

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/68/2022
Identifikačné číslo spisu: 8019200611
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200611.1

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: PNEUEBEL, s.r.o., so sídlom Osloboditeľov 980/103, 067 81 Belá nad Cirochou, IČO: 43 864 341, právne zastúpený JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice,, IČO: 11 993 448, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k.: 6S/46/2019-54, zo dňa 21. apríla 2022, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Prešove, č. k. 6S/46/2019-67, zo dňa 21. apríla 2022, tak, že rozhodnutie žalovaného, č. 101871928/2019, zo dňa 5. augusta 2019, 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 plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Humenné (ďalej aj „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013, apríl 2013, máj 2013, júl 2013, august 2013, september 2013, október 2013, november 2013 a december 2013. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil Protokol č. 104136878/2016 zo dňa 17. októbra 2016 (ďalej len „protokol“).

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie, č. 102610100/2018, zo dňa 17. decembra 2018, (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie apríl 2013 podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku v účinnom znení, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 39.105,71 EUR. Správca dane tak nepriznal nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty v sume 35.921,34 EUR a vyrubil daň v sume 3.184,37 EUR. Prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobcovi z faktúr, ktorých predmetom sú pneumatiky

- č. 5, zo dňa 3. apríla 2013, vo výške 100.560,29 EUR, z toho daň z pridanej hodnoty vo výške 16.741,71 EUR;
- č. 8, zo dňa 22. apríla 2013, vo výške 58.320,- EUR, z toho daň z pridanej hodnoty vo výške 9.720,- EUR;
- č. 11, zo dňa 25. apríla 2013, vo výške 75.866,64 EUR, z toho daň z pridanej hodnoty vo výške 12.644,- EUR,

nevzniklo právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej iba „zákon o DPH“), nakoľko deklarovanému dodávateľovi tovaru (WAM s.r.o., so sídlom Tolstého 9, 811 03 Bratislava, IČO: 36 868 213) preukázateľne nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím, č. 101871928/2019, zo dňa 5. augusta 2019, (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Námietky žalobcu vyhodnotil ako neopodstatnené a postup a závery správcu dane ako zákonné a vecne správne. Žalovaný mal za to, že dokazovaním sa dostatočne preukázalo, že daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane v rozpore s ustanovením § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH.

II. Konanie predchádzajúce vydaniu prvostupňového rozhodnutia

4. Správca dane vydal rozhodnutie č. 100728165/2017, zo dňa 28. apríla 2017, ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil daňovému subjektu rozdiel v sume 39.105,71 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2013, t. j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 35.921,34 EUR a vyrubil daň v sume 3.184,37 EUR.

5. O odvolaní žalobcu proti vyššie uvedenému rozhodnutiu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101839483/2017, zo dňa 25. augusta 2017, tak, že predmetné rozhodnutie zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Správcovi dane zároveň uložil, aby v ďalšom konaní dostatočne zistil skutkový stav, správne ho posúdil a vysporiadal sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu.

6. Po doplnení dokazovania

- zaslaním predvolaní na výsluch svedkov p. C. I., p. K. N., p. S. Z., p. S. U.;
- žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií, zo dňa 23. mája 2018, k prevereniu dokladu o preprave SK5448814 (ďalej aj „CMR1“), na ktorom bol uvedený odosielateľ tovaru poľská spoločnosť: HANDLOPEX SPOLKA AKCYJNA (ďalej len „HANDLOPEX“), príjemca tovaru: CENTIMIA A.S., miesto vykládky tovaru: Belá nad Cirochou (sídlo žalobcu) a prepravca Spiš Trans Špedit s.r.o., a ktorý bol prílohou spornej faktúry č. 11, zo dňa 25. apríla 2013, v zmysle ktorej bol odberateľom tovaru žalobca a dodávateľom obchodná spoločnosť WAM s.r.o. (ďalej aj „deklarovaný dodávateľ“);
- žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií, zo dňa 24. mája 2018, k prevereniu dokladu o preprave SK3715906 (ďalej aj „CMR2“), na ktorom bol uvedený odosielateľ tovaru česká spoločnosť: PNEU SERVIS INTERNACIONÁL, spol. s r. o. (ďalej len „PSI“), príjemca tovaru: WAM s.r.o., miesto vykládky tovaru: Debica Poľsko (sídlo spoločnosti Globe Tyre) a prepravca Auto-Motor S.K. s.r.o., ktorý bol prílohou spornej faktúry č. 8, zo dňa 22. apríla 2013, v zmysle ktorej bol odberateľom tovaru žalobca a dodávateľom obchodná spoločnosť WAM s.r.o. (ďalej aj „deklarovaný dodávateľ“);
- vypočutím svedka p. Róberta Szálaya, konateľ a prepravcu Auto-Motor S.K. s.r.o.;
- preverením bankového účtu a úhrady za tovar na základe faktúr č. 5, 8, 11,

vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie, opísané v 2. bode tohto rozsudku.

III. Konanie pred správnym súdom

7. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu správnu žalobu, ktorú odôvodnil tým, že napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov a zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci.

8. O správnej žalobe rozhodol Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) tak, že ju rozsudkom, č. k. 6S/46/2019-54, zo dňa 21. apríla 2022, podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol ako nedôvodnú. Svoje rozhodnutie odôvodnil nasledovne. Ako kľúčovú správny súd vyhodnotil otázku unesenia dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu skutočného dodania tovaru s ohľadom na to, či bol tovar reálne žalobcovi predaný a dodaný deklarovaným dodávateľom. Uvedenú otázku pritom posúdil tak, že žalobca dôkazné bremeno neunesol, nakoľko nepreukázal, že dodanie tovaru bolo skutočne realizované dodávateľom uvedeným na faktúre, a tak nebola splnená primárna hmotnoprávna podmienka pre uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty (viď. body 95., 96. a 99. rozsudku). Poukázal pritom na ustanovenie § 24 ods. 1 daňového poriadku a z neho vyplývajúcu legitímnu požiadavku správcu dane, aby daňový subjekt oprávnenosť odpočtu preukázal. Postup správcu dane vyhodnotil ako zákonný, bez neprimeraného zaťažovania daňového subjektu dôkazným bremenom, pričom zdôraznil, že faktúra obsahujúca všetky formálne a zákonom vyžadované náležitosti nie je dostatočným dôkazom na preukázanie reálneho plnenia osobou uvedenou na faktúre.

9. Námietku nesprávne rozloženého dôkazného bremena s ohľadom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžf/1/2011, vyhodnotil ako nedôvodnú. V odôvodnení správny súd odkázal na iné rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžfk/82/2016 s tým, že judikatúra preukazovania uskutočnenia zdaniteľného plnenia prešla vývojom a jednoznačne z nej vyplýva, že predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol nie je dostatočné, pokiaľ im nesvedčia aj ďalšie preukázané skutočnosti. K presúvaniu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane odkázal tiež na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 377/2018, zo dňa 14. novembra 2018, v zmysle ktorého ak správca dane pri preverovaní dokladov a nimi tvrdených skutočností preukázateľne spochybní ich vierohodnosť, dôkazné bremeno presunie na daňový subjekt. V 104. bode rozsudku správny súd konštatoval, že žalovaný nespochybnil existenciu tovaru (t. j. reálne dodanie pneumatík) ale reálny základ obchodu v podobe konkrétneho dodávateľa tovaru a rozhodnutie žalovaného považuje za jasné, zrozumiteľné a vydané v medziach logickej správnej úvahy.

10. K namietanému zistenému skutkovému stavu a nevykonaniu riadneho dokazovania správny súd zosumarizoval, že daňový subjekt nevyvrátil záver správcu dane, že obchod neprebehol tak, ako tvrdí žalobca. CMR doklady a údaje v ňom svedčia o priamej dodávke tovaru od spoločností HANDLOPEX a PSI a žiaden dôkaz nesvedčí o opaku (t. j. o tom, že by tovar bol dodaný deklarovaným dodávateľom). Svedkov navrhnutých žalobcom sa správca dane vypočuť pokúšal, avšak vzhľadom na ich nekontaktnosť to nebolo možné a ich súčinnosť nezabezpečil ani žalobca. Žalobca na podporu svojich tvrdení nepredložil ani iné dôkazy.

11. Odkazom na rozsudok Súdneho dvora, C-276/12, v právnej veci Jíří Sabou proti Finančnému ředitelství pro hlavní město Prahu, zo dňa 22. októbra 2013, odôvodnil záver o nedôvodnosti námietky porušenia žalobcových procesných práv a nezákonnosti dôkazov získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií. V citovanom rozsudku Súdny dvor Európskej únie posudzoval rovnakú otázku, či je možné použiť dôkazy získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií za situácie, ak pri nej neboli realizované procesné práva daňového subjektu, ktoré mu prináležia v rámci vnútroštátneho daňového konania. Podľa Súdneho dvora Európskej únie informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií nie sú nezákonne získanými dôkazmi ani v prípade neúčasti daňovníka pri procesných úkonoch realizovaných v rámci takejto výmeny. Správny súd odkázal tiež na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. IV. ÚS 607/2021, zo dňa 30. novembra 2021, a v súlade s uvedeným názorom vyhodnotil aj námietku žalobcu. Správny súd tiež podotkol, že predmetné informácie neboli jedinými dôkaznými prostriedkami správcu dane v predmetnom konaní.

12. Žalobcova námietka týkajúca sa nezrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia bola správnym súdom vyhodnotená ako nedôvodná. Správny súd k nej uviedol, že právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia si nie je možné zamieňať s právom na rozhodnutie v súlade s právnym názorom účastníka konania a súčasne, že žalovaný nebol povinný na každú jednu námietku poskytnúť podrobnú odpoveď. V zmysle uvedeného vyhodnotil aj postup žalovaného, ktorý sa podľa správneho súdu dostatočne vysporiadal s námietkami žalobcu, v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, ktorý správne právne posúdil a svoje rozhodnutie aj náležite odôvodnil.

13. V bode 113. rozsudku správny súd konštatoval, že vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie fakturovaných služieb, resp. pohybu u dodávateľov a odberateľov žalobcu, a teda reálnosti

na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných zdaniteľných plnení sa javí unesenie dôkazného bremena zaťažujúce žalobcu spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti na dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcich právo poskytované zásadou neutrality DPH, čo nie je nič neobvyklé. Záver správcu dane aj na základe vyššie uvedeného považoval správny súd za zodpovedajúci zásadám logického myslenia, správneho uváženia a súladný s hmotnoprávnymi podmienkami zákona o DPH. Rozhodol preto v zmysle § 190 SSP a správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol.

IV. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanoviská účastníkov

14. Žalobca napadol rozsudok správneho súdu kasačnou sťažnosťou, ktorú odôvodnil tým, že správny súd v konaní porušil zákon, pretože rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a zároveň 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).

15. Prvou kasačnou námietkou žalobca napadol právny záver správneho súdu, v zmysle ktorého je nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty výsostne viazaný na obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom a že daňový subjekt, ktorý si uplatní odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí predložiť dôkaz o tom, že fakturovaný tovar bol skutočne dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre. S uvedeným právnym záverom sa žalobca nestotožnil, poukázal na to, že hmotnoprávnou podmienkou pre odpočet dane z pridanej hodnoty nie je preukázanie, že tovar bol skutočne dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre.

16. S poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie, vo veci Vikingo, C-610/19, zo dňa 3. septembra 2020, body 46. až 49., žalobca uviedol, že skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť preto odopreté právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Žalobca ďalej argumentoval, že z citovaného rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie tiež vyplýva, že hmotnoprávnou podmienkou pre odpočítanie dane nie je to, že tovar musí byť dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre, ale to, že daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou plnenia, na ktoré sa vzťahuje faktúra a predloží doklady a dôkazy, že prijaté plnenie použil pre potreby svojich zdaniteľných plnení. Nakoniec žalobca poukázal tiež na 43. bod citovaného rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie, s odôvodnením, že ak boli hmotnoprávne podmienky splnené, právo na odpočet možno odmietnuť len vtedy, ak by porušenie formálnych požiadaviek viedlo k nemožnosti predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené, alebo vtedy, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.

17. Podľa žalobcu je teda faktúra nie hmotnoprávnou, ale formálnou podmienkou pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty a právne závery správneho súdu o potrebe preukázania, že tovar dodal dodávateľ uvedený na faktúre, sú preto podľa žalobcu nesprávne. Žalobca v tejto súvislosti dodal, že aj keby sa preukázalo, že tovar nedodala spoločnosť Wam s.r.o., nepriznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty z tohto dôvodu by bolo v rozpore s rozhodnutím Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo, C-610/19, zo dňa 3. septembra 2020.

18. V nadväznosti na kasačný dôvod v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP žalobca namieta konštatovanie správneho súdu, že žalovaný sa vysporiadal so všetkými právne relevantnými námietkami. Na stranách 6. a 7. kasačnej sťažnosti špecifikoval námietky, ktorými sa súd podľa žalobcu vôbec nezaoberal. Namieta tiež záver správneho súdu, že unesenie dôkazného bremena, zaťažujúceho žalobcu a spočívajúceho len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, sa javí ako nedostatočné vzhľadom k tomu, že žalobca predložil aj objednávky vo forme mailovej komunikácie, faktúry za prepravu tovaru, na ktoré nadväzuje skladová evidencia a faktúry odberateľov, medzi ktorými existuje vecná, časová aj finančná súvislosť.

19. Žalobca sa vyjadril tiež k rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Jíří Sabou, C-276/12, zo dňa 22. októbra 2013, ktorý vo svojom rozsudku uviedol správny súd a poukázal pritom na

skutočnosť, že v uvedenej veci nebola predmetom konania len zákonnosť dôkazov získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ale aj dodržiavanie práva na obhajobu. V zmysle uvedeného rozhodnutia je podľa žalobcu povinnosťou správneho orgánu, aby umožnil účastníkovi konania vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať pri svojom rozhodnutí a na tento účel mu poskytnúť dostatočnú lehotu. V tejto súvislosti žalobca poukázal tiež na skutočnosť, že už počas daňovej kontroly navrhol predvolanie svedkov p. Z., p. N. a p. I., čo správca dane odmietol. Uvedeným podľa žalobcu došlo k obmedzeniu jeho práva na obhajobu.

20. Podľa žalobcu, ak súd tvrdil, že obchodný vzťah žalobcu a deklarovaného dodávateľa neexistoval, nedáva zmysel tvrdenie, že žalobca mal prijať všetky rozumné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení. A to najmä s ohľadom na to, že správne orgány ani správny súd nikde neuvádzajú skutkové zistenie, že deklarovaný dodávateľ neodviedol daň. Neodvedenie dane je pritom, ako uvádza žalobca, pojmovým znakom podvodu na dani z pridanej hodnoty a v zmysle uznesenia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 2Sžf/97/2016, zo dňa 26. júna 2019, ak správca dane zistí, že niektorý článok dodávateľského reťazca nespĺnil svoje daňové povinnosti, resp. jeho konanie vykazuje znaky daňového podvodu, je povinný preukázať a dostatočne odôvodniť, aké mal v tejto súvislosti postavenie daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie dane, t. j. musí preukázať, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje plnenia, ktoré je zaťažené daňovým podvodom. A tento záver zároveň dostatočne odôvodniť. Táto povinnosť zaťažuje aj súd v preskúmvacom konaní. Správca dane však podľa žalobcu účelovo neobjasnil skutočný mechanizmus podvodného konania a neurobil tak ani správny súd.

21. V závere kasačnej sťažnosti žalobca namietol tiež nedostatočnosť odôvodnenia rozsudku správneho súdu. Za nedostatočné považuje žalobca to, že odôvodnenie obsahuje len prepis administratívneho spisu, reprodukciu správnej žaloby a vyjadrenia k nej. Čo sa právnych záverov týka, správny súd podľa žalobcu tieto len prevzal z rozhodnutí žalovaného bez toho, aby prezentoval vlastné. Argumentácia správneho súdu je podľa žalobcu strohá a akékoľvek jeho úvahy či myšlienkový proces absentujú. Rozsudok správneho súdu preto žalobca považuje za arbitrárny a naplňajúci kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Vzhľadom na uvedené navrhol kasačnému súdu, aby rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

22. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril tak, že s argumentáciou žalobcu sa vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, ako aj vo svojom vyjadrení k žalobe. Na týchto svojich záveroch trvá aj vo vzťahu ku kasačnej sťažnosti, stotožňuje sa s právnym posúdením správneho súdu a námietky žalobcu považuje za neopodstatnené.

V. Právne posúdenie kasačným súdom

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal 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 č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení.

24. 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.

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

26. Kasačný súd po posúdení veci prišiel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

VI. 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.

VII. Posúdenie kasačných námietok

27. Kasačný súd v úvode konštatuje, že sa stotožňuje s prvou kasačnou námietkou nesprávneho právneho posúdenia povinnosti žalobcu predložiť dôkaz o tom, že fakturovaný tovar bol skutočne dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre. Uvedené správny súd v rozsudku posúdil ako hmotnoprávnu podmienku, a to napríklad v bodoch:

· 95. Žalobca teda neunesol dôkazné bremeno ohľadom dodania tovaru, t. j. že mu tovar dodal subjekt uvedený na faktúre, t. j. už primárna podmienka nebola splnená;

· 96. Pri dani z pridanej hodnoty ide o osobný charakter zdaniteľných plnení, pri ktorom stotožnenie osoby, ktorá uskutočnila zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa vo faktúre musí zodpovedať skutočnému stavu, t. j. daňový subjekt, ktorý si uplatní odpočítanie dane z pridanej hodnoty musí predložiť dôkaz o tom, že fakturovaný tovar, resp. služby boli skutočne realizované dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúre;

· 99. ... v tomto prípade správca dane dostatočne spochybnil, že tovar dodaný v zmysle spornej faktúry dodal práve ten dodávateľ ... toto spochybenie predložených dôkazov postačuje pre konštatovanie nepreukázania nároku na odpočítanie DPH z obchodu v zmysle predmetnej faktúry,

Takéto právne posúdenie je však nesprávne, napĺňajúce kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, a teda dostatočné pre zrušenie rozsudku správneho súdu. Svoj záver kasačný súd odôvodňuje nasledovne.

28. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane 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) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Tieto požiadavky vyplývajú z 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“). Obdobne ustanovuje hmotnoprávne podmienky aj slovenská vnútroštátna právna úprava, konkrétne v § 49 ods. 1, § 19 ods. 1 a ods. 2, § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Správne uvedenie dodávateľa na faktúre, respektíve jeho identita, predstavuje nie hmotnoprávnu, ale formálnu podmienku pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty. (Vid'. rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27). Uvedené vyplýva tiež z ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 71 ods. 1 písm. c) Zákona o DPH. (Vid'. body 16. a 17. rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 1Sžfk/18/2021, zo dňa 27. februára 2023).

29. V zmysle 29. bodu rozsudku Súdneho dvora Európskej únie, vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., zo dňa 9. decembra 2021, C-154/20 súčasne platí, že: základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznalo, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci zdaniteľné osoby opomenuli splniť určité formálne požiadavky (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 33 a citovaná judikatúra). Z uvedeného je zrejmé, že právny záver správneho súdu, že primárna podmienka odpočtu dane z pridanej hodnoty nebola splnená z dôvodu, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru subjektom uvedeným na faktúre, je nesprávny. Hmotnoprávnou podmienkou odpočtu totiž nie je stotožnenie skutočného dodávateľa so subjektom uvedeným na faktúre, ale status dodávateľa, ktorý musí byť zdaniteľnou osobou.

30. Kasačný súd poukazuje tiež na 31. bod rozsudku Súdneho dvora Európskej únie, vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., zo dňa 9. decembra 2021, C-154/20, v zmysle ktorého nedodržanie formálnych podmienok môže mať za následok nepriznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek znemožňuje predloženie jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 36 a citovaná judikatúra). Správca dane sa však nezameral ani nespochybnil splnenie hmotnoprávnej podmienky - statusu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Dôkazná situácia, tak, ako vyplýva zo súdneho spisu, kedy žalobca je zdaniteľnou osobou a je preukázaná aj materiálna existencia plnenia, v podobe dodaného tovaru - pneumatík, s ktorými žalobca ďalej obchodoval, nenaznačuje nesplnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

31. V intenciách vyššie uvedeného posúdil kasačný súd aj závery správcu dane. Kasačnú námietku nesprávneho právneho posúdenia z dôvodu pre odopretie odpočtu dane z pridanej hodnoty, s ohľadom na to, že správca dane mal preukázať mechanizmus podvodného konania, preto vyhodnotil ako dôvodnú.

32. Ako uviedol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky 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: 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. Z rozhodnutia vyplýva, že hmotno-právnou podmienkou pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane je to, že daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou plnenia, na ktoré sa vzťahuje faktúra a predloží doklady a dôkazy, že v danom prípade službu na základe ktorej vzniklo právo na odpočítanie dane použil pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií. 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.

33. Kasačný súd opakuje, že dôkazná situácia nesvedčí nesplneniu hmotnoprávnych podmienok, a preto sa stotožňuje so žalobcom, že správca dane mohol v takom prípade odoprieť odpočet, len ak by preukázal podvod na dani z pridanej hodnoty, alebo to, že daňový subjekt o ňom vedel alebo vedieť mal. Z administratívneho spisu pritom vyplýva, že správca dane identifikoval v kontrolovanom obchode aj daňový únik, ktorý predstavuje jeden z pojmových znakov daňového podvodu. Viac sa ním však nezaoberal. Daňovým podvodom na účely daňového konania totiž možno rozumieť zavinené 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). Vzhľadom na uvedené prijal kasačný súd záver, že je potrebné zrušiť aj rozhodnutie žalovaného.

34. S ohľadom na vyššie uvedené kasačný súd poukazuje aj 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? Uvedené kritériá je potrebné skúmať a súčasne preukázať ich naplnenie v prípade, že

sa správca dane rozhodne odoprieť odpočet dane z pridanej hodnoty z dôvodu daňového podvodu. Dôkazné bremeno pritom zaťažuje správcu dane.

35. Kasačný súd posúdil aj námietku nedostatočného odôvodnenia rozsudku správneho súdu a uvádza, že aj táto námietka žalobcu je dôvodná. Správca dane odmietol odpočet dane z pridanej hodnoty z dôvodu spochybneného deklarovaného dodávateľa a rovnako vec posúdil aj správny súd. Pokiaľ však správny súd v rozsudku ďalej argumentuje aj tým, že žalobca mal prijať všetky rozumné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení, v skutočnosti prelína k inému právnomu dôvodu odmietnutia odpočtu - daňovému podvodu.

36. Právnymi dôvodmi odopretia odpočtu dane z pridanej hodnoty sú a) nepreukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok, b) nepreukázanie splnenia formálnych podmienok, c) daňový podvod a d) zneužitie práva. (Vid'. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sfk/27/2021, zo dňa 30. novembra 2022.) Ide o rôzne právne dôvody, ktorých striktné odlišenie správcom dane ako aj správnym súdom je nevyhnutné. A to jednak z dôvodu právnej istoty, ale aj dôkazného bremena, ktoré pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok zaťažuje daňový subjekt a naopak, v prípade podvodného konania správcu dane.

37. Uvedené je pritom dôležité aj pre naplnenie požiadaviek na riadne odôvodnenie rozhodnutia. Rozsudok správneho súdu tieto požiadavky spĺňa len vtedy, keď je z neho zrejmé, na základe akých dôvodov súd dospel k svojmu rozhodnutiu (Vid'. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 2Sžfk/35/2017, zo dňa 5. júna 2017.) a tieto dôvody musia byť vyjadrené dostatočne zrozumiteľne (Vid'. Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 114/08, zo dňa 12. júna 2008.). Nie je teda možné, aby správny súd dôvodil jednak spochybnením dodávateľa a súčasne argumentáciou týkajúcou sa podvodného konania. Takéto odôvodnenie rozsudku je zmätočné a nespĺňajúce požiadavky na riadne odôvodnenie, ktoré sú súčasťou práva na spravodlivý súdny proces. Kasačný súd aj preto rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

VIII. Záverečné zhodnotenie

38. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že 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.

39. 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 (dodávateľov status zdaniteľnej osoby) berúc do úvahy skutočnosť, že v prípade spochybnenia identity dodávateľa, ale za naplnenia hmotnoprávnych podmienok, možno odpočet dane z pridanej hodnoty nepriznať len, ak by bolo v konaní preukázané, že sťažovateľ 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.

40. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti považuje sťažnosť za dôvodnú, a keďže rozhodol spôsobom podľa § 462 ods. 2 SSP, a teda vec vrátil do administratívneho konania, považoval za nadbytočné venovať sa všetkým námietkam smerujúcim voči rozsudku správneho súdu.

41. 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 krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

42. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.