

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-5S/119/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1018201054
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 10. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Vladimíra Slobodová, LL.M
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2023:1018201054.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Vladimíry Slobodovej LL.M, členiek senátu JUDr. Dany Jelinkovej Dudzíkovej (spravodajca), LL.M. a Mgr. Jany Ondrejčkovej v právnej veci žalobcu: M – P COM, s.r.o., so sídlom Klincová 37, 821 08 Bratislava, IČO: 36 496 472, zastúpený: Advokátskou kanceláriou Hudzík & Partners s.r.o., Mnoheľova 830/15, 058 01 Poprad, IČO: 47 251 654, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100983127/2018 zo dňa 17. mája 2018 jednohlasne, takto

rozhodol:

I. Správny súd v Bratislave **z r u š u j e** rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100983127/2018 zo dňa 17. mája 2018 a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

II. Súd **p r i z n á v a** žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, o výške ktorej rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad Oznámením o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti č. 9712402/5/1269138/2013/Pri zo dňa 04.04.2013 začal dňa 22.04.2013 u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie január 2013. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol č. 9712402/5/1330630/2014 zo dňa 03.04.2014. Rozhodnutím Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 100238053/2018 zo dňa 26.01.2018 správca dane určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 5528,48 EUR za zdaňovacie obdobie január 2013 a znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013 zo sumy 10 843,05 EUR na sumu 5314,57 EUR. Podľa správcu dane dodanie stavebných prác v januári 2013 na stavbách žalobcu spoločnosťou STAV-POPRAD, s.r.o., Hraničná 13, Poprad, IČO: 36 495 786, uvedené vo faktúre č. V2013/0005 zo dňa 13.02.2013, ktoré spoločnosť CASSOCONSULT s.r.o., Šoltésovej 26, Košice vyfakturovala spoločnosti STAV-POPRAD s.r.o. faktúrou č. 20130005 zo dňa 13.02.2013, nebolo preukázané. Žalobca v rozpore s § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z vyššie uvedenej faktúry.

2. Proti rozhodnutiu správcu dane č. 100238053/2018 zo dňa 26.01.2018 podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100983127/2018 zo dňa 17.05.2018 tak, že odvolaním

napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil. Rozhodnutie žalovaného č. 100983127/2018 zo dňa 17.05.2018 bolo doručené žalobcovi dňa 23.05.2018.

II.

Žaloba

3. Žalobca sa žalobou podanou dňa 23.07.2018 na Krajskom súde v Bratislave domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100983127/2018 zo dňa 17.05.2018, vrátenia veci na ďalšie konanie a priznania náhrady trov konania. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný uvádza, že žalobca pri uplatnení odpočítania dane v celkovej sume rozdielu 5528,48 EUR za stavebné práce od spoločností v dodávateľskom reťazci tovarov a služieb, a to STAV-POPRAD s.r.o., EUROBUILDING, a.s., CASSOCONSULT, s.r.o. a fyzické osoby oprávnené konať v mene preverovaných subjektov a podnikateľ A. B., porušil ustanovenie § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z. z., pretože nebolo dostatočne preukázané, že k zdaniteľnému obchodu došlo tak, ako to bolo deklarované predloženými dokladmi, resp. že ho reálne uskutočnili spoločnosti uvedené na účtovných dokladoch, a to buď samostatne alebo v subdodávke a spolupráci so subjektmi, ktorých právnu identitu uviedli v konaní o kontrole. To znamená, že pri deklarovanom zdaniteľnom obchode nebolo preukázané, že došlo k vzniku daňovej povinnosti, čo je základným predpokladom pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

4. Správca dane na jednej strane uvádza, že nikdy nespochybnil plnenia spočívajúce so stavbou „Rekonštrukcia a obnova zariadení sociálnej starostlivosti DD a ZOS v Spišskej Novej Vsi“, pretože sa presvedčil, že táto stavba existuje. Zároveň však tvrdí, že vykonanie stavebných prác nebolo v konaní preukázané ako vykonané pre žalobcu. Stanovenie povinnosti spojenej s vytknutím skutočnosti, že žalobca nevyvíjal iniciatívu, aby sa presvedčil, či nie je súčasťou podvodného konania, nebolo zo strany žalovaného na mieste. Žalobca ako daňový subjekt nemôže znášať dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu týkajúcu sa právnych vzťahov jeho dodávateľov.

5. Argumentácia žalovaného, že žalobca mal povinnosť preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora EU o daňovom podvode nie je v tomto prípade správna, nakoľko žalobca nemohol predvídať prípadné podvodné konanie tretích osôb. Odpočítanie dane si uplatnil v dobrej viere, že obchodný vzťah nevykazuje žiadne znaky podvodného konania, ktoré by vrhlo zlé svetlo na žalobcu a ktorého konanie žalovaný považuje za zneužívajúce za účelom získania daňovej výhody.

6. Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu, resp. v tomto prípade subjektov uvedených v dodávateľskom reťazci došlo ku podvodnému konaniu, je na správcovi dane, resp. orgánov činných v trestnom konaní. Žiadny právny predpis nedáva žalobcovi právne prostriedky na sledovanie činnosti svojich dodávateľov. Skutočnosť, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia môže podieľať na plnení, ktoré je spojené nesplnením daňovej povinnosti alebo s daňovým únikom je dôkazným bremenom správcu dane.

III.

Vyjadrenie žalovaného

7. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 05.12.2018 navrhol žalobu zamietnuť. Správca dane zistil, že stavba, na ktorej mali byť vykonané predmetné stavebné práce (na strešných konštrukciách na stavbe Domov opatrovateľskej služby) síce existuje, ale zároveň zistil, že stavebné práce nevykonala spoločnosť STAV POPRAD s.r.o. ani jej subdodávateľ, spoločnosť CASSOCONSULT, s.r.o., pretože ani jedna zo spoločností nepredložila relevantné dôkazy tom, že stavebné práce uvedené na faktúrach vykonala. Všetky úkony, zistenia a dôkazy získané v rámci daňovej kontroly ako aj svoje závery uviedol správca dane v rozhodnutí. Keďže sa šetrením správcu dane preukázalo, že stavebné práce nevykonala ani jedna zo spoločností, ktorá podľa vyjadrenia konateľov žalobcu a spoločnosti STAV – POPRAD s.r.o. mala tieto práce vykonať, nie je možné priznať z hľadiska zákona o DPH žalobcovi právo na odpočet dane. Žalovaný k námietkam žalobcu uviedol, že samotné predloženie faktúr alebo iných dokumentov nepreukazuje uskutočnenie zdaniteľného plnenia v nich uvedeného.

8. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že žalobca si za dodávateľa stavebných prác vybral spoločnosť STAV POPRAD s.r.o., ktorá nemala materiálne, technické ani personálne vybavenie na vykonávanie stavebných prác, a ktorá bola navyše personálne prepojená so žalobcom. Spoločnosti STAV POPRAD s.r.o. bola ku dňu 31.05.2015 zrušená registrácia pre daň z pridanej hodnoty. Takou istou spoločnosťou bola aj spoločnosť CASSOCONSULT, s.r.o., ktorá mala stavebné práce vykonať pre spoločnosť STAV POPRAD s.r.o., t.j. spoločnosť bez materiálneho, technického a personálneho vybavenia na ich vykonávanie. Pri stavebných prácach sa jedná sa o činnosť, ktorá zahŕňa prácu odborníkov, takže je v každom prípade potrebné mať príslušné vybavenie na jej realizáciu. Odvolávanie sa na poctivý obchodný styk a preverovanie svojich dodávateľov nie je preto v tomto prípade na mieste.

9. Žalovaný nemôže akceptovať ani argument žalobcu, či správca dane naňho preniesol v plnej miere dôkazné bremeno, ani argument, či žalobca vedel alebo nevedel o podvodnom konaní subjektov uvedených v dodávateľskom reťazci. Pán Dušan Poliak, konateľ spoločnosti STAV-POPRA D s.r.o. sa vyjadril, že vykonanie stavebných prác si spoločnosť STAV-POPRA D s.r.o. objednala u dodávateľa CASSONCONSULT, s.r.o., pretože sama nemala na vykonanie stavebných prác personálne ani materiálne vybavenie. Z daňovej dokumentácie správcu dane bolo zistené, že spoločnosť CASSOCONSULT, s.r.o. nebola prihlásená na daň zo závislej činnosti, čo naznačuje, že nemala žiadnych zamestnancov. Na adrese sídla spoločnosti sa spoločnosť CASSOCONSULT, s.r.o. nikdy nenachádzala, nemala tam kancelárske priestory, ani prevádzku. Pán Dušan Majdák, konateľ spoločnosti CASSOCONSULT, s.r.o. tvrdil, že stavebné práce dodali, vykonal ich subdodávateľsky pán Milan Čonka. Dôkazy k tomuto tvrdeniu nepripojil.

10. Spoločnosť STAV- POPRA D s.r.o. dôkazy o skutočnom vykonaní prác nepredložila, práce uvedené vo faktúre č. V2013/0005 (int. č. DF130005) boli deklarované iba formálne bez reálneho plnenia spoločnosťou STAV – POPRA D s.r.o. ako dodávateľa v nich uvedeného. Žalobca si mal dôkladne skontrolovať, aké práce boli na stavbe vykonávané, pretože stavebné práce sú činnosti špecifické, ktoré by mali vykonávať pracovníci s príslušným odborným vzdelaním. Považoval za neobvyklé, že žalobca si nepreveroval, kto vykonáva stavebné práce, ako sú stavebné práce zabezpečované, odkiaľ sú pracovníci vykonávajúci stavebné práce, či sú zamestnancami dodávateľskej spoločnosti alebo pracujú na živnosť, kto si ich objednal. Objednávateľ stavebných prác by mal kontrolovať priebeh stavebných prác, už aj z dôvodu dodržania termínov na ich dokončenie resp. dodržania kvality vykonávaných prác. Argument žalobcu, či vedel alebo nevedel o podvodnom konaní, nie je v tomto prípade dôvodný. Žalovaný súhlasí s argumentom, že žiadny právny predpis nedáva žalobcovi právne prostriedky na sledovanie činnosti svojich dodávateľov, ale ak tak neučiní, vystaví sa riziku neoprávneného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Okrem toho žalovaný opäť poukázal na personálne prepojenie spoločností a vedenie účtovníctva.

IV.

Konanie na správnom súde

11. Na základe ust. § 3 ods. 1, 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov začal Správny súd v Bratislave svoju činnosť dňom 01. júna 2023 a súčasne výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Nitre a Trnave na Správny súd v Bratislave vo všetkých veciach, v ktorých je od 01. júna 2023 daná právomoc správnych súdov. Vec bola vedená na Krajskom súde v Bratislave pod sp. zn. 5S/119/2018. Vec bola následne náhodným výberom pridelená senátu 3S Správneho súdu v Bratislave, kde je vedená pod sp. zn. BA-5S/119/2018.

V.

Právne posúdenie

12. Správny súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10, § 13 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, v rozsahu dôvodov uplatnených v žalobe a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná. O žalobe rozhodol na pojednávaní dňa 26. októbra 2023.

13. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

14. Podľa § 140 SSP vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

15. Podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci.

16. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení vzťahujúcom sa na kontrolované obdobie (ďalej len „zákon o DPH“) daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

21. Podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby.

22. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení vzťahujúcom sa na predmetnú daňovú kontrolu (ďalej len „daňový poriadok“), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

23. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

24. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

25. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje a) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

26. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

27. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

28. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

29. Správny súd poukazuje na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy vrátane preskúmania zákonnosti postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu v medziach a rozsahu vymedzenom žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 SSP), resp. v niektorých zákonom ustanovených prípadoch aj mimo nich (napríklad § 134 ods. 2 SSP, § 195 SSP). Konkrétne správny súd zisťuje, či si konajúce orgány verejnej správy zadovážili dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistili vo veci náležite skutkový stav, či konali v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie orgánu verejnej správy bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj procesnoprávnymi predpismi.

30. Úlohou správneho súdu bolo preskúmať rozhodnutie žalovaného číslo 100983127/2018 zo dňa 17.05.2018, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane č. 100238053/2018 zo dňa 26.01.2018 o určení žalobcovi rozdielu v sume nadmerného odpočtu XXXX,XX EUR za zdaňovacie obdobie január 2013 a o znížení nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013 zo sumy XX XXX,XX EUR na sumu XXXX,XX EUR. Podľa správcu dane a žalovaného dodanie stavebných prác v januári 2013 na stavbách žalobcu spoločnosťou STAV-POPRAD, s.r.o., Hraničná 13, Poprad, IČO: 36 495 786, uvedené vo faktúre č. V2013/0005 zo dňa 13.02.2013, ktoré spoločnosť CASSOCONSULT s.r.o., Šoltésovej 26, Košice vyfakturovala spoločnosti STAV-POPRAD s.r.o. faktúrou č. 20130005 zo dňa 13.02.2013, nebolo preukázané.

31. V preskúmvanej veci správny súd zistil, že v skutkovo aj právne obdobnej veci identických účastníkov konania rozhodol Najvyšší správny súd SR rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/53/2021 zo dňa 30.11.2022 a rozsudkom sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022. Správny súd sa s vyššie uvedenými rozsudkami v plnej miere stotožňuje a v ďalšom stručne zopakuje dôvody zrušenia napadnutých rozhodnutí finančných orgánov uvedené v rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/53/2021 zo dňa 30.11.2022:

„39. Posudzujúc splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane v predmetnom prípade kasačný súd konštatuje, že dodanie služby - plnenie (stavebné práce) sporné nebolo, stavby fakticky existujú, pričom nešlo o fiktívne plnenia (materiálna existencia plnenia). Orgánmi finančnej správy bolo spochybnené reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia deklarovanej subjektom označeným na vystavených faktúrach, a teda kto fakturované stavebné práce reálne vykonal, keďže deklarováný dodávateľ (spoločnosť STAV - POPRAD s.r.o.) a jeho subdodávateľ (N+K s.r.o.) nemali personálne ani materiálno-technické vybavenie na realizáciu stavebných prác na stavbe komplexu rodinných domov. V tejto súvislosti kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že otázke statusu osoby deklarovanej dodávateľa sa venoval Súdny dvor EÚ vo svojom rozhodnutí vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie, kde konštatoval, že uvedenie osoby deklarovanej dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby deklarovanej dodávateľa hmotnoprávnou podmienkou je a dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane (sťažovateľ).

40. Po preštudovaní spisového materiálu a posúdení kasačných námietok kasačný súd konštatuje, že argumentácia sťažovateľa týkajúca sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom v otázke rozloženia dôkazného bremena a nepreukázania dodania služieb (stavebných prác) deklaroványm dodávateľom STAV - POPRAD s.r.o. je dôvodná.

42. Posudzujúc samostatnú transakciu medzi sťažovateľom a priamym dodávateľom (rozsudok SD EÚ vo veci C-267/15 Gemeente Woerden, bod 33), kasačný súd konštatuje, že pri nespochybnení materiálneho plnenia finančnými orgánmi možno vyššie predložené doklady a vykonané dôkazy považovať za dostatočné na preukázanie dodávky prác sťažovateľovi priamym dodávateľom. Primárnym dôvodom, pre ktorý správca dane neuznal odpočet dane, bola absencia personálnych a materiálnych kapacít na strane dodávateľa a subdodávateľa a nestotožnenie osôb, ktoré práce fakticky vykonali, ďalšími dôvodmi boli o. i. personálna prepojenosť zúčastnených subjektov, nepreukázanie úhrady faktúr sťažovateľom a okolnosti spočívajúce v zlúčení subjektov dodávateľa a subdodávateľa, ktoré nastali v čase po predmetnom zdaniteľnom plnení. Ako však kasačný súd uvádza nižšie, tieto skutkové okolnosti môžu byť relevantnými dôvodmi pre odopretie práva na odpočet DPH len za podmienky, že správca dane preukáže, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo že vedel či vedieť mal a mohol, že sa daňového podvodu zúčastňuje. Toto dôkazné bremeno už zaťažuje správcu dane (uznesenie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2021, rozsudok SD EÚ vo veci C-18/13 Maks Pen zo dňa 13.02.2014, rozsudok SD EÚ vo veci C-277/14 PPUH Stehcemp 22.10.2015). Keďže správca dane a ani žalovaný týmto smerom nevedli svoje úvahy pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi, kasačný súd považuje ich rozhodnutia za nezákonné a odôvodňujúce vrátenie veci do štádia administratívneho konania. Zároveň však podotýka, že vyššie uvedené okolnosti sú významnými indíciami nasvedčujúcimi spáchaniu daňového podvodu, resp. skutočnosti, že o tomto podvode sťažovateľ vedel alebo vedieť mal a mohol (viď Procházka, Kupčík, Brychta: Definiční znaky podvodu na DPH v judikatúre Nejvyššího správního soudu, Časopis pro právní vědu a praxi, 1/2022, roč. XXX, s. 160 a 161 a v článku citované rozhodnutia SD EÚ i Nejvyššího správního soudu ČR). Finančné orgány po vrátení veci tieto okolnosti posúdia v kontexte tzv. Axel Kittel testu na podvod (viď [bod 47] odôvodnenia tohto rozsudku).

43. Podstatou spochybnenia zo strany orgánov finančnej správy teda bola skutočnosť, že deklarováný dodávateľ STAV - POPRAD s.r.o. a jeho subdodávateľ - spoločnosť N+K s.r.o. nemali personálne ani materiálno-technické vybavenie na realizáciu deklarováných stavebných prác. Podľa aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľ nevie preukázať, že ním deklarováný dodávateľ STAV - POPRAD s.r.o. zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľského subjektu, respektíve nestotožní osoby skutočne realizujúce práce. K uvedenému kasačný súd poukazuje na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2020: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

44. Z citovaného uznesenia SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo vyplýva, že v prípade spochybneného subdodávateľa v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočítanie dane v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Správcom dane realizované dokazovanie sa však predovšetkým týkalo nemožnosti zabezpečenia plnení prostredníctvom deklarováných subjektov - dodávateľa STAV - POPRAD s.r.o. a subdodávateľa N+K s.r.o. Kasačný súd takisto konštatuje, že právo

sťažovateľa na odpočet dane v zásade nie je závislé od toho, či sú splnené a preukázané hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočet dane v predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca (teda či spoločnosť STAV - POPRAD s.r.o. preukázala splnenie podmienok práva na odpočet danez dodania dotknutých služieb spoločnosťou N+K s.r.o.), ale či tieto preukázal sťažovateľ vo vzťahu k dodaniu služby, ktorý mu poskytla spoločnosť STAV - POPRAD s.r.o.

45. Taktiež Ústavný súd SR v uznesení sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15.02.2022 vyslovil záver, že: „finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií ani nemusí v zásade nadobudnúť presvedčenie, že zvolený obchodný model daňového subjektu je optimálny alebo odôvodnený, pričom existenciu rôznych pochybností nemôže automaticky prenášať, ak nepreukáže účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, na daňový subjekt. Napokon, opatrenia prijaté členskými štátmi v oblasti DPH sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (bod 44 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo, bod 28 uznesenia Súdneho dvora EÚ Kemwater).“ K aplikácii rozhodnutia SD EÚ vo veci Vikingo vo svojej rozhodovacej praxi pristúpil aj Najvyšší správny súd SR (rozsudok sp. zn. 5Sžfk/17/2020 z 28.06.2022, rozsudok sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30.06.2022, ktorého právna veta bola dňa 13.10.2022 prijatá plénom súdu na publikovanie v Zbierke stanovísk a súdnych rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR).

46. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd uzatvára, že krajský súd nesprávne právne vec posúdil, pokiaľ žalobu zamietol na základe toho, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania naplnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane. Kasačný súd však považuje za potrebné dodať, že závery prezentované v tomto rozsudku automaticky neznamenajú, že sťažovateľovi má byť priznané právo na odpočet dane z predmetného dodania služieb. Úlohou finančných orgánov však bude preukázať, že sťažovateľ buď priamo participoval na daňovom podvode alebo mal a mohol vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou.

47. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04). Odborná literatúra (napr. Rakovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré musia byť kumulatívne zodpovedané kladne:

1. Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
2. Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
3. Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
4. Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

48. Tu je zásadné vyzdvihnúť, že dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie opísaného Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane. Kasačný súd neopomína, že finančné orgány vykonaným dokazovaním už identifikovali viaceré skutkové okolnosti nasvedčujúce spáchaniu daňového podvodu v prejednáwanej veci (viď bod [42] odôvodnenia tohto rozsudku), bude však potrebné, aby kritériá Axel Kittel testu vyhodnotili komplexne, prípadne za doplnenia dokazovania.

49. Pokiaľ ide o štvrtú podmienku Axel Kittel testu, a teda úmysel alebo nedbanlivosť daňového subjektu, v zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyvinúť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť. Od daňového subjektu je možné očakávať, aby prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napríklad rozsudok SD EÚ vo veci C-409/04 Teleos). Krajský súd síce správne citoval judikatúru SD EÚ týkajúcu sa obozretnosti daňového subjektu, avšak nevhodne ju aplikoval na skutkový stav prejednáwanej veci, keď neobzretnosť a vedomosť daňového subjektu o pochybnom dodávateľovi, resp. subdodávateľovi (t. j. subjektívnu stránku) spojil s nemožnosťou sťažovateľa preukázať zdaniteľné plnenie, ktoré však v zmysle judikatúry SD EÚ naopak vykazuje objektívny charakter (rozsudok SD EÚ vo veci C-223/03 University of Huddersfield, bod 48). Vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti

podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie SD EÚ vo veci Vikingo, C-610/19 zo dňa 03.09.2020, body 53, 54, 56 a 58). Finančné orgány v ďalšom konaní budú musieť posúdiť a preukázať aj túto štvrtú podmienku Axel Kittel testu, pričom dôkazné bremeno pri preukazovaní dostatočnej obozretnosti však už znáša daňový subjekt, k čomu mu zo strany finančných orgánov musí byť poskytnutý priestor.“

32. Na základe vyššie uvedeného správny súd dospel k záveru, že žaloba je dôvodná, a preto postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP napadnuté rozhodnutie žalovaného pre nesprávne právne posúdenie veci zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný bude najmä povinný zvážiť, či je možné prijať záver o nesplnení nároku na odpočítanie dane z dôvodu účasti alebo vedomosti žalobcu na daňovom podvode, resp. dokazovanie i doplniť, a následne vydať nové rozhodnutie, ktoré bude náležite a presvedčivo odôvodnené.

33. Podľa § 191 ods. 6 SSP právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný. Ak orgán verejnej správy v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov, môže správny súd i bez návrhu v zrušujúcom rozsudku uložiť orgánu verejnej správy pokutu.

34. O trovách konania súd rozhodol podľa § 167 ods.1 SSP, podľa ktorého úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o ktorej výške rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením, ktoré vydá vyšší súdny úradník podľa § 175 ods. 2 SSP.

35. Toto rozhodnutie senát prijal senát Správneho súdu v Bratislave pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Bratislave. Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.