

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/75/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5020200251
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 09. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5020200251.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Š. H., F. XX.XX.XXXX, Q. H. A. A. XXX, XXX XX A. A., podnikajúci na základe živnostenského oprávnenia ako: Štefan Poliak, s miestom podnikania Liptovská Lúžna 703, 034 72 Liptovský Mikuláš, IČO: 33 023 638, právne zastúpeného advokátom: JUDr. Marcel Habrman, so sídlom Tajovského 12, 940 76 Nové Zámky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100920560/2020 zo dňa 20. mája 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 31S/87/2020 zo dňa 27. apríla 2022, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 31S/87/2020 zo dňa 27. apríla 2022 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100920560/2020 zo dňa 20. mája 2020 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane 100222991/2020 zo dňa 21. januára 2020 z r u š u j e a vec Daňovému úradu Žilina v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Konanie pred správnym orgánom

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Ružomberok (ďalej aj „správca dane“) na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly z ktorej vyhotovil protokol č. 102524112/2019 zo dňa 7. novembra 2019 a vyrubovacieho konania rozhodnutím č. 100222991/2020 zo dňa 21. januára 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 4 080,72 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014. Správca dane tak rozhodol z dôvodu porušenia § 49 ods.1 v nadväznosti na § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

2. Hlavným predmetom činnosti žalobcu v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach bol veľkoobchod s mäsom a mäsovými výrobkami. Správca dane nespochybnil, že tovar bol žalovanému dodaný, ale uviedol, že nebolo preukázané reálne dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre spoločnosť MAOP s.r.o., so sídlom Závadská 8, 831 06 Bratislava, IČO: 46 390 910, a tým pádom nebol preukázaný ani vznik daňovej povinnosti, ako jedna zo základných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100920560/2020 zo dňa 20. mája 2020, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, keďže:

4. Správca dane zistil, že boli umelo vykonštruované dva fakturačné reťazce nákupu a predaja mäsa z Poľska od poľského výrobcu Milosza Miernika, Gorna 84A, 32-091 Michalowice, Poľsko:

· január až február 2014 fakturačný reťazec: Milosz Miernik (PL) › Speedway, s.r.o. (SK) › MAOP s.r.o. (SK) › Štefan Poliak (SK).

· marec až september 2014 fakturačný reťazec: Milosz Miernik (PL) › PROBESS, s.r.o. (SK) › MAOP s.r.o. (SK) › Štefan Poliak (SK).

5. Tovar bol prepravený od Milosza Miernika (Poľsko), ktorý objednal a zaplatil prepravu priamo k daňovému subjektu - žalobcu-sťažovateľa. K jednotlivým prijatým dodávkam mäsa boli predložené dva druhy dokumentov, šlo o dodacie listy, pričom podľa žalovaného práve z poľských dodacích listov bolo zrejmé, že išlo o dokumenty, ktoré nevystavili osoby splnomocnené konať za spoločnosť MAOP s.r.o., PROBESS s.r.o. ani Speedway, s.r.o, ale boli vystavené Miloszom Miernikom a jeho oprávnenými osobami a teda išlo o faktúry Milosza Miernika.

6. V rámci MVI bolo preukázané, že za spoločnosť PROBESS s.r.o. konal E. H. samostatne, alebo s manželkou E. H., a teda za spoločnosti jednali neoprávnené osoby. Oprávnenými osobami-konateľmi za spoločnosti PROBESS, s.r.o. Š. Q. a za Speedway s.r.o. H. T. nebolo potvrdené nadobudnutie mäsa od poľského dodávateľa Milosz Miernik, ani následné tuzemské dodanie mäsa odberateľovi MAOP s.r.o. Nebolo teda možné aby žalobca-sťažovateľ nadobudol zdaniteľné plnenia od dodávateľa uvedeného na faktúre spoločnosti MAOP s.r.o. Napriek tomu však nespochybňuje skutočnosť, že tovar bol žalobcovi-sťažovateľovi reálne dodaný.

7. Žalovaný rovnako skonštatoval, že jednotková cena mäsa bez DPH Milosza Miernika pri predaji bola o 20% vyššia ako jednotková cena bez DPH. Žalobca-sťažovateľ uviedol, že si všimol nižšie ceny ale po telefonickom hovore so závozom pána E. im bola oznámená vyššia cena pri odbere od neho na priamo, ako od manželov H..

8. Štefan Tóth vo výpovedi poprel akékoľvek obchodovanie s mäsom a s pánom Miloszom Miernikom, nepozná spoločnosť MAOP, s.r.o. ani pani H.Í., manželov H. nespĺnomocnil na konanie za PROBESS, s.r.o.

9. Žalovaný sa stotožnil s názorom správcu dane, že fakturačný tok predaja poľského mäsa sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaným na územie SR, pričom podľa žalovaného správca dane uniesol svoje dôkazné bremeno. Žalobca konkrétne nepreukázal, že tovar mu bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach, preto mu ním uplatňovaný odpočet nemohol byť priznaný. Správca dane neuviedol nepriznanie odpočítania DPH z dôvodu daňového podvodu alebo zneužitia práva.

II.

Konanie pred správnym súdom

10. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“), v ktorej namietal nesprávne právne posúdenie, nepreskúmateľnosť, nedostatočné zistenie skutkového stavu a porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy s následkom vydania nezákonného rozhodnutia správcom dane podľa § 191 ods. 1 písm. c/, d/, e/ a g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Žalobca sa tak domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

11. Správny súd rozsudkom č.k. 31S/87/2020-98 zo dňa 27. apríla 2020 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) žalobu žalobcu zamietol.

12. Správny súd v konaní dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH na odpočítanie dane z predmetného obchodu

13. Námietku týkajúcu sa nesprávne rozloženého dôkazného bremena vyhodnotil ako nedôvodnú. Správny súd zdôraznil, že dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty bolo správcom dane konštatované nepreukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok, nie účasť na podvode, či zneužití práva, pričom súd jeho postup vyhodnotil ako súladný so zákonom. Správca dane vyžadoval od daňového subjektu preukázanie reálneho uskutočnenia dodávok tovaru podľa predmetných faktúr, a to dodávateľom uvedeným na faktúrach, teda konkrétne subjektom MAOP s.r.o. Rovnako ako dokazovanie vedené a následne vyhodnotené správcom dane považoval správny súd za dostatočné a súladné s § 3 ods. 3 daňového poriadku, a to aj s ohľadom na namietané vyhodnotenie výpovede konateľky deklarovaného dodávateľa či zamietnutia vykonať žalobcom navrhovaný dôkaz.

14. K námietke, že správca dane mal preukázať vedomosť žalobcu na podvodnom konaní, keď správca dane také konanie zistil, správny súd uviedol, že takéto zistenia boli síce podporné, ale záver správcu dane bol jednoznačný - nesplnenie hmotnoprávnej podmienky v podobe nepreukázania dodania tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre.

15. Správny súd rovnako poukázal na zachovanie potrebnej miery ostražitosťi a opatrnosti pri výbere obchodných partnerov, v rámci ktorej si žalobca mohol preveriť aj zoznam platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie podľa osobitného predpisu. Uvedený zoznam vedie Finančná správa Slovenskej republiky a je verejne prístupný na webovej stránke www.financnasprava.sk. Spoločnosť MAOP s.r.o. bola v uvedenom zozname zverejnená dňa 27. júna 2013 a k výmazu došlo dňa 1. marca 2015. Keby bol žalobca obozretný, skontroloval by aj predmetný zoznam a nadobudol by podozrenie o rizikovosti deklarovaného dodávateľa.

16. Správny súd poukázal že skutočnosť, že tovar sa dostal do dispozičnej sféry žalobcu-sťažovateľa nie je dostatočná pre účely preukázania dodania tovaru deklarovaným dodávateľom. Obdobne platba za tovar, či jeho použitie na ďalšie podnikateľské účely podmienku na odpočet DPH nepreukazujú.

17. Za nedôvodné považoval správny súd aj ďalšie námietky - nepreskúmateľnosť rozhodnutia správneho orgánu, keďže podľa jeho názoru musí mať takú úroveň, ktorá bráni nájsť relevantné otázky riešené v rozhodnutí. V uvedenom prípade rozhodnutia žalovaného a správcu dane takúto vadu nevykazovali. K otázke namietanej dobromyseľnosti žalobcu zdôraznil, že táto nezbavuje žalobcu povinnosti dodržať potrebnú mieru obozretnosti a minimalizácie obchodného rizika. Nevykonanie dôkazu ktorý navrhoval žalobca vykonať nepovažoval správny súd za dostatočne závažný dôvod na prijatie záveru, že by mal podstatný vplyv na výsledok kontroly.

18. Judikatúru Súdneho dvora EÚ, ktorou argumentoval žalobca-sťažovateľ vyhodnotil správny súd ako neaplikovateľnú na daný prípad, keďže správny súd nevyhodnotil dané transakcie ako podvodný reťazec zdaniteľných obchodov, alebo ako konanie ktoré by vykazovalo znaky zneužitia práva. Judikatúru uvedenú žalobcom (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011) vyhodnotil ako prekonanú.

III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

19. Proti napadnutému rozsudku žalobca-sťažovateľ podal v kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý zrušil v celom rozsahu a vec vrátil správemu súdu na ďalšie konanie a aby priznal žalobcovi nárok na náhradu trov konania.

20. Žalobca-sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že správny súd zhodne s rozhodnutím správcu dane a žalovaného dospel k nesprávnemu záveru, keď tvrdil, že žalobca si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť s následkom nepreukázania splnenia podmienok práva na odpočet DPH. Podľa jeho názoru bolo dôkazné bremeno na správcu dane prenesené v momente, kedy sa začal zaoberať daňovým podvodom, hoci správca dane nepreukázal, sťažovateľovu vedomosť o jeho zúčastnení na predmetných nekalých obchodných praktikách, pričom teda argumentujúc judikatúrou Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR nemalo dôjsť k odopretiu práva na odpočet DPH.

21. Žalobca-sťažovateľ rovnako napádal právny záver o náležitom vykonaní a vyhodnotení dôkazov, a to najmä s ohľadom na výpovede konateľky deklarovaného dodávateľa. Správny súd ani správca dane podľa žalobcu nevysvetlili a dostatočne neodôvodnili, prečo bola jej výpoveď vyhodnotená ako nedôveryhodná. Rovnako mal správca dane konať v rozpore so zásadou právnej istoty a s § 3 ods. 9 daňového poriadku, keď pri jeho rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch vznikli zásadné rozdiely. Poukázal na prípad obchodnej spoločnosti HARDY PLUS, s.r.o. s rovnakou schémou dodávania tovaru a totožným deklarovaným dodávateľom, ktorej bolo právo na odpočet dane z pridanej hodnoty priznané. V tejto súvislosti žalobca namietol nedostatočné odôvodnenie rozsudku správneho súdu, čím malo dôjsť k jeho porušeniu práva na spravodlivý proces.

22. Správny súd podľa žalobcu-sťažovateľa neprávne právne posúdil otázku (ne)splnenia materiálnej podmienky - dodania tovaru deklarovaným dodávateľom, keďže materiálna existencia plnenia bola potvrdená správcom dane ako aj správnym súdom a podľa žalobcu-sťažovateľa je nelogické, aby za tovar platil subjekt inému, ako dodávateľovi. Materiálne podmienky pre priznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty sú preto podľa žalobcu splnené a správca dane, ak mal nejaké pochybnosti o kontrolovanom obchode, mal preskúmať prípadné podvodné konanie a vedomosť žalobcu o jeho účasti na ňom.

23. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol aby ju súd zamietol, ako neopodstatnenú z dôvodu, že správny súd v danej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi.

IV.

Konanie na kasačnom súde

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný 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 jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

25. Kľúčovou právnou otázkou v predmetnej veci bolo či správny súd, žalovaný a správca dane vychádzali zo správneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľ v predmetnej veci neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporného dodania tovaru (mäsových výrobkov).

26. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov.

27. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

28. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

29. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

30. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

31. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

32. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Jediným rozdielom medzi jednotlivými rozhodnutiami je odlišnosť v jednej zo spoločností vo fakturačnom reťazci (viď. bod 4 tohto rozsudku), čo však nemá vplyv na závery kasačného súdu, keďže v danej veci je podstatnou právnou otázkou rozloženia dôkazného bremena. Kasačný súd preto poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/12/2021 zo dňa 29. mája 2023, sp. zn. 2Sfk/104/2022 zo dňa 6. júla 2023, sp. zn. 5Sfk/78/2022 z 25. júla 2023, sp. zn. 3Sfk/125/2022 zo dňa 27. júla 2022, sp. zn. 3Sfk/124/2022 zo dňa 27. júla 2022, sp. zn. 3Sfk/34/2021 zo dňa 27. júla 2023 a sp. zn. 4Sfk/125/2022 zo dňa 2. augusta 2022 v ktorých považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za dôvodnú a rozhodol o zmene rozsudku krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutia žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

33. Kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/12/2021 zo dňa 29.05.2023, v ktorom bolo rozhodnuté o rozsudku správneho súdu sp.zn. 31S/88/2020-80 zo dňa 12. mája 2021, na ktorý správny súd odkazoval v súdnej veci. S týmto rozsudkom kasačného súdu sa konajúci senát v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza:

34. „23. Kasačný súd sa ako prvou zaoberal námietkou žalobcu týkajúcou sa nesprávneho právneho posúdenia splnenia hmotnoprávnych podmienok pre uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty. Túto námietku vyhodnotil ako dôvodnú.

24. Hmotnoprávnymi podmienkami pre uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty sú požiadavky:
a) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (status dodávateľa),
b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (tzv. materiálna existencia plnenia) a
c) zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení.

Tieto požiadavky vyplývajú z ustanovení § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, ako aj z čl. 168 písm. a/ Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“).

25. Správne uvedenie dodávateľa na faktúre hmotnoprávnou podmienkou pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty nepredstavuje. (Viď. rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27). Uvedené vyplýva tiež z ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH.

26. Správny súd vo svojom rozsudku opakovane konštatoval, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, nakoľko nepreukázal splnenie hmotnoprávnej podmienky - dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre. Ako však vyplýva z odôvodnenia obsiahnutého v bodoch 24. a 25. tohto rozsudku, hmotnoprávnou podmienkou odpočtu nie je stotožnenie skutočného dodávateľa so subjektom uvedeným na faktúre, ale status dodávateľa, ktorý musí byť zdaniteľnou osobou.

27. Rovnaký právny záver prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky napríklad v rozsudku sp. zn. 4Sfk/52/202, zo dňa 15. novembra 2022, v ktorom sa vyjadril k rozhodnutiu Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo, C-610/19, zo dňa 3. septembra 2020 nasledovne: Z rozhodnutia teda nevyplýva, že hmotno-právnou podmienkou na uplatnenie práva na odpočet dane je to, že tovar alebo služby musia byť dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach a uvedenému dodávateľovi vznikla aj daňová povinnosť. ... Právo na odpočítanie dane možno zamietnuť len vtedy, ak by porušenie formálnych požiadaviek viedlo k nemožnosti predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotno-právne podmienky boli splnené alebo sa preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.

28. Kasačný súd sa preto ďalej zaoberal otázkou, či je udržateľný záver správcu dane, žalovaného a správneho súdu, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočet dane z pridanej hodnoty.

29. Dôkazná situácia, tak ako vyplýva z administratívneho spisu nenasvedčuje nesplneniu hmotnoprávných podmienok. Žalovaný aj správny súd vo svojich rozhodnutiach niekoľkokrát zdôraznili, že nie je sporná materiálna existencia plnenia ani to, že žalobca tovar ďalej použil na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Za sporné označili správne orgány a správny súd osobu dodávateľa, ktorej status v konaní pred správcou dane však nebol nijako spochybnený a spochybniť ho nemohli ani:

- zistený obchodný a fakturačný reťazec s prepojením v osobách konateľov a daňovým únikom, nakoľko uvedené možno posudzovať skôr pri vyhodnocovaní podvodného konania. Účasť na podvodnom reťazci však predstavuje iný, zásadne odlišný právny dôvod odmietnutia odpočtu, ktorý navyše vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu dane z pridanej hodnoty sú splnené (porovnaj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2SfK/27/2022 zo dňa 28. apríla 2023, bod 17.);
- žalobcovi vyčítaná neobozretnosť vzhľadom na výber obchodného partnera nakoľko uvedené možno takisto posudzovať skôr pri vyhodnocovaní podvodného konania respektíve vedomosti o účasti na takomto konaní, nie pri preukazovaní hmotnoprávných podmienok. (Vid. rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19, zo dňa 3. septembra 2020; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11, zo dňa 21. júna 2012);

- nekontaktnosť a pochybnosti týkajúce sa subdodávateľa, nakoľko v prípade spochybnených subdodávateľov je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, len 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 (porovnaj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžfk/15/2020, zo dňa 30. júna 2022);
- nedostatočné materiálne vybavenie dodávateľa (vozidlo), nakoľko uvedené nie je okolnosťou, ktorá by bola spôsobilá vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok (porovnaj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SfK/27/2021 zo dňa 30. novembra 2022, bod 31.)

- 30. Kasačný súd k otázke spochybneného dodávateľa poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, I. ÚS 627/2022, zo dňa 27. apríla 2023, bod 30., v zmysle ktorého: ... v duchu európskej judikatúry má byť nárok na odpočet DPH uznaný i v prípade, keď je preukázané, že príslušné plnenie poskytol iný než deklarovaný dodávateľ, pokiaľ však je aj tento skutočný (na doklade neuvedený) dodávateľ v postavení zdaniteľnej osoby, resp. v podmienkach slovenského právneho poriadku v postavení platiteľa DPH. V tejto súvislosti treba upriamiť pozornosť na skutočnosť, že správca dane v konaní identifikoval subjekt (pána Milosza Miernika), ktorý považoval za skutočného dodávateľa tovaru. V zmysle citovaného nálezu, ak by bolo preukázané, že skutočným dodávateľom je uvedený subjekt a tento má status zdaniteľnej osoby, hmotnoprávne podmienky odpočtu dane z pridanej hodnoty by bolo taktiež potrebné vyhodnotiť za splnené a odpočet žalobcovi priznať.

31. Právne posúdenie správneho súdu, že i) hmotnoprávnou podmienkou práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je preukázanie, že tovar bol dodaný osobou uvedenou na faktúre a že ii) žalobca neunesol dôkazné bremeno pri preukazovaní splnenia hmotnoprávných podmienok, je nesprávne a naplňajúce kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

32. Keďže správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach vychádzali z rovnakého právneho posúdenia ako správny súd, trpí vadou nezákonnosti v nadväznosti na nesprávne právne posúdenie aj rozhodnutie žalovaného. Kasačný súd preto rozhodol v zmysle § 462 ods. 2 SSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

33. V nadväznosti na uvedené vyššie sa kasačný súd stotožnil so žalobcom aj v časti kasačnej námietky, kde žalobca namietal, že hmotnoprávne podmienky pre odpočet boli splnené a ak správca dane mal za to, že odpočet bol uplatnený neoprávnene, mal preukázať, že žalobca bol súčasťou obchodného reťazca poznačeného podvodným konaním a že o takejto svojej účasti vedel/vedieť mal alebo mohol.

34. Najmä s poukazom na správcu dane označený obchodný reťazec, prepojenosť konateľov článkov tohto reťazca a nájdený daňový únik, kasačný súd odkazuje na definíciu, v zmysle ktorej daňový podvod predstavuje: 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).

35. V súvislosti s jeho preukázaním kasačný súd odkazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie, vo veci Axel Kittel (C-439/04) zo dňa 6. júla 2006 a v ňom obsiahnutý tzv. Axel Kittel test, predstavujúci kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Pre odopretie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z titulu účasti na daňovom podvode, musia byť kladne zodpovedané nasledujúce otázky: a) vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?, b) ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?, c) ak áno, boli posudzované zdaniteľné obchody s týmto konaním spojené?, d) ak áno, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt? Dôkazné bremeno pritom zaťažuje správcu dane.“

V. Záver

35. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu 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 a prvostupňové rozhodnutie (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c/ a ods. 3 písm. a/ a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil Daňovému úradu v Žiline na ďalšie konanie.

36. V ďalšom konaní budú správca dane a žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie, pričom žalovaný a správca dane sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

37. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi priznal nárok 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).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.