

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 10Sžfk/80/2020
Identifikačné číslo spisu: 3020200015
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200015.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): JIMBO invest s.r.o. so sídlom Dunajská 8, Bratislava, IČO: 36 749 800, právne zastúpený: JUDr. Jozef Námešný, advokát so sídlom Nábr. Sv. Cyrila 47, Prievidza, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102626088/2019 zo dňa 14. novembra 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/8/2020-42 zo dňa 30. septembra 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/8/2020-42 zo dňa 30. septembra 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102626088/2019 zo dňa 14. novembra 2019, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101296732/2019 zo dňa 29. mája 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.
Administratívne konanie

1. Rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 101296732/2019 zo dňa 29. mája 2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubený rozdiel v sume 4 121,88 eur tým, že bol znížený nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2013 zo sumy 12 521,63 eur na sumu 8 399,75 eur. Z odôvodnenia tohto rozhodnutia vyplýva, že Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) neuznal žalobcovi v deklarovanom rozsahu nárok na odpočet DPH z faktúr č. 7/2013 a č. 8/2013 od dodávateľa HOSS Prievidza s.r.o. za dodávku stavebných prác „na IBV Novostavba rodinných domov A, B, C v Prievidzi“. Správca dane uviedol, že daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať

podnikateľskú činnosť a preverovať svojich obchodných partnerov tak, aby za každej situácie vedel a mal dostatočné podklady preto, aby riadne preukázal vznik nároku na odpočet DPH.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 102626088/2019 zo dňa 14. novembra 2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Považujúc ho za vecne správne žalovaný dospel k záveru, že správca dane podrobne a dostatočne preveril oprávnenosť nároku žalobcu na odpočet dane.

3. V odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že vyhodnotením dôkazov predložených kontrolovaným daňovým subjektom a dôkazov získaných správcou dane mal správca dane za preukázané, že dodávateľská spoločnosť HOSS Prievidza s.r.o. stavebné práce neposkytla v plnom rozsahu vo vlastnej réžii, preukázané boli len práce vykonané osobami pracujúcimi na dohodu. Daňový subjekt nevedel a nepreveroval skutočnosť, či deklarovaný dodávateľ bol personálne, technicky, odborne, materiálne alebo inak spôsobilý na realizáciu príslušných dodaní, a teda či mohol takéto dodania aj skutočne vykonať. Daňový subjekt zároveň nepreveroval osoby, prípadne podnikateľské subjekty, ktoré sa reálne mali zúčastniť stavebných prác, nevedel ich v rámci daňovej kontroly vo vyrubovacom konaní uviesť, nevedel nič o ich odbornej spôsobilosti na jednotlivé súčasti stavebných prác, nebol informovaný o subdodávateľoch diela. Daňový subjekt nesplnil podmienky ustanovené v § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“), keď nepreukázal vierohodnými dokladmi uskutočnenie dodania tovaru a služieb práve od uvedeného dodávateľa HOSS Prievidza s.r.o. Zároveň uviedol, že daňový subjekt mohol situáciu vyhodnotiť včas a rozpoznať prípadné znaky podvodu (daňového úniku), pretože mal právo pýtať sa svojho dodávateľa na jeho možnosti a spôsoby zabezpečenia predpokladaných dodávok služieb.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia), vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

5. Krajský súd rozsudkom č. k. 11S/8/2020-42 zo dňa 30. septembra 2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) zamietol. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 168 SSP tak, že (v konaní úspešnému) žalovanému právo na ich náhradu nepriznal.

6. Krajský súd sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcou dane i žalovaným, ako aj s podrobným zdôvodnením ich rozhodnutí, pričom v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, že dodávateľ HOSS Prievidza s.r.o. dodal žalobcovi tovary a služby uvedené na sporných faktúrach v deklarovanom rozsahu je opodstatnený. Dodávateľ HOSS Prievidza s.r.o., u ktorého došlo k porušeniu princípu neutrality DPH je spoločnosťou nedôveryhodnou a problematickou. Za mesiac apríl 2013 vykázala spoločnosť HOSS Prievidza s.r.o. DPH na výstupe v sume 3 453,20 eur len formálne, pretože nedokázala preukázať uskutočnenie deklarovaných plnení žiadnou daňovou alebo obchodnou evidenciou. Za ďalšie zdaňovacie obdobie máj 2013 spoločnosť HOSS Prievidza s.r.o. dokonca daňové priznanie nepodala vôbec a nepriznala daň na výstupe zo žiadnych zdaniteľných plnení. Je teda zrejmé, že spoločnosť HOSS Prievidza s.r.o. na svojom výstupe fakturovala žalobcovi stavebné práce, ale na vstupe uvádzala vymyslené číselné údaje bez reálneho opodstatnenia, keď absentovali uskutočnené zdaniteľné plnenia. Hoci spoločnosť HOSS Prievidza s.r.o. na výstupe formálne vykázala DPH, táto daň v skutočnosti do štátneho rozpočtu odvedená nebola, pretože výsledný vzťah voči štátnemu rozpočtu bol neoprávnene znížený. Bolo pochybením na strane žalobcu, že si nepreveroval skutočnosť, či dodávateľ HOSS Prievidza s.r.o. bol personálne, technicky, odborne, materiálne, alebo inak spôsobilý na realizáciu príslušných dodaní, a teda či mohol takéto dodania skutočne aj vykonať. Žalobca nepreveroval osoby a podnikateľské subjekty, ktoré sa

reálne mali zúčastniť stavebných prác, nevedel ich v rámci daňovej kontroly uviesť, nevedel nič o ich odbornej spôsobilosti na jednotlivé súčasti stavebných prác a nebol informovaný o subdodávateľoch diela. Pri diele ako je stavba rodinných domov mal žalobca vyžadovať a byť dodávateľom presne informovaný o tom, či dodávateľ HOSS Prievidza s.r.o. je vo všetkých požadovaných aspektoch spôsobilý realizovať deklarované stavebné práce. Bolo potrebné na strane žalobcu zaujímať sa o materiálne a technické vybavenie poskytovateľa služieb stavebného charakteru, či má na to aj personálne zabezpečenie a odbornú pracovnú silu. Žalobca si dodávateľa HOSS Prievidza s.r.o. pred uzatvorením zmluvy o dielo neoveril a vstúpil do obchodného vzťahu s dodávateľom, ktorý nedisponoval potrebnými kapacitami schopnými realizovať dodanie služieb za účelom výstavby troch rodinných domov.

7. Krajský súd ďalej uviedol, že vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, nemohol byť nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2013 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky uvedené v ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. pre odpočet DPH.

8. Záverom krajský súd uviedol, že je potrebné mať na pamäti, že žalobca má povinnosť prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10), pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). Podľa krajského súdu možno od žalobcu spravodlivo požadovať, aby mal vedomosť o svojich obchodných partneroch a aby pri obchodovaní zachovával potrebnú mieru opatrnosti. Pochybný obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Za stavu, že žalobca podstúpi riziko a začne s nedôveryhodným subjektom obchodovať, musí si byť vedomý toho, že pre preukázanie reálnosti dodávok od takejto spoločnosti bude musieť správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré reálnosť dodávok bez akýchkoľvek pochybností potvrdia.

III.

Konanie na kasačnom súde

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a nezohľadnil záväzný právny názor kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. i) SSP).

10. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd bol viazaný právnym záverom kasačného súdu uvedeným v rozsudku č. 3Sžfk/27/2017 zo dňa 27. júna 2018, ktorý okrem iného stanovil pre žalovaného úlohu vyhodnotiť, kam až siahalo dôkazné bremeno žalobcu na preukázanie rozhodujúcich skutočností. Žalovaný tento právny názor kasačného súdu nerespektoval a naďalej od žalobcu požadoval neohraničené dôkazné bremeno na skutočnosti mimo jeho kompetencie. Aj podľa relevantnej judikatúry SDEÚ nedostatky v kompetencii iných osôb nemôžu byť titulom na neuznanie odpočtu DPH u žalobcu.

11. Zdôrazňuje, že hmotný podklad obchodu existuje, teda nie je predmetom sporu (rodinné domy sú postavené, skolaudované a plnia svoju funkciu). Predmetom sporu je teda právna otázka, či rôzne nedostatky v prostredí dodávateľov môžu byť dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u žalobcu v pozícii odberateľa. Na túto otázku dáva SDEÚ už 15 rokov ustálený právny názor (rozsudok SDEÚ C-354/03 Optigen; C-80/11 Mahagében; C-18/13 Maks Pen; tiež rozsudky NS SR 8Sžf/9/2013; 6Sžf/10/2012; 3Sžf/1/2011; 4Sžf/16/2010).

12. Podľa názoru sťažovateľa, krajský súd nijako neohraničil jeho dôkazné bremeno, naopak, extenzívne ho rozšíril aj na činnosti iných osôb. Nemožno od daňového subjektu spravodlivo žiadať, aby sledoval a kontroloval svojho dodávateľa. Správca dane svoj záver o nedodaní plnenia opiera o nezrovnalosti zistené v prostredí dodávateľa HOSS Prievidza s.r.o. Podľa ustálenej judikatúry SDEÚ právo platiteľa na odpočet dane nemôže byť ovplyvnené tým, že plnenie na predchádzajúcich stupňoch obchodu bolo poznačené prípadným podvodom, bez toho, aby o tom vedel alebo mohol vedieť.

13. Sťažovateľ zdôraznil, že nezískal žiadnu daňovú výhodu, ani neporušil daňovú neutralitu, lebo riadne uplatnil plný režim DPH, teda daň na vstupe aj na výstupe. Je na správcovi dane, aby zisťoval dvojité podmienku zmarenia odpočtu dane - či sa dodávateľ dopustil podvodného konania a či kontrolovaný odberateľ o tom vedel alebo mohol vedieť. Daňové orgány splnenie dvojitej podmienky nepreukázali a krajský súd napriek tomu odobril ich postup ako nezákonný.

14. Záverom sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd preskúmal zákonnosť rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/8/2020-42 zo dňa 30. septembra 2020 a tento rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia a žalovaného zaviazal uhradiť trovy súdneho konania.

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že pri absencii akéhokoľvek relevantného dôkazu o skutočnom poskytnutí stavebných prác spoločnosťou HOSS Prievidza s.r.o. nemožno považovať sporné faktúry s neurčitým súpisom vykonaných prác a dokladmi o ich úhrade za presvedčivý dôkazný prostriedok, že dodávateľská spoločnosť vykonala stavebné práce v zmysle sporných faktúr, o ktorých existencii nebolo sporu. Správcom dane obstarané dôkazné prostriedky tvoriace obsah administratívneho spisu boli postačujúce na ustálenie skutkového stavu a vyvodenie oprávnených pochybností o reálnosti zdaniteľných plnení fakturovaných dodávateľom HOSS Prievidza s.r.o.

16. Na základe vyššie uvedeného žalovaný navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť a kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietnuť.

IV.

Právny názor kasačného súdu

17. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená 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 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky 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 prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v súvislosti s otázkou zohľadnenia konštantnej judikatúry NS SR pri svojom rozhodovaní konštatuje, že rozhodovaciu prax NS SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. SSP za rozhodujúce, že odo dňa 01. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia NS SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita). V súlade s princípom právnej istoty a 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], je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia NS SR.

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednoducho dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

20. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu v sume 4 121,88 eur tým, že bol znížený nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2013 zo sumy 12 521,63 eur na sumu 8 399,75 eur. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

21. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH: „Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.“

22. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH: „Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.“

23. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH: „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.“

24. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH: „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.“

25. Podľa § 24 ods. 1 písm. a), písm. b) a písm. c) Daňového poriadku: „Daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.“

26. 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.“

27. Podľa § 24 ods. 3 prvá veta Daňového poriadku: „Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.“

28. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť zákonnosť postupu krajského súdu, ktorý ako nedôvodnú zamietol správnu žalobu sťažovateľa proti rozhodnutiu žalovaného o nepriznaní nároku na odpočet DPH. Krajský súd, stotožňujúc sa so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci orgánmi finančnej správy, predmetnú vec neposudzoval ako daňový podvod (hoci v odôvodnení svojho rozhodnutia podrobne poukazuje na príslušnú judikatúru Súdneho dvora EÚ týkajúcu sa posudzovania daných otázok) a za aplikácie vnútroštátnej právnej úpravy dospel k záveru o neuznaní odpočítania dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok. Sťažovateľ sa so závermi správneho súdu uvedenými v napadnutom rozsudku nestotožnil.

Predovšetkým namietal nesprávne právne posúdenie otázky rozloženia dôkazného bremena, keď mal za to, že svoje dôkazné bremeno uniesol. Sťažovateľ mal za to, že skutočnosť, či ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane.

29. Primárne považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia podmienok na odpočítanie dane. Právny základ je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „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 až 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a
- tovar alebo služba musí byť dodaná zdaniteľnou osobou a súčasne tovar alebo služba, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, musí byť dodaná alebo poskytnutá inou zdaniteľnou osobou a zdaniteľná osoba musí tieto tovary alebo služby následne použiť na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (materiálne podmienky).

30. V zmysle smernice 2006/112 právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Prejavuje sa tu jedna zo základných zásad systému dane z pridanej hodnoty, a to zásada neutrálneho dopadu dane. Na zamedzenie kumulácie dane v rámci podnikateľského reťazca je umožnené odpočítanie dane, vďaka ktorému sa platiteľ dane môže zbaviť dane uplatnenej na predchádzajúcom stupni reťazca. V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ (ďalej aj „SD EÚ“) právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené (C-189/18 Glencore Agriculture Hungary). Právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (C-409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (C-285/11 Bonik). Každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (C-267/15 Gemeente Woerden).

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

- dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník; pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby (§ 19 ods. 1 zákona o DPH); pri službe daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH),
- 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),
- zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar alebo služba dodaná (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

32. Splnenie vyššie uvedených podmienok však platiteľ dane musí byť schopný preukázať spôsobom, aký predpokladá procesný predpis, teda v prípade uplatnenia odpočtu DPH Daňový poriadok, korigovaný právom Európskej únie. Rozsah a spôsob dokazovania je ustanovený v § 24 Daňového poriadku.

33. 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 Najvyšší súd SR napríklad 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.“

34. 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 vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

35. 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.

36. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva (obdobne rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022). Pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami (i) preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane.

37. Posudzujúc splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane v predmetnom prípade kasačný súd konštatuje, že dodanie služby - plnenie (stavebné práce) sporné nebolo, stavby fakticky existujú, pričom nešlo o fiktívne plnenia (materiálna existencia plnenia). Orgánmi finančnej správy bolo spochybnené reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia deklarovanej subjektom označeným na vystavených faktúrach, a teda kto fakturované stavebné práce reálne vykonal (spoločnosť HOSS Prievidza s.r.o.). Správca dane uviedol, že na strane daňového subjektu bolo potrebné zaujímať sa o materiálne a technické vybavenie poskytovateľa služieb stavebného charakteru, či má na to personálne

zabezpečenie, ktoré predstavuje odbornú pracovnú silu, či už vo forme vlastných zamestnancov alebo externých pracovníkov.

38. V tejto súvislosti kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že otázke statusu osoby deklarovaného dodávateľa sa venoval Súdny dvor EÚ vo svojom rozhodnutí vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie, kde konštatoval, že uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby deklarovaného dodávateľa hmotnoprávnou podmienkou je a dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane (sťažovateľ).

39. Po preštudovaní spisového materiálu a posúdení kasačných námietok kasačný súd konštatuje, že argumentácia sťažovateľa týkajúca sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom v otázke rozloženia dôkazného bremena a nepreukázania dodania služieb (stavebných prác) deklarovaným dodávateľom HOSS Prievidza s.r.o. je dôvodná.

40. Z obsahu spisu je zrejmé, že sťažovateľ správcovi dane predložil faktúry s pečiatkou deklarovaného dodávateľa a podpisom a súpisy prevedených a vykonaných prác. Konateľ dodávateľa, p. G., na ústnom pojednávaní pred správcom dane potvrdil vystavenie príslušných faktúr sťažovateľovi. Zároveň uviedol, že plnenie mal dodať aj subdodávateľsky, pričom niečo vykonali dohodári spoločnosti, avšak konkrétne si nevedel spomenúť.

41. Posudzujúc samostatnú transakciu medzi sťažovateľom a priamym dodávateľom (rozsudok SD EÚ vo veci C-267/15 Gemeente Woerden, bod 33), kasačný súd konštatuje, že pri nespochybnení materiálneho plnenia finančnými orgánmi možno vyššie predložené doklady a vykonané dôkazy považovať za dostatočné na preukázanie dodávky prác sťažovateľovi priamym dodávateľom. Primárnym dôvodom, pre ktorý správca dane neuznal odpočet dane, bolo vyhodnotenie situácie v prípade posudzovaných faktúr od dodávateľa HOSS Prievidza s.r.o. tak, že došlo k daňovému podvodu. Svoje závery oprel o zistenie, že spoločnosť HOSS Prievidza s.r.o. na výstupe formálne vykázala daň z pridanej hodnoty, avšak táto daň do štátneho rozpočtu odvedená nebola, pretože ako vyplýva z podaných daňových priznaní, výsledný vzťah voči štátnemu rozpočtu bol neoprávnené znížený. Vychádzajúc zo zmluvy o dielo a podľa okolností priebehu stavebných prác a podmienok, ktoré existovali v čase ich realizácie, daňový subjekt mohol poznať realizátorov fakturovaných dodaní. Správca dane mal preto pochybnosti o tom, že do vykonštruovaného reťazca obchodných partnerov bol kontrolovaný daňový subjekt zapojený neúmyselne. Ako však kasačný súd uvádza nižšie, tieto skutkové okolnosti môžu byť relevantnými dôvodmi pre odopretie práva na odpočet DPH len za podmienky, že správca dane preukáže, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo že vedel či vedieť mal a mohol, že sa daňového podvodu zúčastňuje. Toto dôkazné bremeno už zaťažuje správcu dane (uznesenie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2021, rozsudok SD EÚ vo veci C-18/13 Maks Pen zo dňa 13.02.2014, rozsudok SD EÚ vo veci C-277/14 PPUH Stehcamp 22.10.2015). Keďže správca dane a ani žalovaný týmto smerom nevedli svoje úvahy pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi, kasačný súd považuje ich rozhodnutia za nezákonné a odôvodňujúce vrátenie veci do štádia administratívneho konania. Zároveň však podotýka, že vyššie uvedené okolnosti sú indíciami nasvedčujúcimi spáchaniu daňového podvodu, resp. skutočnosti, že o tomto podvode sťažovateľ vedel alebo vedieť mal a mohol (vid' Procházka, Kupčík, Brychta: Definiční znaky podvodu na DPH v judikatúre Nejvyššího správního soudu, Časopis pro právní vědu a praxi, 1/2022, roč. XXX, s. 160 a 161 a v článku citované rozhodnutia SD EÚ i Nejvyššího správního soudu ČR).

42. Podľa aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že deklarovaný dodávateľ nestotožní osoby skutočne realizujúce práce. K uvedenému kasačný súd poukazuje na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2020: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z

dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

43. Z citovaného uznesenia SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo vyplýva, že v prípade spochybneného subdodávateľa v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočítanie dane v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Kasačný súd takisto konštatuje, že právo sťažovateľa na odpočet dane v zásade nie je závislé od toho, či sú splnené a preukázané hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočet dane v predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca, ale či tieto preukázal sťažovateľ vo vzťahu k dodaniu služby, ktorý mu poskytla spoločnosť HOSS Prievidza s.r.o.

44. Taktiež Ústavný súd SR v uznesení sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15.02.2022 vyslovil záver, že: „finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií ani nemusí v zásade nadobudnúť presvedčenie, že zvolený obchodný model daňového subjektu je optimálny alebo odôvodnený, pričom existenciu rôznych pochybností nemôže automaticky prenášať, ak nepreukáže účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, na daňový subjekt. Napokon, opatrenia prijaté členskými štátmi v oblasti DPH sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (bod 44 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo, bod 28 uznesenia Súdneho dvora EÚ Kemwater).“ K aplikácii rozhodnutia SD EÚ vo veci Vikingo vo svojej rozhodovacej praxi pristúpil aj Najvyšší správny súd SR (rozsudok sp. zn. 5Sžfk/17/2020 z 28.06.2022, rozsudok sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30.06.2022, ktorého právna veta bola dňa 13.10.2022 prijatá plénom súdu na publikovanie v Zbierke stanovísk a súdnych rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR).

45. Nad rámec uvedeného kasačný súd dodáva, že ustálená rozhodovacia činnosť kasačného súdu ako aj Súdneho dvora Európskej únie identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 64; obdobne vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 50).

46. Aj keď požiadavka primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je v súlade s právom Európskej únie a daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod

54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa a tým na neho fakticky preniesť kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

47. V tejto súvislosti kasačný súd na záver zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Opakovane pritom platí, že právo na odpočet možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa, resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 45 - 49). Jedným zo znakov účasti alebo vedomosti daňového subjektu o účasti na daňovom podvode pritom môže byť aj vedomé vystavenie faktúry s uvedením fiktívneho dodávateľa (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 53). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázanie 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 preukázania daňového podvodu 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).

48. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd uzatvára, že krajský súd nesprávne právne vec posúdil, pokiaľ žalobu zamietol na základe toho, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania naplnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane. Kasačný súd však považuje za potrebné dodať, že závery prezentované v tomto rozsudku automaticky neznamenajú, že sťažovateľovi má byť priznané právo na odpočet dane z predmetného dodania služieb. Úlohou finančných orgánov však bude preukázať, že sťažovateľ buď priamo participoval na daňovom podvode alebo mal a mohol vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou.

49. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa ohľadom rozhodnutia NS SR sp. zn. 3Sžfk/27/2017 zo dňa 27. júna 2018, ktorým bolo zmenené rozhodnutie Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/16/2016 zo dňa 18. januára 2017 tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane bolo zrušené a vec bola vrátená žalovanému na ďalšie konanie, kasačný súd uvádza, že v danej veci bolo predmetom preskúmania rozhodnutie žalovaného č. 102825228/2016 zo dňa 23. marca 2016, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 21423965/2015 zo dňa 09. decembra 2015, teda nie rozhodnutia, ktoré sú preskúmané v tomto konaní. Vzhľadom k uvedenému nie je možné konštatovať nerešpektovanie právne záväzného rozhodnutia kasačného súdu krajským súdom tak, ako to uvádza sťažovateľ.

50. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný bude vo svojom ďalšom konaní a rozhodovaní viazaný právnym názorom kasačného súdu v zmysle § 469 SSP. Bude najmä povinný zvážiť, či je možné prijať záver o nesplnení nároku na odpočítanie dane z dôvodu účasti alebo vedomosti sťažovateľa na daňovom podvode, resp. dokazovanie i doplniť, a následne vydať nové rozhodnutie, ktoré bude náležité a presvedčivo odôvodnené.

51. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred krajským súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

52. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.