

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/18/2021
Identifikačné číslo spisu: 6019200524
Dátum vydania rozhodnutia: 27. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:6019200524.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: I.M.INVEST, s.r.o., so sídlom Filákovská 29, 984 01 Lučenec, IČO: 36 043 966, právne zastúpený JUDr. Michal Matala, advokát, so sídlom Martina Rázusa 19, IČO: 42 306 141 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 23S/187/2019-93, zo dňa 22. júla 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 23S/187/2019-93, zo dňa 22. júla 2020, tak, že rozhodnutie žalovaného, č. 101472110/2019, zo dňa 17. júna 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.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Banský Bystrica (ďalej aj „správca dane“) potom, ako bolo jeho rozhodnutie o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty zo dňa 5. júna 2018 zrušené žalovaným v rámci odvolacieho konania, vydal nové rozhodnutie, č. 134921/2019, zo dňa 8. marca 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým určil rozdiel v sume 5 122,89 EUR na dani z pridanej hodnoty z faktúr č. 05052015 a č. 08052015 za zdaňovacie obdobie máj 2015, a tým znížil nadmerný odpočet uplatnený žalobcom zo sumy 23 497,86 EUR na sumu 18 374,97 EUR. Správca dane mal za preukázané, že nedošlo k vzniku daňovej povinnosti u deklarovaného dodávateľa podľa § 19 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), teda neboli splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, a preto odpočet nepriznal.

2. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101472110/2019, zo dňa 17. júna 2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie ako zákonné a vecne správne potvrdil. Žalovaný mal za to, že faktúra síce vystavená bola, ale na jej základe nebol preukázaný aj vznik daňovej povinnosti, keďže nebolo

preukázané, že tovar dodal deklarovaný dodávateľ. Vzhľadom na uvedené daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Žalovaný sa tak stotožnil s prvostupňovým rozhodnutím.

II. Konanie pred správnym súdom

3. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, nakoľko napadnuté rozhodnutie považoval za nezákonné a nepreskúmateľné pre jeho nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov v zmysle § 191 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Žalobca ďalej napádal nesprávne právne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP), nedostatočné zistenie skutkového stavu (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP), zistený skutkový stav, ktorý bol základom rozhodnutia bol pritom podľa žalobcu v rozpore s administratívnymi spismi (§ 191 ods. 1 písm. f) SSP). Žalobca mal tiež zato, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP).

4. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „správny súd“) rozsudkom č. k. 23S/187/2019-93, zo dňa 22. júla 2020, (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu zamietol. Správny súd z napadnutého rozhodnutia zistil, že odpočet dane z pridanej hodnoty nebol žalobcovi priznaný, nakoľko nedošlo k vzniku daňovej povinnosti u pána P., teda deklarovaného dodávateľa a jeho jednotlivých subdodávateľov. Podľa správneho súdu bolo vykonané rozsiahle dokazovanie, ktorým bolo nepochybne potvrdené, že deklarovaný dodávateľ fakturoval žalobcovi tovary a služby v rozsahu, aké mu preukázateľne nebolo dodané jeho subdodávateľmi. Vykonaným dokazovaním bol podľa správneho súdu jednoznačne spochybnený dodávateľský reťazec, v ktorom boli jednotlivé tovary a služby obstarávané. Správne orgány podľa správneho súdu preukázali, že dodávateľský subjekt žalobcu nenadobudol tovar v takom rozsahu, v akom ho mal dodať žalobcovi a súčasne v dostatočnej miere spochybnili schopnosť dodávateľa vykonať pre žalobcu objednané služby. Správny súd poukázal na to, že v prípade spochybnenia dodávateľského reťazca sa dôkazné bremeno prenáša na stranu žalobcu, ktorý je povinný preukázať skutočné dodanie tovarov a služieb, a to subjektom, ktorý je na faktúrach deklarovaný ako dodávateľ. Zdôraznil tiež, že samotná existencia tovaru a služby ešte neopodstatňuje záver, že daňová povinnosť skutočne vznikla. Žalobca podľa správneho súdu nepreukázal svoje tvrdenia, že služby zalesňovania a oplocovania boli vykonané deklarovaným dodávateľom.

5. Svedecké výpovede pánov L., I., Y. a V., ktorými sa správny súd zaoberal v bodoch 57. až 61. svojho rozsudku, vyhodnotil ako nedostatočné na preukázanie reálneho dodania služby. Pán L. síce vypovedal o brigádnikoch, ktorí mali práce vykonať, absencia akýchkoľvek písomných záznamov však preukazovala opak. Pán I. ako jeden z týchto brigádnikov nevedel uviesť meno konateľa subdodávateľa PreShov H+R, s.r.o., nevedel, čomu sa táto spoločnosť venovala, či mala zamestnancov, nemal pracovnú zmluvu ani inú dohodu, nevedel uviesť, či k vyplatenej mzde dostal doklad. Vzhľadom na informácie, ktoré menovaný svedok uviesť nevedel, správny súd mal za to, že nepracoval pre PreShov H+R, s.r.o. Pochybnosti správcu dane podporila aj výpoveď pána Y., ktorý ako externý účtovník subdodávateľa PreShov, s.r.o. poprel, že by na faktúrach pre pána P. bol jeho podpis.

6. Ďalej správny súd poukázal na to, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) a v § 59 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy, z čoho vyplýva aj potreba ich bezpodmienečného splnenia pre uznanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty a zároveň potreba ich preukázania daňovým subjektom. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty teda musí preukázať reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Správca dane podľa správneho súdu dostatočne spochybnil dôkazy predložené daňovým subjektom a daňový subjekt svoje dôkazné bremeno, po spochybnení dodávateľského reťazca, neunesol. Podľa správneho súdu by až v prípade, keby daňový subjekt bol schopný preukázať, že tovary a služby mu boli dodané deklarovaným dodávateľom, bolo možné uvažovať o možnosti, že žalobca skutočne nevedel o protiprávnom konaní svojho dodávateľa. Na základe uvedeného prijal správny súd záver, že žalovaný vykonal rozsiahle a dostačujúce dokazovanie, vec správne právne posúdil a s jeho vyčerpávacím odôvodnením sa aj v plnom rozsahu stotožnil.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanoviská účastníkov

7. Žalobca podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a písm. f) SSP, teda že krajský súd porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Preto považuje žalobca rozsudok správneho súdu za nezákonný a nepreskúmateľný pre jeho nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Uvedený záver odôvodňuje žalobca nasledovne:

- správny súd porušil svojím rozhodnutím zákon, pretože zamietol správnu žalobu proti napadnutému rozhodnutiu aj napriek tomu, že postup žalovaného bol v rozpore s legislatívou upravujúcou nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, konkrétne s § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a), § 59 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH a § 3 ods. 1, § 3 ods. 3, § 63 ods. 3, § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“);

- nesúhlasí so záverom správneho súdu, že žalobca nebol schopný preukázať, že zabezpečené tovary a služby vykonal jednoznačne deklarovaný dodávateľ. Nestotožňuje sa ani s názorom správneho súdu, že daňový subjekt bol povinný preveriť si svojho obchodného partnera najmä v súvislosti s kapacitou zamestnancov a podobne, nakoľko takáto povinnosť daňovému subjektu nevyplýva zo Zákona o DPH ani zo súvisiacich právnych predpisov. Námietky žalobcu, že konal v dobrej viere a nemal vedomosť o tom, že subdodávateľ PreShov H+R, s.r.o. mohol konať v rozpore so zákonom, neboli zohľadnené do úvahy;

- v tejto súvislosti žalobca poukázal na to, že správca dane nie je oprávnený nepriznať právo na odpočet dane z pridanej hodnoty len z toho dôvodu, že daňový subjekt sa dostatočne neubezpečil, že dodávateľ má dostatok zamestnancov a dokladov dosvedčujúcich obstaranie tovarov a služieb. Poukázal pritom na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“) C-80/11 zo dňa 21. júna 2012 a C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012;

- namieta záver o nepreukázaní dodania tovarov a služieb deklarovaným dodávateľom založený na skutočnosti, že tento deklarovaný dodávateľ nemal zamestnancov a že pre neho tieto služby a tovar preukázateľne nedodal subdodávateľ PreShov H+R, s.r.o. Žalobca má za to, že nemal povinnosť preverovať subdodávateľov a že dôležitá je len tá skutočnosť, že objednané práce, služby a tovary boli zo strany J. P. dodané;

- správca dane sčasti neuznal nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, čo odôvodnil tým, že deklarovaný dodávateľ nemohol uskutočniť dodanie tovarov a služieb, lebo nemal zamestnancov ani úplné doklady o nákupoch tovarov a služieb, ktoré fakturoval objednávateľovi (daňovému subjektu). Správca dane ani správny súd však nezobrali do úvahy skutočnosť, že daňový subjekt objednané tovary a služby riadne prijal a tieto následne v porovnateľnom množstve dodal svojim odberateľom. O dodaní tovarov a služieb boli pritom vyhotovené dodacie listy, písomné zápisnice aj protokoly, faktúry riadne zaúčtované a uvedené v daňovom priznaní žalobcu. Tieto doklady potvrdzujú skutočné dodanie prác J. P. tak, ako ich tento fakturoval;

- tvrdenie, že deklarovaný dodávateľ nemohol dodanie služieb a tovarov uskutočniť je v priamom rozpore so svedeckou výpoveďou Y. L. zo dňa 12. januára 2017, I. I. zo dňa 7. februára 2017 a S. V. zo dňa 28. marca 2017;

- správca dane nezobral do úvahy vyjadrenie deklarovaného dodávateľa, ktorý dodávku služieb a tovarov potvrdil, podal daňové priznania aj kontrolné výkazy, uviedol v nich vystavené faktúry pre žalobcu, daň z nich priznal a túto aj riadne zaplatil;

- žalobca má za to, že všetky hmotnoprávne podmienky pre odpočet dane z pridanej hodnoty splnil a odpočet uplatnil v súlade s príslušnou právnou úpravou;

- právo na odpočítanie dane možno daňovému subjektu zamietnuť, len ak sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba vedela, alebo mala vedieť, že sa svojím konaním zúčastňuje na daňovom podvode týkajúcom sa dane z pridanej hodnoty. Správca dane nie je oprávnený zamietnuť právo na odpočet z dôvodu, že si daňový subjekt dostatočne neoveril svojho dodávateľa (čo do počtu zamestnancov a existencie dokladov preukazujúcich nadobudnutie tovarov a služieb), nakoľko uvedené nie je ani jeho povinnosťou;

- vo vzťahu k štátu bola zabezpečená daňová neutralita, keďže žalobca postupoval v súlade s právnymi predpismi. Jeho dodávateľovi vznikla daňová povinnosť, dodávateľ daň odviedol do štátneho

rozpočtu, žalobca použil tieto plnenia na svoje zdaniteľné plnenia a daň si odpočítal. Konal tak v súlade s príslušnými právnymi predpismi;

· v súvislosti s kasačným dôvodom podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP žalobca namieta, že správca dane neuznal nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že dodávateľ respektíve subdodávateľ žalobcu nemohol uskutočniť dodanie tovarov a služieb, ale sa pritom ani žalovaný v rozhodnutí nevysporiadal s námietkami žalobcu ani ním predloženými dôkazmi (zmluva o poskytnutí služieb, objednávka služieb, potvrdenie o priebežnej kontrole, preberací protokol), v rozhodnutí neuviedol konkrétne porušenie právneho predpisu žalobcom, ani úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov (uvedené absentovalo tiež v rozsudku správneho súdu).

Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody žalobca navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne aby zrušil rozsudok správneho súdu ako aj napadnuté rozhodnutie a vec vrátil na ďalšie konanie žalovanému.

8. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný tak, že so závermi správneho súdu súhlasí. Správny súd podľa žalovaného správne posúdil skutkový stav, vychádzal zo skutkovej pravdy prejednávaného prípadu a dospel k jeho správne právnemu posúdeniu. Žalovaný tiež trvá na svojom - napadnutom rozhodnutí, jeho odôvodnení ako aj na jeho vyjadrení k správnej žalobe. Navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu potvrdil.

IV. Právne posúdenie kasačným súdom

9. 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.

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 vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

11. 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 a súdny poplatok bol uhradený.

12. Kasačný súd následne preskúmal rozsudok správneho súdu, kasačnú sťažnosť žalobcu a vyjadrenie žalovaného. Uvedené posúdil a prišiel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

IV.I Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

13. 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.

14. 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 vlastníkom. 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.

15. Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

IV.II Posúdenie kasačných námietok

19. Ako prvou sa kasačný súd zaoberal námietkou nesprávneho právneho posúdenia veci v súvislosti so záverom správneho súdu o povinnosti žalobcu preveriť si svojho dodávateľa čo do počtu zamestnancov a existencie dokladov preukazujúcich nadobudnutie tovarov a služieb. Kasačný súd súhlasí so žalobcom, že zo zákona o dani z pridanej hodnoty mu výslovne takáto povinnosť nevyplýva a rovnako ako tvrdí žalobca, nemôže uvedené predstavovať dôvod pre nepriznanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. V 32. bode rozsudku, sp. zn. 3Sfk/27/2021, zo dňa 30. novembra 2022, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konštatoval, že z hľadiska požiadavky vynaloženia primeranej obozretnosti daňového subjektu nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky pritom odkázal na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51., vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56. a vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57. Obdobne sa vyjadril Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudku, sp. zn. 10Sžfk/76/2020 zo dňa 27. februára 2023, keď uviedol, že podľa judikatúry SD EÚ nie je možné daňovému subjektu odmietnuť odpočet z dôvodu, že zdaniteľná osoba uplatňujúca si odpočet DPH sa neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené, napriek tomu, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112 boli splnené (rozsudok SD EÚ vo veci v spojených veciach Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11)). Kasačný súd sa stotožňuje s právnym názorom vyjadreným vo vyššie citovaných rozhodnutiach a predmetnú kasačnú námietku preto vyhodnotil ako dôvodnú.

20. S preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok úzko súvisí problematika dôkazného bremena a taktiež námietka žalobcu týkajúca sa nesprávneho právneho posúdenia správneho súdu, že žalobca nebol schopný preukázať ich naplnenie. Kasačný súd k dôkaznému bremenu uvádza, že správca dane nie je v daňovom konaní žalobcovou protistranou, ktorá by mala preukazovať opak od tvrdení žalobcu, ale správnym orgánom, ktorého úlohou je overovať údaje poskytnuté žalobcom pri uplatňovaní si práva na odpočet dane z pridanej hodnoty. V prípade spochybnenia predložených dokladov je potom na daňovom subjekte, aby splnenie formálnych aj hmotnoprávnych podmienok preukázal inými dôkazmi. Opísaný postup možno označiť za takzvané prenášanie dôkazného bremena.

21. K preneseniu dôkazného bremena zo správcu dane naspäť na daňový subjekt sa vyjadril tiež Ústavný súd Slovenskej republiky, v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018, zo dňa 14. novembra 2018, nasledovne: 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 správcom dane.

22. Z rozsudku správneho súdu ako aj rozhodnutí vydaných v daňovom konaní kasačnému súdu však vyplynulo, že správca dane v dostatočnej miere nespochybnil údaje uvedené na faktúrach, z ktorých si

žalobca odpočet dane z pridanej hodnoty uplatňoval. Správca dane sa totižto zamerl na spochybňovanie schopnosti dodávateľa zabezpečiť vykonanie objednaných prác a dodať objednaný tovar vzhľadom na skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ nedisponoval nijakými zamestnancami. Správca dane, v rozsahu, v ktorom nepriznal nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty taktiež spochybňoval najmä možnosť dodania predmetných služieb a tovarov subdodávateľsky, prostredníctvom spoločnosti PreShov H+R s.r.o.

23. Ako sa v správnom konaní ukázalo, uvedená obchodná spoločnosť (subdodávateľ Preshov H+R s.r.o.) nedisponovala reálnym sídlom, ani zamestnancami, jej skutočná konateľka (pani Katarína Raševová) splnomocnila pána L. na zabezpečenie prevodu spoločnosti, nie na výkon obchodných transakcií. Pri zlúčení obchodnej spoločnosti PreShov H+R s.r.o. s Tronador s.r.o. došlo k falšovaniu osvedčení notárskeho úradu o pravosti podpisov. Ďalej bolo preukázané, že faktúry PreShov H+R s.r.o., vystavené pánovi P. (deklarovanému dodávateľovi) za dodanie tovarov a služieb neobsahovali ani všetky predpísané formálne náležitosti, napríklad neobsahovali množstvo a druh tovaru a služieb, ktoré mali byť dodané. Čo sa dodania služieb týka, správca dane poukázal na nesúlad dátumov, ktorý je možné vidieť v tom, že žalobcovi mali byť práce odovzdané skôr (5. mája 2015), ako boli tieto v zmysle listinných dôkazov vôbec dodané deklarovanému dodávateľovi (12. mája 2015 a 30. mája 2015) od subdodávateľa Preshov H+R s.r.o.

24. K skutkovým zisteniam opísaným v 23. bode tohto rozsudku kasačný súd uvádza, že dokazovanie nesplnenia hmotnoprávnych podmienok zo strany správcu dane v prevažujúcom rozsahu smerovalo k subdodávateľovi a jeho vzťahu k deklarovanému dodávateľovi, čo kasačný súd považuje za nedostatočné. V tomto smere je potrebné poukázať na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžfk/15/2020, zo dňa 30. júna 2022, schváleného na publikovanie v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na zasadnutí pléna 13. októbra 2022 a ktorý jasne stanovuje, že „v prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, 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“.

25. Dokazovaniu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok prostredníctvom spochybnenia subdodávateľa sa venoval aj Súdny dvor Európskej únie, ktorý ustálil, že okolnosťou spôsobilou vyvolať dôvodné pochybnosti správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok a následné odmietnutie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty nie je nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobienie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49). Takouto okolnosťou tiež nie sú pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 64; obdobne vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 50).

26. Vzhľadom na uvedené vyššie, a teda na skutočnosť, že dokazovanie správcu dane sa zameralo na subdodávateľa Preshov H+R s.r.o., má kasačný súd za to, že správca dane nedostatočne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, v dôsledku čoho nepreniesol dôkazné bremeno na daňový subjekt. Pre prenesenie dôkazného bremena preukazovania splnenia hmotnoprávnych podmienok totiž nestačí spochybniť vzťah dodávateľa a jeho subdodávateľa.

27. Kasačný súd tiež dáva do pozornosti existenciu dodacích listov, písomných zápisníc, zmluvy o poskytnutí služieb, objednávky služieb a preberacieho protokolu predložených žalobcom na preukázanie existencie materiálneho plnenia, ako aj skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ rovnako ako konateľ subdodávateľa Preshov H+R s.r.o. dodanie služieb a tovarov v rozsahu tvrdenom žalobcom potvrdili. Uvedeným sa je podľa kasačného súdu potrebné zaoberať a pokiaľ správca dane a správny súd tieto okolnosti vyhodnotia ako nedostačujúce, svoj právny záver musia riadne odôvodniť. Kasačnú námietku nesprávneho právneho posúdenia dôkazného bremena a jeho neunesenia zo strany žalobcu preto vyhodnotil ako dôvodnú.

28. K námietke žalobcu, že do úvahy nebolo zobraté jeho tvrdenie, že konal v dobrej viere a nemal vedomosť o tom, že subdodávateľ PreShov H+R, s.r.o. mohol konať v rozpore so zákonom, kasačný súd odkazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valérian C-

459/17 a C-460/17: Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrovanie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca. Z uvedeného vyplýva, že žalobcom tvrdené konanie v dobrej viere nemá vplyv na posudzovanie slnenia hmotnoprávných podmienok, a teda že nebol nezákonným postup správneho súdu, keď predmetnú námietku nezobral do úvahy. V tejto časti kasačný súd vyhodnotil námietku nezobratia do úvahy konanie v dobrej viere za nedôvodnú. K tvrdeniu žalobcu, že nemal vedomosť o tom, že subdodávateľ Preshov H+R s.r.o. mohol konať v rozpore so zákonom sa kasačný súd už vyjadril v bodoch 22. až 26. tohto rozsudku a svoje právne závery preto nebude na tomto mieste opakovať.

29. Kasačný súd sa zaoberal aj tvrdením žalobcu, že právo na odpočítanie dane možno daňovému subjektu zamietnuť, len ak sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba vedela, alebo mala vedieť, že sa svojím konaním zúčastňuje na daňovom podvode týkajúcom sa dane z pridanej hodnoty. K uvedenému je potrebné dodať, že v prípade, ak správca dane skúma alebo poukáže na nesplnenie hmotnoprávných podmienok daňovým subjektom, následne už účasť či vedomosť na daňovom podvode nepreukazuje (Vid'. 60. bod rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sfk/52/2021, zo dňa 15. novembra 2022). Ako je však konštatované vyššie, kasačný súd má za to, že správca dane vykonaným dokazovaním nevyvolal dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia potrebnú na prenesenie dôkazného bremena na daňový subjekt a prijatie záveru, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok. Súčasná dôkazná situácia ani nenasvedčuje nesplneniu hmotnoprávných podmienok v súvislosti s materiálnou existenciou plnenia. Pokiaľ je správca dane presvedčený o neoprávnenosti odpočtu dane z pridanej hodnoty žalobcom, je potrebné buď v tomto smere doplniť dokazovanie, alebo sa zamerať na preukazovanie účasti daňového subjektu na podvodnom konaní tak, ako ustálil Najvyšší správny súd v už vyššie citovanom rozsudku, sp. zn. 3Sžfk/15/2020, zo dňa 30. júna 2022: V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, 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.

30. Daňovým podvodom na účely daňového konania 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 správemu 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).

31. V tomto smere kasačný súd odkazuje tiež 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.

32. Žalobca na záver svojej kasačnej sťažnosti namietal rozsudok správneho súdu z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP v súvislosti s nevysporiadaním sa s námietkami žalobcu a pre absenciu uvedenia úvah, ktorými bol správny súd vedený. Kasačný súd musí konštatovať, že vzhľadom na dôvodnosť aj tejto námietky. Právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia je nepochybne súčasťou sťažovateľovho práva na spravodlivý súdny proces. Riadne odôvodnenie síce neznamená, že na každý argument respektíve námietku žalobcu je súd povinný dať podrobnú odpoveď (Vid' napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8Asan/11/2021, zo dňa 28. novembra 2022), ale v prejednávacom prípade sa správny súd skutočne v odôvodnení svojho rozsudku

obmedzil len na vyhodnotenie a poukazanie na jednotlivé svedecké výpovede v bodoch 57. až 61. rozsudku. Takéto odôvodnenie rozsudku je potrebné vyhodnotiť ako nedostatočné, a to aj v zmysle právneho názoru Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 2SŽk/28/2017: náležitosti odôvodnenia rozsudku sa odlišujú od spôsobu, akým správny súd o podanej správnej žalobe meritórne rozhodne. V prípade, ak správny súd žalobu zamietne tak, ako tomu bolo v prejednávanej veci, nepostačuje, aby sa obmedzil na konštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia správneho orgánu, ale je povinný sa náležite venovať všetkým podstatným tvrdeniam účastníkov konania a následne sa nimi aj vysporiadať v odôvodnení svojho rozhodnutia.

33. K problematike odôvodnenia rozhodnutí sa opakovane vyjadril aj Ústavný súd Slovenskej republiky, príkladmo vo svojom náleze, sp. zn. I. ÚS 114/08 zo dňa 12. júna 2008: Súd by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať aj na jeho celkovú presvedčivosť, teda na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, ako aj závery, ku ktorým na základe týchto premís dospel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé. Odôvodnenie má obsahovať dostatok dôvodov a ich uvedenie má byť zrozumiteľné. Súd je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania a musí spĺňať základné gramatické, lexikálne a štylistické hľadiská. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia.“ Ako vyplýva z uvedeného, odôvodnenie rozsudku správneho súdu nemožno považovať za dostatočné a kasačný súd preto aj túto námietku vyhodnotil ako dôvodnú.

34. Vzhľadom na skutočnosť, že ďalšie tvrdenia žalobcu prezentované v kasačnej sťažnosti možno subsumovať pod námietky, ku ktorým sa kasačný súd vyjadril v odôvodnení svojho rozsudku a ktoré vyhodnotil ako dôvodné, nepovažuje za potrebné sa nimi podrobnejšie zaoberať a rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

IV.III Záverečné zhodnotenie

35. 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.

36. 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 udržať záver o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu berúc do úvahy skutočnosť, že v prípade naplnenia hmotnoprávných podmienok možno odpočet DPH 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 preukázovania splnenia hmotnoprávných podmienok zaťažuje žalobcu a naopak, pri daňovom podvode správcu dane.

37. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti považuje kasačnú sťažnosť za dôvodnú, a preto rozhodol spôsobom podľa § 462 ods. 2 SSP.

38. 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.

39. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

P o u č e n i e :

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

