

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/122/2022
Identifikačné číslo spisu: 5020200316
Dátum vydania rozhodnutia: 31. júla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5020200316.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: N. B., nar. XX. Q. XXXX, trvale bytom Z.. D. XX/XX, XXX XX . U., pôvodne podnikajúceho pod obchodným menom Jozef Obrinčák, so sídlom A. Škarvana 26/23, 027 44 Tvrdošín, IČO: 30?530, právne zastúpený JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice, zapísaný v SAK pod reg. č. 2967, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 30S/120/2020-126 zo dňa 28. septembra 2022, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 30S/120/2020-126 zo dňa 28. septembra 2022 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101083131/2020 zo dňa 24. júna 2020 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky žalobcovi priznáva úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred Krajským súdom v Žiline, ako aj trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2015 až december 2016. O výsledku daňovej kontroly vrátane zdaňovacieho obdobia október 2015 správca dane vyhotovil protokol č. 101862507/2019 zo dňa 2. augusta 2019 (ďalej len „protokol“).

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 102889772/2019 zo dňa 16. decembra 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie október 2015 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový poriadok v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane vo výške 9.409,16 EUR na dani z pridanej hodnoty.

3. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených spoločnosťou BKB holding s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca v konaní nepreukázal splnenie

hmotnoprávnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej len „zákon o DPH“). Podľa správca dane žalobca nepreukázal, že tovar (smreková guľatina) bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre - spoločnosťou BKB holding s.r.o., ktorého právnym nástupcom bola spoločnosť KIVOX s.r.o. a následne CINEMA NOVÉ MESTO, s.r.o. Správca dane o materiálnej existencii plnenia pochybnosti nemal.

4. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101083131/2020 zo dňa 24. júna 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Postup a závery správca dane vyhodnotil žalovaný ako zákonné a vecne správne, nakoľko:

i) dožiadaním na Daňový úrad Trenčín bolo zistené, že spoločnosť CINEMA NOVÉ MESTO s.r.o. sídli na fiktívnom sídle, konateľ spoločnosti je nekontaktný bezdomovec, spoločnosť podala posledné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie jún 2016 a ku dňu 30. septembra 2016 bola ukončená registrácia platiteľa dane z pridanej hodnoty;

ii) bývalý konateľ spoločnosti BKB holding s.r.o. sa nedostavil na výsluch pred správca dane, nakoľko sa od 15. marca 2019 nachádza vo väzbe a spoločnosť bola vymazaná z Obchodného registra Slovenskej republiky (ďalej len „OR SR“) na základe rozhodnutia spoločníka;

iii) bývalá konateľka spoločnosti BKB holding s.r.o. je bezdomovkyňa a na výsluchu vypovedala, že žalobcu nepozná, nevedela potvrdiť dodanie tovaru žalobcovi ani prijatie úhrady, nevedela o aký tovar ide ani kto vystavil a podpísal faktúry, žiadne účtovníctvo nikdy nemala, nevie či podpísala doklady na prevod spoločnosti, bola v zlej finančnej situácii a v predmetnom období vykonávala len výbery z banky, za čo dostávala finančnú odmenu;

iv) spoločnosť KIVOX s.r.o. je taktiež právnym nástupcom spoločnosti FMT s.r.o., o ktorej sa nahliadnutím do spisu daňového subjektu Palostav s.r.o. zistilo, že spoločnosť FMT s.r.o. sídlila na fiktívnom sídle a jej bývalí konatelia sú bezdomovci. Správca dane preto nemohol preveriť účtovné doklady spoločnosti KIVOX s.r.o.;

v) výsluchom V.. C. H., ktorá bola fyzicky prítomná pri preberaní dreva, bolo zistené, že dodávateľ priamo oslovil žalobcu s ponukou dodania guľatiny z odberného miesta Oravská Jasenica, kde žalobca po prijatí ponuky zaslal jeho vozidlo Tatra. Dodávateľ čakal na mieste, odovzdal guľatinu a tá bola prevezená do firmy žalobcu. Po premeraní a určení kvality bolo dodávateľovi oznámené množstvo a kvalita, na základe čoho dodávateľ vystavil faktúru. Faktúry boli dovezené osobne spolu s pokladničnými dokladmi a zaplatené v hotovosti. Dodávateľ disponoval kartičkou DIČ, ktorú žalobca vždy overil na stránke OR SR a na stránke Finančnej správy. Drevo bolo ciachované, pochybnosti o legálnosti neboli. Osoby, s ktorými žalobca konal, nepreverovali, preverovali iba firmu, o ktorej nevedeli, či má dostatok materiálneho a personálneho vybavenia na dodanie tovaru;

vi) žalobca nepredložil dôkazy, ktoré by preukazovali pôvod dreva uvedeného na predmetných faktúrach (žalovaný pritom poukázal na ustanovenia vyhlášky č. 232/2006 Z. z. o vyznačovaní ťažby dreva, označovaní vyťaženého dreva a dokladoch o pôvode dreva v znení neskorších predpisov, zákona č. 326/2005 Z. z. o lesoch v znení neskorších predpisov, ktoré upravujú označovanie ako aj obchodovanie s drevom);

vii) žalobca nepredložil nijakú zmluvu, na základe ktorej obchodoval s deklarovým dodávateľom, komunikácia s deklarovým dodávateľom nebola žalobcom preukázaná;

viii) správca dane poukázal na nezrovnalosti medzi objednávkami a faktúrami, keď na objednávkach nie je uvedené odberné miesto, ako spôsob úhrady je uvedený prevodný príkaz, až na faktúrach je odberným miestom Oravská Jasenica a spôsobom úhrady je hotovosť, správca dane poukázal tiež na krátkosť času (2 dni) medzi objednávkami a dodaním tovaru, čo vzbudilo pochybnosti;

ix) správcovi dane je nejasný dôvod, prečo dodávateľ nebol pri meraní a určovaní kvality dreva;

x) z informačného systému Finančnej správy Slovenskej republiky bolo zistené, že BKB holding s.r.o. za zdaňovacie obdobia október až december 2015 nepodala daňové priznania, posledné daňové priznanie z príjmov právnickej osoby podala za rok 2013, nepodala účtovné výkazy za rok 2014 a za rok 2013 nevykázala nijaké tržby a náklady, v roku 2015 nezamestnávala nijakých zamestnancov;

xi) žalobca nebol dostatočne obozretný pri výbere obchodného partnera.

5. Žalovaný vyhodnotil námietky žalobcu ako nedôvodné. Uviedol, že je nutné prihliadať na primeranú odbornú starostlivosť daňového subjektu a k námietke týkajúcej sa podvodného konania uviedol, že správca dane neodmietol odpočet dane z pridanej hodnoty v dôsledku podvodného

konania. Po vyhodnotení vyššie uvedených dôkazov žalovaný dospel k totožnému právnemu záveru ako správca dane, a to, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v súlade s § 24 ods. 1 daňového poriadku na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočet dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 1 Zákona o DPH, keď nepreukázal, že tovar mu bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre.

II. Konanie pred správny súdom

6. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu správnu žalobu, ktorú odôvodnil tým, že napadnuté rozhodnutie je v rozpore so zákonom, pretože žalobca bol napadnutým rozhodnutím ukrátený na svojich právach alebo právom chránených záujmoch. Rozhodnutie podľa žalobcu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov a v konaní došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Žalobca navrhol zrušiť napadnuté rozhodnutie prípadne aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

7. O správnej žalobe rozhodol Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) tak, že ju rozsudkom č. k. 30S/120/2020-126 zo dňa 28. septembra 2022 zamietol ako nedôvodnú. Svoje rozhodnutie odôvodnil nasledovne:

i) námietky, že správca dane účelovo neobjasnil skutočný mechanizmus obchodu a konanie nevyhodnotil ako podvodné konanie správny súd napriek žalobcovým odkazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (Axel Kittel zo dňa 6. júla 2006, C-439/04; Mahagében Kft zo dňa 21. júna 2012, C-80/11 a C-142/11) a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (1Sžf/16/2016, 1Sžf/31/2016, 2Sžf/97/2016) vyhodnotil ako nedôvodnú, keďže správca dane založil svoje závery na nepreukázaní splnenia hmotnoprávnej podmienky;

ii) správca dane aj žalovaný postupovali správne, keď vzhľadom na pochybnosť o vzniku daňovej povinnosti deklarovanému dodávateľovi skutkový stav posúdili v zmysle ustanovení § 19 ods. 1, § 49 ods. 1 zákona o DPH a § 24. ods. 1 daňového poriadku a prijali záver o nepreukázaní splnenia materiálnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty a nie z dôvodu podvodného konania;

iii) žalobca neunesol dôkazné bremeno viažuce sa na preukázanie skutočností, že tovar bol dodaný spoločnosťou BKB holding s.r.o., čo správny súd vyhodnotil ako materiálnu podmienku odpočtu dane z pridanej hodnoty, ktorú správca dane dostatočne a opodstatnene spochybnil a svoje zistenia vyhodnotil v súlade s § 3 ods. 3 daňového poriadku;

iv) žalobca pri realizácii obchodov nezachoval náležitú odbornú starostlivosť a primeranú obozretnosť pri výbere obchodného partnera, v čoho dôsledku neunesol dôkazné bremeno;

v) rozhodnutie žalovaného nemožno hodnotiť ako nepreskúmateľné či nezrozumiteľné, záver o nepreukázaní splnenia hmotnoprávnej podmienky je v rozhodnutí odôvodnený celkom jednoznačne, nepochybne a s námietkami žalobcu sa žalovaný riadne vysporiadal;

vi) rozhodnutie žalovaného nebolo založené na porušení ustanovení vyhlášky č. 232/2006 Z. z. o vyznačovaní ťažby dreva, označovaní vyťaženého dreva a dokladoch o pôvode dreva v znení neskorších predpisov, zákona č. 326/2005 Z. z. o lesoch v znení neskorších predpisov, preto aj námietku týkajúcu sa použitia uvedených ustanovení vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanoviská účastníkov

8. Žalobca podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení - ďalej len „SSP“) a nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP).

9. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal, že hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli splnené, keďže k dodaniu tovaru reálne došlo a tento tovar bol na výstupe použitý pre potreby žalobcových vlastných zdaniteľných transakcií. Podľa uznesenia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft. zo dňa 3. septembra 2020, C 610/19 nie je materiálnou podmienkou odpočtu dane z pridanej hodnoty, že tovar musí byť dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre. Správny súd preto vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci.

10. V súvislosti s kasačným dôvodom podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP žalobca uviedol, že rozpory, na ktoré poukazoval správca dane nie sú takej závažnosti, aby viedli k preukázateľnému spochybneniu dôkazov predložených žalobcom. Poukázal pritom na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 401/2009 zo dňa 16. decembra 2009 týkajúce sa presúvania dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane, v zmysle ktorého sa vyžaduje, aby správca dane vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dokladov predložených daňovým subjektom spochybnil preukázateľne.

11. Žalobca tiež namietal, že napriek skutočnosti, že správca dane bol schopný identifikovať obchodnú spoločnosť, kde došlo k daňovému úniku, sa nezaoberal možnosťou podvodného konania, a že tento prístup bol účelový, aby sa vyhol povinnosti preukazovať žalobcovu účasť resp. vedomosť o podvodnom konaní. Zaoberať sa podvodným konaním v prípade, že je možné identifikovať článok obchodného reťazca, kde došlo k daňovému úniku, je podľa žalobcu v zmysle uznesenia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/97/2016 zo dňa 26. júna 2019 povinnosťou správcu dane ako aj správneho súdu.

12. Ďalšími námietkami žalobca napádal dôležitosť, ktorú správca dane a správny súd priznali nezrovnalostiam medzi objednávkami a faktúrami a neprípustnosť použitia ustanovení vyhlášky č. 232/2006 Z. z. o vyznačovaní ťažby dreva, označovaní vyťaženého dreva a dokladoch o pôvode dreva v účinnom znení, zákona č. 326/2005 Z. z. o lesoch v účinnom znení. V súvislosti s ciachovaním dreva tiež poukázal na to, že mu nie je zrejmé, ako by preukázaním ciachy mohol vyvrátiť pochybnosti o osobe dodávateľa, keďže dodávateľ drevo neťažil, len ho predával. Namietol tiež, že mu nie je zrejmé, prečo by mal vedieť konkrétne identifikovať fyzickú osobu, ktorá konala v mene dodávateľa, keďže on obchodoval s právnickou osobou uvedenou na objednávkach, faktúrach, dokladoch z ERP aj kartičke „DIČ“.

13. Poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Teleos plc zo dňa 27. septembra 2007, C-409/04 žalobca argumentoval, že správca dane svojim rozhodnutím len preniesol zodpovednosť za zaplatenie dane na daňový subjekt nezávisle od toho, či sa podieľal na podvode. Takýto postup správcu dane nechráni zosúladený systém dane z pridanej hodnoty pred podvodom a zneužitím, ale nabáda na neplnenie daňových povinností.

14. Z vyššie uvedených dôvodov považoval žalobca rozsudok správneho súdu tiež za nedostatočne odôvodnený a kasačnému súdu navrhol rozsudok správneho súdu zmeniť tak, že napadnuté a prvostupňové rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie.

15. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Právne posúdenie kasačným súdom

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

17. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

18. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP účinného do 30. júna 2023 kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou, včas. Súdny poplatok bol uhradený.

19. Kasačný súd po posúdení veci prišiel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

IV.I Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 24 ods. 1 písm. a) 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.

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

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona 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.

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.

Podľa § 462 ods. 2 SSP ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom, a správny súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie správneho súdu zmeniť tak, že zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Podľa § 467 ods. 2 SSP ak kasačný súd zmení rozhodnutie správneho súdu, rozhodne aj o nároku na náhradu trov konania na správnom súde a kasačnom súde.

IV.II Posúdenie kasačných námietok

20. Kasačný súd sa ako prvou zaoberal námietkou žalobcu, v zmysle ktorej správny súd vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia, keď ustálil, že hmotnoprávnou podmienkou odpočtu dane z pridanej hodnoty je preukázanie skutočnosti, že tovar dodal dodávateľ uvedený na faktúre. Kasačný súd sa stotožňuje so žalobcom, že táto skutočnosť nie je hmotnoprávnou podmienkou odpočtu dane z pridanej hodnoty, pričom žalobca v tejto súvislosti vhodne poukázal aj na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft. zo dňa 3. septembra 2020, C 610/19.

21. V zmysle ustanovení § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ako aj čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“) hmotnoprávnymi podmienkami pre uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty sú požiadavky:

a) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (status dodávateľa),

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (tzv. materiálna existencia plnenia) a

c) zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení.

22. Dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre hmotnoprávnou podmienkou pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty nepredstavuje. Rovnaký právny záver prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky napríklad v rozsudku, sp. zn. 4Sfk/52/2021, zo dňa 15. novembra 2022, v ktorom sa vyjadril k rozhodnutiu Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo, C-610/19, zo dňa 3. septembra 2020 nasledovne: z rozhodnutia teda nevyplýva, že hmotno-právnou podmienkou na uplatnenie práva na odpočet dane je to, že tovar alebo služby musia byť dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach a uvedenému dodávateľovi vznikla aj daňová povinnosť. ...Právo na odpočítanie dane možno zamietnuť len vtedy, ak by porušenie formálnych požiadaviek viedlo k nemožnosti predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotno-právne podmienky boli splnené alebo sa preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.

23. Správny súd vo svojom rozsudku opakovane konštatoval, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, nakoľko nepreukázal splnenie hmotnoprávnej podmienky - dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre. Ako však vyplýva z odôvodnenia obsiahnutého v bodoch 19. až 21. tohto rozsudku, hmotnoprávnou podmienkou odpočtu nie je stotožnenie skutočného dodávateľa so subjektom uvedeným na faktúre, ale status dodávateľa, ktorý musí byť zdaniteľnou osobou. Kasačnú

námietku nezákonnosti rozsudku správneho súdu z dôvodu, že správny súd vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, preto kasačný súd vyhodnotil ako dôvodnú.

24. Druhou kasačnou námietkou v spojitosti s kasačným dôvodom podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP žalobca namietal, že pochybnosti vyjadrené správcou dane nie sú dostatočnej intenzity na to, aby dôvodne spochybnili vierohodnosť dokladov predložených žalobcom pri uplatnení odpočtu dane z pridanej hodnoty. Žalobca pritom poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 401/2009 zo dňa 16. decembra 2009. Kasačný súd sa preto ďalej zaoberal otázkou, či je udržateľný záver správcu dane, žalovaného a správneho súdu, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočet dane z pridanej hodnoty.

25. Podľa vyššie uvedeného rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky a rozhodnutia sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21, 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 správcou dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.

26. Zo záveru citovaného rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplýva, že aj správca dane je v procese dokazovania splnenia alebo nesplnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu zaťažovaný povinnosťou, a to povinnosťou spochybniť vierohodnosť dokladov predložených daňových subjektom preukázateľne. Dôkazná situácia, tak ako vyplýva z administratívneho spisu nenasvedčuje tomu, že by správca dane voči pravdivosti údajov uvedených v dokladoch predložených žalobcom vzniesol dôvodné pochybnosti. Dôkazná situácia nenasvedčuje ani nesplneniu hmotnoprávných podmienok. Správca dane ako aj žalovaný a správny súd vo svojich rozhodnutiach opakovane zdôraznili, že nie je sporná materiálna existencia plnenia ani to, že žalobca tovar ďalej použil na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Za sporné označili správne orgány a správny súd osobu dodávateľa. Hmotnoprávnou podmienkou viažoucou sa na osobu dodávateľa je jeho status - platiteľ dane. Status dodávateľa však nebol v konaní nijako spochybnený a spochybniť ho nemohli ani:

i) nekontaktnosť dodávateľa a jeho právnych nástupcov, ktorí sídlili na fiktívnych sídlach a ich konateľmi boli bezdomovci;

Nekontaktnosť dodávateľa v čase daňovej kontroly, ktorá prebiehala cca 4 roky po uskutočnení predmetných zdaniteľných plnení, nie je dostatočným spochybnením žiadnej z hmotnoprávných podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty. Žalobca nie je objektívne schopný ovplyvniť budúce podnikateľské správanie svojho dodávateľa, ani budúce rozhodnutia spoločníka týkajúce sa zániku spoločnosti výmazom či zlúčením s inou obchodnou spoločnosťou. V súvislosti s nekontaktnosťou deklarovaného dodávateľa kasačný súd odkazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021: Senát kasačného súdu dospel k totožnému záveru, že konštatovanie finančných orgánov o nekontaktnosti subjektu, ktorého žalobca označil za svojho dodávateľa, nie je bez akýchkoľvek ďalších skutočností postačujúce z hľadiska opodstatneného spochybnenia reálnosti deklarovaných obchodov.

Okolnosti ako fiktívne sídla a konatelia, ktorí boli bezdomovcami, možno pričítať na ťarchu žalobcu s ohľadom na jeho obozretnosť pri výbere obchodného partnera. Obozretnosť žalobcu je však potrebné skúmať v súvislosti s otázkou, či žalobca vedel alebo vedieť mohol o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom podvodným konaním a nie v súvislosti s preukazovaním hmotnoprávných podmienok. Odmietnutie odpočtu dane z pridanej hodnoty z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok a z dôvodu účasti na podvodnom reťazci sú ale dva zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú. (Vid'. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 2Sfk/27/2022 zo dňa 28. apríla 2023, bod. 17.)

ii) skutočnosť, že spoločnosť CINEMA NOVÉ MESTO s.r.o. podala posledné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie jún 2016 a ku dňu 30. septembra 2016 bola ukončená registrácia platiteľa dane z pridanej hodnoty;

Vzhľadom na dátumy podaného posledného daňového priznania a ukončenia registrácie platiteľa dane právneho nástupcu deklarovaného dodávateľa, zistené správcom dane, je zrejmé, že ani tieto zistenia nie sú spôsobilé spochybníť splnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty. Osoba dodávateľa musí mať v zmysle hmotnoprávných podmienok odpočtu status platiteľa dane. Registrácia platiteľa dane z pridanej hodnoty spoločnosti CINEMA NOVÉ MESTO s.r.o. však bola ukončená až cca 11 mesiacov po uskutočnení zdaniteľných plnení. Predmetné zistenia sa navyše týkajú právneho nástupcu, nie dodávateľa samotného.

iii) žalobca nepredložil dôkazy, ktoré by preukazovali pôvod dreva v súvislosti s ustanoveniami vyhlášky č. 232/2006 Z. z. o vyznačovaní ťažby dreva, označovaní vyťaženého dreva a dokladoch o pôvode dreva v znení neskorších predpisov, zákona č. 326/2005 Z. z. o lesoch v znení neskorších predpisov, ktoré upravujú označovanie ako aj obchodovanie s drevom;

Preukázanie pôvodu dreva nepredstavuje hmotnoprávnu podmienku odpočtu dane z pridanej hodnoty. V zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo nie je možné zamietnuť odpočet ani z dôvodu, že neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva. Analogicky je možné deklarované pravidlo aplikovať na nedodržanie vnútroštátnych predpisov upravujúcich obchodovanie s drevom. Porušenie povinností ustanovených právnymi predpismi, ktoré neupravujú daňové povinnosti daňových subjektov nepochybne môže ústiť to vyvedenia zodpovednosti voči osobe, ktorá ich porušila, avšak nie do zamietnutia práva na odpočet dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti kasačný súd vzhliadol aj dôvodnosť kasačnej námietky uvedenej v bode 11. tohto rozsudku.

iv) neexistencia písomnej zmluvy medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom, ktorých komunikácia nebola v konaní preukázaná;

v) neprítomnosť dodávateľa pri meraní a určovaní kvality dreva;

Aj na uvedené zistenia je aplikovateľný záver vyjadrený v odseku vyššie, že existencia zmluvy ani prítomnosť dodávateľa pri meraní a určovaní kvality dreva nie sú hmotnoprávnymi podmienkami odpočtu dane z pridanej hodnoty a nie sú ani dostatočne závažné pre spochybnenie či vyvrátenie tvrdení žalobcu o uskutočnení zdaniteľných plnení. Kasačný súd pritom poukazuje aj na záver o nepreukázaní komunikácie medzi žalobcom a dodávateľom, ktorý je v priamom rozpore s výpoveďou svedka Ing. Petry Bandošťákovvej. Svedkyňa pritom správcovi dane jasne uviedla, že komunikácia prebiehala telefonicky, pričom objasnila aj spôsob objednávok a dodania tovaru. Dôvod neprihliadnutia na výpoveď svedkyne nebola v rozhodnutiach správcu dane a žalovaného dôkladne odôvodnená.

vi) nezrovnalosti medzi objednávkami a faktúrami v určení odberného miesta, spôsobu platby a krátkosť času medzi objednávkou a dodaním tovaru;

Okrem hmotnoprávných podmienok odpočtu rozoznávame tiež podmienky formálne. V zmysle rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20, zo dňa 9. decembra 2021 platí, že: pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ktoré zodpovedajú požiadavkám formálnej povahy, článok 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vystavenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 tejto smernice (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, bod 26 a citovaná judikatúra). Obdobne, 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. Paragraf 71 následne upravuje obsahové náležitosti faktúry.

Ak faktúra predložená žalobcom obsahuje zákonom predpísané náležitosti, nemožno odmietnuť odpočet dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že údaje uvedené na faktúre sa mierne líšia od údajov v objednávke. Najmä ak sa tieto odlišnosti týkajú len toho, že v objednávke nebolo špecifikované odberné miesto a líšil sa spôsob platby. Medzi objednávkou a dodaním tovaru ubehol istý časový úsek. Súčasná právna úprava vo všeobecnosti nebráni zmluvným stranám po objednávke tovaru sprecizovať

odberné miesto či spôsob platby, ak sa na tom obe zmluvné strany dohodli. Nie je možné od žalobcu vyžadovať, aby sa striktnie držal údajov uvedených v objednávke pod hrozbou zamietnutia odpočtu dane z pridanej hodnoty najmä keď formálnou podmienkou odpočtu je faktúra obsahujúca zákonom predpokladané náležitosti a nie obsah dokladu o objednávke. Aj v tejto súvislosti kasačný súd vzhladol aj dôvodnosť kasačnej námietky uvedenej v bode 11. tohto rozsudku.

vii) BKB holding s.r.o. za zdaňovacie obdobia október až december 2015 nepodala daňové priznania, posledné daňové priznanie z príjmov právnickej osoby podala za rok 2013, nepodala účtovné výkazy za rok 2014 a za rok 2013 nevykázala nijaké tržby a náklady, v roku 2015 nezamestnávala nijakých zamestnancov;

viii) žalobca nebol dostatočne obozretný pri výbere obchodného partnera.

V súvislosti s predmetnými skutočnosťami kasačný súd opäť uvádza, že hmotnoprávnou podmienkou odpočtu dane z pridanej hodnoty je status platiteľa dane z pridanej hodnoty dodávateľa, nie podanie alebo nepodanie daňových priznaní týkajúcich sa dane z príjmu. Ako kasačný súd uviedol už vyššie, takéto zistenia možno pričítať na ťarchu žalobcu s ohľadom na jeho obozretnosť pri výbere obchodného partnera. Obozretnosť žalobcu je však potrebné skúmať v súvislosti s otázkou, či žalobca vedel alebo vedieť mohol o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom podvodným konaním a nie v súvislosti s preukazovaním hmotnoprávných podmienok.

K zisteniu správca dane, že deklarovaný dodávateľ v rozhodnom období nezamestnával žiadnych zamestnancov, kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/27/2022 zo dňa 28. apríla 2023: V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľ nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie pre nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov na jeho strane, ...K uvedenému kasačný súd poukazuje na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo: „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 to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdanieľnej 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 zdanieľná 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.

27. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Právne posúdenie správneho súdu, že i) hmotnoprávnou podmienkou práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je preukázanie, že tovar bol dodaný osobou uvedenou na faktúre a že ii) žalobca neunesol dôkazné bremeno pri preukazovaní splnenia hmotnoprávných podmienok, sú nesprávne a naplňajúce kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

28. Keďže správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach vychádzali z rovnakého právneho posúdenia ako správny súd, trpí vadou nezákonnosti v nadväznosti na nesprávne právne posúdenie aj rozhodnutie žalovaného. Kasačný súd preto rozhodol v zmysle § 462 ods. 2 SSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

29. Kasačný súd za nedôvodnú považoval námietku žalobcu v súvislosti s § 440 ods. 1 písm. f) SSP, že správca dane účelovo neobjasnil mechanizmus podvodného konania, aby sa vyhol dôkaznému bremenu. Účelovosť konania správca dane, ktorý svoje rozhodnutie nezaložil na podvodnom konaní nebola v konaní nijako preukázaná.

30. Za nedôvodnú vyhodnotil kasačný súd námietku týkajúcu sa nepreukazovania podvodného konania aj z toho dôvodu, že pokiaľ sa správca dane rozhodne odmietnuť odpočet dane z pridanej hodnoty pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, účasť na daňovom podvode ďalej neskúma. Inak povedané, v prípadoch podvodných konaní na dani z pridanej hodnoty sú hmotnoprávne podmienky odpočtu zásadne splnené. Vid'. 60. bod rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sfk/52/2021, zo dňa 15. novembra 2022: v prípade, ak správca dane skúma alebo poukáže na nesplnenie hmotnoprávnych podmienok daňovým subjektom, následne už účasť či vedomosť na daňovom podvode nepreukazuje. Ako je však uvedené vyššie, rozsudok správneho súdu ako aj napadnuté rozhodnutie sa zakladajú na nesprávnom právnom posúdení (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), a preto nedôvodnosť predmetnej námietky nemá vplyv na rozhodnutie kasačného súdu.

31. Zároveň kasačný súd pripomína, že nepreukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty nie je jediným právnym dôvodom pre jeho zamietnutie. V tejto súvislosti kasačný súd dáva do pozornosti závery Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prezentované napríklad v rozsudku sp. zn. 2Sfk/27/2022, zo dňa 28. apríla 2023, bod 30.: v prípade, kedy badá neštandardnosti v deklarovanom zdaniteľnom obchode, respektíve obchodných vzťahoch medzi dotknutými zdaniteľnými osobami a zároveň nie je možné dostatočne dôkladne a jednoznačne spochybníť naplnenie hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH, tak nárok na odpočet je možné nepriznať len v prípade preukázania, že zdaniteľná osoba uplatňujúca si právo na odpočet dane vedela alebo vedieť mala o jej účasti na daňovom podvode. Uvedené vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ napríklad v rozsudku v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03.

32. Daňovým podvodom je: protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod. (RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95).

33. V súvislosti s jeho preukázaním kasačný súd odkazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie, vo veci Axel Kittel (C-439/04) zo dňa 6. júla 2006 a v ňom obsiahnutý tzv. Axel Kittel test, predstavujúci kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Pre odopretie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z titulu účasti na daňovom podvode, musia byť kladne zodpovedané nasledujúce otázky: a) vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?, b) ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?, c) ak áno, boli posudzované zdaniteľné obchody s týmto konaním spojené?, d) ak áno, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt? Dôkazné bremeno pritom zaťažuje správcu dane.

IV.III Záverečné zhodnotenie

34. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je s ohľadom na § 440 ods. 1 písm. g) SSP dôvodná a rozsudok správneho súdu je potrebné zmeniť tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bude podľa § 462 ods. 2 SSP zrušené a vec mu vrátená na ďalšie konanie.

35. V ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku a s poukazom na jeho odôvodnenie bude úlohou žalovaného opätovne zvážiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné prijať záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu (osoby dodávateľa), berúc do úvahy skutočnosť, že hmotnoprávnou podmienkou odpočtu dane z pridanej hodnoty je status dodávateľa - platiteľ dane a že za naplnenia hmotnoprávnych podmienok možno odpočet dane z pridanej hodnoty nepriznať len, ak by bolo v konaní preukázané, že žalobca sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. S ohľadom na uvedené je potrebné vyhodnotiť aj unesenie dôkazného bremena, ktoré v prípade preukazovania splnenia hmotnoprávnych podmienok zaťažuje žalobcu a naopak, pri daňovom podvode správcu dane.

36. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 a ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na správnom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

37. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

Poučenie :

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