

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sfk/25/2022
Identifikačné číslo spisu: 1018201756
Dátum vydania rozhodnutia: 23. júna 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1018201756.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): MEDIA.COM Slovakia, s.r.o., so sídlom Toplianska 26, 821 07 Bratislava, IČO: 35 880 791, právne zastúpenej JUDr. Ľudmilou Penz Vachulovou, advokátkou, AK so sídlom Leškova 3/A, 811 04 Bratislava, IČO: 30 802 547, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 102295983/2018 zo dňa 21.11. 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/217/2018-101 zo dňa 11.11. 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/217/2018-101 zo dňa 11.11.2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102295983/2018 zo dňa 21.11.2018 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobkyni priznáva 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.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 101468531/2018 zo dňa 31.07.2018 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 1 402,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2015.

2.Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102295983/2018 zo dňa 21.11.2018 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie pred správnym súdom

3.Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102295983/2018 zo dňa 21.11.2018.

4.Krajský súd uviedol, že zistil, že na tunajšom správnom súde pod sp. zn. 2S/209/2018 prebehlo súdne konania totožných účastníkov (žalobkyňa, žalovaný), ktorého predmetom preskúmania bolo celkovo päť rozhodnutí žalovaného, ktoré sa týkali vyrubenia rozdielu DPH za mesiace február, apríl, máj, júl, október roku 2014, na základe uskutočnenej daňovej kontroly ukončenej vydaním protokolu č. 100836334/2018 zo dňa 26.04.2018. V predmetnom súdnom konaní došlo dňa 28.10.2020 k vyhláseniu rozsudku vo veci č. k. 2S/209/2018-196, ktorým správny súd podanú žalobu zamietol a nepriznal žalovanému právo na náhradu trov konania. Správny súd aj vzhľadom na poukaz žalobkyne v predmetnej žalobe, kde táto uviedla, že jej bol v daňovom konaní v 30 samostatných rozhodnutiach Daňového úradu Bratislava vyrubený samostatnými 30 rozhodnutiami vydanými na základe troch Protokolov o daňovej kontrole za obdobie jednotlivých mesiacov január až december 2014, január až október 2015 a január až august 2016 rozdiel DPH v celkovej výške 50 474,00 Eur, zistil, že v tomto konaní prejednávaná vec je skutkovo a právne (až na rozdiel v časti výšky vyrubenej sumy rozdielu DPH, obdobia - október 2015, na základe iných faktúr, ako aj osoby dodávateľa fakturovaných služieb - spol. MODIFIN STAVBY s.r.o., Bratislava, ten istý konateľ p. O.), totožná s vecou prejedávanou tunajším súdom pod sp. zn. 2S/209/2018. Správny súd musí konštatovať, že sa jedná o konanie vo veci rovnakej žalobkyne a žalovaného ako aj totožného predmetu konania, ktorým je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým došlo k vyrubeniu rozdielu DPH, pri rovnakom priebehu administratívneho konania pred správnymi orgánmi verejnej správy (žalovaným a prvostupňovým orgánom - správcom dane). Predmetné súdne konanie sp. zn. 2S/209/2018 bolo vyššie uvedeným rozsudkom tunajšieho správneho súdu právoplatne skončené a žaloba bola zamietnutá

5.Ako ďalej uviedol krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku podaná žaloba obsahuje rovnaké právne a skutkové námietky a argumenty ako žaloby vo veci sp. zn. 2S/209/2018. Taktiež v tejto veci podané vyjadrenie žalovaného je obsahovo obdobné ako jeho vyjadrenie k žalobám vo vyššie uvedenej veci.

6.Vzhľadom na tieto skutočnosti správny súd pri vypracovávaní tohto rozsudku (písomného vyhotovenia) využijúc § 140 S.s.p., podľa ktorého správny súd vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody, pričom stručne uvedenie rozdiely medzi týmto súdnym prieskumom a konaním vedeným pod sp. zn. 2S/209/2018, resp. uvedenie skutočnosti, ktoré považuje za potrebné a v ostatnom poukazuje na odvodnenie rozsudku vo veci č. k. 2S/219/2018-196 vydaného dňa 28.10.2020.

7.Ďalej správny súd uviedol, že z hľadiska právneho odôvodnenia vo veci v plnom rozsahu poukazuje na odôvodnenie rozsudku tunajšieho správneho súdu č. k. 2S/209/2018-196 zo dňa 28.10.2020 - body 44 až 52 tohto rozsudku. Nad rámec právneho odôvodnenia vyplývajúceho z vyššie uvedeného rozsudku správny súd zdôrazňuje, že správca dane preveroval v daňovom konaní dodanie v žalobkyňou uplatnených faktúrach IT služieb, ktoré mali byť vykonané (dodané) dodávateľom žalobkyne - spol. MODIFIN STAVBY, s.r.o., Bratislava, tak ako to vyplývalo z predmetných žalobkyňou predložených písomných dokladov (faktúry, objednávky, mesačné výkazy vykonaných prác, zmluva o poskytovaní servisných služieb 01/2014 a 2/2015, čestné prehlásenia odberateľov, doklady o úhrade), a to z dôvodu, že správca dane nadobudol pochybnosť, či fakturované služby boli skutočne vykonané tak, ako to bolo deklarované v zmysle žalobkyňou predložených dokladov, t. j.

dodávateľom - spol. MODIFIN STAVBY, s.r.o. Bratislava. Za týmto účelom správca dane vykonal dokazovanie - preverovanie takto fakturovaných dodávok IT služieb. Z vykonaného dokazovania - výsluchu svedka J. O. (jediný konateľ dodávateľa žalobkyne v roku 2015, bol od 25.02.2015 do 24.02.2015 dlhodobou PN) jednoznačne aj podľa správneho súdu vyplynulo, že spol. MODIFIN STAVBY, s.r.o. fakturované služby IT služieb neuskutočnila a to ani sama a ani prostredníctvom iných subdodávateľov. Potom prijatý záver žalovaného v napadnutom rozhodnutí je správny. Správny súd nesúhlasí s tvrdením žalobkyne o tom, že nie je rozhodujúce kto vykonal (ktorá fyzická osoba) predmetné fakturované služby, ale rozhodujúce je ich reálne vykonanie. Priznať právo na odpočet DPH bolo v danom prípade možné len v prípade, ak by bolo preukázané, že dané služby boli aj skutočne dodané vo faktúrach uvedeným dodávateľom. Táto skutočnosť bola v daňovom konaní spochybnená a nebolo preukázané, nado všetku pochybnosť, že by skutočne fakturované IT služby dodala žalobkyňa spol. MODIFIN STAVBY, s.r.o. Bratislava.

8. Správny súd poukázal na to, že v napadnutom rozhodnutí žalovaný celkom zrozumiteľne podal odôvodnenie prečo mal za nepreukázané dodanie fakturovaných IT služieb uvedeným dodávateľom žalobkyne - spol. MODIFIN STAVBY, s.r.o. Taktiež čestné vyhlásenia odberateľov predložené žalobkyňou neposkytujú relevantnú informáciu o tom, či dané IT práce vykonal dodávateľ uvedený na posudzovaných faktúrach, ale len to, že určité IT práce boli vykonané. Napadnuté rozhodnutie považuje správny súd za riadne, dostatočne a logicky odôvodnené a poskytujúce v zodpovedajúcom rozsahu a kvalite odpovede na všetky relevantné námietky žalobkyne ako aj skutočnosti rozhodné preto, aby bolo možné toto rozhodnutie považovať za dostatočne odôvodnené a zrozumiteľné a potom námietky žalobkyne o arbitrárnosti záverov žalovaného v napadnutom rozhodnutí neprisvedčil. Žalovaný jasne označil dôkazy, z ktorých vo veci vychádzal, riadne zistil skutkový stav a vyhodnotil všetky relevantné dôkazy.

9. Správny súd záverom uviedol, že nezistil žiadne žalobkyňou namietané porušenia zásad daňového konania, daňové orgány vykonal riadne dokazovanie, v zodpovedajúcom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci a žalovaný v napadnutom rozhodnutí prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Napadnuté rozhodnutie obsahuje všetky zákonom naň kladené náležitosti a je riadne odôvodnené. Žalovaný sa v rozhodnutí vyrovnal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v odvolaní žalobkyne, podrobne rozobral predložené dôkazy aj skutkový stav, ktorý správne právne vyhodnotil.

III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

10. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť v zákonom stanovenej lehote a navrhla, aby kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu, zrušil rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

11. Sťažovateľka v prvom rade, prednostne a dôrazne namieta a ohradzuje sa voči tomu, že by mala byť súčasťou akéhokoľvek fiktívneho obchodu, ktorého účelom malo byť získať (neoprávnené) nadmerný odpočet DPH (účasti na daňovom podvode). Takýto záver nekorešponduje skutočnému skutkovému stavu. Sťažovateľka podniká v súlade so zásadami poctivého obchodného styku.

12. Sťažovateľka nebola vedome súčasťou akéhokoľvek reťazca, v ktorom by dochádzalo k zneužitiu systému DPH. Sťažovateľka obstaráva práce pre svojich klientov subdodávateľským spôsobom prostredníctvom obchodných partnerov podľa rozsahu objednaných prác. Správca dane mal preverovať dodanie tovaru a služieb daňovým subjektom MODIFIN STAVBY, s.r.o. do spoločnosti sťažovateľky.

13. Sťažovateľka so zmluvným partnerom uzavrela písomnú zmluvu a v čase rokovania o uzavretí zmluvy preverovala všetky verejne dostupné informácie o zmluvnom partnerovi. Objednávky

sťažovateľky boli riadne prevzaté zmluvným partnerom. Za práce vykonané na základe objednávok boli riadne vystavené faktúry.

14. Správca dane vyrubil rozdiel dane s odôvodnením, že podľa jeho názoru sťažovateľka údajne nepreukázala uskutočnené zdaniteľné obchody deklarované na predmetných faktúrach. Absurdnosť záverov správneho súdu spočíva v závere, že daňové doklady predložené sťažovateľkou mali byť pri vyhodnotení výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnené.

15. Skutočnosť, že pán O. nevedel uviesť žiadne konkrétne skutočnosti ohľadom podnikateľskej aktivity, resp. nepredložil žiadne doklady, nemôže byť kladená za absenciu dôkazného bremena na strane sťažovateľky.

16. Správny orgán prvého stupňa neskúmal prepojenosť dodávateľských a odberateľských faktúr sťažovateľky, hoci tieto mal k dispozícii.

17. Sťažovateľka predložila všetky doklady preukazujúce právny dôvod spolupráce, objednanie služieb, ich vykonanie, fakturáciu a úhradu. Toto nad rámec bežných úkonov v obchodnom styku potvrdili aj odberatelia sťažovateľky, ktorými sú renomované spoločnosti.

18. Rozhodnutie je nezákonné, nielenže nevychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nie je dostatočne odôvodnené. Nedostatočné odôvodnenie má za následok arbitrárnosť takýchto rozhodnutí a teda ich nepreskúmateľnosť.

19. Sťažovateľka je spoločnosťou so serióznymi obchodnými kontaktmi, už od roku 2004 pôsobí na trhu v oblasti IT služieb, doteraz nebola spájaná so žiadnymi podvodnými praktikami, na ktoré správny súd poukazuje.

20. Žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. Podľa jeho názoru krajský súd rozhodol správne, keď žalobu zamietol s odôvodnením, že neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania, daňové orgány vykonali riadne dokazovanie, žalovaný prihliadol na všetko, čo vyšlo najavo v daňovom konaní a námietky sťažovateľky neodôvodňujú zrušenie napadnutých rozhodnutí.

IV.

Konanie na kasačnom súde

21. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.) dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 23.06.2023.

22. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave, ktorým tento podľa ust. § 190 S.s.p. zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102295983/2018 zo dňa 21.11.2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 101468531/2018 zo dňa 31.07.2018, ktorým Daňový úrad Bratislava podľa ust. § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobkyni (sťažovateľke) vyrubil rozdiel dane v sume 1 402, 00- Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2015.

V.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

Podľa § 2 ods.1 S.s.p. v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam a právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

Podľa § 134 ods.1 S.s.p. správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, 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,
- b) skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- 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 všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 2 ods.1 písm. a) zákona č 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“) predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 19 ods.1 prvej a druhej vety zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovarov alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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 vystavenú podľa § 71.

23.Podľa § 464 ods. 1 S.s.p. ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

24. V právnej veci totožných účastníkov, týkajúcej sa iného zdaniteľného obdobia, už rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 4Sžfk/35/2021 zo dňa 28.04.2023, na ktorého prevzatú časť odkazujeme.

31. Predmetom správneho súdneho prieskumu boli rozhodnutia finančných orgánov o vyrubení rozdielu na DPH sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie júl 2014 z dôvodu neuznania práva na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľom FENICIA LLC., organizačná zložka za dodávku počítačových služieb. Správca dane a žalovaný konštatovali, že sťažovateľ nepreukázal, že dodávateľ

fakturované služby skutočne poskytol. Krajský súd žalobu podanú sťažovateľom proti rozhodnutiam finančných orgánov zamietol, pričom v odôvodnení (i) jednak konštatoval neunesenie dôkazného bremena sťažovateľom v otázke splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočet dane a (ii) jednak konštatoval, že sťažovateľ bol súčasťou fakturačného reťazca, v ktorom dochádzalo k zneužitiu systému DPH, a pri tomto konkrétnom dodávateľovi na vstupe nepristupoval s náležitou starostlivosťou.

32. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti reagujúc na rozsudok krajského súdu namietal, že krajský súd nesprávne právne posúdil právnu otázku neunesenia dôkazného bremena sťažovateľom, a že jeho účasť na daňovom podvode nemá oporu v administratívnych spisoch a rozhodnutiach finančných orgánov.

33. Kasačný súd dáva primárne do pozornosti, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ i kasačného súdu obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Následne aj 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. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

34. K vyššie uvedenému kasačný súd odkazuje aj na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach SGI a Valérian C-459/17 a C-460/17: „Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrovanie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca.“

35. Krajskému súdu teda možno vytknúť, že jednak skonštatoval nepreukázanie hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane a jednak - a to nad rámec tvrdení daňových orgánov - účasť sťažovateľa na daňovom podvode. Nakoľko však kasačný súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že ani záver krajského súdu a rozhodnutí finančných orgánov o nesplnení hmotnoprávnych podmienok neobstojí (v tomto ohľade ide krajský súd v línii administratívnych rozhodnutí), považuje za hospodárnejšie rozhodnúť o zmene rozsudku krajského súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

36. Pokiaľ ide o záver krajského súdu o účasti sťažovateľa na daňovom podvode, kasačný súd dáva sťažovateľovi za pravdu v tom, že krajský súd tento svoj záver prijal bez opory v skutkovom stave, ktorý vyplýva z preskúmaných administratívnych rozhodnutí. Účasť daňového subjektu na daňovom podvode by mohla byť ako dôvod odopretia odpočítania dane aplikovaná až potom, čo by správca dane uniesol dôkazné bremeno a kladne zodpovedal všetky štyri otázky tzv. Axel Kittel testu, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04). Týmto otázkami sú: (i) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?; (ii) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?; (iii) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? a (iv) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt? Skutočnosti

poskytujúce odpovede na tieto otázky preukazuje správca dane a overuje vnútroštátny súd (rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2020).

37. V uvedenom prípade však predmetné otázky správcu dane neposudzoval. Rozhodnutie správcu dane (a následne aj žalovaného) bolo naopak postavené na závere, že sťažovateľ nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočet dane. Tvrdenie krajského súdu o účasti sťažovateľa na daňovom podvode bolo preto nepodložené a predčasné. Navyše nakoľko nebolo obsiahnuté v administratívnych rozhodnutiach, znemožnilo sťažovateľovi efektívnu obranu prostredníctvom podania odvolania či správnej žaloby. Sťažovateľovi sa prvýkrát poskytla možnosť vyvracať závery o svojej účasti na daňovom podvode až v kasačnej sťažnosti, čo nie je v zmysle právnej úpravy správneho súdnictva postavenom na princípe subsidiarity prípustné.

38. Ďalej, ani záver krajského súdu o neunesení dôkazného bremena v otázke splnenia hmotnoprávných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH sťažovateľom (odhliadnuc od odôvodnenia rozsudku úvahami o daňovom podvode) nemožno pokladať za správny.

39. Kasačný súd pripomína, že v zmysle zákona o DPH sa hmotnoprávnymi podmienkami pre odpočítanie dane myslia (i) existencia zdaniteľného plnenia, (ii) jeho dodanie zdaniteľnou osobou a (iii) použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. 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. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom (nález Ústavného súdu SR IV. ÚS 569/2022-33 zo dňa 07.02.2023).

40. V prejednáwanej veci bolo orgánmi finančnej správy spochybnené predovšetkým splnenie druhej podmienky uvedenej vyššie - uskutočnenie zdaniteľného plnenia subjektom označeným na vystavených faktúrach. Pokiaľ ide o existenciu materiálneho plnenia, túto správca dane výslovne nepotvrdil, zároveň však odmietal vykonať výsluch odberateľov, ktorí by k zisteniu tejto skutočnosti mohli prispieť, s tým že sa nimi nepotvrdí, kto práce vykonal. Z uvedeného i z celkového obsahu rozhodnutí teda vyplýva, že sporným bolo najmä dodanie služieb konkrétnym dodávateľom.

41. Sťažovateľ na preukázanie svojho nároku predložil písomné dôkazy a doklady (písomná zmluva s dodávateľom, objednávky, faktúry a mesačné výkazy vykonaných prác, a to s pečiatkami a podpismi vedúceho organizačnej zložky dodávateľa). Správca dane však ich hodnovernosť spochybnil, a to na základe svedeckej výpovede vedúceho organizačnej zložky dodávateľa, ktorý všeobecne poskytnutie služieb a vystavenie faktúr potvrdil, neoznačil však konkrétne osoby, ktoré práce vykonali, neposkytol konkrétne okolnosti spolupráce a neposkytol ani písomné doklady či účtovníctvo dodávateľa. Správca dane tiež uviedol, že ani konateľ sťažovateľa nevedel, kto konkrétne práce vykonal. Následne sťažovateľ preukazoval splnenie podmienok čestnými prehláseniami odberateľov a návrhmi na ich výsluch, čo správca dane odmietol s poukazom na to, že tieto nepreukážu, kto práce skutočne vykonal.

42. Kasačný súd po preštudovaní administratívneho spisu konštatuje, že zistenia a dôkazy správcu dane, ktorými správca dane spochybnil vierohodnosť žalobcom predložených dôkazov, nepovažuje za minimálne rovnako závažné, ako boli žalobcom predložené dôkazy. Obsah svedeckej výpovede štatutára dodávateľa nevie žalobca ovplyvniť (táto výpoveď môže byť motivovaná aj úmyselným zatajovaním skutočností samotným dodávateľom). U dodávateľa môžu nastať rôzne situácie, ako napríklad nelegálne zamestnávanie, zabezpečenie externých spolupracovníkov bez zmluvného základu, faktické využitie inej spoločnosti, čo sú skutočnosti mimo kontrolovaného daňového subjektu, pretože sú v plne réžii jeho dodávateľa. Existujú teda aj iné možné vysvetlenia či skutkové

verzie deja, pre ktoré dodávateľ relevantné skutočnosti „zatajuje“, než je konštatácia o nedodaní služieb žalobcovi.

43. Rovnako nebolo v moci sťažovateľa ovplyvniť ani vedenie účtovníctva a plnenie si daňových povinností zo strany dodávateľa. Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 627/2022-43 z 27.04.2023).

44. Obdobne ani skutočnosť, že konateľ sťažovateľa nevedel označiť konkrétne osoby, ktoré práce vykonali, nemôže byť „relevantne spochybňujúcim“ zistením správcu dane. V obchodnej praxi je bežné a zodpovedajúce aj právnej úprave Obchodného zákonníka, že jeden podnikateľský subjekt si objedná služby od iného podnikateľského subjektu bez toho, aby vedel či musel vedieť, ktoré konkrétne fyzické osoby plnenie v mene dodávateľa vykonajú.

45. Z uvedených dôvodov nemohol sťažovateľ niesť dôkaznú núdzu a právny následok v podobe straty nároku na odpočet DPH (pri produkcii všetkých v čase zdaniteľného plnenia štandardne uchovávaných dokladov z jeho strany), len na základe vyššie uvedených spochybňujúcich zistení a dôkazov správcu dane. Kasačný súd preto v predmetnej veci nepovažuje zistenia a dôkazy správcu dane za spôsobilé spochybniť vierohodnosť sťažovateľových predložených dokladov, v dôsledku čoho ani nemožno hovoriť o prechode dôkazného bremena na sťažovateľa.

46. K uvedenému kasačný súd poukazuje aj 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.“; „Skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nevyrobila ani nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ, najmä z dôvodu, že tieto osoby nemali potrebné ľudské a materiálne zdroje, však nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť spoločnosti Vikingo odopreté právo na odpočítanie, keďže táto skutočnosť môže byť dôsledkom tak podvodného zatajovania dodávateľov, ako aj jednoduchého využitia subdodávateľov.“ 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 publikovaný v Zbierke stanovísk a súdnych rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR pod č. 23/2022).

47. Kasačný súd zameriava pozornosť aj na recentnú judikatúru Ústavného súdu SR, podľa ktorej „27 ... Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. ... 28 ... Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia, od následného forenzného dokazovania. V prípade, ak správca dane pričíta daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, ide o postup v rozpore so zákonom. ... 30. Zo základnej premisy chápania a konceptu inštitútu právnej zodpovednosti vyplýva, že nikto nemôže

znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobovanej právom. Každý nesie zodpovednosť za vlastné správanie, pričom výnimky z tohto pravidla môže stanoviť iba zákon (napr. ručenie za daň podľa § 69b zákona o dani z pridanej hodnoty, osobitné prípady objektívnej zodpovednosti a pod.), a preto nedostatky v účtovnej evidencii, prípadne akejkolvek inej daňovo relevantnej dokumentácii, ako aj iné nezrovnalosti na strane tretej osoby nemožno bez opory v zákone pričítať na ťarchu daňového subjektu, ktorý je s touto osobou v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu. Zároveň je potrebné uviesť, že tieto nedostatky na strane tretích subjektov nemusia automaticky znamenať a viesť k záveru o nepreukázaní existencie zdaniteľného plnenia za predpokladu, že kontrolovaný daňový subjekt disponuje vlastnými daňovo významnými dôkazmi, ktoré preukazujú opak.“ (nález ÚS SR I. ÚS 259/2022-37 zo dňa 12.10.2022).

48. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd uzatvára, že krajský súd i finančné orgány vec nesprávne právne posúdili v otázke, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania splnenia 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 buď relevantne spochybníť splnenie materiálnych podmienok a zreteľne oznámiť sťažovateľovi, ktorú podmienku považujú za spochybnenú s následným umožnením sťažovateľovi preukázať jej splnenie (napríklad pri spochybnení existencie plnenia výsluchom odberateľov) alebo 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. K preukazovaniu účasti na daňovom podvode tiež pozri bod 36 odôvodnenia tohto rozsudku.

24. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľky je dôvodná. Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 S.s.p. v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) S.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný bude vo svojom ďalšom konaní a rozhodovaní viazaný právnym názorom kasačného súdu v zmysle § 469 S.s.p.

25. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, 2 S.s.p. v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že plne úspešnej sťažovateľke 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 S.s.p.). Zohľadní pri tom, že týmto rozsudkom došlo k zrušeniu jedného z viacerých rozhodnutí žalovaného, ktoré boli predmetom konania pred krajským súdom a podanej kasačnej sťažnosti.

26. 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.

