

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/46/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200195
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 03. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200195.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudcov JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Ing. Jozef Pribula s miestom podnikania Rožkovany 176, 082 71 Rožkovany, IČO: 34 812 296, právne zastúpený: JUDr. Marek Radačovský, advokát so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 35 553 961, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100684759/2021 zo dňa 23. apríla 2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/47/2021-120 zo dňa 14. decembra 2021, takto

rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/47/2021-120 zo dňa 14. decembra 2021 sa m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100684759/2021 zo dňa 23. apríla 2021 sa z r u š u j e a vec sa mu v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2018 až jún 2018, z ktorej spracoval protokol z daňovej kontroly č. 102471461/2019 zo dňa 30. októbra 2019. Žalobca v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach vykonával podnikateľskú činnosť, predmetom ktorej bolo prevažne dodanie kabelážnych rozvodov pre štruktúrovanú kabeláž, počítačovú sieť alebo silnoprúdovú sieť a popri tom vykonával aj súvisiace drobné stavebné úpravy.

2. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období (máj 2018) uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Družstvo Trentin, a to konkrétne z dodávateľských faktúr:

- č. 180101 zo dňa 2. mája 2018 v celkovej sume 21 033,12 eur, z toho základ dane vo výške 17 527,60 eur a DPH vo výške 3 505,52 eur;

- č. 180102 zo dňa 10. mája 2018 v celkovej sume 17 010,72 eur, z toho základ dane vo výške 14 175,60 eur a DPH vo výške 2 835,12 eur;

- č. 180103 zo dňa 15. mája 2018 v celkovej sume 20 014,56 eur, z toho základ dane vo výške 16 678,80 eur a DPH vo výške 3 335,76 eur;

- č. 180105 zo dňa 21. mája 2018 v celkovej sume 18 286,80 eur, z toho základ dane vo výške 15 239,00 eur a DPH vo výške 3 047,80 eur;

- č. 180106 zo dňa 25. mája 2018 v celkovej sume 19 302,24 eur, z toho základ dane vo výške 16 085,20 eur a DPH vo výške 3 217,04 eur;

- č. 180107 zo dňa 30. mája 2018 v celkovej sume 16 170,00 eur, z toho základ dane vo výške 13 475,00 eur a DPH vo výške 2 695,00 eur;

príčom predmetom všetkých uvedených dodávateľských faktúr bolo dodanie elektroinštaláčného materiálu.

3. Na základe výsledkov daňovej kontroly a výsledkov vyrubovacieho daňového konania vydal správca dane rozhodnutie č. 101730389/2020 zo dňa 12. novembra 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov určil žalobcovi rozdiel v sume 18 636,24 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2018 tým, že nadmerný odpočet v sume 12 008,63 eur nepriznal a vyrubil daň v sume 6 627,61 eur, a to z dôvodu, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Správca dane zistil, že neboli splnené hmotnoprávne predpoklady na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH, a zároveň, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o tom, že sa zúčastňuje daňového podvodu. Žalobca sa proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolal.

4. O odvolaní žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu rozhodol žalovaný ako odvolací druhostupňový orgán správnu žalobou napadnutým rozhodnutím č. 100684759/2021 zo dňa 23. apríla 2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

5. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že správca dane sa dostatočným spôsobom vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu a plne sa stotožnil s právnym posúdením správcu dane. Ďalej uviedol, že žalobca a dodávateľ Družstvo Trentin vzájomný obchodný vzťah bez riadneho podnikateľského dôvodu účelovo predstierali s cieľom získať neoprávnenú daňovú výhodu, pričom dodávateľovi žalobcu Družstvu Trentin vznikla daňová povinnosť podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, nie však podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH s následnou možnosťou uplatnenia si práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalovaný konštatoval, že v konaní pred správcou dane nebola preukázaná materiálna existencia plnenia od deklarovaného dodávateľa Družstva Trentin, ktorého ekonomickú činnosť správca dane preukázateľne spochybnil, pričom žalobca taktiež nepreukázal použitie tohto plnenia na výstupe. Žalobca podľa názoru žalovaného neunesol dôkazné bremeno, a teda nepreukázal, že splnil zákonné podmienky na uplatnenie si práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr, nakoľko skutočnosti na nich uvádzané nezodpovedajú reálnemu plneniu. Žalovaný uviedol, že deklarovaný dodávateľ Družstvo Trentin reálne nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, jeho úlohou bolo iba vystavovanie faktúr s cieľom navodiť dojem reálneho obchodovania a zachovania neutrality DPH, avšak bez ekonomického opodstatnenia a bez odvedenia dane v predstieranom obchodnom reťazci.

6. Žalobca v odvolacom konaní namietal, že správca dane nepostupoval podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ (Mahagében, Peter Dávid, Bonik a iné), v zmysle ktorej správca dane nemôže vyvodiť zodpovednosť žalobcu za podvodné konanie iného subjektu, v obchodnom reťazci, bez toho aby preukázal, že žalobca o podvodnom konaní vedel, mohol vedieť alebo musel vedieť, na čo žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol, že z judikatúry Súdneho dvora EÚ (C-459/17 a C-460/17 SGI a Valériane SNC) vyplýva opak, a to, že zamietnutie práva zdaniteľnej osobe, ktorá je príjemcom faktúry na odpočítanie dane uvedenej na faktúre postačuje, aby správca dane preukázal, že zdaniteľná osoba nedisponuje existenciou materiálneho plnenia od deklarovaného dodávateľa, pričom správca dane nie je v takomto prípade povinný skúmať vedomostnú stránku zdaniteľnej osoby o podvodnom konaní. Inými slovami, ak k dodaniu tovaru prostredníctvom deklarovaného dodávateľa Družstvo Trentin reálne nedošlo, tak je logické, že žalobca o tejto skutočnosti musel vedieť, a teda nekonal v dobrej viere.

II. Konanie pred správny súdom a jeho rozhodnutie

7. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.

8. Správny súd rozsudkom č. k. 11S/47/2021-120 zo dňa 14. decembra 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) postupom podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol správnu žalobu žalobcu.

9. Správny súd v napadnutom rozsudku konštatoval, že rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup žalovaného ako aj správcu

dane. Uviedol, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie, o čom svedčí obsah administratívneho spisu, pričom z vykonaného dokazovania vyvodil správne skutkové závery, keď svoje úvahy racionálne odôvodnil a takto zistený skutkový stav správne právne posúdil. Záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, resp. nebolo preukázané reálne dodanie tovaru v zmysle sporných faktúr dodávateľom označeným na sporných faktúrach (dodávateľ Družstvo Trentin) a žalobca si neoprávnene uplatnil právo na odpočet dane z dodávateľských faktúr od uvedeného dodávateľa považoval správny súd za opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou súdu a judikatúrou kasačného súdu.

10. Správny súd konštatoval, že splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu uviedol, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil.

11. Správny súd poukázal na to, že bolo základnou povinnosťou žalobcu preukázať, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane má právny nárok a ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať mu nárok na odpočítanie dane. Žalobca v konaní nedoložil také dôkazy, ktorými by preukázal, že dodanie fakturovaných tovarov bolo reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach (spoločnosť Družstvo Trentin). Správny súd uviedol, že dodávateľ Družstvo Trentin nie je riadne fungujúca spoločnosť, pretože konateľ spoločnosti je nekontaktný, neposkytuje základné informácie o podnikateľskej činnosti spoločnosti a nepredložil účtovné a daňové doklady spoločnosti. Výpoveď X. Z., bývalého predsedu predstavenstva dodávateľa Družstvo Trentin bola nekonkrétna, nepresná, s tým, že svedok sa vyjadroval vo všeobecnej rovine a neuviedol žiadne okolnosti súvisiace s pôvodom sporného tovaru, pričom jeho výpoveď možno vyhodnotiť ako účelovú s cieľom formálne potvrdiť reálnosť dodania tovaru pre žalobcu. Svedok X. Z. nevedel uviesť dodávateľov, nepravdivo označil miesta dodania, pričom sa nezhodol na základných otázkach ani so žalobcom, a teda správcovi dane nepredložil dôkazy preukazujúce reálne dodanie tovaru. Dodávateľ Družstvo Trentin má nedoplatky na dani v sume 204 482,80 eur, na výzvy správcu dane nereaguje, na registračnej adrese nesídlí, zásielky si nepreberá a neplní si zákonné povinnosti voči správcovi dane. Správca dane nemohol zistiť spôsob nadobudnutia tovaru, pohyb tovaru, fyzickú prepravu tovaru, skladovanie u dodávateľa a manipuláciu s preverovaným tovarom a celkovú vzájomnú obchodnú spoluprácu s deklarovaným dodávateľom Družstvom Trentin. Bývalí členovia predstavenstva Družstva Trentin U. O. D. a X. Z. konali za družstvo ad hoc, predsedom predstavenstva bola tretia osoba. Ďalším preverovaním subdodávateľov bolo zistené, že títo ani nemohli dodať tvrdený tovar, nakoľko v kontrolných výkazoch ich dodávateľov neboli dodávky zaznamenané. Žalobca tak neunesol svoje dôkazné bremeno, keď nepredložil také dôkazy, ktoré by vyvrátili pochybnosti správcu dane súvisiace s obchodnými transakciami, ktoré mali byť realizované medzi žalobcom a dodávateľom Družstvom Trentin.

12. Správca dane ako aj žalovaný zistili únik dane, a to na začiatku vykonštruovaného reťazca, kde sa nachádzal daňový subjekt VERSE one s.r.o. a CHYRKO s.r.o., ktoré daň nepriznali a nedoviedli do štátneho rozpočtu. Zo zistení správcu dane a žalovaného vyplynulo, že všetky daňové subjekty zúčastnené vo vykonštruovanom reťazci si dlhodobo neplnia svoje zákonné povinnosti podávať účtovné závierky a DPPO a niektoré daňové subjekty aj daňové priznania DPH a kontrolné výkazy DP. Takto došlo k nezákonnému úniku na dani v dôsledku podvodného konania, keď si spoločnosti navzájom fakturovali zdaniteľné plnenia, pričom spoločnosti na začiatku reťazca daň z pridanej hodnoty neodviedli. Správny súd sa stotožnil so závermi žalovaného a správcu dane, že uvedený reťazec bol umelo vytvorený bez reálneho dodávania tovaru s cieľom navodiť zdanie reálnych obchodov. Správny súd sa tiež stotožnil so závermi správcu dane a žalovaného, podľa ktorých štandardnými dodávateľmi žalobcu boli spoločnosti VEREX, s.r.o., Kruga1 s.r.o., Murat s.r.o., ELTRA - ELMAT s.r.o., ktoré sa zaoberajú reálnym nákupom a predajom, okrem iného aj elektroinštalačného materiálu, pričom svoju ekonomickú činnosť prezentujú na internete, majú svoje web stránky, prípadne e-shop. Preto, ak deklarovaný dodávateľ Družstvo Trentin nemal zamestnancov, reálne sídlo, maloobchodnú predajňu, skladové priestory, webovú stránku a neprezentoval svoju ekonomickú činnosť na internete, tak potom sú vážne pochybnosti nielen o realizácii dodávky deklarovaného tovaru, ale aj o poctivom obchodnom styku.

13. Správny súd mal za to, že správca dane žalobcovi preukázal v daňovom konaní, že sa úmyselne zapojil do podvodného reťazca spoločností, uplatňujúc si odpočet DPH na podklade faktúr od Družstva Trentin, nakoľko vzhľadom na všetky okolnosti mal vedieť, že ide o neštandardnú obchodnú transakciu.

Priamu vedomosť preukazuje podľa názoru správneho súdu to, že žalobca vedome nespolupracoval riadne s daňovým úradom, keď mu nepredložil spárovanie faktúr na prvé výzvy, a toto vykonal až dodatočne, keď zistil, že správca dane si zabezpečil dôkazy, ktorými je schopný preveriť reálne stavy dodávok tovaru. Stotožnil sa so závermi správcu dane a žalovaného, že spoľahlivo preukázali nedodanie tovaru dodávateľom (Družstvo Trentin) žalobcovi, a tiež mal za preukázané, že žalobca nepoužil nadobudnutý tovar na zabezpečenie a dosiahnutie svojich príjmov.

14. Správny súd pripomenul, že je potrebné mať na pamäti, že žalobca má povinnosť prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach, napr. Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10), pričom určenie týchto opatrení, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). Správny súd tak dospel k záveru, že žalovaný a správca dane správne vyhodnotili okolnosť možnej vedomosti žalobcu, a teda že tento vedieť mal, respektíve mohol vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa Družstva Trentin, pretože v konaní bolo preukázané, že tento deklarovaný dodávateľ mu tovar dodať nemohol. Žalobca musel vedieť a ak nevedel, tak s ohľadom na všetky okolnosti mohol a mal vedieť, že sa zapája do reťazca podozrivých obchodných transakcií, s ktorými môže byť spojený podvod na dani. Žalobca konal neobozretne, keď vstúpil do predmetných obchodných transakcií, opakovane obchodoval so spoločnosťami, kde bol konateľom X.. Z., pričom išlo o obchody v státisícových sumách, ktoré prebehli s firmou bez priestorov, skladov, zamestnancov, so spoločnosťou bez praktických skúseností a bez etablovania na trhu.

15. K námietke nezákonného zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom v daňovom konaní správny súd poukázal na rozhodovaciu prax kasačného súdu, podľa ktorej je ustálené, že pokiaľ správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na faktúre, musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo, tak ako deklaruje, tzn. že má procesnú povinnosť obnoviť dôveru spochybnenej transakcie.

16. K námietke ohľadom nepríslušnosti správcu dane na vykonanie daňovej kontroly ako aj na vydanie prvostupňového rozhodnutia správny súd uviedol, že túto námietku hodnotí ako nedôvodnú. Oprávnenie vykonať daňovú kontrolu a na ňu nadväzujúce vyrubovacie konanie u daňového subjektu s trvalým pobytom v územnom obvode iného správcu dane vyplýva z § 44 ods. 3 daňového poriadku, na základe ktorého správca dane môže vykonať daňovú kontrolu aj u daňového subjektu, ktorému je príslušný iný správca dane. Tiež poukázal na § 68 ods. 1 druhú vetu daňového poriadku, a teda, že vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Daňový poriadok správcovi dane umožňuje vykonať daňovú kontrolu u daňového subjektu, aj keď podľa zákona nie je na správu daní miestne príslušný, a to bez predchádzajúceho delegovania miestnej príslušnosti, resp. bez toho, aby daňovú kontrolu vykonával ako dožiadaný orgán. Správny súd konštatoval, že medzi daňovými úradmi nevznikli žiadne pochybnosti o určení miestnej príslušnosti tak, aby v zmysle § 7 ods. 4 daňového poriadku rozhodoval druhostupňový orgán, žalovaný.

17. V súvislosti s námietkou žalobcu, ktorá sa týkala nevykonania ním navrhovaných dôkazov (miestne zisťovanie za účelom preukázania materiálneho plnenia a výsluch svedkov, pracovníkov žalobcu), ktorými sa podľa žalobcu mala preukázať existencia a spracovanie tovaru a dodanie tovarov dotknutým dodávateľom, čím malo podľa žalobcu dôjsť k neúplnému zisteniu skutkového stavu a neumožneniu žalobcovi splniť si dôkazné povinnosti správny súd uviedol, že miestne zisťovanie nemôže vyvrátiť dôvodné pochybnosti správcu dane a žalovaného, ktorí nielen spochybnili existenciu tovaru, ale spochybnili dodávateľa tovaru, pričom zistili, že žalobca údajne dodaný tovar nepoužil na zabezpečenie dosiahnutia príjmov. Žalobca a tiež svedok X.. Z. zhodne tvrdili, že tovar žalobcovi dodal svedok a žalobca si tovar osobne prevzal, z čoho vyplýva, že pri preberaní tovaru neboli prítomní zamestnanci žalobcu, ktorí by mohli potvrdiť dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa. Žalovaný správne v rozhodnutí poukázal i na účelovú zmenu výpovede žalobcu, ktorý po oboznámení sa s uvedeným dôkazom tvrdil, že tovar preberal ešte pred výrobným závozom. Správny súd tak túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože vykonanie miestneho zisťovania a výsluch zamestnancov žalobcu, nemohli preukázať dodanie tovaru Družstvom Trentin.

18. Správny súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu o porušení vyhľadávacej zásady vo vyrubovacom konaní. Je pravdou, že žalobca nenavrhol vykonať dokazovanie prehľadom vstupov a výstupov do výrobného závodu Volkswagen Slovakia a. s., ale je na úvahe správcu dane, aké dôkazy vykoná, aby skutkový stav zistil čo najúplnejšie a nie je viazaný pritom len návrhmi daňového subjektu. Keďže žalobca tvrdil, že k dodaniu tovarov od Družstva Trentin dochádzalo v závode Volkswagen Slovakia a. s.,

kde bol tovar aj ďalej spracovávaný pre odberateľov žalobcu, bolo logické, že dodávateľ musel mať v dňoch dodania tovaru evidovaný vstup aj výstup do tohto závodu, a preto si správca dane vyžiadal od spoločnosti prehľad vstupov a výstupov do areálu závodu. Podľa názoru správneho súdu, i keď bol dôkaz vyžadovaný vo vyrubovacom konaní, nejde o porušenie daňového poriadku, ale o povinnosť správcu dane v zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku.

19. Správny súd dal do pozornosti, že si je vedomý odlišných rozhodnutí senátu 13S správneho súdu, keď tento zrušoval rozhodnutia žalovaného na základe obdobných žalôb žalobcu, avšak týmito rozhodnutiami a právnym názorom v nich vyjadreným sa necítil byť viazaný. Dal do pozornosti, že v predmetných veciach ešte prebieha kasačné konanie.

III. Kasačná sťažnosť a vyjadrenie

a) kasačná sťažnosť žalobcu

20. Proti právoplatnému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP kasačnú sťažnosť a žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

21. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že vydaním napadnutého rozsudku došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, a to z dôvodu, že napadnutý rozsudok neobsahuje odpovede na zásadné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, pričom správny súd nedal odpovede ani na elementárne otázky súvisiace so základom žalobných dôvodov, ktoré mali byť predmetom súdneho prieskumu.

22. Sťažovateľ sa ešte ako účastník administratívneho konania opakovane dožadoval od orgánov, ktoré toto administratívne konanie viedli, aby aspoň v minimálnej miere uviedli, aké dôkazy požadujú na preukázanie tej skutočnosti, že tovar (ktorého existenciu žalovaný ani správca dane nespochybnili) bol dodaný práve deklarovaným dodávateľom. Orgány Finančnej správy SR podľa názoru sťažovateľa v rozpore so zásadou zakotvenou v § 3 ods. 2 daňového poriadku odmietli tieto všeobecné požiadavky konkretizovať a špecifikovať, čím sa tieto požiadavky stali nepreskúmateľnými a arbitrárnymi. Rovnako je v tejto časti nepreskúmateľný aj napádaný rozsudok správneho súdu, ktorý podľa sťažovateľa v tejto časti nekriticky prevzal tvrdenia žalovaného a s námietkami sťažovateľa sa nezaoberal.

23. Správny súd podľa názoru sťažovateľa nesprávne právne posúdil žalobnú námietku týkajúcu sa nedostačujúceho zistenia skutkového stavu orgánom verejnej správy pre riadne posúdenie veci. Na viacerých miestach napadnutého rozsudku totiž deklaroval povinnosť sťažovateľa preukázať v administratívnom konaní dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom, avšak vec nesprávne právne posúdil, keď predniesol jednoznačný záver o tom, že túto povinnosť nesplnil. Sťažovateľ tvrdí, že dôkazné bremeno k preukázaniu hmotnoprávných podmienok práva na odpočet DPH z deklarovaných obchodov uniesol.

24. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal na skutočnosť, že v rámci daňového konania navrhol ďalšie vykonanie dôkazov (miestne zisťovanie, výsluch svedkov), ktoré však správca dane a žalovaný odmietli vykonať. Podľa názoru sťažovateľa nie je správny záver správneho súdu o neunesení dôkazného bremena v prípade, ak mu správca dane znemožní toto dôkazné bremeno uniesť odmietnutím vykonania ním navrhovaných dôkazov.

25. Sťažovateľ sa vo svojej kasačnej sťažnosti oprel o rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs 1/2020, v ktorom súd vyslovil názor, že nepotvrdenie uskutočnenia zdaniteľných plnení dodávateľom nie je postačujúce pre vyvodenie záveru o nepreukázaní uplatneného nároku na odpočítanie dane a povinnosťou správcu dane umožniť daňovému subjektu dôkazné bremeno uniesť a vykonať navrhnuté dôkazy.

26. Sťažovateľ uviedol, že správny súd nesprávne právne posúdil zistenia žalovaného ohľadom ekonomickej činnosti dodávateľa žalobcu. Správca dane podľa sťažovateľa mal zohľadňovať činnosť jeho dodávateľa v čase, keď došlo k zdaniteľným plneniam, nie v čase vykonávania daňovej kontroly. Sťažovateľ na námietku, že údajne nepostupoval pri nadviazaní spolupráce s dodávateľom ako obozretný, uviedol, že za účelom vyvrátenia tohto zjavne svojvoľného tvrdenia správcu dane a žalovaného, navrhol ešte v priebehu vyrubovacieho konania vykonať dôkazy vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu, a to najmä úplný výpis dodávateľa z obchodného registra, úplný výpis zo zoznamu dlžníkov Finančnej správy SR, úplný výpis zo zoznamu dlžníkov Sociálnej poisťovne a zdravotných poisťovní a výpis z registra účtovných závierok, a to všetko ku dňu uskutočnenia zdaniteľných plnení. Sťažovateľ poukazuje na skutočnosť, že ani v jednom z dostupných registrov dodávateľ nefiguroval s negatívnym zápisom ku dňu uskutočnenia zdaniteľných plnení. Ak by správca dane a žalovaný tieto dôkazy vykonali, dospeli by k záveru, že po overení svojho dodávateľa sťažovateľ v čase dodania tovarov nemal jediný dôvod na spochybňovanie svojho dodávateľa.

27. Za rozporuplný považuje sťažovateľ tiež záver správneho súdu, že dôvodom nepriznania nároku na odpočet nebola vedomá účasť sťažovateľa na daňovom podvode, ale nepreukázanie dodania tovarov od konkrétneho dodávateľa. Sťažovateľ sa v tejto súvislosti dopytuje, prečo žalovaný aj správca dane jeho údajnú účasť na daňovom úniku uvádzajú v napadnutých rozhodnutiach a aj z tohto dôvodu vyvodzujú záver o nepriznaní nároku na odpočet dane.

28. Sťažovateľ poukázal na odklon správneho súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v otázke porušenia prejednávacej zásady zo strany správcu dane vo vyrubovacom konaní.

29. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti zopakoval svoje žalobné námietky týkajúce sa miestnej nepríslušnosti správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu, a teda, že správca dane v súvislosti s námietkou miestnej nepríslušnosti nerealizoval svoju zákonnú povinnosť podľa § 7 ods. 4 daňového poriadku a nepredložil vec na rozhodnutie finančnému riaditeľstvu, a teda sťažovateľ má za to, že správny súd nesprávne posúdil tú skutočnosť, že v konaní nebola nastolená pochybnosť o určení miestnej príslušnosti medzi daňovými úradmi.

b) vyjadrenie žalovaného

30. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej argumentácii obsiahnutej vo vyjadrení k správnej žalobe a v žalovanom rozhodnutí. Navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

IV. Právne názory kasačného súdu

31. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP) vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

32. Primárne je podstatné uviesť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) 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 „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 (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Kasačný súd prízvukuje, že nie je možné pri právnom posúdení kumulovať nesplnenie hmotnoprávných podmienok s vedomostnou zložkou sťažovateľa o daňovom podvode. Ak teda krajský súd konštatoval, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky - neexistovalo opodstatnenie pri právnom posudzovaní predmetnej veci zaoberať sa podvodným konaním, resp. vedomostnou zložkou daňového subjektu o daňovom podvode.

33. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalovaného (zdaňovacie obdobia apríl 2017, jún 2017, október 2017, marec 2018, apríl 2018, jún 2018) rozhodoval kasačný súd rozsudkami sp. zn. 3Sfk/59/2022 zo dňa 26. apríla 2023 a sp. zn. 3Sfk/37/2022 zo dňa 26. apríla 2023; sp. zn. 4Sfk/56/2022 zo dňa 14. júna 2023; sp. zn. 4Sfk/78/2022 zo dňa 14. júna 2023; sp. zn. 4Sfk/39/2022 zo dňa 14. júna 2023; sp. zn. 1Sfk/39/2022 zo dňa 29. novembra 2023, v ktorých kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Vo veciach sťažovateľa boli a stále sú vedené viaceré konania v obdobnej veci, v ktorých žalobné dôvody ako aj kasačné námietky sú totožné. Kasačný súd sa stotožňuje s právnym posúdením danej veci v iných jeho rozhodnutiach a nemá dôvod odchyliť sa od tohto právneho posúdenia. Z vyššie uvedených dôvodov v súlade s § 464 ods. 1 SSP kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/59/2022 zo dňa 26. apríla 2023, v ktorom tento k argumentácii sťažovateľa uviedol:

34. „Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukázaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/ zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s.r.o.,

C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36. Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C- 154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prednesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferinet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43)“.

35. „V tomto smere možno uviesť, že daňovým podvodom na účely daňového konania možno rozumieť zavinené „protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne mu zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod“ (RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95). Dôvodom pre neuznanie odpočítania DPH alebo oslobodenia od dane nie je len uskutočnenie daňového podvodu, ale aj účasť na ňom. „Právo na odpočítanie dane sa odoprie, nielen ak zdaniteľná osoba spácha daňový podvod sama, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa zúčastňovala na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH alebo ho prinajmenšom uľahčila. Takáto zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za subjekt, ktorý sa podieľa na daňovom podvode alebo ho uľahčuje, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z ďalšieho predaja tovaru alebo z používania služieb v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnila na výstupe (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU: C:2021:266, body 22 a 23, ako aj rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47, ako aj citovanú judikatúru)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 25). Daňový podvod a účasť na ňom ako dôvody pre nepriznanie práva na úseku DPH sú konštruované na princípe zavinenia. Stávajú sa teda dôvodom pre nepriznanie práva na úseku daní vtedy, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie (odpočet alebo oslobodenie) mal vedomosť o svojej účasti na podvode alebo nemal o tejto účasti vedomosť, avšak to v dôsledku toho, že pri preverovaní svojho obchodného partnera nepostupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou, mal vedieť (bližšie pozri aj bod 32 tohto rozsudku). „(S) režimom práva na odpočítanie dane stanoveným smernicou 2006/112 nie je zlučiteľné odopretie uvedeného práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknutá transakcia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iná transakcia, ktorá je súčasťou reťazca dodávok pred alebo po transakcii vykonanej uvedenou zdaniteľnou osobou, bola predmetom podvodu v oblasti DPH. Zavedenie systému objektívnej zodpovednosti by totiž išlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu nárokov štátnej pokladnice (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 25, a rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 49)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 26)“.

36. „Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel, C-439/04 zo dňa 6. júla 2006. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritéria konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:

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

37. „Na základe vyššie uvedeného možno konštatovať, že zatiaľ čo pri preukazovaní hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt a jeho dobrá viera v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valériane, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva zaťažuje dôkazné bremeno finančné orgány“.

38. „V posudzovanom prípade kasačný súd uvádza, že rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane sú vnútorne nekonzistentné a zmätočné, keď sa javí, že dôvod pre nepriznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH sa odvíja od dvoch skutočností a to, že neboli splnené hmotnoprávne predpoklady na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH a zároveň, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o tom, že sa zúčastňuje daňového podvodu. Podľa názoru kasačného súdu je takéto ponímanie rozporné. V prípade, ak správca dane skúma alebo poukáže na nesplnenie hmotnoprávnych podmienok daňovým subjektom, následne už účasť na daňovom podvode nepreukazuje“.

39. Kasačný súd poukazuje na svoju aktuálnu ustálenú rozhodovaciu činnosť vyjadrenú v judikáte ZNSS 23/2022 (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022): „Pre záver správcu dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, 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 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.“

40. „Kasačný súd po preskúmaní súdneho a administratívneho spisu konštatuje, že žalovaný a správca dane založili svoje rozhodnutia a nepriznanie práva na odpočet DPH jednak na tvrdenom nepreukázaní hmotnoprávnych podmienok tohto práva (dodania tovaru zo strany deklarovaného dodávateľa) a sekundárne aj na účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (str. 14 a 15 rozhodnutia žalovaného). Správny súd za tohto stavu uznal líniu orgánov finančnej správy týkajúcu sa nepreukázania hmotnoprávnych podmienok uplatneného práva a bližšie sa nevenoval otázke účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Kasačný súd v tomto kontexte považuje za potrebné zdôrazniť, ako to vyplýva už z vyššie uvedených všeobecných východísk, že v prípade sankcionovania účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom alebo v prípade sankcionovania zneužitia práva v daňovej oblasti, ide o situácie, v ktorých hmotnoprávne podmienky priznania týchto práv nie sú sporné. Preto ak príslušné orgány na jednej strane konštatujú, že sťažovateľ nepreukázal hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH a na druhej strane konštatujú, že sa dopustil vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, vnútorne si odporujú“.

41. „Tento rozpor pritom nie je len technickou nedokonalosťou, ale má zásadný dopad na celé daňové konanie, je tomu tak preto, že od určenia dôvodu nepriznania práva na odpočet DPH závisí posúdenie miery dôkazného bremena, ktorým bol v daňovom konaní zaťažený daňový subjekt a správca dane. V prípade preukazovania daňového podvodu a účasti na ňom totiž dôkazné bremeno ťaží primárne správcu dane, ale pri hmotnoprávnych podmienkach a práva na odpočet DPH a ich preukazovaní je toto dôkazné bremeno prioritne na daňovom subjekte. Pokiaľ preto správny súd prehliadol nepreskúmateľnosť a nezrozumiteľnosť rozhodnutia žalovaného vo vzťahu k zistenému dôvodu nepriznania práva na odpočet, nemohol ani náležite posúdiť sťažovateľom nastolenú otázku miery dôkazného bremena, ktorým mal byť v daňovom konaní zaťažený. Kasačný súd sa tiež stotožňuje so sťažovateľom v tom smere, že správny súd nesprávne posúdil aj otázku miery dôkazného bremena, ktorým bol sťažovateľ v daňovom konaní zaťažený v kontexte pochybností, ktoré správca dane počas daňového konania vznášal. V tomto smere považuje kasačný súd za potrebné zdôrazniť, že tak rozhodnutia žalovaného, správcu dane ako aj správneho súdu sú založené v zásade najmä na pochybnostiach týkajúcich sa subdodávateľov dodávateľa sťažovateľa a na nekontaktosti dodávateľa sťažovateľa. Práve uvedená nekontaktosť a pochybnosti o subdodávateľoch mali byť podľa žalovaného, správcu dane a správneho súdu dostatočným podkladom pre záver o nedodaní tovaru“.

42. „Kasačný súd nespochybňuje úvahu žalovaného a správcu dane o tom, že prípadná nekontaktosť dodávateľa sťažuje procesnú situáciu daňového subjektu. Toto sťaženie spočíva v tom, že v prípade vznesenia legitímnych pochybností o uskutočnení zdaniteľného obchodu je v princípe dôkazná povinnosť na preukázaní hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet DPH na daňovom subjekte (sťažovateľovi), keďže dôkazy zo strany deklarovaného dodávateľa nemožno získať. Vyššie uvedené však neznamená to, že samotná nekontaktosť dodávateľa je aj legitímnou a dostatočnou pochybnosťou správcu dane o uskutočnení zdaniteľných obchodov, ktorá by bola spôsobilá preniesť celé dôkazné bremeno v daňovom konaní na daňový subjekt. A to osobitne v situácii, ak konateľ dodávateľskej spoločnosti (v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov) potvrdil reálnosť uskutočnenia zdaniteľných plnení. Inými slovami, to, že je deklarovaný dodávateľ v čase daňovej kontroly nekontaktný bez ďalších iných skutočností nespochybňuje to, že k zdaniteľným obchodom došlo tak, ako je deklarované na

predložených faktúrach. Ide v zásade len o indíciu, ktorá môže správcu dane a žalovaného viesť k dôslednému prevereniu obchodného reťazca. Súčasne takáto skutočnosť sama o sebe nie je ani dôkazom o daňovom podvode či o vedomej účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom“.

43. „Rovnako pochybnosti na strane subdodávateľov dodávateľa sťažovateľa v zásade nepredstavujú dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočet DPH (ZNSS 23/2022). Tieto skutočnosti totiž žiadnym spôsobom nevyvracajú základné deklarované tvrdenie daňového subjektu o tom, že tovaru mu bol dodaný od jeho zmluvného partnera - priameho dodávateľa. Daňový subjekt v zásade nemá povinnosť zisťovať pôvod dodaného tovaru, a teda pátrať po skutočných subdodávateľoch jeho dodávateľa. Vyššie uvedené neznamená, že skutočnosti v subdodávateľskom reťazci sú irelevantné, práve naopak. Tieto totiž môžu dokazovať existenciu daňového podvodu v obchodnom reťazci na predchádzajúcich stupňoch, avšak táto sa stáva vo vzťahu k tretiemu subjektu dôvodom nepriznania práva na odpočet DPH len v prípade preukázania jeho vedomej účasti na takomto reťazci. Teda, ak daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že participuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Náležité preukázanie vedomosti sťažovateľa o jeho participácii na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom však v rozhodnutí správcu dane a žalovaného absentuje. Keďže správny súd vyššie uvedené vady rozhodnutia žalovaného prehliadol a nesprávne právne posúdil mieru dôkazného bremena zaťažujúceho sťažovateľa v predmetnej veci, kasačný súd konštatuje, že napádaný rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci“.

44. „Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že jeho závery neznamenajú automaticky, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočet dane z predmetného dodania tovaru. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby jednoznačne ustálil dôvod nepriznania dopočítania DPH v predmetnej veci a tento, s ohľadom na jeho povahu, podporili relevantnými skutkovými zisteniami vychádzajúcimi z daňovej kontroly pri akceptovaní a uplatňovaní takého dôkazného bremena, aké zodpovedá zistenému dôvodu nepriznania odpočítania DPH. Tomuto postupu správcu dane, resp. žalovaného potom musí zodpovedať aj odôvodnenie rozhodnutí príslušných orgánov finančnej správy. Pri vykonávaní dokazovania pritom musí žalovaný a správca dane dbať o to, aby žalobcovi nebolo znemožnené relevantnými dôkazmi preukázať svoje tvrdenia.“

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

45. Vzhľadom k vyššie uvedeným skutočnostiam, dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 452 ods. 1 a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

46. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného postupovať v smere naznačenom kasačným súdom vyššie a podľa potreby doplniť vykonané dokazovanie (§ 469 SSP). Následne bude potrebné vydať rozhodnutie, ktoré bude aj náležite odôvodnené racionálnymi úvahami, ktoré príslušný orgán viedli k vydaniu rozhodnutia.

47. Kasačný súd vo vzťahu k námietke o miestnej nepríslušnosti správcu dane nad rámec poznamenáva, že obsahom administratívneho spisu vedeného správcom dane by mala byť odôvodnená písomná informácia o zmene miestne príslušného správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu, čo však nemá vplyv na zákonnosť už vykonanej daňovej kontroly.

48. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa §467 ods. 1, ods. 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred krajským 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).

49. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.