

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 8Sfk/23/2023
Identifikačné číslo spisu: 5021200514
Dátum vydania rozhodnutia: 30. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:5021200514.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., v právnej veci žalobcu: L., nar. XX. I. XXXX, trvale bytom R.. X. XX/XX, XXX XX Z., pôvodne podnikajúceho pod obchodným menom L., právne zastúpeného advokátom: JUDr. Eugen Kostovčík, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101083408/2020 z 24. júna 2020, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30 S 196/2021-86 z 20. marca 2023, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Žalobcovi p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len ako „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2015 až december 2016. O výsledku daňovej kontroly vrátane zdaňovacieho obdobia január 2016 správca dane vyhotovil protokol č. 101862507/2019 zo dňa 2. augusta 2019 (ďalej len „protokol“).
2. Na základe vykonanej kontroly správca dane vydal rozhodnutie č. 102891003/2019 zo 16. decembra 2019, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 3 142,28 € za zdaňovacie obdobie január 2016.
3. Správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúr vystavených spoločnosťou BKB Holding s.r.o. za dodanie smrekovej guľatiny z dôvodu, že žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok odpočítania dane z predmetných obchodov v rozpore s § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o danie z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej len „zákon o DPH“). Žalobca podľa názoru správcu dane nepreukázal, že tovar (smreková guľatina) bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre, materiálnu existenciu tovaru však správca dane nespochybnil.

4. Svoje závery správca dane odôvodnil tak, že spoločnosť BKB Holding, s.r.o. zanikla, od 25. mája 2016 bola jej nástupkyňou spoločnosť KIVOX s.r.o. a následne od 8. septembra 2017 spoločnosť CINEMA NOVÉ MESTO, s.r.o. Prostredníctvom dožiadania Daňového úradu Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom a vykonaného miestneho zisťovania správca dane zistil, že adresa sídla spoločnosti CINEMA NOVÉ MESTO, s.r.o. sa nachádza v pasáži, kde predmetná spoločnosť prevádzkovala kaviareň, ktorá je už dlhšiu dobu zatvorená. Na uvedenej adrese sa nenachádzalo označenie spoločnosti. Jej konateľ - Ing. Juraj Minárik je bezdomovec, ktorý so správcom dane nespolupracuje.

5. Správca dane rovnako dožiadanim na Daňový úrad Trenčín požiadal o vykonanie výsluchov bývalých konateľov spoločnosti BKB Holding, s.r.o. - pána Michala Pútika a pani Lucie Valentínyovej. Pán Pútik si predvolanie na výsluch neprevzal a nedostavil sa ani na výsluch. Následne bolo zistené, že pán Pútik sa nachádza od 15. marca 2019 vo väzbe v Ilave.

6. Pani Valentínyová pri výsluchu uviedla, že pána D. nepozná, nikdy sa s nikým nestretla. Nevedela sa vyjadriť k deklaroványm obchodom žalobcu so spoločnosťou BKB Holding, s.r.o., k tovaru, k vystaveniu faktúr ani k prijatiu úhrad. Podpis na predložených faktúrach nie je jej. Za predaj spoločnosti pánovi Pútikovi jej zaplatené nebolo a ani nevie, že by podpisovala prevod spoločnosti na pána Pútika. V minulosti bola v zlej finančnej situácii, oslovil ju pán I. (I.), povedal jej, že na ňu prepíše firmu a ona nebude musieť nič robiť, len vybrať z banky. Bola vybrať asi 2 - 3x, za čo dostala po 50, - €.

7. K spoločnosti KIVOX s.r.o. správca dane uviedol, že táto mu je známa z predchádzajúcich konaní. Zamestnanci správcu dane nahliadli do spisu z daňovej kontroly spoločnosti Palostav s.r.o., kde správca dane preveroval spoločnosť KIVOX s.r.o., ktorá bola právnym nástupcom spoločnosti FMT, s.r.o. Miestnym zisťovaním správca dane v danom konaní zistil, že na adrese sídla sa nachádzal starší dom bez označenia predmetnej spoločnosti, v dome sa nikto nezdržoval a predmetnú spoločnosť sa nepodarilo skontaktovať. Na danej adrese formálne sídlilo aj viacero iných spoločností, ktoré mal správca dane prešetrovať v rámci daňových konaní a ktoré boli nekontaktné. Pracovníčka Obecného úradu Ratovce (obec, kde daná spoločnosť mala sídlo) uviedla, že konatelia predmetnej spoločnosti - manželka Helena a Jozef Klčovci sú bezdomovci a ich trvalý pobyt je D.. Správca dane preto nemohol preveriť doklady spoločnosti KIVOX s.r.o.

8. Svoje zistenia správca dane uzavrel tak, že v daňovom konaní neboli poskytnuté žiadne relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali, že dodania tovaru boli realizované tak, ako je uvedené na faktúrach. Samotné predloženie listinných dokladov - faktúr pritom nepostačuje pre priznanie práva na odpočítanie dane. Žalobca v tomto smere podľa správcu dane neunesol svoje dôkazné bremeno.

9. Žalovaný rozhodnutím č. 101083408/2020 z 24. júna 2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

10. Žalovaný k zhrnutiu skutkového stavu správcom dane dodal, že vo vyrubovacom konaní vykonal správca dane aj výsluch C.. P. V. (Y. žalobcu), ktorá mala počas rokov 2015 až 2018 poskytovať a fakturovať administratívne práce žalobcovi a bola fyzicky prítomná pri preberaní dreva. Tá vo svojej výpovedi uviedla, že obchody prebiehali tak, že dodávateľ priamo zavolať žalobcovi, ponúkol mu určitý objem guľatiny z odberného miesta Oravská Jasenica. Po súhlase s odobratím guľatiny bolo na odberné miesto odoslané vozidlo Tatra (vozidlo žalobcu) v čase vopred určenom, kde čakal odberateľ a odovzdal guľatinu. Tá sa previezla do firmy žalobcu, kde bola premeraná a určená jej kvalita. Na základe merania bola dodávateľovi oznámená kvalita a skutočné množstvo, na základe čoho aj dodávateľ vyhotovil faktúru. Faktúry boli následne osobne dovezené do firmy žalobcu a boli k nim priložené aj pokladničné bloky, ktoré boli uhradené v hotovosti. Každá faktúra obsahuje objednávku a pokladničný doklad. Dodávatelia chodili osobne do firmy a preukazovali sa kartičkou DIČ, ktorú overovali v obchodnom registri a webe finančnej správy. Drevo bolo ciachované a pochybnosti o jeho legálnosti svedkyňa nemala. Drevo bolo dovezené na vozidle, ktoré malo vystavené stasky a zapnutú mýtnu jednotku. Konateľov dodávateľov nepoznala osobne s výnimkou Jozefa Barnáša, nekomunikovala s nimi osobne, osoby prítomné pri dodávkach guľatiny nepoznala a ani nepozná osoby, ktoré doniesli faktúry. Overovala si vždy len firmu. Nemala vedomosť, kde nadobudli dodávateľské spoločnosti sporný tovar a ani neoverovala pôvod dreva či materiálne a personálne podmienky dodávateľských spoločností.

11. Vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu žalovaný uviedol, že fyzické a právnické osoby môžu obchodovať s drevom len v súlade s platnou právnou úpravou. A nemôžu tak robiť svojvoľne. Žalobca postupoval v rozpore s platnou právnou úpravou, keď nepredložil dôkazy o pôvode dreva (doklad o

pôvode dreva v súlade s vyhláškou č. 232/2006 Z. z. a zákonom č. 326/2005 Z. z. o lesoch v znení neskorších predpisov). Správca dane mal k dispozícii len faktúry, objednávky a doklady o hotovostných úhradách a žalobca predložil evidencie DPH a daňové priznanie k DPH. Správcovi dane však nebola predložená žiadna zmluva, ktorá by upravovala obchodné vzťahy medzi zmluvnými stranami. K tvrdeniam C. P. V. o tom, že objednávky prebiehali a aj proces dodania bol komunikovaný telefonicky, žalovaný uviedol, že komunikácia medzi dotknutými subjektami preukázaná nebola. Žalovaný preto mohol vychádzať len z listinných dôkazov.

12. Žalovaný dal do pozornosti, že predložené objednávky boli vystavené deň predtým, ako bol tovar podľa predložených faktúr dodaný. Na faktúrach je pritom uvedený spôsob prepravy - osobný odber bez bližšie uvedeného miesta. Ako spôsob úhrady je na objednávkach uvedený prevodný príkaz. Až z predložených faktúr je následne zrejmé, že odberným miestom je Oravská Jasenica a spôsob úhrady hotovosť. Obchod sa realizoval vždy v intervale dvoch dní a v tomto období mala byť žalobcovi vystavená a doručená objednávka, dodávateľom nachystaný tovar, prepravený na odberné miesto, prevzatý žalobcom, naložený na dopravný prostriedok žalobcu a prepravený k žalobcovi, kde mal byť premeraný a určená jeho kvalita a musela tiež prebehnúť následná komunikácia za účelom vystavenia faktúry. Krátkosť času na vyššie uvedené úkony vzbudzuje podľa žalovaného pochybnosti o ich realizácii. Pochybnosť vzbudzuje aj to, že tovar bol dodávateľom odovzdaný v Oravskej Jasenici a nie u žalobcu, aj keď medzi sídlom žalobcu a Oravskou Jasenicou je vzdialenosť len cca 18 km. Nie je tiež jasné, prečo dodávateľ nebol osobne prítomný pri premeraní dreva, určení jeho kvality a nejasný je tiež pôvod dodávaného dreva. Žalobca nepredložil žiadne dôkazy o tom, aká ciacha bola na nakupovanom dreve uvedená. Tento údaj mal byť na doklade o pôvode dreva, ktorým mal žalobca disponovať, ale nedisponuje ním.

13. Z informačného systému Finančnej správy Slovenskej republiky bolo zistené, že BKB Holding s.r.o. podala posledné ročné hlásenie o vyúčtovaní dane zo závislej činnosti za rok 2013, daňové priznanie na dani z príjmov za rok 2013. V roku 2015 teda nezamestnávala žiadnych zamestnancov. Za rok 2014 tiež nepodala žiadne účtovné výkazy a za rok 2013 nevykázala žiadne tržby a ani náklady. Žalovaný tiež zopakoval skutkové zistenia správcu dane týkajúce sa spoločnosti BKB Holding s.r.o. a jej právnych nástupcov. Uzavrel, že žalobca nepredložil žiadny dôkaz o telefonickej ponuke od deklarovaného dodávateľa a nebolo ani preukázané, že žalobca telefonoval s osobou, ktorá bola oprávnená konať za deklarovaného dodávateľa. Žalobca nepredložil žiadny dôkaz o tom, kto za deklarovaného dodávateľa mal odovzdať tovar, nebola ani identifikovaná osoba, ktorá mala priniesť faktúru a doklad o úhrade.

14. Žalovaný preto uzavrel, že vyššie uvedené zistenia spochybňujú, že dodávateľom tovaru bola spoločnosť uvedená na faktúre a žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane. Žalovaný tiež dodal, že žalobca mal dodržať primeranú mieru opatrnosti a mal postupovať opatrne, ak mu bol dodávaný tovar spoločnosťou, ktorú nepoznal, kde komunikácia prebiehala telefonicky, so spoločnosťou, ktorá nepodávala riadne výkazy, keď mu nebolo zrejmé odkiaľ dodávaný tovar pochádza, keď dodávateľská spoločnosť menila formu úhrady z bezhotovostnej platby na platbu v hotovosti a pod. Žalobca však túto mieru opatrnosti nedodrжал. Žalovaný tiež zdôraznil, že nejde o ojedinelý prípad, žalobca podobne obchodoval s drevom aj s ďalšími spoločnosťami - PEGA Trenčín s.r.o., TRIPOSTAV, s.r.o. či MESAX, s.r.o.

15. Správca dane a ani žalovaný nezaložili svoje rozhodnutia na posúdení postupu žalobcu ako podvodného konania. Preto námietky žalobcu v tomto smere považoval žalovaný za nerelevantné.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

16. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

17. Žalobca v správnej žalobe namietal, že skutkové zistenia správcu dane a žalovaného vo svojej podstate indikujú, že v predmetnej veci došlo k daňovému podvodnému konaniu. Napriek tomu žalovaný účelovo uzavrel prípad na nesplnení hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane, čím si uľahčil procesnú situáciu, keďže nevedel preukázať všetky podmienky podvodu. Žalobcovi najmä nebola preukázaná vedomosť o podvodnom konaní. Podľa názoru žalobcu tento v daňovom konaní uniesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k hmotnoprávnym podmienkam, pričom formulované pochybnosti správcu dane a žalovaného v konfrontácii s vysvetleniami žalobcu neobstoja. Pokiaľ žalovaný tvrdí, že:

- žalobca nepreukázal identitu dodávateľa, tak žalobca namieta, že ku každej platbe v hotovosti bol priložený doklad z elektronickej registračnej pokladne, správca dane pritom nepreveroval, na koho bola elektronická registračná pokladňa registrovaná. Tieto informácie pritom má finančná správa k dispozícii,

- žalobca porušil pri obchode platné právne predpisy týkajúce sa obchodu s drevom, avšak nevysvetlil ako tieto porušenia súvisia s uplatneným právom na odpočítanie dane,

- žalobca nepredložil písomnú zmluvu, to však neznamená, že zmluva medzi žalobcom a dodávateľom uzavretá nebola v inej forme,

- komunikácia medzi žalobcom a jeho dodávateľom nebola preukázaná, žalobca kontruje, že predložil objednávky, a súčasne sám žalovaný uvádza, že po predložení objednávky žalobca uskutočnil vždy obchod cca v intervale dvoch dní,

- nebolo preukázané, že žalobca komunikoval s osobami oprávnenými konať za deklarovaného dodávateľa, tak žalobca kontruje, že takéto preukazovanie je nad rámec jeho dôkazného bremena. Žalobca totiž nemôže vedieť, akými mechanizmami putuje pokyn od štatutárneho zástupcu dodávateľa k osobám, ktoré s ním komunikujú, či mu aj tovar odovzdávajú.

18. Žalobca tiež namieta, že nemal dôvod zisťovať, ako jeho dodávateľ dopravil tovar na odberné miesto a ani mu nie je zrejmé, ako mal preukázať, aká ciacha bola na dreve uvedená.

19. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe v podstatnom zopakoval dôvody, ktoré už uviedol vo svojom rozhodnutí a navrhol zamietnuť správnu žalobu.

20. V ostatnom podaní pred pojednávaním žalobca poukázal na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 52/2021 z 15. novembra 2022 a sp. zn. 10 Sžfk 54/2021 z 15. novembra 2022.

21. Správny súd rozsudkom č. k. 30 S 196/2021-86 zo dňa 20. marca 2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

22. V napadnutom rozsudku správny súd poukázal na novšiu rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie, konkrétne na jeho rozhodnutia vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020 a vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021. Podľa názoru správneho súdu, novšia judikatúra Súdneho dvora Európskej únie nepripúšťa ako dôvod pre neuznanie práva na odpočítanie dane „nepreukázanie deklarovaného dodávateľa“, čo bol aj dôvod neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane v tejto veci.

23. Z dôvodu posunu v rozhodovacej činnosti týkajúcej sa práva na odpočítanie dane sú podľa názoru správneho súdu závery správcu dane a žalovaného ďalej neudržateľné. V ďalšom konaní preto bude úlohou správnych orgánov vysporiadať sa (v rámci dokazovania a vyhodnocovania dôkazov) s posunom v judikatúre, a to v intenciách špecifikovaných správnym súdom.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

24. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalovaný - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Žiadal zrušiť napadnutý rozsudok správneho súdu a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

25. Sťažovateľ zopakoval svoje skutkové zistenia obsiahnuté v jeho rozhodnutí a uviedol, že z týchto vyplýva, že žalobca v predmetnej veci nesplnil základnú hmotnoprávnu podmienku na uplatnenie práva na odpočítanie dane - preukázanie statusu dodávateľa ako platiteľa dane. Deklarovaný dodávateľ bol totiž správcom dane spochybnený do takej miery, že na žalobcu podľa názoru sťažovateľa prešlo dôkazné bremeno. Samotná existencia tovaru nebola príslušnými orgánmi spochybňovaná.

26. Za zásadné zistenia, spochybňujúce splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane žalobcom, sťažovateľ považuje:

- žalobca uzavrel obchod so spoločnosťou, o ktorej na základe účtovných výkazov uvedených v registri účtovných závierok musel vedieť, že od roku 2013 nevykonáva ekonomickú činnosť,

- napriek tomu si nepreveroval materiálne, technické a personálne podmienky predmetnej spoločnosti na výkon podnikateľskej činnosti,

- žalobca nepreukázal komunikáciu s dodávateľom dreva, nebolo zrejmé s kým obchod dohodol, kto doviezol a odovzdal drevo na odbernom mieste, nebola identifikovaná osoba, ktorá priniesla faktúru a doklad o úhrade,

- kľúčovou bola výpoveď konateľky dodávateľa - pani Lucie Valentínyovej, ktorá nepotvrdila obchodný vzťah,
 - žalobca nepredložil doklady o pôvode dreva,
 - neobvyklý priebeh transakcií (krátkosť času v akom sa obchody realizovali, zmena spôsobu úhrady, odovzdávanie dreva vo vzdialenosti len 18 km od sídla žalobcu).
27. Tieto pochybnosti boli zosilnené skutočnosťou, že žalobca obchoduje s drevom od roku 1992, preto musí disponovať rozsiahlymi praktickými skúsenosťami v tejto oblasti obchodovania ako aj tým, že nejde o ojedinelý prípad v obchodovaní žalobcu. Žalobca v nadväznosti na zistené pochybnosti neoznačil iného dodávateľa predmetného tovaru, ktorý by mal postavenie platiteľa dane.
28. Sťažovateľ tiež poukázal na skutočnosť, že do vydania zrušujúcich rozsudkov vo veciach sťažovateľa a žalobcu sp. zn. 30 S 193/2021, sp. zn. 30 S 194/2021, sp. zn. 30 S 195/2021 a sp. zn. 30 S 196/2021 zo dňa 20. marca 2023 bolo vydaných 17 zamietajúcich rozsudkov.
29. Zhrňujúc svoju argumentáciu sťažovateľ namieta záver správneho súdu, že sťažovateľ - žalovaný v nadväznosti na východiská novej judikatúry neunesol dôkazné bremeno ohľadom relevantného spochybnenia statusu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby (platiteľa dane), a to v miere odôvodňujúcej opodstatnené nepriznanie práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov.
30. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa nevyjadril.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

31. Vec bola predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) dňa 10. novembra 2023.
32. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.
33. Predmetom posúdenia kasačného súdu bolo, či správny súd správne právne posúdil vec, ak s ohľadom na skutkové zistenia správcu dane a žalovaného dospel k názoru, že spochybnenie dodávateľa, ako dôvod neuznania/odopretia práva žalobcu na odpočítanie dane zo sporných obchodov, už v predmetnej veci neobstojí v kontexte posunu v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie.
34. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.
35. Kasačný súd pri preskúmaní kasačnej sťažnosti zistil, že sa už v obdobnej veci identických účastníkov konania, vo vzťahu k obdobným rozhodnutiam, k rovnakej kontrole, obdobným obchodom s rovnakým dodávateľom i keď vo vzťahu k odlišnému zdaňovaciemu obdobiu, zaoberal rovnakou právnou otázkou v rozhodnutí sp. zn. 8 Sfk 6/2023 z 26. septembra 2023.
36. K sťažnostným námietkam sťažovateľa kasačný súd v relevantnej časti rozhodnutia (konkrétne v bodoch 57 až 74) sp. zn. 8 Sfk 6/2023 z 26. septembra 2023 uviedol:
- „57. Kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s názorom správneho súdu, že identita dodávateľa a jej súlad s údajom uvedeným na faktúre nepredstavuje materiálnu, ale formálnu podmienku práva na odpočítanie dane (bod 40 tohto rozsudku, 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). Hoci materiálnou podmienkou práva na odpočítanie dane nie je identita dodávateľa, na druhej strane je potrebné konštatovať, že takouto podmienkou je postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby/platiteľa dane (body 37 a 38 tohto rozsudku).
58. Nemožno sa preto stotožniť s názorom komunikovaným žalobcom v správnom súdnom konaní, že materiálne podmienky práva na odpočítanie dane a súvisiace dôkazné bremeno daňového subjektu sa vyčerpávajú preukázaním existencie materiálneho plnenia/dispozície materiálnym plnením (a contrario body 39 a 40 tohto rozsudku).
59. Kasačný súd preto zastáva názor, že aj keď správca dane a sťažovateľ vo svojich rozhodnutiach zarámcovali svoje pochybnosti tak, že spochybňujú deklarovaného dodávateľa, je potrebné v

mediach uplatnených žalobných bodov, a to pod vplyvom vyššie komunikovaného judikatúrneho posunu (vnímanie materiálnej podmienky práva na odpočítanie dane od identity dodávateľa k postaveniu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby/platiteľa dane), skúmať:

(i) či vo svojej podstate finančné orgány de facto nespochybnili postavenie skutočného dodávateľa ako zdaniteľnej osoby/platiteľa dane - napr. rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10 Sžfk 7/2021 zo dňa 25. mája 2022, body 33 a 40; sp. zn. 6 Sžfk 79/2020 zo dňa 25. augusta 2022, bod 57 ako aj sp. zn. 3 Sfk 17/2021 zo dňa 25. júla 2023, bod 57 a iné),

(ii) či finančné orgány spochybnili len splnenie formálnej podmienky (identity dodávateľa) za súčasného preukázania materiálnych podmienok alebo či ide o spochybnenie formálnej podmienky (identity dodávateľa) v miere znemožňujúcej overenie splnenia materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, bod 52),

(iii) či pochybnosti vznesené finančnými orgánmi umožňujú prijať záver o spochybnení formálnej (identita dodávateľa) alebo materiálnej (postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby/platiteľa dane) podmienky práva na odpočítanie dane (napr. rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžfk 66/2020 zo dňa 28. júla 2022 či sp. zn. 3 Sfk 11/2021 zo dňa 25. júla 2023 a iné).

60. Kasačný súd sa preto stotožňuje s názorom sťažovateľa v tom, že aj napriek identifikovanému judikatórnemu posunu mal správny súd ďalej skúmať, či konkrétne skutkové zistenia správcu dane a sťažovateľa predstavujú dôvodné spochybnenie deklarovaného dodávateľa, a teda aj spochybnenie statusu (skutočného) dodávateľa tovaru ako platiteľa dane. Inými slovami, mal skúmať, či spochybnením identity dodávateľa došlo aj k relevantnému spochybneniu statusu potenciálneho reálneho dodávateľa ako platiteľa dane - teda materiálnej podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane.

61. Na druhej strane však dáva kasačný súd do pozornosti, že správny súd poukázal aj na posun v judikatúre Súdneho dvora Európskej únie vo vzťahu k hodnoteniu konkrétnych skutkových okolností ako dôvodných pochybností, ktoré sa týkajú spochybnenia materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane. Správne poukázal na to, že z dôvodu zistených nedostatkov materiálnych a personálnych podmienok dodávateľov a subdodávateľov daňového subjektu nemožno, bez ďalšieho, odoprieť právo na odpočítanie dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020 či vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014). Tento judikatórny posun je rovnako viditeľný aj v judikatúre kasačného súdu - napr. ZNSS 23/2022 (bod 50 tohto rozsudku).

62. Čo sa týka právneho názoru správneho súdu, že aj v kontexte novej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie už finančnými orgánmi komunikované pochybnosti v tejto veci neobstoja (správca dane preto neunesol svoje dôkazné bremeno), s týmto sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje. K rovnakým pochybnostiam, v obdobnej veci žalobcu a jeho dodávateľa BKB Holding s.r.o., sa už kasačný súd vyjadril vo svojom rozhodnutí sp. zn. 2 Sfk 122/2022 zo dňa 31. júla 2023, kde uviedol:

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

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

Nekontaktnosť dodávateľa v čase daňovej kontroly, ktorá prebiehala cca 4 roky po uskutočnení predmetných zdaniteľných plnení, nie je dostatočným spochybnením žiadnej z hmotnoprávných podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty. Žalobca nie je objektívne schopný ovplyvniť budúce

podnikateľské správanie svojho dodávateľa, ani budúce rozhodnutia spoločníka týkajúce sa zániku spoločnosti výmazom či zlúčením s inou obchodnou spoločnosťou. V súvislosti s nekontaktnosťou deklarovaného dodávateľa kasačný súd odkazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021: Senát kasačného súdu dospel k totožnému záveru, že konštatovanie finančných orgánov o nekontaktnosti subjektu, ktorého žalobca označil za svojho dodávateľa, nie je bez akýchkoľvek ďalších skutočností postačujúce z hľadiska opodstatneného spochybnenia reálnosti deklarovaných obchodov.

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

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

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

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

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

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

v) neprítomnosť dodávateľa pri meraní a určovaní kvality dreva;

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

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

Okrem hmotnoprávných podmienok odpočtu rozoznávame tiež podmienky formálne. V zmysle rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20, zo dňa 9. decembra 2021 platí, že: pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ktoré zodpovedajú požiadavkám formálnej povahy, článok 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vystavenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240

tejto smernice (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, bod 26 a citovaná judikatúra). Obdobne, podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71. Paragraf 71 následne upravuje obsahové náležitosti faktúry.

Ak faktúra predložená žalobcom obsahuje zákonom predpísané náležitosti, nemožno odmietnuť odpočet dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že údaje uvedené na faktúre sa mierne líšia od údajov v objednávke. Najmä ak sa tieto odlišnosti týkajú len toho, že v objednávke nebolo špecifikované odberné miesto a líšil sa spôsob platby. Medzi objednávkou a dodaním tovaru ubehol istý časový úsek. Súčasná právna úprava vo všeobecnosti nebráni zmluvným stranám po objednávke tovaru špecifikovať odberné miesto či spôsob platby, ak sa na tom obe zmluvné strany dohodli. Nie je možné od žalobcu vyžadovať, aby sa striktnie držal údajov uvedených v objednávke pod hrozbou zamietnutia odpočtu dane z pridanej hodnoty najmä keď formálnou podmienkou odpočtu je faktúra obsahujúca zákonom predpokladané náležitosti a nie obsah dokladu o objednávke. Aj v tejto súvislosti kasačný súd vzhliadol aj dôvodnosť kasačnej námietky uvedenej v bode 11. tohto rozsudku.

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

viii) žalobca nebol dostatočne obozretný pri výbere obchodného partnera.

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

K zisteniu správcu dane, že deklarovaný dodávateľ v rozhodnom období nezamestnával žiadnych zamestnancov, kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/27/2022 zo dňa 28. apríla 2023: V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľ nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie pre nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov na jeho strane, ... K uvedenému kasačný súd poukazuje na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdanieľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdanieľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

63. Kasačný súd sa s vyššie uvedenými závermi v obdobnej skutkovej veci žalobcu a rovnakej dodávateľskej spoločnosti stotožňuje a na tieto odkazuje.

64. V predmetnej veci je zásadným problémom to, že nedostatočne vykonaná daňová kontrola a vyrubovacie konanie sa premietli do toho, že formulované pochybnosti správcu dane nemajú spôsobilosť bez ďalšieho spochybníť nielen materiálne, ale ani formálne podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane.

65. Správca dane vykonal šetrenie zamerané na dodávateľskú spoločnosť BKB Holding, s.r.o., pričom svoje pochybnosti postavil na výpovedi konateľky spoločnosti pani Lucie Valentínyovej. Tá o obchodoch nič nevedela, poprela podpísanie faktúr a ich vystavenie. Správca dane a žalovaný však úplne prehliadli, že v zdaňovacom období december 2015 [v posudzovanej veci január 2016] bol konateľom predmetnej spoločnosti pán Michal Pútik (podľa údajov obchodného registra bol konateľom od 24. novembra 2015 do 24. mája 2016). Z administratívneho spisu (zo sporných faktúr) je zrejmé, že podpis na faktúrach by mal byť podpisom pána Pútika (ide o rozpoznateľný podpis priezviskom). Správca dane však výsluch pána Pútika nevykonal, a to napriek tomu, že miesto jeho pobytu počas daňového konania zistil - nachádzal sa vo výkone väzby. Správca dane tak nevykonal žiadne šetrenie na to, aby vôbec mohol spochybníť samotnú dodávateľskú spoločnosť BKB Holding, s.r.o.

66. Ďalšie pochybnosti správcu dane formulované k deklarovanému dodávateľovi spočívali v zásade len na podozrivých následných prevodoch spoločnosti BKB Holding, s.r.o. na spoločnosť CINEMA NOVÉ MESTO, s.r.o. a spoločnosť KIVOX, s.r.o. (čo však nie sú bez ďalšieho pochybnosti o uskutočnení dodania tovaru spoločnosťou BKB Holding, s.r.o. v rozhodujúcom čase) a na nedostatku personálneho zabezpečenia obchodov spoločnosti BKB Holding, s.r.o. (čo nie je relevantné, keďže tovar mohol byť zabezpečený subdodávateľsky alebo prostredníctvom nelegálnych zdrojov, čo však bez ďalšieho nezakladá zodpovednosť žalobcu - rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 47 a 64).

67. Z pohľadu kasačného súdu je nedostatočná aj argumentácia, že prípadný rozpor medzi spôsobom úhrady dodávky uvedeným na objednávke (bankový prevod) a spôsobom platby uvedeným na faktúre (hotovostná platba), má zakladať pochybnosti o uskutočnení obchodov, osobe dodávateľa či jeho postavení ako platiteľa dane. A to všetko za stavu, že k faktúre bol priložený doklad z elektronickej registračnej pokladne potvrdzujúci uskutočnenú platbu, pričom správca dane nevyvinul žiadne úsilie, aby zistil, na koho bola elektronickej registračná pokladňa registrovaná.

68. Ďalšie pochybnosti správcu dane spočívajú v podstatnom na nepreukázaní pôvodu tovaru dodávaného spoločnosťou BKB Holding s.r.o., čo však samo o sebe nespochybňuje dodanie tovaru medzi spoločnosťou BKB Holding s.r.o. a žalobcom. Pokiaľ správca dane a žalovaný zakladali svoje pochybnosti na porušení predpisov týkajúcich sa nakladania s drevom (nepreukázanie ciach, absencia dokladov o pôvode dreva a pod.), ani tieto pochybnosti nemožno uznať. Kasačný súd konštatuje, že simulované/fiktívne obchodné transakcie podľa európskeho práva nemôžu založiť právo na odpočítanie dane (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci EN.SA. srl, C-712/17 zo dňa 8. mája 2019, body 24 a 25). Na druhej strane je však potrebné dodať, že za simulovaný/fiktívny obchod podľa európskeho práva sa považuje obchod bez materiálnej podstaty - teda najmä taký obchod, ktorého obsahom nie je reálne dodanie tovaru/poskytnutie služby. Rozpor reálne uskutočneného obchodu s vnútroštátnym právom však nezakladá bez ďalšieho právo na odmietnutie práva na odpočet dane a ani posúdenie obchodu ako simulovaného/fiktívneho podľa európskeho práva (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci W. sp. z o.o., C-114/22 zo dňa 25. mája 2023, body 31 až 37, 48, 50 a 51; vo veci A.T.S. 2003, C-289/22 zo dňa 9. januára 2023, bod 61). Porušenie či obchádzanie vnútroštátneho práva pri reálnom uskutočňovaní zdaniteľných obchodov, ak má súvis s daňou z pridanej hodnoty, však môže byť jedným z nepriamych dôkazov uskutočnenia podvodného alebo zneužívajúceho konania v rámci celkovej mozaiky zistených objektívnych skutočností (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci W. sp. z o.o., C-114/22 zo dňa 25. mája 2023, bod 49; vo veci A.T.S. 2003, C-289/22 zo dňa 9. januára 2023, bod 61). Sťažovateľom akcentované porušenie vnútroštátnych predpisov upravujúcich nakladanie s drevom preto nemožno uznať ako argument v prospech záveru o nepreukázaní materiálnych/hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane.

69. Kasačný súd tiež dáva do pozornosti, že napriek všeobecnosti správcu dane a sťažovateľom formulovaných pochybností žalobca v daňovom konaní nezostal pasívny. Navrhol výsluch C.. P. V., ktorá bola prítomná pri uskutočňovaní predmetných obchodov, bola zamestnankyňou žalobcu a popísala spôsob realizácie sporných obchodov. Správca dane sa tejto výpovedi vôbec nevenoval a sťažovateľ tiež len pomerne povrchno. Administratívne orgány žiadnym spôsobom nespochybnili tvrdenia pani V., a to ani to na základe jej potenciálnej zaujatosti (vzťah k žalobcovi), výpovednej hodnoty jej tvrdení (miera všeobecnosti a pod.) a ani vykonaným dokazovaním (nevykonali šetrenie deklarovanej prepravy tovaru, ktoré sa malo uskutočniť prostriedkami žalobcu - nepátrali po menách

prepravujúcich zamestnancov žalobcu, neskúmali miesto, kde malo dochádzať k odovzdávaniu tovaru a pod.).

70. Za tohto stavu musí kasačný súd konštatovať, že správca dane neformuloval také relevantné pochybnosti o formálnych či materiálnych podmienkach práva na odpočítanie dane, ktoré by dostatočným a presvedčivým spôsobom spochybňovali splnenie materiálnych podmienok pre odpočet DPH žalobcom.

71. Zhrňujúc doteraz uvedené preto možno konštatovať, že správny súd vychádzal zo správneho právneho posúdenia veci, pokiaľ s ohľadom na posun v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie konštatoval nedôvodnosť pochybností vznesených správcou dane a sťažovateľom v daňovom konaní. Napadnutý rozsudok správneho súdu preto v podstate zrušujúceho dôvodu vychádzal zo správneho právneho posúdenia veci a kasačná sťažnosť sťažovateľa je preto nedôvodná.

72. Pokiaľ sťažovateľ poukazoval na iné zamietajúce rozsudky správneho súdu v obdobných veciach žalobcu s jeho dodávateľmi (spoločnosťou BKB Holding s.r.o. a inými, avšak pri rovnakom modus operandi) kasačný súd si je tejto skutočnosti vedomý. Dáva však do pozornosti, že tieto zamietajúce rozsudky správneho súdu (doteraz v prevažujúcej časti) neobstáli v kasačnom prieskume. Predmetné rozsudky sú kasačným súdom menené/zrušované práve z dôvodu, že závery v nich obsiahnuté (týkajúce sa miery dôkazného bremena, ktorým bol v daňovom konaní zaťažený žalobca a hodnotenia dôkazov) neobstáli v kontexte nového, judikatórnym posunom pozmeneného, náhľadu kasačného súdu (napr. rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sfk 122/2022 zo dňa 31. júla 2023, sp. zn. 3 Sfk 46/2022 zo dňa 24. augusta 2023, sp. zn. 2 Sfk 82/2022 zo dňa 22. augusta 2023, sp. zn. 3 Sfk 97/2022 zo dňa 24. augusta 2023, sp. zn. 3 Sfk 98/2022 zo dňa 24. augusta 2023).

73. Pre úplnosť v súvislosti s ďalším postupom administratívnych orgánov v predmetnej veci kasačný súd zdôrazňuje, že jeho závery bez ďalšieho neznamenajú, že žalobcovi musí byť priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov so spoločnosťou BKB Holding s.r.o. Je však úlohou správcu dane, aby buď relevantne spochybnil splnenie hmotnoprávných/materiálnych podmienok predmetného práva (napr. spochybnením reálneho poskytnutia tovaru či statusu skutočného dodávateľa tovaru ako platiteľa dane) alebo aby preukázal žalobcovi spáchanie daňového podvodu či jeho vedomú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

74. V tomto smere aj v prípade spochybňovania hmotnoprávných/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane bude potrebné, za účelom formulovania relevantných pochybností, vykonať ďalšie dokazovanie (napr. vypočítanie pána Michala Pútika, preveriť registráciu elektronickej registračnej pokladne, vykonať dokazovanie smerom k spochybneniu tvrdení C. P. V. preverením deklarovanej prepravy tovaru, miesta dodávky) a zistené skutočnosti opäť vyhodnotiť. V prípade podvodného konania bude musieť správca dane zase preukázať, odkazujúc na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel zo dňa 6. júla 2006, C-439/04, či a) vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik, b) ak áno, či je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania, c) ak áno, či boli posudzované zdaniteľné obchody s týmto konaním spojené, d) ak áno, či vedel o tom alebo mohol a mal o tom vedieť daňový subjekt. Dôkazné bremeno pritom v tejto časti zaťažuje správcu dane.

37. Kasačný súd sa v tejto veci s vyššie uvedenými právnymi závermi stotožňuje, považuje ich za správne, pričom nezistil dôvody, pre ktoré by sa od nich bolo potrebné odchyliť. Preto na vyššie uvedené závery v súlade s § 464 ods. 1 SSP odkazuje.

V. Záver

38. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu je vecne správny. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

39. V ďalšom konaní budú správca dane a sťažovateľ povinní postupovať spôsobom, ktorým kasačný súd upravil pokyny správneho súdu a načrtol ich vyššie (osobitne body 73 a 74 rozsudku sp. zn. 8Sfk 6/2023 z 26. septembra 2023, ktorý je citovaný v bode 36 tohto rozsudku). Sťažovateľ a správca dane sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (mutatis mutandis § 469 SSP).

40. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 2 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi priznal nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

41. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.