

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 3Sfk/124/2022  
Identifikačné číslo spisu: 5020200266  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. júla 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5020200266.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Zuzany Šabovej (sudkyňa spravodajkyňa) a Michala Dzurdzíka, PhD., v právnej veci žalobcu: Š. Z., E.: X. O. XXXX, J. I.: Č.. XXX, XXX XX P. P., právne zastúpený JUDr. Marcel Habrman - advokát, so sídlom Tajovského 12, 940 76 Nové Zámky, reg. č.: 4747, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100920233/2020 zo dňa 20. mája 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/105/2020-100 zo dňa 26. mája 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/105/2020-100 zo dňa 26. mája 2022, tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100920233/2020 zo dňa 20. mája 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 p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred kasačným súdom a krajským súdom.

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Ružomberok (ďalej aj „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2014. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil protokol č. 102524112/2019 zo dňa 7. novembra 2019 (ďalej len „protokol“).

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 100222803/2020 zo dňa 21. januára 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie máj 2014 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

(ďalej len „daňový poriadok“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane vo výške 4 607,42 EUR na dani z pridanej hodnoty.

3. Správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keďže v daňovej kontrole nebolo preukázané, že nakúpený tovar (mäso) bol reálne dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach - obchodnou spoločnosťou MAOP s.r.o., so sídlom Závadská 8, 831 06 Bratislava, IČO: 46 390 910.

4. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100920233/2020 zo dňa 20. mája 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Postup a závery správca dane vyhodnotil žalovaný ako zákonné a vecne správne, nakoľko zo systému VIES, z medzinárodnej výmeny informácií, zo sprístupnenia informácií správcu dane od Daňového úradu Banská Bystrica zo svedeckej výpovede A. Z. (konateľky MAOP s.r.o.), Š. J. (konateľa PROBESS, s.r.o.), z odpovede Regionálnej, veterinárnej a potravinovej správy vyplynuli nasledovné zistenia:

- Jedinou konateľkou subjektu MAOP s.r.o., ktorý bol ex offio dňa 06.06.2019 vymazaný z Obchodného registra v období od 12.10.2011 do 03.11.2014 bola A. Z., splnomocneným zástupcom bol A. Z., manžel A. Z.;

- daňovému subjektu Š. Z. boli reálne dodané tovary - hovädzie mäso a bravčové mäso v položkách a množstvách, ktoré zodpovedali údajom na faktúrach, daňový subjekt použil tieto prijaté plnenia na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení formou priameho predaja z predajne prostredníctvom registračnej pokladnice alebo uskutočnil predaj svojim dodávateľom v zmysle vydaných faktúr;

- správca dane zistil, že boli umelo vykonštruované dva fakturačné reťazce nákupu a predaja mäsa z Poľska od poľského výrobcu A. A., M. XXA, XX-XXX A., Z.:

o január až február 2014 fakturačný reťazec: A. A. (PL) › Speedway, s.r.o. (SK) › MAOP s.r.o. (SK) › Š. Z. (SK).

o marec až september 2014 fakturačný reťazec: A. A. (PL) › PROBESS, s.r.o. (SK) › MAOP s.r.o. (SK) › Š. Z. (SK).

- žiaden daňový subjekt na Slovensku nepriznal intrakomunitárne nadobudnutie tovaru od poľského dodávateľa A. A., deklarovany finančný a tovarový tok nezodpovedá reálnemu finančnému a tovarovému toku. Zdaniteľné obchody boli iba ústne potvrdené a nepreukázané iným dôkazom;

- platby za tovar boli platené buď v hotovosti zákazníkom priamo šoférovi po doručení tovaru, alebo výberom finančných prostriedkov z bankového účtu spoločnosti MAOP s.r.o. šoférmi pána A. A., ktorí mali k bankovému účtu prístup

- p. A. Z. za dodávateľov mäsa označila výlučne spoločnosti PROBESS, s.r.o. a spoločnosť Speedway, s.r.o., p. Š. J. poprel akúkoľvek obchodnú spoluprácu s mäsom s daňovým subjektom A. A., nepozná spoločnosť MAOP s.r.o.;

- kontrolovaný subjekt predložil účtovníctvo a daňovú evidenciu za január až december 2014, z ktorých správca dane vyvodil, že ich nevystavili osoby splnomocnené konat' za daňový subjekt MAOP s.r.o., PROBESS, s.r.o. ani Speedway, s.r.o. Boli vystavené dodávateľom A. A. a jeho oprávnenými osobami v Poľsku;

- jednotková cena mäsa bez DPH A. A. pri predaji bola o 20 % vyššia ako jednotková cena bez DPH Š. Z. pri nákupe pri mäsa;

- správca dane vyvrátil tvrdenia konateľky spoločnosti MAOP s.r.o., p. A. Z., aj tvrdenia splnomocneného zástupcu tejto spoločnosti p. A. Z., že ich dodávateľmi poľského mäsa od A. A. boli spoločnosti PROBESS, s.r.o. a Speedway, s.r.o.;

- spoločnostiam, ktoré sa zúčastnili na obchode boli zrušené registrácie platiteľa DPH, no žalobca napriek tomu nevyhodnotil obchodovanie s deklarovaným dodávateľom ako rizikové.

- na základe uvedených skutočností nebolo preukázané reálne dodanie tovaru dodávateľom MAOP s.r.o. kontrolovanému daňovému subjektu, a teda vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti MAOP s.r.o. v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) a tým nevzniklo kontrolovanému daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle §§ 49 až 51 zákona o DPH.

5. Po vyhodnotení vyššie uvedených dôkazov žalovaný dospel k totožnému právnomu záveru, ako správca dane, a to, že žalobca neunesol dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočet dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Žalobca konkrétne nepreukázal, že tovar mu bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach, preto mu ním uplatňovaný odpočet nemohol byť priznaný.

## II.

### Konanie pred správny súdom

6. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu správnu žalobu, v ktorej namietal nesprávne právne posúdenie, nepreskúmateľnosť, nedostatočné zistenie skutkového stavu a porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy s následkom vydania nezákonného rozhodnutia správcem dane podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“).

7. O správnej žalobe rozhodol Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) tak, že ju rozsudkom č. k. 30S/105/2020-100 zo dňa 26. mája 2022 zamietol v celom rozsahu.

8. Správny súd poukázal na to, že rozsudkom sp. zn. 30S/106/2020 zo dňa 27. apríla 2022 rozhodol vo veci totožných účastníkov konania a totožného predmetu konania, pričom rozdiel medzi prejednávanou vecou a konaním vo veci sp. zn. 30S/105/2020 predstavuje len konkrétne zdaňovacie obdobie. Rozhodol preto podľa § 140 SSP s odkazom na skoršie rozhodnutie správneho súdu.

9. Z odôvodnenia rozsudku sp. zn. 30S/106/2020 zo dňa 27. apríla 2022 vyplývajú nasledovné závery správneho súdu:

10. Námietku týkajúcu sa nesprávne rozloženého dôkazného bremena vyhodnotil ako nedôvodnú. Správny súd zdôraznil, že dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty bolo správcem dane konštatované nepreukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok, nie účasť na podvode či zneužití práva. Preto bol v súlade s § 24 ods. 1 daňového poriadku postup správcu dane, ktorý vyžadoval od daňového subjektu preukázanie reálneho uskutočnenia dodávok tovaru podľa predmetných faktúr, a to dodávateľom uvedeným na faktúre, teda konkrétne subjektom MAOP s.r.o.

11. Dokazovanie vedené a následne vyhodnotenú správcem dane považoval správny súd za dostatočné a súladné s § 3 ods. 3 daňového poriadku, a to aj s ohľadom na namietané vyhodnotenie výpovede konateľky deklarovaného dodávateľa či zamietnutia vykonať žalobcom navrhovaný dôkaz.

12. K námietke, že správca dane mal preukázať vedomosť žalobcu na podvodnom konaní, keď správca dane také konanie zistil, správny súd uviedol, že takéto zistenia boli síce podporné, ale záver správcu dane bol jednoznačný - nesplnenie hmotnoprávnej podmienky v podobe nepreukázania dodania tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre.

13. Správny súd poukázal tiež na zachovanie potrebnej miery ostražitosťi a opatrnosti pri výbere obchodných partnerov, v rámci ktorej si žalobca mohol preveriť aj zoznam platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie podľa osobitného predpisu. MAOP s.r.o. v ňom bola zverejnená dňa 27. júna 2013 a k výmazu došlo dňa 1. marca 2015. Uvedeným mohol žalobca podľa správneho súdu nadobudnúť podozrenie o rizikovosti deklarovaného dodávateľa.

14. Za nedôvodné považoval správny súd aj ďalšie námietky - nepreskúmateľnosť rozhodnutia správneho orgánu, dobromyselnosť žalobcu a nevykonanie navrhovaného dôkazu. Judikatúru uvedenú žalobcom (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžf/1/2011, zo dňa 15. marca 2011) vyhodnotil ako prekonanú.

## III.

### Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

15. Žalobca podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov, že správny súd 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) a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP).

16. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal, že nesprávne bolo posúdené neunesenie dôkazného bremena daňovým subjektom vyplývajúcim zo zákona o DPH. Žalobca má za to, že splnenie podmienok práva pre odpočet dane z pridanej hodnoty preukázal a že dôkazné bremeno bolo na správcu dane prenesené v momente, kedy sa začal zaoberať daňovým podvodom. Podľa žalobcu jeho vec skutočne mala byť posudzovaná z hľadiska jeho účasti na daňovom podvode, avšak správca dane mal bez pochyb preukázať vedomú účasť žalobcu na takomto konaní. Aj keď správny súd uviedol, že neposudzoval prípad z hľadiska daňového podvodu, žalobca namietol, že z rozhodnutia správcu dane je zrejmé, že zneužívanie systému DPH bolo správcom dane preukázané a správny súd vo svojom rozsudku odkazoval na judikatúru vzťahujúcu sa na daňový podvod.

17. Druhou kasačnou námietkou žalobca napádal právny záver o náležitom vykonaní a vyhodnotení dôkazov, a to najmä s ohľadom na výpovede konateľky deklarovaného dodávateľa. Správny súd ani správca dane podľa žalobcu nevysvetlili a dostatočne neodôvodnili, prečo bola jej výpoveď vyhodnotená ako nedôveryhodná.

18. Žalobca ďalej namietal, že správca dane konal v rozpore so zásadou právnej istoty a s § 3 ods. 9 daňového poriadku, keď pri jeho rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch vznikli nedôvodné rozdiely. Poukázal na prípad obchodnej spoločnosti HARDY PLUS, s.r.o. s totožnou schémou dodávania tovaru a totožným deklarovaným dodávateľom, ktorej bolo právo na odpočet dane z pridanej hodnoty priznané. V tejto súvislosti žalobca namietol nedostatočné odôvodnenie rozsudku správneho súdu, keďže rovnakú námietku adresoval už v správnej žalobe, avšak správny súd sa s ňou nijako nevysporiadal.

19. Posledným bodom kasačnej sťažnosti žalobca zopakoval, že záver o nesplnení materiálnej podmienky pre odpočet dane z pridanej hodnoty - dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre - sa zakladá na nesprávnom právnom posúdení. Materiálna existencia plnenia bola potvrdená správcom dane ako aj správnym súdom a podľa žalobcu je nelogické, aby za tovar platil subjektu inému, ako dodávateľovi. Materiálne podmienky pre priznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty sú preto podľa žalobcu splnené a správca dane, ak mal nejaké pochybnosti o kontrolovanom obchode, mal preskúmať prípadné podvodné konanie a vedomosť žalobcu o jeho účasti na ňom. Kasačnému súdu žalobca navrhol vykonať ústne pojednávanie a vydať rozsudok, ktorým zruší rozsudok správneho a vec mu vráti na ďalšie konanie.

20. Podaním zo dňa 18. októbra 2022 žalobca opätovne požiadal o vytýčenie ústneho pojednávania pred kasačným súdom a vyjadril sa k skutkovým okolnostiam týkajúcim sa predmetnej daňovej kontroly.

21. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

#### IV.

##### Posúdenie kasačným súdom

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. S ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia.

23. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už bola skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Jediným rozdielom medzi jednotlivými rozhodnutiami je odlišnosť v jednej zo spoločností vo fakturačnom reťazci (viď. bod 4 tohto rozsudku), čo však nemá

vplyv na závery kasačného súdu, keďže v danej veci je podstatnou právnou otázkou rozloženia dôkazného bremena. Kasačný súd preto poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/12/2021 zo dňa 29. mája 2023, sp. zn. 2Sfk/104/2022 zo dňa 6. júla 2023 a sp. zn. 5Sfk/78/2022 z 25. júla 2023, v ktorých považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za dôvodnú a rozhodol o zmene rozsudku krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutia žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

24. Kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sfk/78/2022 z 25. júla 2023, v ktorom bolo rozhodnuté o rozsudku správneho súdu sp. zn. 30S/106/2020 zo dňa 27. apríla 2022, na ktorý správny súd odkazoval v súdnej veci. S týmto rozsudkom kasačného súdu sa konajúci senát v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza:

„24. 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.

Tieto požiadavky vyplývajú z ustanovení § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ako aj 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“).

25. Správne uvedenie dodávateľa na faktúre hmotnoprávnou podmienkou pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty nepredstavuje. (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.

26. 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 24. a 25. tohto rozsudku, hmotnoprávnou podmienkou odpočtu nie je stotožnenie skutočného dodávateľa so subjektom uvedeným na faktúre, ale status dodávateľa, ktorý musí byť zdaniteľnou osobou.

27. 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.

28. Kasačný súd sa preto ďalej zaoberal otázkou, či je udržateľný záver správcu dane, žalovaného a správneho súdu, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočet dane z pridanej hodnoty.

29. Dôkazná situácia, tak ako vyplýva z administratívneho spisu nenasvedčuje nesplneniu hmotnoprávnych podmienok. Žalovaný aj správny súd vo svojich rozhodnutiach niekoľkokrát 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, ktorej status v konaní pred správcom dane však nebol nijako spochybnený a spochybníť ho nemohli ani:

- zistený obchodný a fakturačný reťazec s prepojením v osobách konateľov a daňovým únikom, nakoľko uvedené možno posudzovať skôr pri vyhodnocovaní podvodného konania. Účasť na podvodnom reťazci však predstavuje iný, zásadne odlišný právny dôvod odmietnutia odpočtu, ktorý navyše vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu dane z pridanej hodnoty sú splnené (porovnaj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 2Sfk/27/2022, zo dňa 28. apríla 2023, bod 17.);

- žalobcovi vyčítaná neobozretnosť vzhľadom na výber obchodného partnera nakoľko uvedené možno takisto posudzovať skôr pri vyhodnocovaní podvodného konania respektíve vedomosti o účasti na takomto konaní, nie pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok. (Vid'. rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19, zo dňa 3. septembra 2020; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11, zo dňa 21. júna 2012);

- nekontaktnosť a pochybnosti týkajúce sa subdodávateľa, nakoľko v prípade spochybnených subdodávateľov je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, len ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom (porovnaj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžfk/15/2020, zo dňa 30. júna 2022);

- nedostatočné materiálne vybavenie dodávateľa (vozidlo), nakoľko uvedené nie je okolnosťou, ktorá by bola spôsobilá vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok (porovnaj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sfk/27/2021, zo dňa 30. novembra 2022, bod 31.)

30. Kasačný súd k otázke spochybneného dodávateľa poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, I. ÚS 627/2022, zo dňa 27. apríla 2023, bod 30., v zmysle ktorého: ... v duchu európskej judikatúry má byť nárok na odpočet DPH uznaný i v prípade, keď je preukázané, že príslušné plnenie poskytol iný než deklarovaný dodávateľ, pokiaľ však je aj tento skutočný (na doklade neuvedený) dodávateľ v postavení zdaniteľnej osoby, resp. v podmienkach slovenského právneho poriadku v postavení platiteľa DPH. V tejto súvislosti treba upriamiť pozornosť na skutočnosť, že správca dane v konaní identifikoval subjekt (pána A. A.), ktorý považoval za skutočného dodávateľa tovaru. V zmysle citovaného nálezu, ak by bolo preukázané, že skutočným dodávateľom je uvedený subjekt a tento má status zdaniteľnej osoby, hmotnoprávne podmienky odpočtu dane z pridanej hodnoty by bolo taktiež potrebné vyhodnotiť za splnené a odpočet žalobcovi priznať.

31. 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 hmotnoprávnych podmienok, je nesprávne a naplňajúce kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

32. 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.

33. V nadväznosti na uvedené vyššie sa kasačný súd stotožnil so žalobcom aj v časti kasačnej námietky, kde žalobca namietal, že hmotnoprávne podmienky pre odpočet boli splnené a ak správca dane mal za to, že odpočet bol uplatnený neoprávnene, mal preukázať, že žalobca bol súčasťou obchodného reťazca poznačeného podvodným konaním a že o takejto svojej účasti vedel / vedieť mal alebo mohol.

34. Najmä s poukazom na správcu dane označený obchodný reťazec, prepojenosť konateľov článkov tohto reťazca a nájdený daňový únik, kasačný súd odkazuje na definíciu, v zmysle ktorej daňový podvod predstavuje: 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).

35. 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 kritéria 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.“

V.

Záver

25. 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.

26. 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 preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok zaťažuje žalobcu a naopak, pri daňovom podvode správcu dane.

27. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti považuje sťažnosť za dôvodnú, rozhodol spôsobom podľa § 462 ods. 2 SSP, a teda vec vrátil do administratívneho konania. V nadväznosti na odôvodnenie tohto rozsudku kasačný súd nepovažoval za potrebné posúdiť námietky rozhodnutia v rozpore s princípom právnej istoty ani nedostatočne zisteného skutkového stavu, nakoľko v ďalšom konaní budú orgány verejnej správy musieť vyhodnotiť skutkový stav v kontexte deklarovaného právneho názoru týkajúce sa (ne)splnenia hmotnoprávnych podmienok a možného konania majúceho znaky daňového podvodu.

28. 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.

29. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyselne.

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.

