

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/20/2022
Identifikačné číslo spisu: 1018201728
Dátum vydania rozhodnutia: 29. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1018201728.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): MEDIA.COM Slovakia, s.r.o., so sídlom: Toplianska č. 26, 821 07 Bratislava, IČO: 35 880 791, právne zastúpený advokátkou JUDr. Ľudmilou Penz Vachulovou, so sídlom: Leškova 3/A, 811 04 Bratislava, IČO: 30 802 547, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102277061/2018 zo dňa 19. novembra 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/209/2018 - 92 zo dňa 11. novembra 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/209/2018 - 92 zo dňa 11. novembra 2021 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102277061/2018 zo dňa 19. novembra 2018 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred správnym 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 (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2016. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil Protokol č. 100843786/2018 zo dňa 27. 04. 2018 (ďalej len „protokol“). V rámci daňovej kontroly preveroval zdaniiteľné obchody uskutočnené medzi žalobcom a dodávateľom DREVOSTYL, s.r.o. (predmetom zdaniiteľných obchodov bolo deklarované dodanie služieb - údržba počítačov, serverov a sieťovej infraštruktúry žalobcu a iných obchodných spoločností).

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 101460181/2018 zo dňa 30. 07. 2018 o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie február 2016 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) vo výške 1.634 eur. Správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že preverení zdaniteľných obchodov uskutočneným medzi žalobcom a dodávateľom DREVOSTYL, s.r.o. správca dane dospel k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, keď nepreukázal splnenie hmotnoprávnej podmienky odpočtu DPH spočívajúcej v dodaní služieb dodávateľom deklarovaným na faktúre, čím porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o DPH“), v dôsledku čoho mu správca dane odmietol nárok na odpočet DPH.

3. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil a odôvodnil nasledovne:

- z výpovede konateľa spoločnosti DREVOSTYL, s.r.o. - Petra Ferenčíka vyplynulo, že deklarovaný dodávateľ nemal a ani nevlastnil skladové priestory, hmotný a nehmotný majetok, nikoho nesplnomocnil na zastupovanie spoločností, dodávateľské a odberateľské faktúry, účtovníctvo spoločností predložiť nevie. Nepamätal si názvy spoločností (dodávateľských a odberateľských), s ktorými spolupracoval a tvrdil, že služby poskytoval výlučne na základe ústnych objednávok, nie v papierovej forme, služby neposkytoval a nevykonával, ale riešil ich subdodávateľsky, ale názvy subdodávateľov si nepamätá, a tiež nevie s kým rokoval,

- čestné vyhlásenia odberateľov žalobcu o riadnom dodaní služieb a ďalšie písomné doklady, ako mesačný výkaz vykonaných prác, zmluva, objednávky, faktúry a doklady o úhrade nepreukazujú, že fakturované služby dodal daňový subjekt DREVOSTYL, s.r.o. uvedený na faktúre, v dôsledku čoho žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno splnenia tejto hmotnoprávnej podmienky odpočtu DPH,

- správca dane preverovaním skutočností spochybnil, že služby deklarované na predložených faktúrach od spoločnosti DREVOSTYL, s.r.o. boli vykonané, a to práve osobou uvedenou na faktúrach. Ak doklady neodrážajú reálne plnenie vykonané osobami uvedenými na faktúrach, nemôže byť platiteľovi dane na základe takýchto faktúr priznané právo na odpočítanie dane.

II.

Konanie na krajskom súde

4. Žalobca podal proti preskúmaným rozhodnutiam žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Správny súd vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 6S/209/2018 - 92 zo dňa 11. novembra 2021, ktorým správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP. V celom rozsahu poukázal na odôvodnenie rozsudku správneho súdu č. k. 2S/209/2018-196 zo dňa 28. 10. 2020 v obdobnej veci. Nad rámec týchto dôvodov dodal:

- z výsluchu konateľa deklarovaného dodávateľa vyplynulo, že fakturované dodávky IT služieb neuskutočnil a to ani sám a ani prostredníctvom iných subdodávateľov. Správny súd sa nestotožnil s tvrdením, 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 dodal žalobcovi deklarovaný dodávateľ,

- čestné vyhlásenia odberateľov predložené žalobcom 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 žalobcu ako aj skutočnosti rozhodné preto, aby bolo možné toto rozhodnutie považovať za dostatočne odôvodnené a zrozumiteľné,

- správny súd nezistil žiadne žalobcom namiatané porušenia zásad daňového konania, daňové orgány vykonali riadne dokazovanie, v zodpovedajúcom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci a žalovaný v napadnutom rozhodnutí prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo.

III.

Konanie na kasačnom súde

5. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

6. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- deklarované služby, ktoré boli predmetom posudzovaných zdaniteľných obchodov realizovaných s dodávateľom DREVOSTYL, s.r.o. boli preukázateľne dodané. K preukázaniu uvedeného sťažovateľ predložil jednak sporné faktúry, zmluvy (riadne podpísané konateľom dodávateľa), objednávky, doklady o úhrade, mesačné výkazy prác popisujúce jednotlivé služby - úkony priradené k odberateľom spolu s počtom vykonaných hodín. Najvýznamnejší odberatelia sťažovateľa dodanie služieb potvrdili. Sťažovateľ vykonával kontrolu služieb Zmluvného partnera (deklarovaného dodávateľa) riadne (cez informačné systémy) a odberatelia boli spokojní s dodaním služieb. Neexistovalo žiadne podozrenie, že Zmluvný partner je nespoľahlivý, v opačnom prípade by s ním Sťažovateľ nespolupracoval. Sťažovateľ teda predložil všetky doklady preukazujúce právny dôvod spolupráce, objednanie služieb, ich vykonanie, fakturáciu a úhradu,

- dodanie deklarovaných služieb potvrdil aj konateľ dodávateľa. Skutočnosť, že tento nevedel uviesť žiadne konkrétne skutočnosti ohľadom podnikateľskej aktivity, resp. nepredložil žiadne doklady, nemôže byť kladená za absenciu dôkazného bremena na strane sťažovateľa, ktorý mal počas daňovej kontroly všetky doklady riadne evidované, účtovníctvo vedené, faktúry a objednávky riadne archivované. Rozhodujúca je skutočnosť, že práce boli skutočne vykonané, čo sťažovateľ preukázal,

- v zmysle ustálenej judikatúry je daňový subjekt povinný preukázať existenciu materiálneho plnenia a musí disponovať faktúrou a prílohami s explicitným opisom jednotlivých položiek druhu a ceny dodaných tovarov a služieb od určitého dodávateľa. Daňovými orgánmi zistený skutkový stav a právne závery z neho vyvedené nie sú spôsobilé spochybniť tvrdenia a dôkazy predložené sťažovateľom.

7. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave zmeniť tak, že zruší preskúmané rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a vec mu vráti na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP.

8. Žalovaný vo svojom vyjadrení kasačnej sťažnosti zopakoval argumentáciu uvedenú už v preskúmanom rozhodnutí, uzavrel, že sťažovateľ nepreukázal dodanie deklarovaných služieb dodávateľom DREVOSTYL, s.r.o., následkom čoho bolo odmietnutie nároku na odpočet DPH a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

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

10. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 29. mája 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

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

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

V.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

VI.

Právne posúdenie veci kasačným súdom

13. Úvodom právneho posúdenia kasačného súdu je potrebné konštatovať, že skutkovo a právne obdobná vec sťažovateľa už bola predmetom konania o kasačnej sťažnosti proti rozsudku správneho súdu č. k. 2S/209/2018 - 196 zo dňa 28. októbra 2020.

14. V predmetnej skoršej veci daňové orgány odmietli nárok na odpočet DPH sťažovateľa z rovnakého dôvodu (teda nepreukázanie splnenia hmotnoprávnej podmienky odpočtu DPH spočívajúcej v preukázaní, že deklarované služby dodal subjekt uvedený na faktúre, respektíve dodal platiteľ dane). Na sporných faktúrach boli tiež deklarované totožné služby, ako je tomu v prejednávacom prípade (údržba počítačov, serverov a sieťovej infraštruktúry žalobcu a iných obchodných spoločností). Jediným rozdielom bolo, že dodávateľským subjektom bola iná obchodná spoločnosť, avšak je potrebné poznamenať, že v rozhodujúcom období uskutočnenia zdaniteľných obchodov bola na pozícii konateľa (respektíve vedúceho organizačnej zložky) tá istá osoba, ako je tomu v posudzovanom prípade. Skutkové a právne závery daňových orgánov boli prakticky totožné.

15. Navyše je vhodné uviesť, že senát správneho súdu v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na odôvodnenie rozsudku č. k. 2S/209/2018 - 196 zo dňa 28. októbra 2020, v ktorom sa stotožnil so závermi daňových orgánov o neunesení dôkazného bremena sťažovateľom, že deklarované služby dodal dodávateľ uvedený na faktúre a zároveň, že sťažovateľ bol súčasťou fakturačného reťazca, v ktorom dochádzalo k zneužitiu systému DPH, a pri tomto konkrétnom dodávateľovi na vstupe nepristupoval s náležitou starostlivosťou. Avšak v prejednávanej veci správny súd v napadnutom rozsudku korigoval tieto závery a jednoznačne uviedol na pravú mieru, že dôvodom odmietnutia nároku na odpočet DPH sťažovateľa bolo len neunesenie dôkazného bremena (v tomto rozsahu je pre kasačný súd v súdnej veci relevantné skoršie poskytnuté právne posúdenie).

16. Kasačný súd vyhovel kasačnej sťažnosti a rozhodol v zmysle

§ 462 ods. 2 SSP tak, že zmenil rozsudok správneho súdu č. k. 2S/209/2018 - 196 zo dňa 28. októbra 2020 a zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

17. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd má za to, že sú dané dôvody na odôvodnenie rozsudku v zmysle § 464 ods. 1 SSP a takýto postup považuje za účelný. Z tohto dôvodu v plnom rozsahu poukazuje na relevantnú časť odôvodnenia svojho skoršieho rozsudku v obdobnej veci sp. zn. 4Sžfk/35/2021 zo dňa 28. 04. 2023,

s ktorou sa v plnom rozsahu stotožňuje:

„38. ...záver krajského súdu o neunesení dôkazného bremena v otázke splnenia hmotnoprávnych 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

zákonnom 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 prejednávanej 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 nepreukázu, 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 niest' 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 hmotnoprávných 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.“

VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

18. V zmysle právneho posúdenia veci poskytnutého kasačným súdom je potrebné konštatovať, že správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď sa v napadnutom rozsudku stotožnil s právnymi závermi žalovaného v rozsahu týkajúcom sa posudzovaných zdaniteľných obchodov s dodávateľom DREVOSTYL, s.r.o.. Kasačný súd však dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom, v dôsledku čoho zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že sa ruší rozhodnutie žalovaného a vec sa mu vracia na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP. Žalovaný bude zároveň v ďalšom konaní viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku, respektíve v citovanom skôr vydanom rozsudku sp. zn. 4Sžfk/35/2021 zo dňa 28.04.2023.

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

19. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 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 krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

20. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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