

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/22/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200623
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 02. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Šabová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:8021200623.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a zo sudcov JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): TenOPP, s.r.o., so sídlom Čapajevova 9, 080 01 Prešov, IČO: 36 483 257, právne zast. JUDr. Martin Staroň, advokát so sídlom Hlavná 89, 080 01 Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. 101823766/2021 zo dňa 28.09.2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/63/2021 - 66 zo dňa 8.9.2022, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Žalobcovi sa priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2019, z ktorej vyhotovil protokol č. 100270908/2021 zo dňa 16.02.2021. Podľa správcu dane žalobca nepreukázal, že tovary (stavebné materiály) mu boli skutočne dodané, a to spoločnosťou MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. (ďalej len „dodávateľ“) spôsobom uvedeným na faktúrach. Správca dane konkretizoval, že (I) tovar mal prebrať konateľ žalobcu alebo zodpovedný pracovník na stavbe v Sabinove, (II) dodacie listy neboli prijímateľom podpísané, (III) dodávateľ je dlhodobý nekontaktný a jeho konateľ nevedel uviesť svojich dodávateľov, ani predložiť doklady, (IV) zmeny v spoločnosti dodávateľa sa javia ako účelové, (V) dodávateľ nemal žiadnych zamestnancov, (VI) dodávateľ od júna 2020 nepodával správcovi dane žiadne podania, (VII) faktúry vystavené dodávateľom obsahujú údaj o bankovom účte, ktorý bol zrušený a (VIII) doklady boli vyhotovené elektronickou registračnou pokladnicou s neplatným daňovým kódom.

2. Rozhodnutím č. 101063054/2021 zo dňa 17.06.2021 správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6.593,90 EUR za zdaňovacie obdobie november 2019. Podľa správcu dane v predmetnom konaní žalobca nepreukázal, že fakturované plnenie bolo skutočne dodané, a to deklarovaným dodávateľom.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 101823766/2021 zo dňa 28.09.2021 rozhodnutie správcu dane potvrdil. K namietanému nevykonaniu miestneho zisťovania uviedol, že by bolo irelevantné, keďže spornou skutočnosťou bolo reálne dodanie tovaru dodávateľom. Žalovaný rovnako poukázal na viaceré nezrovnalosti vo výpovediach svedka, konateľa dodávateľskej spoločnosti a stotožnil sa so zisteniami správcu dane.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“), ktorou sa domáhal jeho zrušenia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím, vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a priznania náhrady trov konania.

5. Žalobca namietal, že dôvody spochybnenia dodania tovaru dodávateľom boli založené na tom, že tento nemal zamestnancov a že žalobca nepodpísal dodacie listy. Správca dane dospel k nelogickému záveru, že dodávateľ žalobcovi tovar nedodal, resp. tovar nebol dodaný vôbec. Nie je pravdou, že by žalobca so správcom dane nespolupracoval, práve naopak, správca dane nevykonával navrhovanú miestnu obhliadku, ktorá by preukázala zabudovanie stavebného materiálu, o ktorom svedčia aj stavebné denníky predložené žalobcom. O dodaní tovaru svedčí aj vyjadrenie odberateľa žalobcu a výpoveď bývalého konateľa dodávateľa. Žalobca poukázal na to, že nemôže niesť zodpovednosť za činnosť dodávateľa a rovnako ho nemôže zaťažovať jeho dôkazné bremeno. Rovnako poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, zásady daňovej neutrality a princíp právnej istoty. Žalobca uzavrel, že správcovi dane predložil všetky potrebné doklady a že si nemal ako overiť neexistenciu bankového účtu uvedeného na faktúre, keďže za tovar platil v hotovosti.

6. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe v podstatnom zotrval na argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí a navrhol, aby správny súd žalobu zamietol.

7. Žalobca v replike v zásade zotrval na svojich tvrdeniach a žalobnom návrhu.

8. Žalovaný vo svojom vyjadrení k replike žalobcu zotrval na svojom vyjadrení k žalobe.

9. Správny súd rozsudkom č. k. 1S/63/2021-66 zo dňa 8.9.2022 napadnuté rozhodnutia daňových orgánov podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

10. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach Kemwater ProChemie a Vikingo Fővállalkozó Kft. a na rozhodnutia Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 86/2022 a I. ÚS 224/2022. Ustálil, že správca dane a následne aj žalovaný v danom prípade konštatovali nesplnenie materiálnych podmienok pre odpočet dane. Správca dane v priebehu daňovej kontroly spochybnil okrem identity dodávateľa aj skutočnosť, či bol tovar reálne dodaný. Podľa správneho súdu samotné spochybnenie dodávateľa uvedeného na faktúrach nepostačuje pre záver správcu dane o tom, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, pokiaľ nebolo preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom. Žalovaný ani správca dane neklasifikovali konanie žalobcu alebo jeho dodávateľa ani ako daňový podvod, ani ako zneužívajúce konanie, touto otázkou sa vôbec nezaoberali a v tomto smere teda ani neprodukovali žiadne dôkazy. V takom prípade však je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak, než len na základe domnienok. Závery daňových orgánov podľa súdu nie sú v súlade s judikatúrou a z nej plynúcim výkladom Smernice Rady 2006/112/ES z 28 novembra 2006 a sú právne neutržateľné.

11. Pokiaľ pri spochybnení dodania tovaru deklarovaným dodávateľom neboli zistené skutočnosti smerujúce k záveru o podvodnom alebo zneužívajúcom konaní, je z hľadiska posúdenia splnenia hmotnoprávnych podmienok vzniku nároku na odpočet dane významnou otázkou, či vzhľadom na skutkové okolnosti veci nie sú k dispozícii údaje potrebné na overenie skutočného dodávateľa a jeho postavenia ako platiteľa DPH. Kľúčovým sa tak stáva zistenie a preukázanie toho, či žalobcovi boli plnenia dodané iným subjektom, ktorý by bol platcom DPH, a to aj v prípade preukázania, že služby neboli dodané dodávateľom uvedeným na faktúre. V tomto smere je nevyhnutné dať daňovému subjektu ako aj správcovi dane procesný priestor zaoberať sa v rámci dokazovania aj touto otázkou, ktorá predmetom dokazovania v intenciách prekonanej súdnej judikatúry nebola. Správny súd dal do pozornosti aj žalobcom namietanú zameniteľnosť subjektov MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. a MAYSTER CENTRUM SLOVAKIA, s.r.o., ktoré komunikovali v čase realizácie sporného zdaniteľného obchodu na rovnakom telefónnom čísle, mali v určitom období rovnakú vlastnícku štruktúru a používali aj rovnaké logo.

12. Podľa správneho súdu mimo sféry žalobcu ležali skutočnosti týkajúce sa existencie účtu dodávateľa v banke či platnosti DKP dodávateľom použitej registračnej pokladnice. Kúpna cena za tovar bola uhrádzaná v hotovosti, preto žalobca nemal dôvod akokoľvek preverovať hodnovernosť čísla účtu uvedeného na sporných faktúrach. Taktiež tvrdenie konateľa dodávateľa o tom, že nevie, kto mu tovar následne predaný žalobcovi dodal nie je možné pričítať na ťarchu žalobcu, keďže vo vzťahu k času, kedy obchod s dodávateľom uzatváral, neboli správcom dane zistené žiadne okolnosti, ktoré by mali viesť k osobitnej ostražitosti žalobcu voči dodávateľskej obchodnej spoločnosti alebo jej konateľovi. Transakcie obchodného podielu v dodávateľskej spoločnosti, ktoré správca dane považoval za podozrivé (prevod obchodného podielu a odovzdanie celej dokumentácie a účtovných dokladov

spoločnosti nekontaktnému maďarskému štátnemu občanovi) sa uskutočnili až po spochybnených obchodných transakciách so žalobcom, pričom z dokazovania nevyplýval žiaden preukázateľný súvis medzi žalobcom a realizáciou týchto transakcií. Tvrdenie žalobcu, že obchod mu sprostredkoval bývalý konateľ a následne tieto obchody realizoval s konateľom oprávneným konať za spoločnosť, ktorý aj vystavil a podpísal faktúry, dodacie listy k tovaru a doklady o úhrade z elektronickej registračnej pokladnice nesvedčia o tom, že by žalobca zanedbal potrebnú opatrosť. Z odôvodnenia rozhodnutí teda nevyplýva, v čom konkrétne táto povinnosť mala byť zo strany žalobcu zanedbaná, resp. aké ďalšie kroky mal za účelom preverenia dodávateľa podniknúť.

13. Pochybnosti daňových orgánov sa správne mu súdu nejavili ako postačujúce na záver o tom, že sa dodanie tovaru neuskutočnilo tak, ako to vyplýva zo sporných faktúr. Správny súd tento svoj záver oprel aj o skutočnosť, že v danom prípade dodaný tovar nepochybne súvisel s realizáciou stavby „Obnova bytového domu na ul. Puškinova 19, 20 Sabinov“, pričom išlo o tovar bežne zabezpečený v súvislosti s týmto druhom stavebných prác, ktoré sú dlhodobým predmetom obchodnej činnosti žalobcu a z časového hľadiska, ako aj s ohľadom na predmet dodania išlo o tovar, ktorý nepochybne svojim určením súvisel s realizovanou činnosťou na stavbe v zmysle zmluvy o dielo č. 3/2018. Na dokladovanie svojich tvrdení o skutočnom dodaní tovaru a jeho použití na vlastné zdaniteľné plnenie predložil žalobca aj časti stavebného denníka a súpis vykonaných prác, s ktorými sa správca dane ani žalovaný vôbec nezaoberali napriek tomu, že aj prostredníctvom nich sa žalobca snažil uniesť dôkazné bremeno jednak o skutočnom dodaní tovaru, ale aj o splnení materiálnej podmienky pre priznanie nároku na odpočet dane spočívajúcej v použití dodaných tovarov na účely vlastných zdaniteľných plnení. Za týchto okolností sa záver o spoľahlivom preukázaní nedodania tovarov dodávateľskou spoločnosťou žalobcovi správne mu súdu javil ako nedôvodný a nemajúci oporu vo vykonanom dokazovaní.

14. Správny súd tiež konštatoval, že ani nekontaktnosť viacerých svedkov nemohla za daných okolností byť vyhodnotená ako neunesenie dôkazného bremena žalobcom. Svedok, ktorý bol konateľom dodávateľa v čase realizácie sporných obchodov, potvrdil reálnosť dodávok tovaru v zmysle sporných faktúr a zároveň uviedol, že odchádza pracovať do Nemecka. S ohľadom na uvedené sa jeho neúčast' na ďalších ústnych pojednávaníach, ktorej predchádzalo neprevzatie zásielok od správcu dane, javí ako logický dôsledok avizovaného odchodu svedka do zahraničia a nie je možné ju akokoľvek spájať s dôkazným bremenom žalobcu. Obdobne je možné posúdiť aj neúčast' ďalšieho svedka, ktorý sa síce na ústnom pojednávaní dňa 29.07.2020 nezúčastnil, avšak listom zo dňa 30.07.2020 správcovi dane oznámil, že nemá a nemal v držbe doklady týkajúce sa obchodného vzťahu medzi dodávateľom a žalobcom a k týmto sa ani nevie vyjadriť.

III. Kasačná sťažnosť a konanie na kasačnom súde

15. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a potvrdil napadnuté rozhodnutie žalovaného.

16. Sťažovateľ poukázal na to, že spoločne so správcou dane nepochybnili materiálnu existenciu plnenia, čo sťažovateľ zdôraznil aj vo svojom vyjadrení k správnej žalobe. Daňová povinnosť v danom prípade nevznikla, keďže podľa sťažovateľa dodávateľ tovar dodať nemohol a zo zisteného skutkového stavu nie je možné identifikovať skutočného dodávateľa a ani to, či bol zdaniteľnou osobou. Skutočnosť, že dodávateľ žalobcu bol osobou registrovanou pre daň nebola sporná. Podstatou neuznania odpočítania bolo, že deklarovaný dodávateľ nebol skutočným dodávateľom a ani z okolností prípadu a dôkazov predložených žalobcom nevyplývalo, že skutočný dodávateľ bol zdaniteľnou osobou. Podstatou spochybnenia zo strany správcu dane bolo, že deklarovaný dodávateľ nemal žiadnych zamestnancov, personálne a ani materiálno - technické vybavenie, t. j. mal len virtuálne sídlo a skladové priestory si prenajímal od bývalého konateľa a nemal žiadne motorové vozidlá.

17. Podľa sťažovateľa je potrebné vnímať bod 47 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo (C-610/19) v nadväznosti na body 40, 45, 48 a 49 tohto uznesenia. Sťažovateľ mal v súvislosti s rozhodnutím kasačného súdu sp. zn. 3Sžfk/15/2020 za to, že toto rozhodnutie nesprávne interpretuje článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES. Interpretácia, že v prípade C-610/19 dochádza k judikatúrnemu posunu, uvedená v rozhodnutí kasačného súdu sp. zn. 3Sžfk/15/2020 je nesprávna, keďže dôkazným bremenom daňového subjektu v zmysle rozsudku C-154/20 (Kemwater ProChemie) je preukázanie, či skutočný dodávateľ mal status zdaniteľnej osoby bez ohľadu na to, či ten, kto faktúru vyrobil bol registrovaný pre daň. Prípad C-610/19 nemožno považovať za posun od C-154/20, pretože ide v skutočnosti o starší rozsudok ako je samotný C-154/20. Súdny dvor EÚ sa v prípadoch C-281/20 Ferimet SL a C-154/20 Kemwater ProChemie posunul od predchádzajúcich judikátov C-277/14 PPUH

Stehcemp a C-610/19 Vikingo, pretože je potrebné si uvedomiť, že v uznesení C-610/19 Súdny dvor EÚ len rozviedol a špecifikoval právny názor týkajúci sa skutočnosti, že dodávka, o ktorej existencii niet pochybností nemohla byť dodaná subjektom uvedeným na faktúre ako dodávateľom (pričom daňový orgán túto skutočnosť samý o sebe považoval za dostatočný dôvod na nepriznanie odpočítania dane), ktorý prvýkrát vyslovil už v rozhodnutí C-277/14 PPUH Stehcemp.

18. Podľa sťažovateľa je potrebné pokladať bod 23. rozsudku NSS SR č. 3Sžfk/15/2020 v kontexte s rozsudkom C-154/20 za nesprávne interpretovaný, pretože skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ je osobou registrovanou pre daň, je irelevantná, ako aj skutočnosť, čo všetko žalobca predložil v snahe preukázať, že skutočným dodávateľom deklarovaného obchodu bola práve spoločnosť uvedená na faktúre (najmä v prípade, ak aj napriek dôkazom, ktoré boli daňovým subjektom produkované správca dane oprávnené vyvrátiť, že táto spoločnosť deklarovaný predmet plnenia nedodala a ani dodať nemohla). To znamená, že je potrebné prihliadnuť v prvom rade na to, že uplatnenie práva na odpočítanie 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.

19. Ak nebol skutočný dodávateľ dotknutého tovaru alebo služieb identifikovaný, zdaniteľnej osobe musí byť odmietnuté uplatnenie práva na odpočítanie DPH, ak vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou, chýbajú údaje potrebné na overenie, či tento dodávateľ (pozn. myslí sa skutočný dodávateľ, teda ten, ktorý nebol identifikovaný) alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby (bod 41 rozsudku C-154/20). V rozsudku 3Sžfk/15/2020 a rovnako tak aj v predmetnom prípade chýbajú tieto údaje, keďže uplatnené faktúry znejú na dodávky v hodnote nižšej ako je prah (limit) pre povinnú registráciu pre DPH v SR, a teda osoba, ktorá ich skutočne dodala sa v SR nestáva automaticky osobou registrovanou pre daň z titulu ich dodania. Ak by teda platil záver NSS SR v tom zmysle, ako bol prezentovaný v bode 27. rozsudku 3Sžfk/15/2020, potom by takéto daňovým subjektom produkované dôkazy, ktoré aj napriek tomu, že ich správca dane oprávnené spochybniť, boli automaticky posunuté na úroveň faktú, čo deklarovaného dodávateľa taktiež automaticky posúva do roviny skutočného dodávateľa aj napriek tomu, že predmet zdaniteľného plnenia nemohol dodať.

20. Nesprávnosť právneho posúdenia videl sťažovateľ v tom, že chýbajú údaje potrebné na overenie, či dodávateľ žalobcu (skutočný nie deklarovaný) mal postavenie zdaniteľnej osoby. Podľa názoru sťažovateľa správny súd nahliada na nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane iba ako na alternatívu k nepriznaniu práva na odpočítanie dane oproti preukázaniu účasti daňového subjektu na podvode. Podľa názoru sťažovateľa nesprávna argumentácia správneho súdu spočíva najmä v tom, že zjavne považuje skúmania okolností účasti žalobcu na podvodnom konaní za prioritné oproti vysloveniu záveru o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane.

21. K bodu 129 odôvodnenia napadnutého rozsudku sťažovateľ uviedol, že kategória vynaloženia odbornej starostlivosti je vo svojej podstate atribútom konania v dobrej viere, čo však sú podmienky pri určení toho, či v prípade, že došlo k daňovému podvodu bol daňový subjekt dobromyseľný alebo nie. Avšak s prejednávanou vecou to nemá nič spoločné. Správca dane nevyslovil svoj právny záver na základe toho, či bol nový konateľ nekontaktný, resp., že žalobca mal skúmať aktuálnosť dodávateľovho účtu v banke, ale na základe toho, že deklarovaný dodávateľ nemal materiálne technické podmienky na to, aby dodal predmet deklarovaného obchodu. Uvedené vyplýva najmä z výpovede konateľa dodávateľa. To, že žalobca tvrdí, že za tovary platil hotovostne do pokladnice dodávateľa, logicky s ohľadom na okolnosti prípadu a samotných vyjadrení svedka je len v rovine jeho tvrdenia. V danom prípade sa stretávame s platobným stykom, ktorý sa nazýva aj „cash“, ako na strane dodávateľa tak aj na strane žalobcu. V bode 131. rozsudku správny súd od úvah ohľadne zisťovania statusu skutočného dodávateľa opätovne prešiel do uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo, kde citoval bod 66 tohto uznesenia, avšak závery tohto uznesenia vytrhol z kontextu, čo v konečnom výsledku spôsobuje zmätočnosť takto formulovaného záveru, ktorý je navyše aj v rozpore s rozsudkom Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20.

22. Sťažovateľ namietal aj úvahy správneho súdu obsiahnuté v bode 136. rozsudku o tom, že neexistencia sídla dodávateľa (keďže mal ako dodávateľ stavebného tovaru iba virtuálne sídlo) nemusela byť žalobcovi známa, keďže z dokazovania vyplynulo, že zakúpený tovar mal byť žalobcovi doručený priamo na miesto realizácie diela podľa zmluvy. Ak sa už správny súd zaoberal odbornou starostlivosťou, tak je rozporuplné, že napriek tomu, že etablovaná stavebná firma sa rozhodla zakúpiť stavebný materiál od spoločnosti, ktorá nemala zamestnancov, motorové vozidlá, vlastné sídlo, tovar nakupovala, ako povedal svedok „kde trafil na Slovensku“, platby prebiehali v hotovosti do registračnej

pokladnice, ktorú zrejme dodávateľ nosil so sebou, keďže sídlo mal len virtuálne, vyslovil záver v bode 137. rozsudku, že pochybnosti predstavené správcom dane a následne tiež žalovaným sa správne súdu s ohľadom na vyššie uvedené okolnosti nejavia ako postačujúce pre záver o tom, že sa dodanie tovaru neuskutočnilo tak, ako to vyplýva zo sporných faktúr.

23. Správny súd ďalej rozvinul svoju úvahu v druhej časti bodu 137. a v bode 138. rozsudku, kde svoju argumentáciu nesprávne podložil názorom, že keďže tovary ako také dodané boli a žalobca ich použil na svoj ďalší zdaniteľný obchod a správca dane a ani žalovaný sa nezaoberali stavebnými denníkmi, tak za týchto okolností sa záver o spoľahlivom preukázaní nedodania tovarov žalobcovi správne súdu javí ako nedôvodný a nemajúci oporu vo vykonanom dokazovaní. K tomu sťažovateľ uviedol, že nespochybnil materiálnu existenciu predmetu deklarovaného obchodu a ani použitie tovarov na ďalšie zdaniteľné obchody žalobcu. Avšak hmotnoprávne podmienky nie sú iba tieto vyššie spomenuté dve, ale na uplatnenie nároku na odpočítanie dane musia byť splnené všetky tri hmotnoprávne podmienky, s čím teda argumentácia správneho súdu nekorešponduje. Stavebné denníky neobsahujú informácie relevantné k záveru, kto dodal stavebný materiál na stavbu, ale iba súpis vykonaných stavebných úkonov. Rovnako možno vnímať kontrolu miestnym zisťovaním, keďže z povahy veci ide o irelevantný právny úkon, z ktorého by nebolo možné jednoznačne tvrdiť, že predmet fakturácie dodala práve zdaniteľná osoba (dodávateľ), vzhľadom na to, že tovar bol spotrebovaný, resp. zabudovaný v stavbách.

24. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že napadnutý rozsudok považuje za vecne správny a navrhol, aby ju kasačný súd zamietol a žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania.

25. Žalobca poukázal najmä na to, že nemal dôvod kryť iného skutočného dodávateľa na úkor reálneho dodávateľa. Opätovne poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, v zmysle ktorej je finančná správa naďalej povinná vyhodnocovať všetky dôkazy aj na prospech daňového subjektu. Pochybnosti o identite dodávateľa, či o presnom priebehu dodávateľského reťazca však samé o sebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať. Žalobca tiež poukázal na rozsudok správneho súdu č. k. 2S/18/2022, v ktorom pri rovnakých účastníkoch dospel k rovnakým záverom ako v predmetnej veci. Rovnako uviedol, že si nemal ako preveriť počet zamestnancov, skladové priestory, dopravu a pod. vo vzťahu k jeho dodávateľovi. V ďalšej svojej argumentácii žalobca zopakoval svoje doterajšie tvrdenia.

IV. Posúdenie kasačného súdu

26. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

27. Kasačný súd úvodom poukazuje na to, že v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ktorý je v tejto časti výsledkom implementácie čl. 168 písm. a) smernice o DPH, nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok, ktorými sú: (I) že poskytovateľom plnenia (dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status platiteľa dane u dodávateľa), (II) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia) a (III) že prijaté plnenie je príjmom (daňovým subjektom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH nevznikne (viď napr. rozsudok sp. zn. 8Sžfk/16/2020; rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Senatex z 15. septembra 2016, C-518/14; vo veci Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20, bod 24).

28. Kým medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, tak správne označenie dodávateľa na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora v prípade Kemwater, bod 25; vo veci Ferimet z 11. novembra 2021, C-281/20, body 26, 27). Zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade nezrovnalostí vo faktúre (ako formálnej podmienky) tomu tak bez ďalšieho nie je (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Paper Consult z 19. októbra 2017, C-101/16, bod 41; vo veci Ferimet, bod 33; vo veci Senatex, bod 38; v prípade Kemwater, bod 29).

29. Kasačný súd považoval za preukázané, že žalobca predloženými dokladmi deklaroval, že tovar mu bol skutočne dodaný práve spoločnosťou MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o., s ktorej zástupcom komunikoval a tovar následne spracoval v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Žalobca teda v súlade so svojimi zákonnými povinnosťami deklaroval, že jeho dodávateľ mal status platiteľa dane. Status dodávateľa, ako platiteľa dane však ani nebol zo strany sťažovateľa spochybnený. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti v zásade rozsiahlo namieta najmä výklad judikatúry Súdneho dvora EÚ vo vzťahu k

rozhodnutiu kasačného súdu sp. zn. 3Sžfk/15/2020, a to najmä vo vzťahu k otázke prenosu dôkazného bremena.

30. Z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku je zrejmé, že v prípade preukazovania splnenia hmotnoprávných/materiálnych podmienok pre uznanie nároku na odpočet dane leží dôkazné bremeno primárne na daňovom subjekte - žalobcovi. Uvedený výklad potvrdzuje aj ustálená judikatúra Najvyššieho súdu SR a kasačného súdu (viď napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžf/10/2015, sp. zn. 6Sžfk/7/2016, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 alebo rozsudok kasačného súdu sp. zn. 1Sfk/113/2022). Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (viď napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 9 Sžfk 1/2019, č. R?26/2021, bod?40; sp. zn. ?6Sžfk/20/2018, č. R 6/2020, body 49 a 50).

31. Dôkazné bremeno daňového subjektu však nie je neobmedzené a týka sa len tých skutočností, na ktoré má sám vplyv. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 86/2022, podľa ktorého: „Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami. 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.“

32. Pokiaľ ide o poukaz správneho súdu na to, že tovar žalobcovi mohla dodať iná spoločnosť (MAYSTER CENTRUM SLOVAKIA, s.r.o.), kasačný súd súhlasí s tým, že bolo povinnosťou daňových orgánov, aby sa touto otázkou zaoberali. Ak by aj správca dane dospel k záveru, že tovar bol sťažovateľovi dodaný iným dodávateľom, kasačný súd poukazuje na svoje závery uvedené v bode 31. odôvodnenia, a sice, že by sa správca dane musel zaoberať otázkou splnenia formálnej podmienky pre priznanie nároku na odpočet DPH.

33. V tejto súvislosti kasačný súd tiež poukazuje na svoje rozhodnutie sp. zn. 2Sfk/3/2023, v zmysle ktorého: „30. ...rozlišovanie medzi skutočným a deklarovaným dodávateľom (ako k tomu pristupuje žalovaný) je podľa kasačného súdu v prípade nespochybnenej existencie predmetu služby namieste len za situácie, keď sa dodávateľ uvedený na faktúre nijakým spôsobom nepričinil (sám alebo prostredníctvom subdodávateľov) o dodanie deklarovanej služby (príp. tovaru), ale túto dodal iný subjekt namiesto deklarovaného dodávateľa, čo nebol prípad posudzovanej veci. Toto rozlišovanie zaiste nenachádza oporu ani opodstatnenie (ako už bolo uvedené vyššie) v prípade, ak dodávateľ uvedený na faktúre zabezpečil (aktívne sa pričinil o) poskytnutie služby subdodávateľsky, a práve a jedine on je tým subjektom, ktorý ako dodávateľ a zmluvný partner zodpovedá za poskytnuté služby daňovému subjektu (objednávateľovi). Ako už bolo naznačené, dôkazné bremeno objednávateľa služieb, ktorý si uplatňuje odpočítanie dane z prijatej faktúry od dodávateľa, na preukázanie zákonných podmienok vzniku tohto nároku, nie je neobmedzené a netýka sa skutočností, za ktoré nemôže niesť zodpovednosť (ak nejde o účasť na daňovom podvode).“

34. Kasačný súd opätovne zdôrazňuje, že v zmysle rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19 nie je možné zamietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej za nadobudnutie tovaru z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože (I) 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, (II) neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, (III) dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a (IV) 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. V zmysle uvedeného teda nie je možné akceptovať výklad sťažovateľa v tom zmysle, že ak je spochybnený deklarovaný dodávateľ, správca dane nemá povinnosť preukazovať daňovému subjektu účasť na daňovom podvode.

35. S uvedeným úzko súvisí aj rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Mahagében Kft., C-80/11, podľa ktorého daňové orgány nemôžu zamietnuť právo daňového subjektu na odpočet DPH z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať

daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené, napriek tomu, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112 boli splnené a že zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane uvedeného vystaviteľa faktúry.

36. V súlade s citovanou judikatúrou kasačný súd konštatuje, že v danej veci správca dane nedostatočne spochybnil hmotnoprávnu podmienku pre uznanie nároku na odpočet DPH. Vzhľadom na ustálený skutkový stav kasačný súd preto nemôže súhlasiť ani s argumentom sťažovateľa, podľa ktorého správny súd zjavne považuje skúmania okolností účasti žalobcu na podvodnom konaní za prioritné oproti vysloveniu záveru o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Spôsob vedenia dokazovania v rámci daňového konania a vyhodnocovanie dôkazov je na správcovi dane, ktorý na základe svojich zistení sám rozhodne, či daňovému subjektu právo na odpočet dane prizná a ak nie, tak z akých dôvodov. Kasačný súd preto ponecháva na zvážení správcu dane, či sa zameria na preukazovanie účasti daňového subjektu na podvodnom konaní. V takomto prípade je potom potrebné skúmanie podmienok tzv. Axel Kittel testu, predstavujúceho kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode (viď rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04) zo dňa 6. júla 2006).

37. Pokiaľ ide o rozsiahlu argumentáciu sťažovateľa, týkajúcu sa nesprávnej interpretácie rozhodnutia sp. zn. 3Sžfk/15/2020 kasačného súdu vo vzťahu k judikatúre Súdneho dvora EÚ, kasačný opätovne poukazuje na svoje rozhodnutie sp. zn. 2Sfk/3/2023, v zmysle ktorého: „33. Nemožno prehliadnuť, že citovaným rozhodnutím sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022 a ďalšími nadväzujúcimi rozhodnutiami (viď. napr. rozhodnutia kasačného súdu sp. zn. 5Sžfk/19/2021 z 27.09.2023, 2Sfk/37/2022 z 30.04.2024) došlo k judikatórnemu posunu v rozhodovacej praxi kasačného súdu vo vzťahu k posudzovaniu okolností nepreukázania dodania služieb deklarovanej dodávateľom v prípadoch, ak správca dane spochybní ich vykonanie subdodávateľmi deklarovanej dodávateľa. Avšak zodpovednou inštanciou, ktorá je oprávnená podávať záväzný výklad práva Európskej únie, je Súdny dvor EÚ, a ten svoj výklad konzistentne opakuje, pričom ho zhrnul v citovanom uznesení v prípade Vikingo.“

38. Vo vzťahu k namietanej odbornej starostlivosti žalobcu a tvrdeniu, že správny súd sa nevysporiadal s tvrdeniami správcu dane a žalovaného má kasačný súd za to, že ide len o vyslovenie nesúhlasu s právnym názorom správneho súdu. Sťažovateľ však ďalej nekonkretizoval, v čom konkrétne považoval za nesprávne vyhodnotenie správneho súdu. Kasačný súd má z napadnutého rozsudku za preukázané, že správny súd sa vysporiadal s dôvodmi, pre ktoré sťažovateľ spochyboval dodanie tovaru dodávateľom, a teda uvedenú námietku považuje za nedôvodnú. Kasačný súd súhlasí so sťažovateľom, že kategóriu vynaloženia odbornej starostlivosti je potrebné skúmať v prípade preukázania vedomostnej zložky daňového subjektu o jeho účasti na daňovom podvode. Pokiaľ však sťažovateľ namieta, že žalobca mal vedieť o tom, kde má jeho dodávateľ sídlo, či má platné číslo bankového účtu a ERP, už sám v podstate túto argumentáciu používa na spochybenie (hmotnoprávnej/materiálnej podmienky) dodania tovaru deklarovanej dodávateľom.

39. K námietke, týkajúcej sa hotovostnej platby za tovar kasačný súd pripúšťa, že tento spôsob úhrady v niektorých prípadoch môže spôsobovať pochybnosti správcu dane, no na druhej strane hotovostné platby za predaj tovaru nie sú ničím výnimočným. Súčasná právna úprava neprikazuje daňovým subjektom, aby za tovar platili bezhotovostne a ak sú tieto platby hradené v súlade so zákonnými predpismi (napr. v súlade so zákonom č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o ochrane pred financovaním terorizmu a o zmene a doplnení niektorých zákonov), ani správca dane nemôže bez ďalšieho spochybovať právo daňového subjektu na úhradu tovaru v hotovosti.

40. Pokiaľ ide o argumentáciu sťažovateľa, týkajúcu sa predložených stavebných denníkov a vykonania miestneho zisťovania kasačný súd súhlasí s tým, že uvedené dôkazné prostriedky nemusia nevyhnutne preukazovať dodanie tovaru a de facto so spochybnením dodávateľa ani nemusia súvisieť. Na druhej strane je na správcovi dane, aby sa vysporiadal s tým, či tento dôkaz vykoná a ak áno, ako ho vyhodnotí. Nie je totiž vylúčené, že stavebné denníky môžu obsahovať aj iné údaje, ako popis vykonaných stavebných prác, t. j. môžu obsahovať napríklad aj informácie o zabudovaní konkrétnych stavebných materiálov.

V. Záver

41. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd vec správne posúdil, keď konštatoval, že závery žalovaného a správcu dane sú rozporné s aktuálnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ vo veci odmietnutia práva na odpočítanie DPH pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok výlučne z dôvodov pochybností

na strane subdodávateľských subjektov. Kasačný súd má za to, že správny súd sa vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu a dospel zároveň k udržateľným právnym záverom o nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia. Vzhľadom na uvedené kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú postupom podľa ustanovenia § 461 SSP zamietol. V ďalšom konaní bude zo strany finančných orgánov možné v intenciách právneho názoru kasačného súdu znovu vyhodnotiť splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, napr. z pohľadu materiálnej existencie plnenia, alebo zamerať pozornosť na prípadnú účasť posudzovaných transakcií na nedovolenom daňovom úniku (podvode na DPH) v dodávateľskom reťazci.

42. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP spôsobom uvedeným vo výroku tohto rozsudku. Kasačný súd žalobcovi priznal úplnú náhradu účelne vynaložených trov kasačného konania voči žalovanému, pretože žalobca bol v kasačnom konaní úspešný.

43. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

Kým medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, tak správne označenie dodávateľa na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora v prípade *Kemwater*, bod 25; vo veci *Ferimet* z 11. novembra 2021, C-281/20, body 26, 27). Zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade nezrovnalostí vo faktúre (ako formálnej podmienky) tomu tak bez ďalšieho nie je (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci *Paper Consult* z 19. októbra 2017, C-101/16, bod 41; vo veci *Ferimet*, bod 33; vo veci *Senatex*, bod 38; v prípade *Kemwater*, bod 29).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.