlo k vzniku daňovej povinnosti, ktorým sú kontrolné výkazy, ktoré dodávatelia podávajú správcovi dane, považoval správny súd za všeobecnú. Nie je z nej zrejmé, že by sa malo jednať o konkrétneho dodávateľa žalobcu o spoločnosť MMBC Alfa, s.r.o., keďže žalobca uvádza kontrolné výkazy dodávateľov, t. j. nie je zrejmé, ktorých dodávateľov. Samotný kontrolný výkaz, kedy bol dodávateľom predložený, nie je dôkazom o reálnom dodaní tovaru uvedeného na faktúrach, pretože ako správne uvádza aj žalobca v žalobe, v kontrolnom výkaze sa uvádzajú len formálne náležitosti a nepreukazujú vecné dodanie tovaru,

- považoval za nesprávny právny názor žalobcu, že bolo povinnosťou správcu dane presne špecifikovať dôkazy, ktoré nad rámec zákona požaduje od žalobcu na preukázanie realizácie deklarovaných obchodov. Zákon o DPH nestanovuje, aké konkrétne dôkazné prostriedky majú byť použité na to, aby bol nárok daňového subjektu na odpočet DPH preukázaný. Dôkazné prostriedky preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného obchodu deklarovaného predloženou faktúrou osobou uvedenou na faktúre závisia od charakteru tovaru alebo služby

- poukaz žalobcu na rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžfk/1/2018 považoval za nedôvodný, keďže nepovažoval za preukázané, že skutkový stav v danej veci má prvky rovnaké ako v tomto rozsudku. Skonštatoval, že dôkazné bremeno daňového subjektu v prejednávanej veci sa vzťahovalo výlučne k preukázaniu skutočností viažucich sa k jeho daňovej povinnosti, a to len ku skutočnostiam ním tvrdeným, konkrétne na predložených dodávateľských faktúrach. V tomto bode je napadnuté rozhodnutie práve v súlade s citovaným rozsudkom NS SR sp. zn. 8Sžfk/1/2018. Žalobca nebol schopný preukázať ani dodanie tovaru od svojho dodávateľa ako bezprostredne predchádzajúceho stupňa,

- správca dane jasne popísal, ktoré zistené skutočnosti ho viedli k tomu, že spochybnil preukaznosť listinných dokladov predložených žalobcom a nešlo len o skutočnosť, že dodávateľ bol v čase daňovej kontroly nekontaktný, ale napríklad aj o to, že žalobca nepredložil jediný dôkaz o reálnom dodaní tovaru uvedeného na dodávateľských faktúrach. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžfk/81/2018. Správny súd zároveň považoval za nenáležitý odkaz žalobcu na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, keďže sa nejednalo o obdobný skutkový stav a zároveň bol tento rozsudok prekonaný vývojom rozhodovacej činnosti NS so zdôraznením zodpovednosti daňového subjektu za výkon práva s primeranou odbornou starostlivosťou,

- právo na odpočítanie DPH vzniká odberateľovi vtedy, keď jeho dodávateľovi vznikne daňová povinnosť, a to bez ohľadu na to, či si ju dodávateľ následne splní alebo nie, t. j. či daň skutočne reálne zaplatí. Vznik daňovej povinnosti teda nemožno dať na roveň splneniu daňovej povinnosti, teda samotnému odvedeniu dane. Pokiaľ by aj dodávateľ reálne daň odviedol bez toho, aby mu v zmysle § 19 zákona o DPH vznikla daňová povinnosť, právo na odpočítanie dane jeho odberateľovi nevznikne. Preto je nesprávny názor žalobcu, že pokiaľ dodávateľ vznik daňovej povinnosti priznal vo svojom účtovníctve, daň zaúčtoval a odviedol, že mu správca dane nemôže neuznať nárok na odpočítanie dane,

- správny súd sa stotožnil s právnym názorom, že daňová povinnosť zdaniteľnej osobe, ako dodávateľovi vzniká bez ohľadu na prevod vlastníctva, pretože je tu rozhodujúci prevod držby majetku zo strany dodávateľa, ktorá oprávňuje odberateľa fakticky s ním nakladať, ako by bol vlastníkom tohto majetku (napríklad rozsudok NS SR č. k. 1Sžfk/81/2018 zo dňa 28. apríla 2020). V tom prípade však musí byť preukázané, že je dodávateľom tohto tovaru on a nie tretia osoba. Dodávateľ nemusí byť vlastníkom tovaru podľa hmotnoprávných ustanovení o vlastníctve, avšak musí previesť na odberateľa aspoň držbu, ktorá bude oprávňovať odberateľa fakticky s tovarom nakladať, akoby bol vlastníkom tohto majetku, resp. mu musí tovar odovzdať, tu poukázal napr. na rozsudok SD EÚ C-324/11,

- žalobca svoj nárok na odpočítanie dane podoprel len formálnymi listinami, a to dodávateľskými faktúrami, ktoré sami o sebe nie sú materiálным dôkazom o dodaní tovaru, príjemkami na sklad, ktoré žalobca sám aj vystavil a ktoré preukazujú len to, že určitý tovar bol prijatý na sklad žalobcu a

rámcovou zmluvou, ktorá však jednotlivé obchodné prípady podľa predložených faktúr vôbec nepreukazuje, ale len zakotvuje určitý rámec obchodnej spolupráce medzi dodávateľom a daňovým subjektom, pričom nezakotvuje konkrétne obchodné prípady podľa dodávateľských faktúr (predmet dodávok, ceny a ďalšie podmienky dodania). Bolo potrebné predložiť také dôkazy, ktoré pochádzajú z prostredia mimo dispozičnej sféry platiteľov zúčastnených na obchode a ktoré v čo najväčšej miere objektivizujú skutočnosti deklarované dotknutými platiteľmi. Napríklad žalobca podľa dodávateľských faktúr mal nadobudnúť spotrebné a náhradné diely pre stroje na spracovanie koží, t. j. tovar zameraný na špecifickú odbornú oblasť, preto nepochybne bolo žiaduce až nevyhnutné, aby boli k tovaru dodané aj doklady, ktoré by umožňovali obsluhu alebo montáž týchto strojov a dielov, napríklad návody na použitie, fotodokumentácia, záručné listy, atď.,

- pokiaľ žalobca uniesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, teda ak sú preukázané všetky vecné a aj formálne podmienky na odpočítanie dane, na preukázanie ktorých má prioritne dôkazné bremeno daňový subjekt, potom je možné neuznať právo na odpočítanie dane len vtedy, ak bude preukázané zneužitie práva alebo daňový podvod, na čo má v plnom rozsahu dôkazné bremeno naopak správca dane. V prejednávanom prípade však žalobca nepreukázal základný predpoklad vzniku nároku na odpočet, a to splnenie vecných podmienok na odpočítanie dane, najmä vznik daňovej povinnosti dodávateľa, teda dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre. Pokiaľ nebudú preukázané hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane podľa zákona o DPH, t. j. vecné a formálne, potom nie je možné odpočítanie dane práve z dôvodov porušenia § 49 ods. 1 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 1 zákona o DPH,

- považoval za regulárny postup žalovaného, keď potom, ako dôvodne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť listinných dôkazov predložených k odpočítaniu dane, ktoré neboli následne žiadnymi ďalšími dôkazmi preukázané, odmietol odpočítať daň s poukazom na porušenie § 49 ods. 1 zákona o DPH,

- žalobca v replike zo dňa 22.05.2020 vzniesol nové žalobné dôvody, pričom rozšírením rozsahu žaloby v zmysle § 183 v spojení s § 62 ods. 1 SSP a § 134 ods. 1 SSP sa chápe aj rozšírenie žalobných dôvodov. Správny súd uviedol, že v zmysle § 134 ods. 1 SSP je viazaný dôvodmi žaloby, okrem prípadov stanovených v § 134 ods. 2 SSP. Novo uplatnené námietky však nie je možné zahrnúť do žiadnej kategórie uvedenej v tomto ustanovení. Vzhľadom na to správny súd zdôraznil, že rozšírenie žalobných bodov v replike bolo podané po zákonom stanovenej lehote a preto sa nimi správny súd nemohol zaoberať,

- krajský súd sa tiež vyjadril k predloženému dôkazu - znaleckému posudku znalca Ing. Jozefa Fedora č. 03/2020 zo dňa 25.09.2020 (ďalej aj len „znalecký posudok“), ktorého predmetom boli výsostne len právne otázky - hmotnoprávne podmienky odpočtu dane z pridanej hodnoty podľa Smernice 2006/112/ES a zákona o DPH a stanoviť správnu výšku DPH. Znalecký posudok sa tak nevyjadroval k skutkovým otázkam, na ktoré treba vedecké poznatky, ako to má na mysli § 207 ods. 1 CSP, ale právne posúdil vec, čo je v rozpore so zákonnou úpravou § 207 ods. 2 CSP v spojení s § 25 Správneho súdneho poriadku, podľa ktorého v písomnom znaleckom posudku znalec odpovie na položené otázky; nevyjadruje sa k právnomu posúdeniu veci. Právne posúdenie veci totiž prináleží jedine súdu. Preto správny súd predmetný znalecký posudok posúdil ako právne irelevantný vo vzťahu k zisteniu skutkového stavu.

III.

Konanie na kasačnom súde

5. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP.

6. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď sa úplne stotožnil s názorom orgánov verejnej správy, že sťažovateľ nepreukázal dodanie tovaru uvedeného na predložených uskutočnil dodávateľ MMBC Alfa s.r.o.. Správca dane totiž preukázateľne nespochybnili dôkazy predložené sťažovateľom. V dôsledku uvedeného došlo neoprávnene k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane späť na

sťažovateľa. Sťažovateľ predložil riadne vedenú evidenciu, ktorá preukazuje dodanie tovaru práve dodávateľom MMBC Alfa s.r.o.. Správny súd nikde vo svojom napadnutom rozsudku nepopísal ako konkrétne správca dane spochybnil vierohodnosť dôkazov predložených sťažovateľom,

- dohľadanie účtovníctva dodávateľa tovaru, resp. zistenie či bola transakcia týmto subjektom zaúčtovaná nie je podmienkou vzniku nároku na odpočítanie dane u odberateľa, ktorý tovar prevzal v dobrej viere, že tovar pochádza od toho subjektu, s ktorým vytvoril obchodný vzťah,

- vypočutí svedkovia potvrdili, že spoločnosť MMBC Alfa s.r.o. obchodovala v preskúvanom období so sťažovateľom a predmetom tohto obchodovania boli dodávky tovaru - dielov pre šijacie stroje. Toto všeobecné potvrdenie dosvedčuje dodávky medzi týmito subjektmi. Pravdivosť svedeckých výpovedí nikdy správca dane, žalovaný a ani krajský súd nespochybnili,

- krajský súd nesprávne právne posúdil relevanciu kontrolných výkazov ako dôkazov a nesprávne tvrdí, že kontrolné výkazy nie sú dôkazom ale len formálnym dokladom. Účelom kontrolných výkazov je totiž práve možnosť krížového overenia, či si daňové subjekty priznávajú daňové povinnosti,

- krajský súd nesprávne pochopil závery uvádzané v predloženom znaleckom posudku, v dôsledku čoho vec nesprávne právne posúdil. Krajský súd nesprávne vyhodnotil znalecký posudok ako bezpredmetný, keďže rieši výslovne právne posúdenie veci (naplnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH). Tento záver nie je pravdivý, čo dokazuje použitie štandardnej metodiky znaleckého skúmania a závery znalca k daňovým povinnostiam. Znalecký posudok navyše suploval nevykonané skúmanie zo strany správcu dane,

- správca dane, ako ani žalovaný nepripustili v konaní dôkaz - výsluch odberateľov sťažovateľa, ktorý by preukázal realitu kontrolovaných obchodných transakcií

- správny súd neprihliadol na sťažovateľove podozrenie o porušení zásady dvojinstančnosti správneho konania správnymi orgánmi. Uvedené chcel sťažovateľ preukázať výsluchom poverenej zástupkyne žalovaného - W.. J. I., ktorá mala rozhodovať v pozícii odvolacieho orgánu a zároveň zasahovať do konania metodickým usmerňovaním pracovníčky správcu dane už počas výkonu daňovej kontroly,

- krajský súd nepochopil ako v skutočnosti prebiehali obchodné transakcie uskutočnené medzi sťažovateľom ako odberateľom a jeho dodávateľom, keď uviedol, že mal správcovi dane za účelom preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH predložiť napríklad návody na použitie, fotodokumentáciu, záručné listy a tak podobne. Sťažovateľ tieto dokumenty ani nemal k dispozícii, keďže náhradné diely, ktoré kúpil od dodávateľa predal zabalené tak ako ich prijal a ak niekedy ich balenia aj otvoril tak len za účelom kontroly, či boli dodané správne kusy,

- krajský súd nesprávne právne posúdil nenaplnenie hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH sťažovateľom. Daň bola voči sťažovateľovi uplatnená platiteľom na vstupe a zakúpený tovar použil sťažovateľ na ďalší predaj pričom svoj nárok na odpočítanie DPH deklaroval faktúrou vyhotovenou dodávateľom (platiteľom) podľa § 71 zákona o DPH,

- sťažovateľ v replike nevzniesol nové žalobné dôvody a teda krajský súd sa nimi mal zaoberať. Údajne novo uplatnené námietky boli len bližším dovysvetlením už uplatnených žalobných bodov.

7. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zrušiť napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline a vec mu vrátiť na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP alebo aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší prvostupňové rozhodnutie a druhostupňové rozhodnutie a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie v zmysle § 462 ods. 2 SSP.

8. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

9. Sťažovateľ podaním zo dňa 15.11.2021 adresovaným kasačnému súdu navrhol prerušenie konania a podal dodatočné vyjadrenie k veci. Týmto podaním mal v úmysle dať do pozornosti kasačného súdu aktuálnu rozhodovaciu prax Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj len „SD EÚ“) v obdobných veciach, ako aj vtedy prebiehajúce konanie o žiadosti o rozhodnutie o predbežnej otázke Najvyššieho správneho súdu ČR adresovanej SD EÚ v obdobnej veci. Zároveň žiadal, aby kasačný súd konanie prerušil do rozhodnutia SD EÚ o uvedenej predbežnej otázke, prípadne aby kasačný súd sám inicioval konanie o obdobných prejudiciálnych otázkach.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

10. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal vyššie uvedený rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona číslo 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „zákon o súdoch“).

11. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. apríla 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

12. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou.

13. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

V.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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. o dani z pridanej hodnoty, 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len ako „daňový poriadok“), daňový subjekt preukazuje:

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,²⁾

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

VI.

Právne posúdenie veci kasačným súdom

14. Úlohou kasačného súdu bolo v zmysle obsahu kasačnej sťažnosti posúdiť, či správny súd správne právne posúdil nesplnenie hmotnoprávných podmienok pre uplatnenie odpočtu DPH v rozsahu uplatnených sťažnostných bodov. Za nosný sťažnostný bod považoval otázku správnosti právneho posúdenia vykonaného dokazovania, teda zistenia skutkového stavu správcom dane.

15. V prvom rade je podstatné zhrnúť v čom spočívajú podmienky uplatnenia odpočtu DPH. Právny základ je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka)

- tovar alebo služba musí byť dodaná zdaniteľnou osobou v zmysle smernice 2006/112 a súčasne tovar alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, boli dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a aby zdaniteľná osoba tieto tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (materiálne podmienky)

16. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

1. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH)

2. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 zákona o DPH)

3. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH)

4. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH)

17. Splnenie vyššie uvedených podmienok však platiteľ dane musí byť schopný preukázať spôsobom, aký predpokladá procesný predpis, teda v prípade uplatnenia odpočtu DPH zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len ako „zákon o správe daní“). Rozsah a spôsob dokazovania je ustanovený v § 24 daňového poriadku.

18. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol. Dokazovanie, ktoré vykonáva správca dane následne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predložených daňovým subjektom. Správca dane sa však musí vyvarovať jednoduchých a nepodložených spochybnení pokiaľ ide o reálnosť uskutočnenia obchodných transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry. Správca dane musí teda dôvodne spochybniť tvrdenia a dôkazy predostretie daňovým subjektom za účelom odpočítania DPH. V opačnom prípade by bola narušená zásada daňovej neutrality a právnej istoty. (rozsudok SD EÚ vo veci SC C.F. SRL v. A.J.F.P.M. a D.G.R.F.P.C so sp. zn. C-430/19 zo 04.06.2020).

19. K otázke rozloženia dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt alebo správcu dane sa už v minulosti vyjadril napríklad Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017: „Preto v súvislosti s posudzovaním oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov na vstupe sa ako jeden z kľúčových problémov od počiatku javí otázka rozloženia dôkazného bremena, teda posúdenie, ktoré skutočnosti významné pre správne posúdenie práva uplatneného žalobcom ako daňovým subjektom preukazuje daňový subjekt a kedy naopak dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane. Túto otázku si musí správca dane vyriešiť už pri prvých skutkových zisteniach, ktoré naznačujú, akú právnu daňovú normu pre

posúdenie oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH z preverovaných zdaniteľných obchodov správca dane chce ďalej uplatniť.“

20. K problematike presúvania (tzv. prelievania) dôkazného bremena sa už v minulosti viackrát vyjadril aj Ústavný súd SR príkladmo v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládávacej a zásady prejednacej.“

21. Z vyššie uvedeného je možné zhrnúť, že subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nepochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27.01.2012). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

22. Aby mohol kasačný súd dospieť k záveru v otázke, či bol odpočet DPH zo strany kasačného sťažovateľa zákonne odmietnutý pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok je nutné zistiť, či správca dane uniesol svoje dôkazné bremeno vierohodného a presvedčivého spochybnenia tvrdení a dôkazov predložených sťažovateľom.

23. Po preštudovaní obsahu administratívneho spisu kasačný súd konštatuje, že správca dane vo svojom rozhodnutí vychádzal z nasledujúcich dôkazov:

- faktúry dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o., z ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočet DPH a rámcovú zmluvu uzatvretú medzi dodávateľom MMBC Alfa, s.r.o. a sťažovateľom
- výzvy na predloženie účtovnej evidencie dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o., ktoré preukazujú, že dodávateľ (ako aj jeho aktuálny konateľ) je nekontaktný
- výsluch konateľa sťažovateľa
- vypočul svedkov - konateľku dodávateľa v období vydania faktúr, konateľa dodávateľa v období pred vydaním faktúr, ktorý bol následne zamestnancom dodávateľa v období vydania faktúr a tiež účtovníka, ktorý v období vydania faktúr viedol pre dodávateľa účtovníctvo

24. Na základe uvedených dôkazov správca dane dospel k záveru, že vecné plnenie z faktúr nenastalo a predložené dôkazy sa ukázali ako nedôveryhodné a vystavené bez reálneho podkladu. Nepodarilo sa preveriť účtovníctvo daňového subjektu (dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o.), a preto nie je možné faktúry považovať za vierohodné a preukazujúce skutočnosť, pretože nie je možné zistiť, či má daňový subjekt (dodávateľ MMBC Alfa, s.r.o.) vôbec takýto doklad vo svojom účtovníctve zaúčtovaný a daň odvedenú. Sťažovateľ teda neunesol dôkazné bremeno.

25. K tomuto záveru sťažovateľ vyjadril svoj nesúhlas a vo svojom vyjadrení uviedol, že správca dane nepreukázal svoje kontrolné zistenia a vyhodnotenia dôkazov, ale len ničím nepodložené pochybnosti.

Vzhľadom na uvedené vytkol správcovi dane nevykonanie dôkazov, ktoré podľa neho dostatočne preukazujú splnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie DPH a to:

- kontrolné výkazy dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o.

- dôkazy týkajúce sa následného predaja tovaru nadobudnutého od dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o. konkrétnym odberateľom sťažovateľa.

26. Z uvedeného je možné zhrnúť, že správca dane odmietol dôkazy sťažovateľa s veľmi povrchným a všeobecným odôvodnením. Dôvody správcu dane, na základe ktorých spochybnil dôveryhodnosť tvrdení a dôkazov predkladaných sťažovateľom nedosahuje takú kvalitu, ktorú by bolo možné považovať za vzbudzujúcu vážny a dôvodný nesúlad skutočností s účtovníctvom daňového subjektu. Kasačný súd najmä nepovažuje za dostatočne konkretizované výhrady správcu dane, pretože vo svojom rozhodnutí (ako aj odvolací orgán v preskúmanom rozhodnutí) len všeobecne prehlásil, že všetky získané informácie a podklady popierajú uskutočnenie zdaniteľného plnenia dodávateľom MMBC Alfa s.r.o. pre sťažovateľa. Preto nie je možné usudzovať, že správca dane v predmetnej veci uniesol svoje dôkazné bremeno, teda že by dôvodne spochybnil tvrdenia sťažovateľa.

27. Správca dane navyše ani celkom zrejme nevyčerpal všetky dostupné dôkazy, ktoré boli v konaní k dispozícii. Sťažovateľ dôvodne namieta nevykonanie kontrolných výkazov dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o.. Kasačný súd je presvedčený, že i keď tento dôkaz sám o sebe nie je nespochybniteľný, tak stále môže dopomôcť k dokresleniu skutkového stavu pre správcu dane. Totiž, ak by mal dodávateľ MMBC Alfa, s.r.o. v kontrolných výkazoch vedené faktúry, na základe ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočet DPH, tak by tento dôkaz mohol, i keď len čiastkovo, preukazovať riadne vedenie týchto faktúr v účtovníctve dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o. a tým vyvracať tvrdenie správcu dane, že pokiaľ nie je možné skontrolovať účtovníctvo dodávateľa uvedeného na faktúre, tak nie je možné považovať faktúry za vierohodné, pretože nie je možné zistiť, či má takýto subjekt vôbec tento doklad vo svojom účtovníctve zaúčtovaný a daň odvedenú. Tento záver podporuje aj účel kontrolných výkazov, ktorý zákonodarca vyjadril v dôvodovej správe k novele uskutočnenej zákonom č. 360/2013 Z. z. nasledovne: „Kontrolný výkaz, ako dokument obsahujúci informácie o vymedzených dodávkach tovaru a služieb platiteľov dane na vstupe aj výstupe, predstavuje jedinečný zdroj informácií pre finančnú správu. Prostredníctvom automatizovaného systému krížovej kontroly v ňom uvedených údajov bude finančná správa vedieť efektívne plánovať daňové kontroly. Sprievodným efektom zavedenia kontrolného výkazu bude zlepšenie dobrovoľného plnenia daňových povinností platiteľov dane, čo sa v konečnom dôsledku odrazí na zlepšenom výbere dane z pridanej hodnoty. Ambíciou kontrolného výkazu je odhaľovanie nových typov podvodov a ich predchádzanie, do budúcnosti takisto rozšírenie jeho uplatnenia na kontrolu plnenia zákonných povinností pri iných druhoch priamych a nepriamych daní. Krížovou kontrolou údajov, uvedených v kontrolných výkazoch vzájomne obchodujúcich platiteľov dane, bude možné napríklad:

- odhaliť tuzemské a cezhraničné karuselové podvody

- odhaliť machinácie s faktúrami, ako sú napr. nezaradenie faktúr do účtovníctva dodávateľa, pričom odberateľ z nich uplatňuje odpočítanie dane, výmena faktúr, vystavenie fiktívnych faktúr, nevystavenie faktúr, vystavenie faktúr neplatiteľmi dane, uplatnenie si odpočtu dvakrát z tej istej faktúry

- monitorovať rizikových platiteľov dane

- preventívne pôsobiť proti uvádzaniu nepravdivých údajov“

28. Správca dane sa tiež odmietol zaoberať následným predajom tovaru nadobudnutým sťažovateľom od dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o. ďalším odberateľom. Uvedené odôvodnil tým, že nepopiera, že sťažovateľ tovar ďalej dodával svojim odberateľom, ale spochybňuje, že sa malo jednať o tovar, ktorý bol predmetom faktúr vystavených dodávateľom MMBC Alfa, s.r.o., keďže sa nepreukázalo, že tento tovar bol označeným dodávateľom skutočne dodaný. V tomto kontexte vidí kasačný súd jednu zásadnú nezrovnalosť v odôvodnení správcu dane a to v tom, že správca dane síce vyslovil, že sťažovateľ síce tovar mal a ďalej dodával, avšak nenadobudol ho od deklarovaného dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o.. Ako už kasačný súd uviedol v bode 21. tohto rozsudku, správca dane musí pri odmietnutí odpočtu DPH spochybniť tvrdenia daňového subjektu o tom, že boli splnené podmienky odpočtu DPH. Spochybnenie však tiež musí dosahovať určitý kvalitatívny štandard, aby mohlo byť považované za dôvodné. Za dôvodné je možné považovať len zmysluplné a logicky odôvodnené spochybnenie skutočností a dôkazov predložených daňovým subjektom. Pokiaľ sa jedná o odôvodnenie neprihliadnutia správcu dane na následný predaj tovaru, ktorý mal sťažovateľ

nadobudnúť od dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o., kasačný súd je toho názoru, že toto odôvodnenie pochybností správcu dane nevykazuje príslušnú kvalitu, keď len uzavrel, že nepopiera, že sťažovateľ mohol skutočne tovar dodať svojim odberateľom, ale nemal za preukázané skutočné dodanie tohto tovaru dodávateľom MMBC Alfa, s.r.o. sťažovateľovi.

29. Kasačný súd v tomto kontexte považuje za podstatné zdôrazniť, že sťažovateľ za účelom preukázania oprávnenosti uplatnenia odpočtu DPH predložil krajskému súdu aj vypracovaný znalecký posudok (predložil ho až v konaní pred krajským súdom pretože tento dôkaz nemal k dispozícii ešte v čase rozhodovania správnych orgánov). Krajský súd si o predmetnom znaleckom posudku vytvoril záver, že rieši výslovne právne posúdenie veci prejednáwanej pred správnym súdom, nemôže mať teda žiaden vplyv na zistenie skutkového stavu v danej veci a preto je právne irelevantný.

30. Kasačný súd znalecký posudok preštudoval a dospel k záveru, že znalec mal pri jeho vypracovaní síce za úlohu zodpovedať právne otázky (tak ako konštatoval aj krajský súd), avšak to nie je jediné čo sa z neho dá vyhodnotiť. Závety uvedené v znaleckom posudku síce nie sú pre súd záväzné, avšak kasačný súd považoval za podstatné pre konanie skôr dôkazy, ktoré znalec pre jeho vyhotovenie použil, keďže sa jedná aj o dôkazy, ktoré správca dane nezohľadňoval. Jedná sa napríklad o:

- faktúry dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o. spárované s príjemkami na sklad sťažovateľa, pričom fakturované položky sa zhodujú s položkami uvedenými na príjemkách,
- skladové karty tovaru, ku ktorým sú priradené faktúry sťažovateľa vystavené jeho odberateľom tovaru aj s výdajkami a dodacími listmi,
- účtovné závierky dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o, ako aj účtovné závierky sťažovateľa
- fotodokumentácia niektorých balení tovaru, ktorý sťažovateľ podľa faktúr odoberal od dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o.,
- správy nezávislého audítora k účtovným závierkam sťažovateľa, pričom v týchto správach sa uvádza, že účtovné závierky poskytujú pravdivý a verný obraz o finančnej situácii a výsledku hospodárenia sťažovateľa.

31. Znalec k záverom svojho znaleckého posudku dospel pomocou metódy dvojitého priradovania. Priradoval zdaniteľné plnenia na vstupe k zdaniteľným plneniam na výstupe. Zjednodušene teda pároval tovary, ktoré sťažovateľ odoberal od dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o. s tovarmi, ktoré sťažovateľ následne zo svojich skladov dodával svojim odberateľom. Prejednávanému prípadu je venovaná strana 19 znaleckého posudku. Tu znalec na základe použitia vyššie vysvetlenej znaleckej metódy vyvodil záver, že existuje priama a bezprostredná súvislosť a spätosť plnenia na vstupe (tovar dodaný MMBC Alfa, s.r.o.) so zdaniteľnými plneniami sťažovateľa na výstupe (predaj tovaru dodaného MMBC Alfa, s.r.o. priamo odberateľom sťažovateľa na základe odberateľských faktúr a dodacích listov), teda je preukázané priame priradenie zdaniteľného plnenia na vstupe k zdaniteľnému plneniu na výstupe. Tu je potrebné poznamenať, že tento záver znalca sám o sebe nemá povahu právneho posúdenia veci. Z tohto dôvodu je jednoznačne možné naňho prihliadať ako na relevantný dôkaz, ktorý pomocou dôkazov nevykonaných správcou dane zrejme skôr potvrdzuje závery o tom, že hmotnoprávne podmienky na odpočet DPH z uplatnených faktúr boli naplnené.

32. Krajský súd sa nedostatočne vysporiadal s týmto dôkazom predloženým v konaní pred správnym súdom, keď veľmi povrchno skonštatoval, že výsledky znaleckého dokazovania majú charakter právneho posúdenia veci, pričom neprihliadal na obsah znaleckého posudku, najmä na zdôvodnenie záverov znalca, ako aj jednotlivých podkladov, z ktorých vychádzal.

33. Kasačný súd vzhľadom na vyššie zdôvodnené právne posúdenie veci považuje právne posúdenie krajského súdu za nesprávne najmä v tom, že považoval zo strany správcu dane a žalovaného za náležité spochybnú vierohodnosť tvrdení a dôkazov predložených sťažovateľom. Nie je možné považovať spochybnenia správcu dane, ktoré nie sú dostatočne konkrétne, za spôsobilé relevantne spochybníť vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť listinných dôkazov predložených k odpočítaniu dane. Ako je zrejme správca dane sa navyše ani bez riadneho logického zdôvodnenia nevysporiadal s dôkazmi, ktoré mohli preukazovať splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH uplatnený sťažovateľom. Obdobnú situáciu už riešil aj Najvyšší súd SR vo svojom rozsudku sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019, kde rozobral akým spôsobom by mal správca dane riadne pristúpiť k zisťovaniu skutkového stavu, ako aj k právnomu zdôvodneniu svojich záverov, na základe ktorých vydal rozhodnutie.

34. Vzhľadom na to, že kasačný súd vyhovel kasačnej sťažnosti tak nepovažoval za účelné a hospodárne venovať ďalšiu pozornosť vedľajším sťažnostným bodom, keďže vec bude opätovne

vrátená žalovanému, resp. správcovi dane na opätovné konanie a rozhodnutie a teda aj na opätovné riadne zistenie skutkového stavu.

35. Sťažovateľ v konaní o kasačnej sťažnosti navrhol prerušenie konania do rozhodnutia SD EÚ vo veci C-154/20 - Kemwater ProChemie. SD EÚ vo veci rozhodol rozsudkom C 154/20 zo dňa 09.12.2021. Z uvedeného dôvodu kasačný súd nepovažoval za potrebné konanie prerušiť, ako ani obrátiť sa na SD EÚ s obdobnými prejudiciálnymi otázkami. SD EÚ sa zaoberal problematikou preukázania osoby deklarovaného dodávateľa (zdaniteľnej osoby), ako hmotnoprávnej podmienky uplatnenia práva na odpočet DPH. V prejednávanej príhode však zatiaľ nebolo ustálené, že sa jednalo o obdobnú situáciu, než akú riešil SD EÚ, keďže ani sťažovateľ a ani žalovaný netvrdili, že skutočným dodávateľom sťažovateľa síce nebola zdaniteľná osoba uvedená na faktúrach (MMBC Alfa, s.r.o.), ale jednalo sa o inú osobu s postavením zdaniteľnej osoby. Aplikovateľnosť záverov SD EÚ v dotknutej veci C-154/20 - Kemwater ProChemie bude potrebné posúdiť žalovaným (resp. správcom dane) v ďalšom konaní, pokiaľ by vyvstali také skutočnosti, ktoré by mohli naznačovať alebo dokonca preukazovať dodanie tovaru sťažovateľovi inou zdaniteľnou osobou, než je osoba dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o, v dôsledku čoho by bola naplnená hmotnoprávna podmienka dodania tovaru zdaniteľnou osobou pre odpočet DPH.

VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

36. Preskúmané rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom. Kasačný súd preto dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a rozhodol tak, že rozhodnutie krajského súdu zmenil tak, že preskúmané rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP. Žalovaný, ako aj správca dane, budú vo svojom ďalšom konaní a rozhodovaní viazaní právnym názorom kasačného súdu v zmysle § 469 SSP. Najmä bude potrebné v ďalšom konaní doplniť dokazovanie v smere naznačenom v tomto rozhodnutí kasačného súdu a následne vydať rozhodnutie, ktoré bude aj náležite odôvodnené úvahami správneho orgánu, ktorý ho viedli k vydaniu rozhodnutia. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

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

38. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie :

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

