

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/25/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7019200241
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:7019200241.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu: AST - Ing. Sergej Špak, spol. s r. o., so sídlom: Odborárov 49, 052 01 Spišská Nová Ves, IČO: 36 196 312, právne zastúpený: Advokátska kancelária Taragel a Akram, s. r. o., so sídlom: Starosaská 11, 052 01 Spišská Nová Ves, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100472292/2019 zo dňa 19. februára 2019, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/67/2019 - 355 zo dňa 01. decembra 2022, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ruší rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/67/2019 - 355 zo dňa 01. decembra 2022 a vec vracia Správnomu súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie mesiac december 2011. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 104416316/2016 zo dňa 06.12.2016. V rámci daňovej kontroly preveroval zdaniteľné obchody uskutočnené medzi žalobcom a deklarovateľným dodávateľom NIVON s.r.o. (ďalej aj „deklarovateľ“). Predmetom zdaniteľných obchodov bolo dodanie stavebných prác - Rekonštrukcia farmy hovädzieho dobytku, objekt S0-02.1 Žumpa a Rekonštrukcia farmy hovädzieho dobytku, objekt S0-02 Maštaľ pre HD s dátumom dodania 09.12.2011. Stavebné práce mali prebiehať na objektoch vo vlastníctve spoločnosti PD Branisko v Širokom.

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 102033095/2018 zo dňa 12.10.2018 o určení rozdielu dane vo výške 15.049,11 eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2011 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“).

3. Správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že vo vzťahu k zdaniteľným obchodom uskutočnených s deklarovateľným dodávateľom nebolo preukázané, že pri predmetnom dodaní služby vznikla daňová povinnosť deklarovateľnému dodávateľovi v zmysle ustanovenia § 19 ods. 2 zákona o DPH. Žalobca porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v nadväznosti na ustanovenie § 51 zákona o DPH.

4. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil a odôvodnil nasledovne:

· stavebné práce na objektoch vo vlastníctve PD Branisko v Širokom prebiehali v zdaňovacích obdobiach október 2011, november 2011 a december 2011 a boli predmetom fakturácie v zistenom uzavretom reťazci platiteľov DPH: PD Branisko v Širokom › NIVON s.r.o. › žalobca › PD Branisko v Širokom,

- PD Branisko v Širokom žiadalo Pôdohospodársku platobnú agentúru o poskytnutie nenávratného finančného príspevku na rekonštrukciu svojich objektov, pričom ich získanie bolo podmienené tým, že musí mať iného dodávateľa. PD Branisko v Širokom vyhlásilo verejnú súťaž na rekonštrukciu svojich objektov, realizácia diela bola podmienená schválením nenávratného finančného príspevku. Žalobca, ktorý sa dlhodobo poznal so štatutármi PD Branisko v Širokom túto verejnú súťaž, pozostávajúcu zo stavebnej a technologickej časti, vyhral a následne oslovil spoločnosť NIVON s.r.o., z ktorej konateľom sa taktiež dlhodobo poznal, aby subdodávateľsky vykonala rekonštrukciu objektov v PD Branisko v Širokom. NIVON s.r.o. následne požiadala PD Branisko v Širokom (ako jediného dodávateľa) realizáciu stavebných prác na objektoch, pričom PD Branisko v Širokom dodalo materiál, mechanizmy, aj pracovné sily,
- fakturované stavebné práce v dôsledku uvedeného vykonal samotný investor a objednávateľ PD Branisko v Širokom, a to sám pre seba, čím došlo k splnutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa. Preto v danom prípade nemožno hovoriť o dodaní služby resp. tovaru zdaniteľnou osobou inej zdaniteľnej osobe, deklarované zdaniteľné obchody nenaplnili predmet dane, tak ako je definovaný v ustanovení § 2 ods. 1 a 2 zákona o DPH. PD Branisko v Širokom nedodalo stavebné práce spoločnosti NIVON s.r.o. Spoločnosť NIVON s.r.o. tieto stavebné práce teda nemohla ďalej dodať žalobcovi. V zdaňovacom období december 2011 spoločnosť NIVON s.r.o. len vystavila sporné faktúry. Preto deklarovanému dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH a žalobcovi preto nevzniklo právo na odpočítanie dane.

II. Konanie na správnom súde

5. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalobcu a preskúmané rozhodnutie žalovaného považoval za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a zároveň aj nedošlo k správnej aplikácii judikatúry Súdneho dvora EÚ (ďalej aj „SD EÚ“) na predmetnú vec, čím aj došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu zisteného skutkového stavu a preto ho zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c/ a d/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Napadnutý rozsudok odôvodnil nasledovne:

- rozhodnutie žalovaného je nezákonné z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov z dôvodu absencie správnej úvahy správnych orgánov vo vzťahu k ustáleniu svojich právnych záverov o tom, že žalobca porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 v nadväznosti na ustanovenie § 51 zákona o DPH a v nadväznosti aj na platnú judikatúru Súdneho dvora EÚ vo veci nepriznania odpočtu dane z pridanej hodnoty. Zároveň mal správny súd za to, že žalovaný vec vzhľadom na platnú judikatúru Súdneho dvora EÚ aj nesprávne právne posúdil,
- v zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že žalobca (daňový subjekt) nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ - v tomto prípade spoločnosť NIVON, s. r. o. Spišská Nová Ves, zabezpečil stavebné práce, pričom ich mal zabezpečiť prostredníctvom subdodávateľskej spoločnosti, k čomu viedli závery tak správca dane, ako aj žalovaného. K tomuto súd poukazuje na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo,
- pre záver správca dane a žalovaného, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa žalobcu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane žalobcovi ak bolo v konaní preukázané, že žalobca sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom. K tomuto odkázal na rozhodovaciu prax kasačného súdu, konkrétne rozsudok sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30.06.2022 (uverejnený v zbierke rozhodnutí NSS SR č. 3/2022 pod č. 23/2022 ZNSS),
- správca dane a ani žalovaný, nezaujali v rámci správnej úvahy, v zmysle platnej judikatúry, postoj k tomu, či k nepriznaniu odpočtu DPH z predmetných faktúr došlo preto, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela alebo mohla vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci v predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca. A predčasne tak prijali záver o tom, že žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2, v nadväznosti na ustanovenie § 51 zákona o DPH.

III. Konanie na kasačnom súde

6. Žalovaný (sťažovateľ) podal proti rozsudku kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP.

7. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- poukaz správneho súdu na rozhodovaciu prax kasačného súdu a Súdneho dvora EÚ ohľadom vylúčenia skutočností týkajúcich sa subdodávateľov z dôkazného bremena žalobcu, pokiaľ správca dane neidentifikoval existenciu podvodného reťazca považoval za nedôvodné a neopodstatnené, keďže odmietnutie práva na odpočet DPH nebolo založené na spochybnení subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa. Správne orgány pri sporných transakciách nekonštatovali, že sú spojené podvodným konaním,

- pre preukázanie účasti na daňovom podvode je nutné kumulatívne zodpovedanie štyroch základných otázok (vyplývajúcich z rozhodnutia SD EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel), pričom prvou z nich je únik dane v obchodnom reťazci. V preverovanom prípade je nesporné, že k daňovému podvodu nedošlo, keďže z posudzovaných transakcií nevznikol daňový únik. Do deklarovaného obchodu zapojené spoločnosti v podaných daňových priznaniach daň z týchto obchodov priznali a odvedli do štátneho rozpočtu, čo je skutočnosť, ktorá vyplýva z odôvodnenia rozhodnutí, ako aj zo spisového materiálu,

- stavebné práce, ktoré boli predmetom fakturácie v uzatvorenom reťazci platiteľov vykonal samotný investor a objednávateľ PD Branisko v Širokom, a to sám pre seba, čím došlo k splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa. Na základe takto zisteného skutkového stavu správne orgány dospeli k záveru, že v danom prípade nemožno hovoriť o dodaní služby, resp. tovaru, zdaniteľnou osobou inej zdaniteľnej osobe. Deklarované zdaniteľné obchody nenaplnili predmet dane, tak ako je definovaný v ustanovení § 2 ods. 1 a 2 zákona o DPH. PD Branisko v Širokom nedodalo stavebné práce na objektoch spoločnosti NIVON s.r.o. Spoločnosť NIVON s.r.o. tieto stavebné práce teda nemohla ďalej dodať žalobcovi. V zdaňovacom období december 2011 deklarovaný dodávateľ NIVON s.r.o. len vystavil sporné faktúry. Z uvedeného dôvodu tejto spoločnosti nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. a žalobcovi následne nevzniklo právo na odpočítanie dane,

- na podporu svojich právnych záverov odkázal na staršiu judikatúru kasačného súdu (napr. sp. zn. 4Sžfk/61/2018, 6Sžfk/27/2019, 3Sžfk/23/2019 a 2Sžfk/61/2019), v zmysle ktorých zhotoviteľ diela - žalobca môže poveriť vykonaním diela inú osobu, ale táto osoba (subdodávateľ) má byť osobou odlišnou od objednávateľa. Ak by subdodávateľom zhotoviteľa bol objednávateľ, došlo by k splynutiu osoby subdodávateľa osobou objednávateľa, objednávateľ by časť diela vykonával sám pre seba, čo je v rozpore s účelom zmluvy o dielo.

8. Pre vyššie uvedené dôvody žalovaný navrhol zrušiť napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP.

9. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP. Uviedol, že pre posúdenie splnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH v predmetných zdaniteľných obchodoch je irelevantné, či deklarovaný dodávateľ žalobcu dodal zdaniteľné plnenie prostredníctvom subdodávateľa a či týmto bolo PD Branisko v Širokom. Materiálna existencia zdaniteľného plnenia sporná nebola a toto plnenie bolo uskutočnené v subdodávke deklarovaným dodávateľom. Žalovaným poukazované rozsudky kasačného súdu vychádzajú z diametrálne odlišného skutkového stavu. Tieto sa týkali zdaniteľných obchodov, kde zdaniteľný subjekt bol zároveň odberateľ a tiež dodávateľ tých istých služieb a tieto subjekty si navzájom fakturovali tie isté práce s tým, že práce boli vykonané na nehnuteľnosti jedného z nich. Žalobca splnil svoju povinnosť, aby vysvetlil, prečo do daného obchodného a fakturačného vzťahu vstúpil. Žalobca nemôže byť sankcionovaný vo forme nepriznania odpočtu DPH za situáciu, s ktorou nemá nič spoločné a nemôže ju ovplyvniť (výber subdodávateľa). Dielo, ktoré dodávala spoločnosť NIVON s.r.o., bolo vykonané prevzaté žalobcom, preto žalobca nemal dôvod nezaplatiť cenu za jeho vykonanie. Nepriznanie odpočtu DPH žalobcovi zo strany správca dane a žalovaného, je výlučne založené na skutkových okolnostiach týkajúcich sa obchodného vzťahu, na ktorom sa žalobca nezúčastnil.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

10. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť je prípustná a bola podaná oprávnenou osobou včas v zmysle ustanovení § 439 ods. 1, § 442 a § 443 SSP.

11. Z kasačnej sťažnosti, ako aj predchádzajúceho konania, je zrejmé, že ťažiskovou otázkou pre rozhodnutie prejednávanej veci je právne ustáliť, či bol odpočet DPH žalobcovi odmietnutý zákonne s odôvodnením, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH. Dôvod nespĺnenia hmotnoprávnych podmienok žalovaný v preskúmanom rozhodnutí identifikoval dodávateľským reťazcom spoločností, na ktorého začiatku a samotnom konci má stáť ten istý subjekt, spoločnosť PD

Branisko v Širokom. Spoločnosť PD Branisko v Širokom si mala pôvodne vykonanie prác (zdaniteľného plnenia) objednať u žalobcu a ten následne u deklarovaného dodávateľa, ktorý ich mal objednať a nechať vykonať spoločnosti PD Branisko v Širokom. Týmto malo podľa žalovaného dôjsť k splnutiu osoby objednávateľa s osobou, ktorá objednané dielo zhotovila, čím nebola naplnená podmienka dodania zdaniteľného plnenia medzi dvomi rozdielnymi zdaniteľnými osobami.

12. Pre zodpovedanie tejto ťažiskovej otázky je právne relevantnou otázkou rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu a jeho rozloženia medzi správcu dane a daňový subjekt v daňovom konaní. Skutkový stav v samotnej podstate medzi žalobcom a daňovými orgánmi v zásade ani nebol sporný, teda či deklarovaný dodávateľ NIVON, s.r.o. dodal zdaniteľné služby (stavebné práce). Spornou však bola realizácia týchto služieb subdodávateľsky spoločnosťou PD Branisko v Širokom, ktorú však ako osoba oprávnená na výkon stavebného dozoru koordinoval konateľ spoločnosti NIVON, s.r.o.

13. Kasačný súd sa už s takto koncipovanou právnou otázkou vysporiadal v rozsudkoch vydaných vo veciach totožného žalobcu - sp. zn. 4Sfk/113/2022 z 21.02.2024 a sp. zn. 1Sfk/119/2022 z 30.04.2024, kde boli v daňovom konaní zo strany správcu dane a žalovaného posudzované zdaniteľné obchody s totožným skutkovým základom (ten istý predmet fakturácie (stavebné práce) dodávané totožnými obchodnými spoločnosťami) a totožným odôvodnením odmietnutia nároku na odpočet DPH. S právnym posúdením žalovaného sa v týchto veciach stotožnil aj správny súd, ktorý správne žaloby zamietol a kasačný súd následne zamietol aj kasačné sťažnosti žalobcu.

14. V prejednávanvej veci kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti žalovaného, pretože správny súd žalobe vyhovel. Závery kasačného súdu uvedené v rozsudkoch označených o odsek vyššie sú však rovnako relevantné aj pre toto konanie o kasačnej sťažnosti žalovaného. Kasačný súd preto vzhľadom na splnenie predpokladov ustanovených pre postup podľa § 464 ods. 1 SSP už len odkazuje na relevantnú časť právneho posúdenia, ktorú zároveň cituje z rozsudku sp. zn. 4Sfk/113/2022 z 21.02.2024:

„69. Vo vzťahu k dôvodom kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, kasačný súd opakovane konštatuje, že jeho úlohou ani úlohou správneho súdu nie je zisťovať alebo ustaľovať skutkový stav či nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou je najmä posúdiť, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy.

70. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v podstate namieta skutkové zistenia správcu dane a opakovane tvrdí, že svojho dodávateľa si vybral z dôvodu predchádzajúcich pozitívnych skúseností a že sa jedná o etablovanú spoločnosť na trhu. Zároveň poukázal na skutočnosť, že stavebné práce boli reálne vykonané. Vo vzťahu k týmto tvrdeniam kasačný súd uvádza, že správny súd sa s nimi v napadnutom rozsudku dostatočne vysporiadal. Kasačný súd zdôrazňuje, že dôvody neuznania odpočtu DPH sú konkrétne špecifikované tak v rozhodnutiach daňových orgánov, ako aj v napadnutom rozsudku správneho súdu. Závery správneho súdu ako aj orgánov verejnej správy vo veci neuznania odpočítania dane z faktúry vyhotovenej deklarovaným dodávateľom sťažovateľa sú založené na zistení, že (deklarovaný) dodávateľ nedodal predmet fakturácie sťažovateľovi a sťažovateľ následne tento predmet fakturácie reálne nedodal svojmu odberateľovi (Poľnohospodárskeho družstva Branisko v Širokom), ktorý bol vlastníkom rekonštruovaných objektov a súčasne jediný realizátor rekonštrukčných stavebných prác, čím nedošlo k splneniu zákonných podmienok pre uplatnenie odpočítania dane (§ 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH).

71. Vo vzťahu k prenosu dôkazného bremena kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018, v zmysle ktorého: „Ústavný súd už judikoval (III. ÚS 401/09), že 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 spochybenie 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 prejednacej.“

72. V danej veci správca dane sťažovateľovi notifikoval svoje pochybnosti o tom, že sťažovateľ deklarované stavebné práce nedodal sám, ale uzatvoril zmluvu o dielo na ten istý rozsah prác so spoločnosťou NIVON s.r.o., ktorá tieto stavebné práce na objektoch PD Branisko nevykonala, ale

objednala si ich u PD Branisko v Širokom, pričom poukázal na konkrétne dôkazy, ktoré ho k takýmto záverom viedli. Bolo teda na sťažovateľovi, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil.

73. Kasačný súd preto konštatuje, že z vykonaného dokazovania orgánmi verejnej správy vyplýva, že jediným dodávateľom a zároveň konečným prijímateľom fakturovaných stavebných prác bolo PD Branisko v Širokom, ktorý stavebné rekonštrukčné práce, ktoré sú predmetom spornej faktúry, vykonal sám pre seba, a to na vlastnom nehnuteľnom majetku, s dodaním materiálu, mechanizmov a pracovných síl. Správny súd ako aj žalovaný vec správne právne posúdili keď uviedli, že stavebné práce vykonal samotný objednávateľ, čím došlo k splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa. Konštrukcia zmluvných vzťahov tak v danom prípade nemala racionálny zmysel, resp. ekonomické opodstatnenie.

74. Uskutočnenie stavebných prác na vlastnej nehnuteľnosti totiž nie je dodaním služby, keď tá istá služba bola následne sťažovateľom fakturovaná späť objednávateľom, ktorý bol zároveň aj končným odberateľom. V danom prípade nemožno hovoriť o dodaní služby resp. tovaru zdaniteľnou osobou (spoločnosťou NIVON s. r. o.) inej zdaniteľnej osobe (sťažovateľovi), a preto deklarované zdaniteľné obchody nenaplnili predmet dane, tak ako je definovaný v ustanovení § 2 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 2 zákona o DPH.

75. Kasačný súd k veci zároveň dodáva, že závery správcu dane, žalovaného a ani správneho súdu nevedú k skutočnosti, že by sťažovateľ nemohol dielo vykonávať v subdodávke ako sa snaží sťažovateľ tvrdiť. Ich závery sa zakladajú na skutočnosti, že neboli splnené zákonné podmienky dane odpočítanie dane podľa zákona o DPH, nakoľko došlo k splynutiu osoby vykonávateľa a objednávateľa stavebných prác a preto nemožno hovoriť o dodaní tovaru, resp. služby v zmysle zákona o DPH. V tomto prípade je preto pre posúdenie veci irelevantnou aj otázka, či sa malo jednať o dodanie služby alebo tovaru.

76. Kasačný súd pritom dodáva (k námietke sťažovateľa, že nemohol sledovať konanie svojho dodávateľa), že rešpektuje rozsudky Súdneho dvora EÚ aj judikatúru Najvyššieho súdu, ktoré zaujímajú stanovisko k možnosti daňového subjektu sledovať zákonnosť výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Tieto závery sa však týkajú len vzdialenejších dodávateľov v reťazci, ktorí priamo nerealizujú obchodnú transakciu ako bezprostredný dodávateľia preverovaného daňového subjektu, subjekt u ktorého sa vyskytujú pochybnosti alebo nezrovnalosti, ktoré nekorešponujú s údajmi deklarovanými preverovaným daňovým subjektom, ktorý s ním konal a bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemá takýto subjekt možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, nakoľko bol sám spoluaktérom tejto transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH.

77. Kasačný súd v súvislosti s ďalšími námietkami sťažovateľa poukazujúc aj na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uvádza, že daňové orgány ani netvrdili, že v danom prípade išlo o zneužitie práva alebo podvodné konanie s cieľom získať daňovú výhodu, a preto neuvádzali v rozhodnutiach objektívne prvky, z ktorých by vyplynulo, že hlavným cieľom bolo získať daňovú výhodu. Žalovaný a správca dane poukazovali na ekonomickú neopodstatnenosť fakturácie. Preto uvedené tvrdenia sťažovateľa nemajú opodstatnenie. Rovnako to platí aj pri poukazaní sťažovateľa na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktoré sa však zaoberá dôkazným bremenom pri preukazovaní účasti daňového subjektu na daňovom podvode. V aktuálne prejednávanej veci uvedené nie je relevantné, keďže ako už bolo spomenuté, daňové orgány svoje závery nezaložili na účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Vychádzajúc z uvedeného, kasačný súd považoval kasačné dôvody sťažovateľa podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP za nedôvodné.“

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

15. S odkazom na závery citované v právnom posúdení kasačný súd vzhliadol dôvodnosť kasačnej sťažnosti žalovaného. Preto zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP. Správny súd je v ďalšom konaní a pri vydávaní rozhodnutia viazaný právnym záverom kasačného súdu podľa § 469 SSP.

16. Správne mu súdu v Košiciach bola vec vrátená na ďalšie konanie, pretože podľa § 3 ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov nastal prechod pôsobnosti z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov.

17. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne správny súd podľa § 467 ods. 3 SSP.

18. Tento rozsudok prijal senát kasačného súdu jednomyseľne.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.