

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/16/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200222
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 02. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Šabová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:8021200222.1

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. 100449123/2021 zo dňa 17.03.2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 6S/22/2021 - 70 zo dňa 6.10.2022, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove, č. k. 6S/22/2021 - 70 zo dňa 6.10.2022 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100449123/2021 zo dňa 17.03.2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 101872360/2020 zo dňa 1.12.2020 zrušuje a vec vracia Daňovému úradu Prešov na ďalšie konanie.
- II. Sťažovateľovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania pred kasačným súdom a krajským súdom.

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 máj 2019, z ktorej vyhotovil protokol č. 101223792/2020 zo dňa 27.07.2020. Zistenia správcu dane smerovali k tomu, že plnenia (dodanie stavebných materiálov) v zmysle faktúr, na ktorých bola ako dodávateľ uvedená spoločnosť MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. sa reálne neuskutočnili, pričom predložené faktúry sú bez ekonomického opodstatnenia a nezobrazujú skutkový stav.

2. Rozhodnutím č. 101872360/2020 zo dňa 1.12.2020 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 8.176,37 EUR za zdaňovacie obdobie máj 2019. Podľa správcu dane v predmetnom konaní bolo spornou otázkou, či fakturované plnenie bolo dodané práve dodávateľom MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. V tejto súvislosti poukázal na svoje závery vo vzťahu k nedôveryhodnému konaniu dodávateľa a nedôveryhodnej výpovedi svedka, konateľa spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. Vychádzajúc z toho, že medzi žalobcom a jeho dodávateľom existuje bezprostredný vzťah správca dane preniesol na žalobcu dôkazné bremeno. Tento však vzniknuté pochybnosti neodstránil.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100449123/2021 zo dňa 17.03.2021 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 spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o., na zásadu

pocitvého obchodného styku a konanie podnikateľa s odbornou starostlivosťou. Uzavrel, že existencia faktúr a ani ich samotné zaúčtovanie nie je preukazným dôkazom o tom, že plnenie skutočne dodal deklarovaný dodávateľ. V danom prípade teda došlo k nesplneniu hmotnoprávnych podmienok pre priznanie odpočtu DPH.

II. Priebeh konania pred správny 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: (I) dôvody spochybnenia dodania tovaru boli nekontaktnosť dodávateľa, prevod jeho obchodného podielu na občana Maďarska, výpoveď jeho bývalého konateľa a pochybnosti od koho dodávateľ tovar nadobudol, pričom za tieto skutočnosti nemôže niesť zodpovednosť žalobca, (II) o dodaní tovaru svedčia potvrdené dodacie listy k faktúram, ako aj podpísané prevzatie materiálu na stavbu „Obnova BD Puškinova 19, 20 v Sabinove, (III) skutočnosť, že sa žalobca nevyjadril k výpovedi svedka neznamena, že s ňou súhlasil, (IV) daňová kontrola bola tendenčná a nedôveryhodná, keďže správca dane viedol konanie v tom smere, že nebude uznané odpočítanie DPH v inej sume, (V) žalobca nemôže niesť dôkazné bremeno za dodávateľa, (VI) ekonomická neopodstatnenosť obchodu v konaní nebola preukázaná, (VII) svedok, bývalý konateľ dodávateľa, jednoznačne potvrdil dodanie tovaru žalobcovi, (VIII) dodávaný menej objemový materiál sa prepravoval v dodávkových nákladných motorových vozidlách, (IX) správca dane nevykonal miestne zisťovanie aby sa presvedčil, že dodaný tovar bol zabudovaný, (X) rozhodnutie správcu dane je v rozpore so zásadou daňovej neutrality a zásadou právnej istoty, (XI) odôvodnenie napadnutého rozhodnutia je vágne a (XII) žalobcovo právo na odpočet nemôže byť spochybnené ak nevedel, že dodávka bola súčasťou daňového podvodu

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 zákonnosti napadnutého rozhodnutia, ako aj rozhodnutia správcu dane.

9. Správny súd rozsudkom č. k. 6S/22/2021-70 zo dňa 6.10.2022 správnu žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol.

10. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal najmä na dôkazné bremeno, ktoré pri preukazovaní splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH zaťažuje žalobcu a na prejednávaci zásadu. V tejto súvislosti odkázal na judikatúru Ústavného súdu SR a Najvyššieho súdu SR. Podľa správneho súdu vykonané dokazovanie nepreukázalo dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom. Žalobca podľa neho predložil správcovi dane len doklady, avšak žiaden iný dôkaz neposkytol ani nenavrhol vykonať. Dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr bolo teda nepreukázanie zákonných podmienok na odpočítanie dane a neunesenie dôkazného bremena žalobcu. Správny súd sa tiež zaoberal prenosom dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu, pričom odkázal na relevantnú judikatúru. V tejto súvislosti tiež konštatoval, že daňové orgány vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena.

11. Vo vzťahu k fakturovaným obchodom správny súd odkázal na zistenia správcu dane a stotožnil sa so záverom, že tieto zistenia spochybňujú priebeh dodania tovaru tak, ako je tvrdené deklarovanými faktúrami. V priebehu daňovej kontroly nebola zo strany žalobcu preukázaná existencia materiálneho plnenia tak, ako to vyžaduje zákon o DPH, t. j. nebolo preukázané, že došlo reálne, fakticky k dodaniu tovarov v zmysle deklarovaných faktúr. Počas daňového konania žalobca nepredložil žiadne také dôkazy, ani vysvetlenia, aby rozpory, na ktoré poukázal správca dane, odstránil a reálne uskutočnenie plnenia hodnoverne preukázal. Nebolo možné prisvedčiť žalobcovi, že došlo k plneniu v zmysle predloženej fakturácie tak, aby dôvodne dodávateľovi žalobcu vznikla daňová povinnosť, z čoho by oprávnené vznikol nárok na odpočet DPH. Správny súd sa na základe uvedených nezrovnalostí, pochybností vyplývajúcich z vykonaného dokazovania, stotožnil so závermi správneho orgánu, ktorý v priebehu daňovej kontroly dôvodne spochybnil priebeh deklarovaných zdaniteľných obchodov v rozhodujúcich skutočnostiach (dodanie tovaru tak, ako bolo uvedené na faktúrach), čím tak deklarované faktúry neodrážajú reálne dodanie deklarovaného tovaru, pričom nemožno konštatovať, aby daňový subjekt/žalobca tieto pochybnosti odstránil. Daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno, čím nie je v konaní splnená primárna hmotnoprávna podmienka na uplatnenie odpočtu DPH.

12. K tvrdenému pričítaniu skutočností na strane dodávateľa žalobcovi správny súd uviedol, že nielen tieto skutočnosti boli dôvodom záverov správcu dane, ale najmä aj to, že konateľ dodávateľa nevedel uviesť odkiaľ tovar nadobudol. V zmysle vyššie uvedeného dôkazné bremeno primárne zaťažovalo

žalobcu, keďže výber dodávateľa je len v kompetencii daňového subjektu a tiež odpočítanie dane nie je jeho povinnosťou, ale iba právom. Nie je účelné a ani relevantné špekulovať o tom, akú výhodu by žalobca získal deklarováním predmetného dodávateľa na faktúrach, podstatné je, či boli splnené zákonné podmienky na odpočítanie dane. Skutočnosť, že bývalý konateľ dodávateľa nepredložil o zmenách v spoločnosti listinné dôkazy, je len jednou z viacerých súvislostí, na ktorých správca dane založil posúdenie veci. Pokiaľ žalobca tvrdí, že ho nezaujíma, od koho kúpil jeho dodávateľ stavebný materiál, tak potom nemôže namietat, že nemôže niesť zodpovednosť za konanie dodávateľa. Za výber dodávateľa nesie zodpovednosť iba kontrolovaný daňový subjekt, teda žalobca.

13. Správny súd súhlasil s tvrdením žalobcu, že jeho konateľ nevyjadril výslovný súhlas s výpoveďou svedka, bývalého konateľa dodávateľa. Správne mal správca dane uviesť, že sa k jeho výpovedi konateľ žalobcu nevyjadril. Takéto konštatovanie správcu dane, nemá žiaden vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane. Správny súd ďalej uviedol, že žalobca bol v protokole z daňovej kontroly upovedomený na vyčíslený rozdiel dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie máj 2019 vo výške 8.176,37 EUR. Nemožno len z tohto dôvodu, že bol pôvodne nesprávne vyčíslený rozdiel dane, ktorá skutočnosť bola už v protokole napravená, považovať celú kontrolu za nedôveryhodnú a tendenčnú.

14. K ďalším tvrdeniam žalobcu správny súd uviedol, že bývalý konateľ dodávateľa iba ústne potvrdil dodanie tovaru žalobcovi, avšak s poukazom na celý obsah jeho výpovede, keď nevedel uviesť od koho nakúpil tovar, nemožno jeho tvrdenie o dodaní tovaru mať za preukázané. Žalobca nedoplatil iba na to, že spoločnosť dodávateľa menila personálne obsadenie, ani k neuznaniu nadmerného odpočtu DPH nedošlo len z toho dôvodu, že nebolo možné v účtovníctve spoločnosti dodávateľa skontrolovať, či došlo k dodaniu tovaru spoločnosti žalobcu ako aj pravosť pokladničných dokladov. Nešlo len o tieto izolované okolnosti samé osebe, ale všetky zistené skutočnosti v rámci daňovej kontroly viedli správcu dane k prijatému záveru. Správca dane odôvodnil, prečo nevykonal dokazovanie miestnym šetrením, keď uviedol, že v konaní nebolo spornou skutočnosťou, či došlo k dodaniu fakturovaného stavebného materiálu, ale bolo sporné, či fakturované plnenie bolo dodané práve deklaroványm dodávateľom. Miestne zisťovanie by nepreukázalo, kto žalobcovi tovar dodal.

15. K zásade daňovej neutrality a právnej istoty, správny súd odkázal na samotnú žalobu, kde žalobca uvádza, že deň vzniku nároku na odpočítanie dane je totožný s dňom vzniku daňovej povinnosti, čo je základom zachovania daňovej neutrality ako základnej zásady. Základné pravidlo, ktoré je uvedené v § 49 ods. 1 zákona o DPH, podmieňuje nárok na odpočítanie dane odberateľom tovaru alebo služby vznikom daňovej povinnosti u jeho dodávateľa. Teda aj sám žalobca konštatuje, že na vznik nároku na odpočítanie dane u odberateľa, musí vzniknúť daňová povinnosť u dodávateľa. Vznik daňovej povinnosti u dodávateľa nebol preukázaný. Z námietky žalobcu o nesprávnej aplikácii rozsudku ESD C-642/11 nie je zrejmé, prečo je podľa názoru žalobcu právny záver správcu dane nesprávny. K rozsudkom ESD C-18/13 a C-277/14 správny súd uviedol, že v danej veci neboli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nie formálne, preto nie je ani dôvodný odkaz žalobcu na možný daňový únik či podvod na strane dodávateľa. Správny súd uzavrel, že žalobca v replike opätovne zopakoval resp. doplnil niektoré žalobné námietky. Žalobca nekonkretizoval ako dostatočne a riadne nebol vypočutý p. S. (bývalý konateľ dodávateľa), pričom jeho výsluchu sa zúčastnil konateľ žalobcu a mal možnosť mu klásť otázky. Výsluch iných svedkov žalobcu v daňovom konaní nenavrhol vykonať.

16. K rozsudku správneho súdu podala odlišné stanovisko predsedníčka senátu, v ktorom v zásade uviedla, že prijatie záveru o tom, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane iba na základe spochybnenia dodávateľa nie je v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Zároveň poukázala na skutočnosť, že v súlade s ustálenou judikatúrou, nekontaktnosť dodávateľa alebo subdodávateľov, ako výlučná okolnosť, nemôže byť spôsobilá vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní plnenia materiálnych podmienok pre priznanie odpočtu DPH. Predsedníčka senátu uzavrela, že senát mal dospieť k záveru o dôvodnosti podanej správnej žaloby.

III. Kasačná sťažnosť a konanie na kasačnom súde

17. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a alternatívne navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby zmenil rozhodnutie správneho súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň požadoval priznanie práva na náhradu trov konania.

18. Nesprávne právne posúdenie veci podľa sťažovateľa spočíva v tom, že správnym súdom citovaná judikatúra bola už prekonaná. Poukázal najmä na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (C-154/20, C-610/19 a C-18/13), na odlišné stanovisko predsedníčky senátu k napadnutému rozsudku a na rozhodnutia správneho súdu sp. zn. 1S/63/2021 a sp. zn. 2S/18/2022, kde správny súd v rovnakej právnej veci

žalobám sťažovateľa v celom rozsahu vyhovel. Správny súd neaplikoval na danú vec judikatúru o daňovom podvode, nekontaktnosti dodávateľa a nemožnosti sťažovateľa preveriť si všetky informácie o dodávateľovi.

19. Sťažovateľ poukázal na to, že správcovi dane predložil všetky doklady preukazujúce nákup a dodanie stavebného materiálu. Ten však odmietol návrh na vykonanie dokazovania, aby sa na mieste dodania (stavbe) sám presvedčil o dodaní a zabudovaní tovaru. Sám správca dane k tomuto návrhu uviedol, že nie je sporné, že tovar bol dodaný, ale že dodávateľ sťažovateľa nedokáže preukázať, že má tovar zaúčtovaný a od koho ho nadobudol. Správny súd preto nesprávne uzavrel, že sťažovateľ nepreukázal, že došlo k plneniu v zmysle faktúr. Tvrdenia súdu, týkajúce sa dodávateľa, však nemôžu byť na ujmu sťažovateľa, ktorý sa stal obeťou daňového podvodu, kedy spoločníci jeho dodávateľa spoločnosť previedli na bieleho koňa. Sťažovateľ tiež poukázal na to, že si nemal ako preveriť číslo bankového účtu, počet zamestnancov, skladovacie priestory a dopravu dodávateľa. Stavebný materiál bol uhradený v hotovosti do elektronickej registračnej pokladne, o čom predložil správcovi dane doklad, pričom dodanie materiálu na stavbu potvrdilo aj Bytové družstvo v zmysle zmluvy o dielo. Vo vzťahu k nekontaktnosti dodávateľa sťažovateľ poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/44/2020 a uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 86/2022.

20. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že argumentáciu sťažovateľa nepovažuje za opodstatnenú, proti rozsudku správneho súdu sp. zn. 1S/63/2021 podal kasačnú sťažnosť, s rozhodnutím správneho súdu sa stotožnil a kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť.

IV. Posúdenie kasačného súdu

21. 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 dôvodná.

22. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných 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 ako „Smernica o DPH“). Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (i) status osoby deklarovaného dodávateľa, t. j. že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre daň, (ii) materiálna existencia plnenia, t. j. že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie, a (iii) že prijaté plnenie je príjmom 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 uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté (viď napr. rozsudok kasačného súdu sp. zn. 1Sfk/113/2022).

23. Kasačný súd má za to, že v predmetnej veci daňové orgány, ako aj správny súd ustálili, že dôvodom pre neuznanie nároku na odpočet DPH sťažovateľovi bolo, že tento nepreukázal, že dodávateľ uvedený na faktúre mu tovar (stavebné materiály) dodal, resp. že uvedený tovar nebol dodaný vôbec. Správny súd svoje závery vyvodil najmä z toho, že sťažovateľ neunesol svoje vlastné dôkazné bremeno, keď nevedel preukázať okolnosti na strane dodávateľa. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo teda kasačnému súdu posúdiť zákonnosť záverov správneho súdu o nesprávnom právnom posúdení hmotnoprávných podmienok odpočítania dane.

24. Vo vzťahu k spochybneniu dodania tovaru ako takého kasačný súd zdôrazňuje, že správca dane týmto smerom svoje dokazovanie nevedol. Kasačnému súdu preto nie je zrejmé, z čoho správny súd vychádzal, keď konštatoval, že v priebehu daňovej kontroly nebola zo strany žalobcu preukázaná existencia materiálneho plnenia. Ak by aj k takýmto záverom daňové orgány dospeli, boli potom v rámci dokazovania povinné vysporiadať sa s návrhom sťažovateľa na vykonanie miestneho zisťovania. Kasačnému súdu v tomto smere neprináleží hodnotiť, či by tento dôkazný prostriedok skutočne potvrdil dodanie tovaru, avšak bolo povinnosťou správcu dane, resp. žalovaného, aby na túto námietku sťažovateľa reflektoval a riadne sa s ňou vysporiadal. V tomto smere kasačný súd pripomína, že hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo, ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, aj v prospech daňového subjektu (§ 3 ods. 1 a 3 Daňového poriadku).

25. Vo vzťahu k spochybneniu dodávateľa ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov, ako aj Súdneho dvora EÚ, identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú

spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru). Ide napríklad o (I) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021), (II) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13.02.2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 06.09.2012, bod 49), či (III) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64). Vychádzajúc z vyššie uvedeného sa kasačný súd stotožnil s názorom sťažovateľa, že daná vec bola zo strany správneho súdu nesprávne právne posúdená.

26. Správny súd v bode 91. odôvodnenia rozsudku poukázal na to, že na farchu sťažovateľa bolo okrem okolností, ktoré nastali po realizácii obchodu (prevod obchodnej spoločnosti, nekontaktnosť, nedodanie účtovníctva) najmä to, že bývalý konateľ dodávateľa nevedel uviesť odkiaľ tovar nadobudol. S uvedeným záverom kasačný súd nesúhlasí a odkazuje na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19, v zmysle ktorého 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.

27. 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.

28. V súlade s citovanou judikatúrou kasačný súd konštatuje, že v danej veci správca dane nedostatočne spochybnil hmotnoprávnu podmienku pre uznanie nároku na odpočet DPH. V tomto smere sa kasačný súd stotožňuje s predloženým odlišným stanoviskom predsedníčky senátu, ktorý vo veci rozhodoval. Kasačný súd dáva do pozornosti možnosť finančnej správy zamerať sa na preukazovanie účasti daňového subjektu na podvodnom konaní tak, ako ustálil kasačný súd napr. v rozsudku, sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022 „V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.“ 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).

29. K miere zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom kasačný súd súhlasí s tým, že v daňovom konaní má primárne daňový subjekt dôkaznú povinnosť a dôkazné bremeno na preukázanie zákonných podmienok pre vznik práva na odpočítanie dane z prijatých tovarov. Na druhej strane prenos dôkazného bremena na daňový subjekt nespôsobuje akákoľvek pochybnosť správcu dane, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcom dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení hmotnoprávných/materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019,

ale aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022 či sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022).

30. K posudzovaniu miery dôkazného bremena daňového subjektu kasačný súd poukazuje aj na to, že je potrebné vychádzať z toho, že dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdených skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. Tá bude spravidla naplnená, ak bude možné z vykonaných dôkazov urobiť daný záver bez vážnych pochybností, pričom treba zohľadniť aj čas, ktorý uplynul od doby, keď preukazované skutočnosti nastali (podobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8 Afs 23/2018 zo 16. januára 2020, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave).

31. Vzhľadom na vyššie uvedené, kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane podľa § 462 ods. 2 SSP, a to najmä z dôvodu nesprávneho vyhodnotenia otázky splnenia hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane postupovať v smere naznačenom kasačným súdom. V súvislosti s ďalším postupom daňových orgánov v predmetnej veci kasačný súd zdôrazňuje, že jeho závery bez ďalšieho neznamenujú, že sťažovateľovi musí byť priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Je však úlohou správcu dane, aby buď relevantne spochybnil splnenie hmotnoprávnych (materiálnych) podmienok predmetného práva (napr. spochybnením materiálnej existencie plnenia - existencia stavebných materiálov) alebo aby preukázal sťažovateľovi spáchanie daňového podvodu či jeho vedomú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom alebo zneužití práva, resp. dokazovanie i doplniť - a následne vydať nové rozhodnutie, ktoré bude náležité a presvedčivo odôvodnené.

V. Záver

32. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP a rovnakou vadou trpí aj rozhodnutie žalovaného, ktoré nebolo vydané v súlade s ústavným. Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

33. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 s 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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

Vo vzťahu k spochybneniu dodávateľa ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov, ako aj Súdneho dvora EÚ, identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.