

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/58/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2018200362
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 10. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2018200362.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu: KOVOTVAR, výrobné družstvo, so sídlom Železničiarska 830, Kúty, IČO: 00 167 461, právne zastúpený: Chýrsky Lorenc Partners, advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Michalská 9, Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102047352/2018 z 15. októbra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/153/2018-116 zo 4. marca 2020, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/153/2018-116 zo 4. marca 2020 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trnava, pobočka Skalica (ďalej len ako „správca dane“) začal dňa 17. mája 2017 u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2017.

2. Správca dane oznámením zo 17. augusta 2017 oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými počas výkonu daňovej kontroly podľa § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „daňový poriadok“), a to konkrétne vo vzťahu k zdaniteľným obchodom uskutočneným na základe faktúr číslo: 17-009 zo dňa 09.02.2017 v sume ZD 42 540,49 € a DPH 20% v sume 8 508,10 €, predmet plnenia - zinok 98,50%, v množstve 15,87 t a číslo: 17-015 zo dňa 24.02.2017 v sume ZD 42 396,15 eur a DPH 20% v sume 8 479,23 €, predmet plnenia - zinok 98,50%, v množstve 15,41 t (ďalej len „sporné faktúry“) vystavených deklarovaným dodávateľom spoločnosťou MOSAIC Europe, s.r.o., Tallerova 4, 811 02 Bratislava (ďalej aj ako „deklarovaný dodávateľ“), pričom správca dane uzavrel, že žalobca si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane, nakoľko deklarovanému dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z.z.“) a tým žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH.

3. Žalobca vo vysvetlení k oznámeniu o skutočnostiach zistených v priebehu daňovej kontroly zo dňa 28.08.2017 okrem iného uviedol, že sporné faktúry spolu s dodacími listami prijali v mesiaci február, materiál prijali na sklad a zaradili do výroby, v mesiaci február boli faktúry aj uhradené. Materiál, ktorého sa sporné faktúry týkali, bol postupne zaraďovaný do výroby s tým, že výsledné produkty

sú fakturované jednak odberateľom na Slovensku, ako aj v rámci Európskej únie. K nespolupráci spoločnosti MOSAIC Europe, s.r.o. nevedel podať žiadne informácie, nakoľko uvedenú spoločnosť osobne nenavštívili, a nevedel uviesť z akých dôvodov je tento daňový subjekt nekontaktný. Uviedol, že s uvedenou firmou spolupracujú od novembra 2016, všetky obchody prebehli korektne, dodaný materiál zodpovedal požadovanej kvalite, pričom si overili, že spoločnosť má platné IČ DPH a nie je v evidencii rizikových firiem.

4. Správca dane vydal dňa 6. septembra 2017 protokol z daňovej kontroly, ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený dňa 11. septembra 2017. Z obsahu protokolu vyplýva, že deklarovaný dodávateľ spoločnosť MOSAIC Europe, s.r.o. podal za zdaňovacie obdobie február 2017 na dani z pridanej hodnoty nulové daňové priznanie, táto spoločnosť je nekontaktná a so správcou dane nespolupracuje. Súčasne správca dane zopakoval skutočnosti uvedené v oznámení o skutočnostiach zistených v priebehu daňovej kontroly (bod 2 rozsudku).

5. Žalobca na základe výzvy na vyjadrenie sa ku skutočnostiam uvedeným v protokole doručil správcovi dane dňa 20. septembra 2017 odpoveď spolu s prílohami. Z tejto odpovede vyplýva, že z výpisu z karty dodávateľa, ktorý správcovi dane predložili je zrejmé, že s deklarovaným dodávateľom obchodovali dlhšiu dobu, počas ktorej nakúpili zinok za 243 124,97 € + DPH. Pokiaľ by obchodovali s fiktívnym dodávateľom, znamenalo by to, že by celý pol roka boli bez nákupu tejto komodity, čo nemôže byť v žiadnom prípade reálne. Ďalej doložil výpisy z IS, ktorý používajú pre záznamy o vjazde cudzích vozidiel do areálu Kovotvaru v.d., a taktiež odkázal na emailovú komunikáciu medzi spoločnosťou MOSAIC Europe, s.r.o. - p. F. a pani Tokošovou (za žalobcu). Z tejto komunikácie je zrejmé, že dodávka zinku bola vždy objednaná žalobcom a deklarovaným dodávateľom bola potvrdená, dokladovaná faktúrou a ložným listom. K dispozícii mali potvrdené dodacie listy, ktorých pravdivosť overoval ich skladník, pán W. a pán J., ako aj príjemky na sklad, ktoré realizovala pani T., pričom v prípade nevyhnutnosti boli daní pracovníci k dispozícii pre osvedčené čestné prehlásenie o tom, že daná komodita bola skutočne dodaná. Rovnako upriamil pozornosť na to, že vedia dokladovať bankový prevod na číslo účtu, ktoré deklarovaný dodávateľ spoločnosť MOSAIC Europe, s.r.o. používala s tým, že sa pokúšali spojiť s bankou, avšak tá im neposkytla meno majiteľa účtu z dôvodu ochrany osobných údajov.

6. Zo zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 25. júna 2018 vyplýva, že Ing. Tokošová (predseda družstva) osobne nepoznala pána F., nemala vedomosť o tom, že je alebo bola táto osoba oprávnená konať za deklarovaného dodávateľa, jednali spolu iba mailom alebo telefonicky. S konateľom deklarovaného dodávateľa pánom Vladimírom Pagáčom nejednala, nebola s ním v písomnom, telefonickom ani osobnom kontakte, nemala vedomosť kto je majiteľom účtu vedenom v ČSOB, pobočka Třinec.

7. Správca dane vydal dňa 27. júna 2018 rozhodnutie číslo: 101231836/2018 (ďalej len ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu v sume 16 987,33 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2017, znížil nadmerný odpočet zo sumy 30 861,11 € na sumu 13 873,78 €. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že správca dane mal na základe vykonaného dokazovania za to, že zo strany žalobcu prišlo k porušeniu ustanovení § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a to z dôvodu, že tento nepreukázal, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené pre žalobcu v rozsahu, ako je uvedené v predložených dokladoch.

8. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo: 102047352/2018 z 15. októbra 2018 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, že žalobca nepredložil žiadne relevantné dôkazy o tom, že spoločnosť MOSAIC Europe, s.r.o. skutočne dodala fakturovaný tovar - zinok (nebolo teda bez pochybností preukázané, že práve tomuto dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH), čím žalobca neuniesol svoje zákonné dôkazné bremeno, na základe čoho neboli splnené hmotnoprávne podmienky, ktoré sa na odpočítanie DPH viažu (§ 49 - § 51 zákona o DPH).

II. Priebeh správneho súdneho konania

9. Včas podanou správnou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného navrhujúc správne mu súdu jeho zrušenie vrátane zrušenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania. Žalobca ako dôvody správnej žaloby uviedol nedostatočné zistenie skutkového stavu, nesprávne právne posúdenie veci a odklon od ustálenej rozhodovacej praxe.

10. Žalobca mal za to, že žalovaný nesprávne vyhodnotil námietku uplatnenú v odvolacom konaní ohľadne nezákonnosti prvostupňového rozhodnutia, nakoľko toto bolo vydané na základe podkladov, ktoré boli v rozpore so zákonom. Konkrétne protokol z daňovej kontroly nespĺňa zákonom požadované náležitosti, keďže v ňom absentuje akékoľvek vyhodnotenie a logické zdôvodnenie ďalších dôkazov ním predložených počas daňovej kontroly.

11. Ďalej poukázal na to, že predložil celý rad dôkazov, na ktoré nebolo prihliadnuté konajúcimi daňovými orgánmi. Mal za to, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a v nadväznosti na to, z nesprávneho právneho posúdenia veci.

12. Žalovaný a správca dane pochybili pri vykonávaní dokazovania, nevykonali žiadne z množstva dôkazov, ktoré predložil alebo navrhoval vykonať, pričom ani neodôvodnili, z akého dôvodu k dôkazom neprihliadli dodajúc, že žalovaný sa iba stručne vyjadril k dvom návrhom na vykonanie dôkazov tým spôsobom, že ich vykonanie by nemalo dôkaznú silu, nakoľko by preukazovalo jedine nadobudnutie tovaru, ktoré paradoxne spochybnené nebolo.

13. Ďalej žalobca tvrdil, že konajúce daňové orgány pochybili tým, že vyhodnotili dôkaznú núdzu na strane deklarovaného dodávateľa, ktorý bol pre správcu dane nekontaktný a dôkaznú núdzu na strane konajúcich daňových orgánov v jeho neprospech, čím porušili jeho práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

14. Mal za to, že v prvostupňovom rozhodnutí, ktoré žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil absentuje akékoľvek vyhodnotenie dôkazov, jasná a presná špecifikácia skutočností na základe logickej úvahy, ktoré skutočnosti boli vzaté do úvahy, ktoré boli zamietnuté spolu so zodpovedajúcim odôvodnením a hodnotením, pričom táto skutočnosť zasahuje do práva na spravodlivý proces, ktorého súčasťou je právo na také odôvodnenie rozhodnutia, ktoré dáva jasné odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany.

15. Tvrdil, že predložením dôkazov vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, pričom dôkazy ním predložené, s výnimkou faktúr, neboli vzaté do úvahy, konajúce daňové orgány ich nijakým spôsobom nespochybnili, avšak napriek tomu neodôvodnene konštatovali, že pre priznanie nároku na odpočet DPH nepostačuje predloženie faktúr.

16. Rovnako mal žalobca za to, že neobstojí tvrdenie žalovaného, že si nepreveril svojho obchodného partnera MOSAIC Europe, s.r.o., keď opakovane tvrdil, že počas obchodnej spolupráce bol dobromyseľný a vykonal všetky bežné úkony na preverenie obchodného partnera, a tieto svoje tvrdenia položil dôkazmi, ktoré neboli zohľadnené.

17. Dôvodil, že nakoľko žalovaný, ani správca dane nespochybňujú skutočnosť, že v mesiaci február 2017 zinok nakúpil a konštatujú, že mu bol tovar dodaný, vzniklo mu v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH nepochybne právo odpočítať daň z tovaru. Preto konajúce daňové orgány vec nesprávne právne posúdili, čím ho ukrátili na jeho právach, keď aj napriek tomu, že splnil podmienky pre odpočet dane, toto právo mu priznané nebolo.

18. Zopakoval, že sa konajúce daňové orgány neodôvodnene odklonili od ustálenej rozhodovacej praxe najvyšších súdnych autorít, čím došlo k porušeniu princípu právnej istoty.

19. Krajský súd v Trnave (ďalej len ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) napadnutým rozsudkom postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d/ a e/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

20. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na to, že zásadnou spornou otázkou medzi účastníkmi konania bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku, konkrétne či nedošlo k neprimeranému prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt. Vo vzťahu k prenosu dôkazného bremena uviedol, že formulácia dôvodných pochybností správcu dane a ich oznámenie daňovému subjektu postupom podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktoré sleduje prenos dôkazného bremena na daňový subjekt, musí splniť nielen podmienku preukázateľného spochybnenia (obdobne nálezy Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 401/99 zo 16. decembra 2009 správne sp.zn. III. ÚS 401/2009 - poznámka kasačného súdu), ale je podmienené aj vyslovením hodnotiacich úsudkov, ktorými pomenuje svoje pochybnosti dostatočne jasne, aby daňový subjekt poznal rozsah svojho dôkazného bremena a na základe informácií od správcu dane vedel, aké skutočnosti má doložiť ďalšími dôkazmi. V prípade, že sa pochybnosti správcu dane viažu k vecným podmienkam odpočítania dane, mal by kontrolovaný daňový subjekt vedieť, či považuje správca dane za pochybné reálne uskutočnenie deklarovaných plnení alebo či sú pochybnosti o tom, že mu ich dodal deklarovaný dodávateľ (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 1Sžfk/65/2016 z 13. februára 2018).

21. Správny súd mal za to, že skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. Tiež mal za to, že na predmetnú vec nemožno aplikovať rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), v ktorých súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť zaťažený daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť, pretože v predmetnej veci sa nejednalo o reťazec dodávok.

22. Citujúc rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžfk/2/2017 z 18. septembra 2017 sa správny súd stotožnil s tvrdením žalobcu, že v prípade, ak žalovaný svoje rozhodnutie postaví na tvrdení, že v danom prípade nebolo preukázané plnenie obchodnou spoločnosťou MOSAIC Europe, s.r.o., hoci plnenie, resp. existencia tovaru nebola spochybnená, tak je potrebné v tomto smere rozhodnutie náležitým spôsobom odôvodniť, nakoľko len samotná skutočnosť, že plnenie nebolo realizované dodávateľskou spoločnosťou, len z dôvodu, že táto je nekontaktná alebo že táto za zdaňovacie obdobie február 2017 nepriznala, resp. neodviedla daň ešte nepreukazuje, že tovar nemohla dodať.

23. Ďalej správny súd považoval za potrebné uviesť, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia a faktúrou s opisom druhu a ceny dodaného tovaru od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správcu dane. V predmetnej veci bolo potrebné konštatovať, že na základe správcom dane zisteného skutkového stavu, ako aj predložených listinných dokladov, ako aj emailovej komunikácie medzi žalobcom a jeho dodávateľom sa nemožno stotožniť so skutkovými závermi žalovaného resp. správcu dane, že žalobca neunesol dôkazné bremeno. Podľa názoru správneho súdu žalobca počas daňovej kontroly predložil všetky listinné doklady, ktoré mal k dispozícii a ktorými preukázal posudzované plnenie doplniac, že z obsahu rozhodnutí daňových orgánov je zrejmé, že u správcu dane vznikli pochybnosti z dôvodu preverovania žalobcovho dodávateľa, na ktorú skutočnosť žalobca nemá vplyv. Správny súd mal za to, že existencia účtových dokladov na strane dodávateľov, resp. subdodávateľov nemôže byť pričítaná v neprospech žalobcu (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžfk/2/2017 zo dňa 18.09.2017).

24. Podľa názoru správneho súdu závery daňových orgánov o nesplnení podmienok na odpočítanie DPH z dôvodu nepreukázania, že zdaniteľný obchod bol skutočne uskutočnený dodávateľom uvedeným na faktúrach, sú predčasné a v rozpore so zisteným skutkovým stavom vyplývajúcim z obsahu spisového materiálu. Znamená to, že správca dane a žalovaný nesprávne podmieňovali uznanie uplatnenia odpočtu DPH skutočnosťami, ktoré z ustanovení zákona o DPH nevyplyvajú. Je totiž právom, ale aj povinnosťou správcu dane dôkazy zabezpečiť, ale tieto aj náležite posúdiť a vyhodnotiť za účelom zistenia skutkového stavu veci. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že dôkazný postup je potrebné vyčerpávajúcym spôsobom popísať a logicky i vecne presvedčivým spôsobom odôvodniť, čo v danom prípade správca dane, ani žalovaný neurobili.

25. Vo vzťahu k námietkam v súvislosti s vydaným protokolom, tak tieto správny súd považoval za nedôvodné.

26. Správny súd na základe vyššie uvedených skutočností uzavrel, že v danom prípade boli splnené zákonné podmienky na zrušenie rozhodnutia žalovaného a to postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d) a e) SSP teda z dôvodu, že rozhodnutie žalovaného je potrebné považovať za nepreskúmateľné, ako aj z dôvodu, že zistenie skutkového stavu bolo nedostatočné na riadne posúdenie veci, pričom nedostatky v skutkových zisteniach boli v danom prípade zistené v nevykonaní navrhnutých dôkazov potrebných na zistenie rozhodujúcich skutočností.

III. Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

27. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť navrhujúc kasačnému súdu jeho zrušenie a to z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) Správneho súdneho poriadku. Sťažovateľ nesúhlasil s tvrdeniami správneho súdu, vyhodnotenie veci považuje za nejednoznačné, nezrozumiteľné a rozporné so zisteným skutkovým stavom, ako aj so všeobecne záväznými právnymi predpismi a judikatúrou NS SR a SD EÚ.

28. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/63/2011, z ktorého vyplýva, že ak žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený.

29. Rovnako mal za to, že samotné listinné dôkazy nie sú bez ďalšieho preukázania dôkazom o tom, že určité zdaniteľné obchody boli uskutočnené, sú len tvrdením o takýchto udalostiach. Predložením faktúr je naplnená len formálna stránka na uplatnenie odpočítania dane, tieto faktúry však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje platiteľ.

30. Sťažovateľ mal ďalej za to, že správny súd rozloženie dôkazného bremena vyhodnotil a aplikoval nesprávne, a nad rámec zákonnej povinnosti, prenáša dôkazné bremeno žalobcu na daňové orgány. Poukázal na to, že v preverovanom prípade to bol práve žalobca, ktorý nepreukázal, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili tak, ako to deklaruje. Žalobca si v podanom daňovom priznaní uplatnil odpočítanie dane na základe sporných faktúr vystavených spoločnosťou MOSAIC Europe, s.r.o. za dodanie tovaru - zinku. Preto bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že tovar mu bol skutočne dodaný a to práve spoločnosťou MOSAIC Europe, s.r.o. ako deklarovaným dodávateľom.

31. Poukázal na to, že vykonaným dokazovaním bolo zistené, že spoločnosť MOSAIC Europe, s.r.o. je nekontaktná, sporné zdaniteľné obchody v podanom daňovom priznaní na DPH za zdaňovacie obdobie február 2017 nepriznala, z jej strany neboli správcovi dane predložené žiadne doklady. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom vypočutia konateľa spoločnosti p. Pagáča, pričom využil všetky zákonné možnosti, vrátane predvedenia, avšak neúspešne. Mal za to, že keďže spoločnosť MOSAIC Europe, s.r.o. nedeklarovala žiadne dodania pre žalobcu, bolo preto na žalobcov, aby preukázal, že tovar skutočne obstaral od menovanej spoločnosti.

32. Tiež poukázal na to, že žalobca okrem listinných dôkazov nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce pravdivosť jeho tvrdení. Právo naopak, jeho výpovede ešte viac spochybnili oprávnenosť žalobcu, konateľka žalobcu nemala vedomosť o tom, kto je oprávnenou osobou konať za deklarovaného dodávateľa, nikdy na sídle tejto spoločnosti nebola, údajne mala konať s p. F., ktorého tiež osobne nepozná, nevedela, či bol oprávnený konať za predmetnú spoločnosť a ani si túto skutočnosť neoverovala. Konateľka žalobcu sa vyjadrila, že konala s p. F., s ktorým sa nikdy osobne nestrela, ani si neoverila, či je p. F. oprávnený konať za spoločnosť.

33. Bolo zrejmé, že žalobcovi nebolo uznané uplatnené odpočítanie od dane na základe skutočností týkajúcich sa iných daňových subjektov, ale z dôvodu rozpornosti a nevierohodnosti tvrdení a dokladov predložených žalobcom, ktorý neuniesol svoje zákonné bremeno a nepreukázal splnenie podmienok stanovených v § 49 - 51 zákona o DPH.

34. K tvrdeniu správneho súdu ohľadom nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia v dôsledku nedostatočného vysporiadania sa s konkrétnymi námietkami žalobcu uplatnenými v odvolaní žalovaný

uviedol, že správny súd neuviedol, s ktorými námietkami sa nevyposporiadal zastávajúc názor, že sa vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami.

35. Mal za to, že napadnutý rozsudok správneho súdu je taktiež nedostatočne odôvodnený a nepreskúmateľný aj v prípade záveru správneho súdu, ktorý nepovažoval za správne tvrdenie žalovaného ohľadom nevykonania žalobcom navrhovaných dôkazov - vypočutia svedkov, pričom správny súd vôbec neuviedol, z akého dôvodu považuje uskutočnenie výpovede navrhovaných svedkov za dôvodné a v čom by ich výpovede mohli priniesť žalobcovi lepšie postavenie. V tejto súvislosti opätovne zdôraznil, že vykonanie vypočutia navrhovaných svedkov by nebolo spôsobilé priniesť žalobcovi lepšie postavenie z dôvodu, že navrhovaní svedkovia by sa vedeli vyjadriť len k existencii tovaru, ktorá nebola spochybnená, avšak títo by nevedeli verifikovať osobu, ktorá bola skutočným dodávateľom tovaru.

36. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol túto ako nedôvodnú zamietnuť.

37. Žalobca doručil Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky dňa 29. júla 2022 podanie - oznámenie nových skutočností, z ktorého vyplýva, že žalobcovi bolo dňa 14. júla 2022 umožnené nahliadnuť do vyšetrovacieho spisu ČVS: ORP-1022/4-VYS-B1-2018, ktorého súčasťou je zápisnica o výsluchu obvineného pána Vladimíra Pagáča. Zo zápisnice vyplýva, že ako konateľ spoločnosti MOSAIC Europe, s.r.o. spolupracoval so spoločnosťou KOVOTVAR, výrobné družstvo, tovar bol zakúpený z Poľska, pričom doklady o spolupráci zabudol odovzdať účtovníčke a z toho dôvodu mal problémy s daňovým úradom. Žalobca mal preto za to, že vyjadrenie Vladimíra Pagáča objasňuje okolnosti ohľadom neodvážania DPH v zákonnej výške zo strany spoločnosti MOSAIC Europe, s.r.o. v kontrolovanom období.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

38. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy SR v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky 22. septembra 2020 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp.zn. 5Sžfk/58/2020. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

39. Najvyšší správny súd konajúci ako súd kasačný, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP) rozhodujúc bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

40. Predmetom konania pred kasačným súdom je preskúmanie rozsudku správneho súdu, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného, ktorým tento potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane týkajúce sa určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcu za zdaňovacie obdobie február 2017. Po oboznámení sa s obsahom administratívneho, ako aj súdneho spisu sa kasačný súd zameral predovšetkým na posúdenie relevantnej námietky, ktorou sťažovateľ namietal nesprávne vyhodnotenie prenosu dôkazného bremena, resp. tvrdil, že žalobca oprávnenosť svojho uplatneného nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zo sporných faktúr nepreukázal.

41. Spornou otázkou medzi účastníkmi konania bolo, či žalobca preukázal splnenie hmotnoprávných podmienok na vznik nároku na odpočítanie dane zo sporných faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom a to spoločnosťou MOSAIC Europe, s.r.o. v zdaňovacom období február 2017, konkrétne pokiaľ ide o zákonnú podmienku v podobe preukázania, že deklarovaný tovar bol žalobcovi dodaný zdaniiteľnou osobou. S uvedenou otázkou úzko súvisí aj posúdenie ďalšej relevantnej otázky a to, či

skutočnosť, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia a faktúrou s opisom druhu a ceny dodaného tovaru od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, tak ako to skonštatoval správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku (bod 26 napadnutého rozsudku).

42. Nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (žalobcovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (žalobcovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

43. V danom prípade existencia materiálneho plnenia nebola medzi účastníkmi konania sporná. Sporné bolo, či deklarovaný tovar - zinok, dodala žalobcovi spoločnosť MOSAIC Europe, s.r.o. Teda sporným bol dodávateľ tovaru. Pochybnosti správcu dane o deklarovanom dodávateľovi boli založené na viacerých skutočnostiach. Po prvé, konateľka žalobcu komunikovala pri objednávaní tovaru telefonicky alebo emailom s pánom F., pričom bližšie informácie o tejto osobe nemala, nekomunikovala s konateľom spoločnosti. Po druhé, úhrada za sporné faktúry bola zasielaná na účet ČSOB, pobočka Trinec uvedený na sporných faktúrach, pričom žalobca, tak ako sám uviedol, nemal vedomosť o majiteľovi účtu, na ktorý boli platby zasielané. Ďalšie pochybnosti, vyplývali z toho, že táto spoločnosť bola nekontaktná, nepodarilo sa teda overiť doklady v súvislosti s dodaním tovaru touto spoločnosťou, a napriek využitiu všetkých zákonných možností vrátane predvedenia sa správcovi dane nepodarilo vypočítať konateľa spoločnosti MOSAIC Europe, s.r.o pána Vladimíra Pagáča. Teda dodanie tovaru spoločnosťou MOSAIC Europe, s.r.o. nebolo touto spoločnosťou potvrdené. Ďalším podporným faktom bola skutočnosť, že spoločnosť MOSAIC Europe, s.r.o. dodanie tovaru nedeklarovala prostredníctvom daňového priznania na DPH za zdaňovacie obdobie február 2017. Práve uvedené skutočnosti relevantne spochybňujú deklarovaného dodávateľa spoločnosť MOSAIC Europe, s.r.o. a preto bolo následne povinnosťou žalobcu pochybnosti správcu dane vyvrátiť a splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukázať, k čomu však následne zo strany žalobcu nedošlo.

44. Žalobca, následne predložil správcovi dane doklady ako sporné faktúry, na ktorých bolo číslo účtu, z ktorého bolo zrejmé, že je účet vedený v Českej republike, dodacie listy, príjemky na sklad, výpisy z účtu, evidenciu vjazdu cudzích vozidiel do areálu žalobcu, emailovú komunikáciu medzi štatutárnym orgánom žalobcu pani Tokošovou a pánom F., ktorý komunikoval za spoločnosť MOSAIC Europe, s.r.o. Rovnako uviedol konkrétnych zamestnancov, ktorý by nadobudnutie tovaru potvrdili.

45. K predloženým dokladom, ako aj k návrhu na vypočítanie zamestnancov žalobcu práve vo vzťahu k zisteným skutočnostiam ohľadom pochybností vo vzťahu k skutočnému dodávateľovi kasačný súd zastáva názor, že tieto neboli spôsobilé vyvrátiť dôvodné pochybnosti správcu dane, keď skutočne zo strany žalobcu nebol produkovaný žiadny relevantný dôkaz, ktorý by bez pochybností preukázal, že to bola práve spoločnosť MOSAIC Europe, s.r.o. (alebo iná osoba registrovaná pre daň), ktorá žalobcovi tovar na základe sporných faktúr skutočne dodala. V súvislosti s navrhovanými dôkazmi ako výsluchu zamestnancov, respektíve preverenia prepravy tovaru je relevantná práve skutočnosť, že existencia tovaru sporná nebola. Bolo potrebné preukázať, že tovar dodala žalobcovi spoločnosť MOSAIC Europe, s.r.o. alebo iná osoba registrovaná pre daň, ktorú skutočnosť by výpovede týchto svedkov nepreukázali, keďže ako potvrdila pani Tokošová (štatutárny orgán žalobcu) s pánom F., ktorý vystupoval za spoločnosť MOSAIC Europe, s.r.o. konala ona a to telefonicky alebo emailom, pričom ako sama uviedla, nemala vedomosť o tom, či bola táto osoba oprávnená konať za spoločnosť MOSAIC Europe, s.r.o. a rovnako nemala vedomosť o majiteľovi účtu, na ktorý boli zasielané úhrady za sporné faktúry. Uvedené následne znamená, že v danom prípade nebola zrejماً zdaniteľná osoba, ktorá žalobcovi tovar na základe sporných faktúr dodala a takáto informácia nemala ani podklad v administratívnom spise. Tento záver následne znamená, že nebola splnená jedna zo zákonných podmienok na priznanie nároku na odpočítanie DPH.

46. Kasačný súd považuje v súvislosti s posudzovaným prípadom za potrebné poukázať na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len ako „SD EÚ“) z 9. decembra 2021 vo veci C-154/20, Kemwater ProChemie, ktorý považuje za východiskový v súvislosti s posúdením dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti. SD EÚ bode 43 rozsudku skonštatoval nasledovné : „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie.“

47. V prejednávanej veci došlo zo strany správcu dane a žalovaného k spochybneniu jednej zo základných hmotnoprávných podmienok, ktorej preukazovanie je na pleciach daňového subjektu, a to osoby dodávateľa, a tým teda aj jeho postavenia ako zdaniteľnej osoby. Tým, že správne orgány spochybnili, že spoločnosť MOSAIC Europe, s.r.o. žalobcovi dodala tovar, spochybnili jednu z hmotnoprávných podmienok na priznanie nároku na odpočítanie DPH a to - postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Daňové orgány v posudzovanom prípade požadovali od žalobcu preukázanie priameho dodávateľa, čo je jeho zákonnou povinnosťou, a preto na žalobcu neodôvodnene nepreniesli dôkazné bremeno tak, ako to uzavrel správny súd.

48. Kasačný súd, vzhľadom na závery správneho súdu, považuje za potrebné sa povenovať otázke rozloženia dôkazného bremena, konkrétne či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt (žalobcu) alebo správcu dane. K uvedenému sa vyjadril vo svojom rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo 17. októbra 2017, ktorý skonštatoval, že : „Preto v súvislosti s posudzovaním oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov na vstupe sa ako jeden z kľúčových problémov od počiatku javí otázka rozloženia dôkazného bremena, teda posúdenie, ktoré skutočnosti významné pre správne posúdenie práva uplatneného žalobcom ako daňovým subjektom preukazuje daňový subjekt a kedy naopak dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane. Túto otázku si musí správca dane vyriešiť už pri prvých skutkových zisteniach, ktoré naznačujú, akú právnu daňovú normu pre posúdenie oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH z preverovaných zdaniteľných obchodov správca dane chce ďalej uplatniť.“

49. K problematike presúvania dôkazného bremena sa vyjadril aj Ústavný súd SR napr. v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „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 správcu dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcu dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

50. Daňový subjekt (žalobca) tak má, pokiaľ ide o jeho dôkazné bremeno, dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť žalobcu spočívala v samotnom uplatnení práva na odpočítanie dane (prostredníctvom daňového priznania) a následne povinnosť žalobcu dokázať svoje tvrdenie vyjadruje jeho dôkazné bremeno. Úlohou správcu dane je tvrdené skutočnosti overiť a prípadne relevantne spochybniť. V prípade ich spochybnenia (k čomu v posudzovanom prípade došlo) bolo následne na žalobcovi, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil (k čomu nedošlo). Je práve na daňovom subjekte (žalobcovi), aby si zaobstaral vhodné dôkazy preukazujúce, že predmetné plnenie bolo reálne a poskytnuté konkrétnou zdaniteľnou osobou. Pokiaľ žalobca neprodukoval žiaden

relevantný dôkaz, ktorý by následne v daňovom konaní nebol správcom dane spochybnený, neuniesol svoje dôkazné bremeno.

51. Vzhľadom na uvedené zastáva kasačný súd opačný názor ako správny súd, a to, že žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva. V prípade, ak hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú zo strany daňového subjektu (žalobcu) preukázané, nie je dôvodom na zamietnutie odpočítania dane daňový podvod, pričom tento by prichádzal do úvahy iba v prípade splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane.

52. Kasačný súd musí prisvedčiť námietke sťažovateľa o nedostatočnom odôvodnení a nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku, keď správny súd na jednej strane skonštatoval, že žalobca počas daňovej kontroly predložil všetky listinné doklady, ktoré mal k dispozícii a ktorými preukázal posudzované plnenie, na strane druhej však skonštatoval, že závery daňových orgánov o nesplnení podmienok na odpočítanie DPH z dôvodu nepreukázania, že zdaniteľný obchod bol skutočne uskutočnený dodávateľom uvedeným na faktúrach, sú predčasné a v rozpore so zisteným skutkovým stavom. A súčasne pri vyhodnotení vyčerpania dôkazného bremena na strane žalobcu uzavrel, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné a tiež, že žalovaný nedostatočne zistil skutkový stav, keď nevykonával navrhnuté dôkazy potrebné na zistenie rozhodujúcich skutočností. V tejto súvislosti je namieste uviesť, že nedostatočne zistený skutkový stav má za následok, že vec nebolo možné náležite právne posúdiť. Prenesené na danú vec, pokiaľ správny súd uzavrel, že žalobca preukázal posudzované plnenie, nie je potrebné vykonávať ďalšie dokazovanie, respektíve nie je namieste konštatovanie, že závery daňových orgánov sú predčasné.

53. Podľa názoru kasačného súdu dokazovanie v posudzovanej veci bolo dostatočné na relevantné spochybnenie deklarovanej zdaniteľnej osoby v podobe spoločnosti MOSAIC Europe, s.r.o. v čase vydania prvostupňového rozhodnutia správcu dane s tým, že ďalšie dokazovanie v podobe výsluchov svedkov respektíve preverenia prepravy nebolo potrebné, keď svedkovia by vedeli preukázať existenciu tovaru, avšak nie totožnosť dodávateľa.

54. Najvyšší správny súd považuje za potrebné zopakovať, že v danom prípade bolo pre jeho rozhodnutie relevantná tá skutočnosť, že žalobcom deklarovaný a správcom dane následne spochybnený dodávateľ dodanie tovaru v priebehu daňovej kontroly ani v rámci vyrubovacieho konania nepotvrdil, nebol v konaní preukázaný ani inými dôkazmi, ktoré by zo strany správcu dane neboli spochybnené, a taktiež žiadna iná zdaniteľná osoba, ktorá by tovar žalobcovi dodala alebo dodať mohla, nebola v administratívnom konaní zistená a ani žalobcom tvrdená. Táto skutočnosť je následne dôvodom, prečo i podľa kasačného súdu žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, pri ktorých dôkazné bremeno spočíva na žalobcovi ako osobe uplatňujúcej si právo na odpočítanie dane.

55. V súvislosti s podaním žalobcu doručeným Najvyššiemu správneému súdu dňa 29. júla 2022, ktorým žalobca poukázal na výpoveď konateľa spoločnosti MOSAIC Europe, s.r.o. pána Vladimíra Pagáča, kasačný súd poukazuje na ustanovenie § 135 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, v zmysle ktorého je pre správny súd rozhodujúci stav a to skutkový aj právny existujúci v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy. Následne je pre kasačný súd rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia správneho súdu a to s poukazom na § 454 Správneho súdneho poriadku. Preto kasačný súd nemohol prihliadnuť na skutočnosti, ktoré nastali po právoplatnosti napadnutého rozhodnutia. Navyiac o výpovedi Vladimíra Pagáča nemal vedomosť ani správca dane, preto túto skutočnosť nemohol pri svojom rozhodovaní ani zohľadňovať. V tejto súvislosti Najvyšší správny súd upriamuje pozornosť žalobcu na inštitút obnovy konania podľa § 75 a nasl. daňového poriadku.

V. Záver

56. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší správny súd uzavrel, že podaná kasačná sťažnosť je dôvodná a preto postupom podľa § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku zrušil napadnutý

rozsudok a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie. V danej veci totiž kasačný súd nemohol sám zmeniť napadnutý rozsudok tak, že by správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol.

57. V ďalšom konaní správny súd v zmysle právneho názoru kasačného súdu postupom podľa § 190 Správneho súdneho poriadku správnu žalobu zamietne a to z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnej podmienky na priznanie práva na odpočítanie DPH. Právnym názorom kasačného súdu, ktorý je uvedený v bodoch 43 až 55 je správny súd viazaný (§ 469 SSP).

58. O trovách kasačného konania bude rozhodnuté podľa § 467 ods. 3 SSP.

59. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.