

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/55/2020
Identifikačné číslo spisu: 5019200275
Dátum vydania rozhodnutia: 29. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200275.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudkýň Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa), v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): DEEM s.r.o., IČO: 31 351 689, so sídlom Holubyho č. 1, 811 03 Bratislava, zast.: Mgr. Peter Forgáč, advokát, Zámocká 14, 811 01 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100539522/2019 zo dňa 28.02.2019, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 24. júna 2020, č. k. 31S/41/2019-108, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 24. júna 2020, č. k. 31S/41/2019-108 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Preskúmaným rozhodnutím č. 100539522/2019 zo dňa 28.02.2019 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 102113936/2018 z 24.10.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi ako platiteľovi dane určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2015 v sume 143 080,-Eur.

3. Podľa správcu dane si sťažovateľ neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa SELEX, s.r.o., Šamorín, týkajúcich sa dodávok progresívnych technológií na výrobu plastov v zmysle Kúpnej zmluvy z 13.08.2014 vrátane dodatkov č. 1 až 3 (ďalej len „kúpna zmluva“). Správca dane za účelom preverenia zdaniteľných obchodov zistil:

- a) dožiadanim u miestne príslušného správcu dane daňového subjektu SELEX, s.r.o, že
- medzi sťažovateľom a dodávateľom SELEX, s.r.o. bola uzatvorená kúpna zmluva zo dňa 13.08.2014 a dodatok č. 1 k tejto zmluve zo dňa 13.06.2014;
 - dopravu technológií pre SELEX, s.r.o. subdodávateľsky zabezpečovala spoločnosť Alfatar, s.r.o., Pezinská 11, Malacky (od 04.12.2015 B1 Commerce s.r.o.), doprava sa realizovala dopravným prostriedkom spoločnosti B1 Commerce s.r.o. - Peugeot Boxer, evidenčné číslo H., konateľ spoločnosti SELEX, s.r.o. pri nakládke tovaru nebol, ale myslí, že mali prenajaté nejaké priestory v Čadci a miesto vykládky bolo u sťažovateľa, montáž zabezpečovala spoločnosť B1 Commerce s.r.o., za túto spoločnosť vystupoval pán M., zapojenie rozvodov, resp. zapojenie elektronických častí a naprogramovanie zabezpečoval Igor Bistiak B - elmont, Liptovský Ondrej 95, IČO: 36 990 841, táto firma poskytla asistenciu pri zaškolení zamestnancov spoločnosti sťažovateľa a asistenciu pri vykonávaní funkčných skúšok. Všetko bolo v súčinnosti spoločnosťou B1 Commerce s.r.o, zaškolenie zamestnancom robil pán L. a konateľ spoločnosti SELEX, s.r.o. A. H. R., o čom existuje prezenčná listina;
 - spoločnosť SELEX, s.r.o. nakúpila predmetné technológie od spoločnosti B1 Commerce s.r.o., pri tejto transakcii boli prítomní konateľ spoločnosti SELEX, s.r.o. A. H. R. a bývalý konateľ spoločnosti SELEX, s.r.o. J. O. a za spoločnosť B1 Commerce s.r.o. pán K. R..
- b) splnomocnená zástupkyňa spoločnosti B1 Commerce s.r.o. pani U. R. uviedla, že nemá k dispozícií žiadne účtovné doklady spoločnosti B1 Commerce s.r.o.;
- c) z vykonaného miestneho zisťovania na adrese sídla spoločnosti B1 Commerce s.r.o., správca dane zistil, že na uvedenej adrese sa daňový subjekt B1 Commerce s.r.o. nenachádza; táto spoločnosť so správcom dane nekomunikuje, je nekontaktná a nereaguje na písomné predvolania, nepodarilo sa preveriť požadované skutočnosti;
- d) správca dane použil aj informácie získané zo spisu sťažovateľa, týkajúce sa zdaňovacích období január 2015 a marec 2015 (účastníci zdaniteľných obchodov boli tie isté osoby a realizovali sa podľa tej istej kúpnej zmluvy) zo dňa 13.08.2014;
- e) výsluchom svedka pána A. L. v súvislosti s vyrubovacím konaním za zdaňovacie obdobie marec 2015 bolo zistené, že tento má uzatvorenú dohodu - zmluvu o vzájomnej spolupráci zo dňa 23.01.2015 s objednávateľom SELEX, s.r.o., dodatok k dohode - zmluve o vzájomnej spolupráci zo dňa 23.01.2015 vyhotovený nebol, predmetné úkony vykonal v zmysle tejto zmluvy, spolupráca skončila dňom 23.01.2016, 28.01.2016 bola vystavená odberateľská faktúra č. 00001 za prevedené práce v zmysle zmluvy v sume 2.800,- Eur, predmetná odberateľská faktúra bola uhradená bankovým prevodom;
- f) výsluchom svedka pána O. M., za prítomnosti konateľa sťažovateľa A. H. H. bolo zistené, že Alfatar, s.r.o. bola spoločnosť pána K. R. (jeho strýko). Úlohou pána M. bolo dokončiť rozpracované projekty so spoločnosťou SELEX, s.r.o. a následne dopraviť formy do spoločnosti DEEM s.r.o.. Pán M. pozná pána L., s ktorým komunikoval najmä vo veciach technickej údržby foriem. Svedok bol prítomný pri skladaní foriem v Čadci, všetok tovar bol naložený v Čadci na Matičnom námestí č. 2492 a bol vyložený v Liptovskom Hrádku u sťažovateľa. Tovar nakladal pán M., následne ho odovzdal A. H., ktorý zabezpečil vyloženie tovaru. Tovar sa prepravoval motorovým vozidlom Peugeot Boxer H.; Tovar bol nakúpený od dodávateľa Glassinterier s.r.o., Čadca a AMSK s.r.o. Faktúry a objednávky pán M. nemá k dispozícií, transfer listy vypracoval sám. Prácu mu zadávala spoločnosť SELEX, s.r.o., konkrétne pán R., s ktorým komunikoval najmä telefonicky. Spoločnosť Alfatar s.r.o. mala prenajaté skladové priestory na Matičnom námestí č. 2492 v Čadci. Pán M. nikdy nebol zamestnancom, zastupoval spoločnosť na základe generálnej plnej moci A. H. počas svedeckej výpovede nepoložil svedkovi žiadnu otázku a k priebehu svedeckej výpovede nemal žiadne námietky;
- g) miestnym zisťovaním v sídle daňového subjektu COOP Jednota Čadca, spotrebné družstvo, Palárikova 87, Čadca vo veci preverenia prevádzkových priestorov nachádzajúcich sa na Matičnom námestí č. 2492, Čadca, bolo zistené, že daňový subjekt COOP Jednota Čadca neuzavrel nájomnú zmluvu za prenájom nebytových priestorov so spoločnosťou (nájomcom) B1 Commerce s.r.o., na obdobie od 01/2015 do 08/2015;
- h) z informačného systému Finančnej správy bolo zistené, že spoločnosť Alfatar s.r.o. za rok 2015 nepodala daňové priznanie k dani z motorových vozidiel na motorové vozidlo Peugeot Boxer H.;
- i) analýzou kúpnej zmluvy zo dňa 13.08.2014 správca dane zistil, že z pohľadu dane z pridanej hodnoty ide o jedno plnenie s jedným základom dane z pridanej hodnoty, pričom zapojenie,

naprogramovanie a vykonanie funkčných skúšok vykonali A.. H. C. J. L., ktorý nie je konateľom spoločnosti DEEM s.r.o. a nie je ani v zamestnaneckom vzťahu so žalobcom. Dokumenty preukazujúce funkčné skúšky, naprogramovanie a nastavenie výrobného procesu, vykonanie odborných skúšok, tlakových skúšok a iných požiadaviek na bezpečnú prevádzku boli vystavené spoločnosťou DEEM s.r.o. a nie spoločnosťou SELEX, s.r.o. tak, ako je to dohodnuté a uvedené v kúpnej zmluve, aj ďalšie činnosti v zmysle zmluvy boli vykonané spoločnosťou DEEM s.r.o., a nie dodávateľom SELEX, s.r.o., tak ako je to ustanovené v kúpnej zmluve.

4. Správca dane uzavrel, že preukázaním dodávok progresívnych technológií na výrobu plastov len listinným dokladmi nemožno považovať za relevantný dôkaz na uplatnenie odpočítania dane. Reálne plnenie predmetu zmluvy a fakturácie neboli sťažovateľom preukázané, keďže nedošlo k zdaniteľnému plneniu medzi platiteľmi tak, ako bol deklarovaný obchodný reťazec: itomax s.r.o. - B1 Commerce s.r.o. (Alfastar s.r.o.) - SELEX, s.r.o. - DEEM s.r.o. Sťažovateľ teda nepreukázal splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, keďže nedošlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia tak, ako bolo zmluvne dohodnuté a následne fakturované.

5. V rámci vyrubovacieho konania sťažovateľ predložil správcovi dane na základe výzvy e-mailovú komunikáciu medzi A.. H., konateľom DEEM s.r.o. a A.. R., konateľom SELEX, s.r.o. zo začiatku roka 2015, v ktorej sa uvádza, že niektoré činnosti obsiahnuté v predmete zmluvy si objednávateľ vykoná sám, niektoré vykoná dodávateľ prostredníctvom subdodávateľa A.. L. a niektoré činnosti obsiahnuté v predmete zmluvy vykoná dodávateľ v úzkej súčinnosti s objednávateľom. Zároveň žiadal správcu dane o opätovný výsluch svedkov pána L. C. A.. R., ktorí by mali správcovi dane potvrdiť resp. vyvrátiť vyššie uvedenú úpravu (vyhotovenie dodatku) k predmetu zmluvy.

6. A.. H., konateľ spoločnosti DEEM s.r.o. ďalej predložil doklady, ktoré správca dane požadoval, týkajúce sa najmä prepravy strojov, tieto však podľa správcu dane tiež neboli dôkazmi, ktoré by preukazovali uskutočnenie zdaniteľných obchodov v zmysle uzatvorenej kúpnej zmluvy zo dňa 13.08.2014. Správca dane uzavrel, že ani počas vyrubovacieho konania nebolo preukázané splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

7. Voči rozhodnutiu správcu dane zo dňa 24.10.2018 podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. Podľa odvolacieho orgánu správca dane pri výkone daňovej kontroly ako aj vo vyrubovacom konaní všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z vykonaného dokazovania vyplýva, že progresívne technológie na výrobu plastov neboli dodané spoločnosťami uvedenými na preverovaných dodávateľských faktúrach tak, ako bol deklarovaný obchodný reťazec. Sťažovateľ nepreukázal, že zo strany dodávateľa bolo uskutočnené dodanie tovaru, ktorému podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH vznikla daňová povinnosť a následne odberateľovi uvedenom na faktúre nevzniklo právo na odpočítanie dane.

II.

Konanie na správnom súde

8. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal sťažovateľ žalobu. Namietal, že:

- a) správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nikde neuviedli skutočnosť, na základe akého ustanovenia zákona o DPH nevznikla pri dodávke tovarov (strojov, pri ktorých je jednoznačne potvrdená ich materiálna existencia správcovi dane nespochybnená) dodávateľovi daňová povinnosť,
- b) dodanie tovaru spĺňalo samotné naplnenie predmetu dane v súlade s § 2 zákona o DPH (dodanie tovaru zdaniteľnou osobou konajúcou v postavení zdaniteľnej osoby v tuzemsku za protihodnotu),
- c) zákon o DPH neobsahuje ani jedno ustanovenie, ktoré by expressis verbis definovalo zložené plnenie,
- d) predmetom kúpnej zmluvy je dodávka progresívnych technológií na výrobu plastov, ďalšie súčasti kúpnej zmluvy (ako doprava, premiestnenie, zapojenie, zaškolenie atď.) sú vedľajšími plneniami,

ktorých realizácia iba dopĺňa hlavné plnenie a ich nedodanie nemôže negovať samotnú dodávku strojov a poprieť predmet dane z pridanej hodnoty,

e) ku koncipovaniu a uzatvoreniu kúpnej zmluvy došlo pred realizáciou dodávky, nemôže byť absolútne vylúčené, že počas samotnej realizácie dodávky dôjde k odchýlke oproti uzatvorenej zmluve. Ak by aj nastala situácia, že nejaké parciálne plnenie uvedené v predmete zmluvy napokon nebolo dodané (čo sa však v tomto prípade nestalo), s čím zmluvné strany súhlasili, nemožno povedať, že plnenie ako celok nebolo vôbec dodané, a z toho titulu zamietnuť celý nárok platiteľa dane na jej odpočítanie (tak ako to správca dane spravil v predmetnej veci).

9. Žalovaný zotrval na svojich záveroch, že sťažovateľ napriek tomu, že správca dane mu umožnil splniť si svoju dôkaznú povinnosť, nevyvrátil dôvodné a preukázané pochybnosti správcu dane o reálnom dodaní tovaru dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Poukázal na rozsudky KS v Žiline sp. zn. 30S/53/2017, sp. zn. 31S/90/2017, ktorými bola posudzovaná tá istá vec, len za iné zdaňovacie obdobia a žaloba bola zamietnutá.

10. Sťažovateľ v replike uviedol, že vo vyjadrení žalovaný neuviedol žiadne vyjadrenie k väčšine žalobných bodov, čo považuje za dôkaz toho, že žalovaný tieto argumenty nevie vyvrátiť.

11. Správny súd napadnutým rozsudkom žalobu zamietol. V celom rozsahu sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci, ako to učinili správne orgány. Zdôraznil, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vadu dokladu, a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje je povinný preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet sú v zákone stanovené.

12. Správca dane podľa správneho súdu preukázateľným spôsobom spochybnil vierohodnosť a pravdivosť spornej faktúry, došlo k presunu dôkazného bremena. Sťažovateľ však v daňovom konaní nepredložil relevantný dôkaz o tom, že k dodávke tovaru deklarovaného na sporných faktúrach, spoločnosťami SELEX s.r.o. a Alfatar s.r.o. aj reálne došlo. V tomto prípade dôkazná povinnosť zaťažuje daňový subjekt. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na jeho následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

13. Správny súd reagoval na jednotlivé žalobné dôvody a poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR a Ústavného súdu SR o dôkaznom bremene. K námietke o povinnosti kontrolovať svojho dodávateľa správny súd poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu (rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžf/61/2016 zo dňa 12. decembra 2017), v ktorej Najvyšší súd zdôrazňuje vzťah medzi procesnou povinnosťou znášať dôkazné bremeno pri ekonomickej činnosti vo forme zdaniteľných obchodov a podnikateľskou obozretnosťou, ku ktorej neodmysliteľne patrí aj primeraná starostlivosť o získanie dostupných informácií.

14. K nenariadeniu pojednávania správny súd uviedol, že postupoval analogicky podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ustanovením § 3 ods. 1 písm. b) zákona č. 62/2020 Z. z. Ochrana zdravia účastníkov konania a pracovníkov súdu počas mimoriadnej situácie šírenia nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19 považoval za základné právo človeka na ochranu zdravia, ktoré je za danej situácie nadradené základnému právu (verejného prerokovania vecí) podľa článku 48 ods. 2 Ústavy SR, a to i s prihliadnutím na ustanovenie § 135 SSP. Okrem toho správny súd pri svojom rozhodovaní zbral na zreteľ všetky vyjadrenia účastníkov konania.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenie

15. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovné dôvody:

- § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), t. j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z. z.“), t. j. vznik sťažovateľovho práva na odpočítanie dane, konkrétne správny súd
- nesprávne vyhodnotil otázku, že sťažovateľ preukázal fyzickú dodávku tovaru a zároveň spochybňuje unesenie dôkazného bremena sťažovateľom;
- nesprávne posúdil a interpretoval kúpnu zmluvu z 13.08.2014 a jej dodatky;
- je nevyhnutné určiť, či dôvodom nepriznania odpočtu DPH je podvod uskutočnený v priamom obchodnom vzťahu kontrolovaného platiteľa, alebo podvod uskutočnený v rámci obchodných vzťahov mimo kontrolovaného platiteľa, s čím sa správne orgány ani správny súd nevysporiadali.

ako aj

- § 440 ods. 1 písm. f) SSP, t. j. krajský súd porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Pochybenie spočíva v nenariadení pojednávania vo veci napriek tejto požiadavke sťažovateľa, konkrétne:
- súd rozhodol 24.06.2020, t. j. v čase, kedy už súdy v rámci SR riadne pojednávali, resp. zasielali účastníkom výzvu na vyjadrenie, či súhlasia s rozhodnutím bez nariadenia pojednávania;
- už 13.06.2020 bol zrušený núdzový stav, ktorého existencia je jedným z dvoch predpokladov uplatnenia § 3 ods. 1 písm. b) zákona č. 62/2020 Z. z.;
- už pred rozhodovaním súdu boli uvoľnené viaceré opatrenia;
- súd teda mohol nariadiť pojednávanie, resp. mohol zaslať sťažovateľovi výzvu na vyjadrenie, či súhlasí s rozhodnutím bez nariadenia pojednávania alebo ho vyzvať, aby zaslal súdu písomne svoj prednes.

16. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a uplatnil si právo na náhradu trov kasačného konania v celom rozsahu.

17. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

18. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

19. Kasačný súd pri rozhodovaní vychádzal aj z rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Keďže odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, vychádzajúc z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, z právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov) sa kasačný súd naďalej považuje za viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442

SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

21. Kasačný súd v prvom rade reaguje na námietku, týkajúcu sa nenariadenia pojednávania, hoci sťažovateľ jeho nariadenie žiadal. Posúdil dôvody, o ktoré sa opieral správny súd, berúc do úvahy ochranu zdravia účastníkov konania a pracovníkov súdu.

22. Kasačný súd v súlade so svojou doterajšou rozhodovacou praxou (napr. rozsudok sp. zn. 10Sžfk/51/2019) poukazuje na to, že prejednanie veci na pojednávaní je osobitným spôsobom konania pred správnym súdom, ktorým sa realizuje zásada verejnosti, ústnosti a bezprostrednosti tohto konania (§ 5 ods. 6, 8 SSP). Zásada bezprostrednosti a ústnosti konania má svoje ústavnoprávne vyjadrenie v čl. 47 ods. 2 Ústavy SR, v zmysle ktorého má každý právo, aby sa jeho vec prerokovala v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom. Z dikcie vyššie citovaného § 107 ods. 1 písm. a) SSP je zrejmé, že je povinnosťou správneho súdu nariadiť ústne pojednávanie na prejednanie veci samej, ak o to požiada aspoň jeden z účastníkov konania.

23. Kasačný súd tiež v tejto súvislosti poukazuje na ustálenú rozhodovaciu činnosť prezentovanú napríklad rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžsk/2/2019 zo dňa 22. októbra 2019, publikované pod č. R 18/2021 „... z dikcie vyššie citovaného § 107 ods. 1 písm. a) S.s.p. je zrejmé, že predmetné ustanovenie zakotvuje povinnosť správneho súdu nariadiť ústne pojednávanie na prejednanie veci samej ak o to požiada aspoň jeden z účastníkov konania.“ Porušenie tejto povinnosti zo strany správneho súdu je procesnou vadou odôvodňujúcou zrušenie rozhodnutia správneho súdu podľa § 440 ods. 1 písm. f) v spojení s § 462 ods. 1 SSP. Kasačný súd sa s vyššie uvedenou ustálenou rozhodovacou činnosťou v plnom rozsahu stotožňuje.

24. Dôvody, ktoré v napadnutom rozsudku uvádza správny súd, kasačný súd nepovažuje za relevantné. Hoci v správnom súdnictve je prípustné aj rozhodovanie bez nariadenia pojednávania (§ 107 ods. 2 SSP), ust. § 107 ods. 1 SSP stanovuje prípady, kedy bez nariadenia pojednávania správny súd rozhodnúť nemôže. Ust. § 3 ods. 1 písm. b) zákona č. 62/2020 Z. z., o ktorý sa opieral správny súd, znie:

„§ 3

(1) V čase mimoriadnej situácie¹⁾ alebo núdzového stavu²⁾

...

b) je ochrana zdravia dôvodom na vylúčenie verejnosti z pojednávania, hlavného pojednávania a verejného zasadnutia.“

Zo znenia tohto ustanovenia podľa kasačného súdu nemožno vyvodiť, že by išlo o dôvod, pre ktorý by bolo možné upustiť od pojednávania podľa § 107 SSP, ak o to účastník konania požiadal. Uvedené ustanovenie rieši len situáciu, kedy je možné vylúčiť verejnosť, čo však predpokladá už nariadené pojednávanie. Ak chcel správny súd z dôvodu ochrany zdravia účastníkov konania a pracovníkov súdu upustiť od pojednávania, mohol po komunikácii s účastníkom konania, ktorý o nariadenie pojednávania požiadal, využiť možnosti, na ktoré upozornil sťažovateľ v kasačnej sťažnosti, čo však neurobil.

25. Vzhľadom na to, že sťažovateľ v žalobe výslovne uviedol, že vo veci žiada nariadenie pojednávania, nenariadením pojednávania ako nesprávnym procesným postupom došlo k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces. Kasačná sťažnosť je teda v tejto časti dôvodná.

26. Dôvodom zrušenia rozhodnutia správneho súdu a vrátenia veci na ďalšie konanie je procesné pochybenie spočívajúce v nenariadení pojednávania napriek žiadosti účastníka, kasačný súd sa preto nezaoberal kasačným dôvodom nesprávneho právneho posúdenia veci.

27. Ku kasačnému dôvodu, týkajúceho sa nesprávneho právneho posúdenia vzniku sťažovateľovho práva na odpočítanie dane kasačný súd prezentuje všeobecné východiská, ktoré bude potrebné v ďalšom konaní pred správnym súdom zohľadniť.

28. V prvom rade je podstatné zdôrazniť, že odmietnutie odpočtu DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok a z dôvodu účasti na podvodnom reťazci sú dva zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

29. Z rozhodnutia správnych orgánov, ani z rozhodnutia správneho súdu nevyplýva, že by dôvodom odmietnutia odpočtu DPH bola sťažovateľova účasť na podvode. Naopak, dôvodom odmietnutia odpočtu DPH bolo nesplnenie hmotnoprávnych podmienok tak, ako je uvedené v časti I. a II. tohto rozhodnutia. Keďže v tomto smere sťažovateľ nevedol žalobnú argumentáciu, ani argumentáciu pred správnymi orgánmi, podľa kasačného súdu nebol dôvod na to, aby s otázkou podvodu správny súd vysporiadal tak, ako namieta sťažovateľ v kasačnej sťažnosti.

30. Pokiaľ ide o posúdenie splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH vo vzťahu sťažovateľa a jeho priameho dodávateľa SELEX, s.r.o., resp. jeho subdodávateľa B1Commerce, s.r.o. (predtým Alfatar, s.r.o.), kasačný súd dáva do pozornosti judikatórny posun, ktorý nastal pri hodnotení skutočnosti, či tovar dodal na faktúre deklarovaný dodávateľ.

31. V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ a nadväzujúcej rozhodovacej praxe kasačného súdu nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľ nevie preukázať, že tovar dodal ním deklarovaný dodávateľ. Súdny dvor EÚ v rozhodnutí vo veci C-610/19 Vikingo uvádza, že hmotnoprávne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie, sú splnené len vtedy, ak sa reálne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Podľa Súdneho dvora EÚ skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ, nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť odopreté právo na odpočítanie. Aktuálna rozhodovacia prax kasačného súdu pritom už štandardne reflektuje na citované rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo - napr. sp. zn. 5Sžfk/66/2020 z 28. júla 2022, sp. zn. 5Sžfk/73/2020 zo dňa 25. augusta 2022, sp. zn. 10Sžfk/28/2020 zo dňa 27. júna 2022.

32. Najvyšší správny súd konštatuje, že podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ sa Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie (Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie).

33. Zároveň kasačný súd dopĺňa, že judikatórny posun nastal aj rozhodnutím sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022, uverejneného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, a ktorý jasne stanovuje, že „v prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom“.

34. Kasačný súd záverom poznamenáva, že je mu známe rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 1Sžfk/50/2018 z 28. apríla 2020, týkajúce sa obdobnej veci sťažovateľa, kde kasačný súd kasačnú

sťažnosť zamietol. Dôvodom zamietnutia kasačnej sťažnosti boli primárne nedostatočne formulované sťažnostné dôvody, ktoré sa odlišovali od obsahu kasačnej sťažnosti v súdnej veci.

V.
Záver

35. Kasačný súd konštatuje, že nesprávnym procesným postupom správneho súdu došlo k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces a z toho dôvodu rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie (§ 462 ods. 1 SSP). Krajský súd bude musieť v ďalšom konaní vytýčiť pojednávanie vo veci, riadne a včas naň predvolať účastníkov konania a znova vec prejednať.

36. Pri novom rozhodovaní vo veci bude úlohou správneho súdu znovu vo veci rozhodnúť. Pri novom rozhodnutí správny súd v nadväznosti na rozsah žalobných dôvodov bude brať do úvahy aj najnovšiu rozhodovaciu prax kasačného súdu.

37. V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

38. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.