

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/51/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5019200721
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 08. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Trenčan
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200721.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): KNAPECSTEEL, s.r.o., so sídlom Pusté 927, Rosina, IČO: 43 951 295, právne zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. Michal Krnáč s.r.o., so sídlom Vojtecha Tvrdého 793/21, Trnava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/157/2019 zo dňa 23. februára 2021, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102089515/2019 zo dňa 05.09.2019, takto

rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/157/2019 z 23. februára 2021 sa m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102089515/2019 z 5. septembra 2019 sa z r u š u j e a vec sa v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

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

odôvodnenie:

I.
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Na základe výsledkov kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie október 2017, ktoré boli zhrnuté v protokole č. 100105318/2019 zo dňa 10.01.2019, vydal Daňový úrad Žilina (ďalej „správca dane“) rozhodnutie č. 100927804/2019 zo dňa 23.04.2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi za kontrolované zdaňovacie obdobie rozdiel dane v sume 25.835,31 €, keď mu neuznal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Jaroslav Michalovič - ELEKTRIK (ďalej „dodávateľ“) za úpravu, mazanie, čistenie a značenie pripravených dielov podľa rozpisu (faktúra č. 50201740 zo dňa 31.10.2017), ďalej za pálenie, rezanie a delenie vyskladnenej ocele podľa rozpisu (faktúra č. 50201741 zo dňa 31.10.2017) a za zmes oceľových polotovarov určených na strojárne spracovanie (faktúra č. 50201742 zo dňa 31.10.2017).

2. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 102089515/2019 zo dňa 05.09.2019 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia zrekapituloval zistenia správcu dane, stotožnil sa s jeho závermi, že žalobcovi nepatrí odpočítanie v sume 25.835,31 € z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), nakoľko nebolo preukázané, že u dodávateľa vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ďalej že zdaniteľné

plnenia boli uskutočnené týmto dodávateľom a že predmet plnenia bol dodaný v rozsahu uvedenom na faktúrach.

II.

Konanie pred správnym súdom

3. Žalobca podal voči rozhodnutiu žalovaného v zákonnej lehote všeobecnú správnu žalobu Krajskému súdu v Žiline (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) a navrhol ho spolu s rozhodnutím správcu dane zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

4. V žalobe zaujal stanovisko k jednotlivým argumentom žalovaného uvedeným v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia, pričom poukázal na to, že správca dane účelovo vyhodnocuje a umelo spochybňuje relevantné dôkazy predložené žalobcom a jeho dodávateľom ako aj ich svedecké výpovede. Zároveň však nespochybňuje existenciu samotných zdaniteľných plnení a ich preukázanie zo strany žalobcu, spochybňuje iba spôsob akým sa mali tieto plnenia uskutočniť. Žalobca tvrdil, že jeho dodávateľ preukázal predloženými listinnými dôkazmi, že vyhotovil pre žalobcu predmetné odberateľské faktúry, ktoré uviedol v evidencii DPH a priznal a odviezol z nich daň. Napriek tomu, že žalobca predložil počas daňovej kontroly všetky písomné doklady, ktoré bol povinný viesť, jeho právo na odpočet DPH mu nebolo uznané, hoci dodávateľ svedeckou výpoveďou zhodne so svedeckou výpoveďou konateľky žalobcu existenciu obchodného vzťahu potvrdili a splnili si daňové povinnosti. Žalobca tiež poukázal na to, že žiaden predpis mu neukladá povinnosť viesť dokumentáciu spoločností, ktoré sú jeho dodávateľmi. Namietal tiež, že žalovaný nijako nepreukázal, že objektívne skutočnosti daného prípadu preukazujú pri dodaní deklarovaných plnení existenciu podvodu alebo zneužívajúceho konania a vedomosť žalobcu o takomto konaní. Nesúhlasil tiež s tým, že správca dane ukončil daňovú kontrolu a doručoval protokol z daňovej kontroly už dňa 10.01.2019, hoci žalobca ešte v lehote na vyjadrenie dňa 09.01.2019 doručil správcovi dane elektronickou cestou dva dokumenty, čím mu malo byť odopreté zákonné právo na vyjadrenie a na doplnenie dokazovania.

5. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol správnu žalobu zamietnuť, pričom zopakoval svoju argumentáciu v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia. V následnej replike žalobca zotrval na žalobných bodoch a na návrhu na zrušenie preskúmaného rozhodnutia.

6. Správny súd po prejednaní veci bez nariadenia pojednávania vyhlásil dňa 23.02.2021 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

7. Správny súd sa v celom rozsahu stotožnil s právnym posúdením veci žalovaným a konštatoval, že žalobca v rámci daňovej kontroly predložil iba formálne doklady o zdaniteľnom obchode s dodávateľom, pričom z výsledkov dokazovania podľa jeho názoru vyplynulo, že tento dodávateľ neuskutočnil zdaniteľné plnenia tak ako boli deklarované na dodávateľských faktúrach. Krajský súd konštatoval, že pokiaľ správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených žalobcom, splnil svoju dôkaznú povinnosť a bolo opäť na žalobcovi, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Poukázal pritom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009. O tom, že pochybnosti správcu dane v naznačenom smere boli oprávnené, svedčia podľa krajského súdu zistené skutkové okolnosti a to:

- časť nehnuteľnosti na adrese V. č. XXX (súpisné číslo XXX na LV č. XXXX), kde sa mala podľa dodávateľa nachádzať výrobná hala, v ktorej mal časť fakturovaných prác realizovať, nemohol dodávateľ využívať, nakoľko táto nehnuteľnosť bola spoločnosťou MIKOMIX s.r.o. v tom čase prenajatá spoločnosti PALM stav, s.r.o.,

- dodávateľ ničím nepodložil svoje tvrdenia, že časť fakturovaných prác sa mala realizovať priamo v prevádzkových priestoroch žalobcu, ako to potvrdila aj jeho konateľka,

- z dokladov predložených dodávateľom nebolo preukázané, že subdodávateľsky obstaral také práce, ktoré žalobcovi fakturoval faktúrami č. 50201740 a č. 50201741,

- X. B., ktorý podľa dodávateľa mal mať na starosti zámočníctvo, nebol zamestnancom dodávateľa,

- neboli preukázané tvrdenia dodávateľa, že predmetné práce v rozsahu 50% zabezpečovala subdodávateľsky spoločnosť MIKOMIX s.r.o. alebo živnostníci, prípadne zamestnanci dodávateľa,

- v knihe jász motorového vozidla ev. zn. I.XXXG., ktoré malo byť podľa žalobcu použité na prepravu materiálu k vykonaniu prác dodávateľom, neboli uvedené jazdy na trase Rosina - Višňové,

- bol zistený časový nesúlad fakturácie v prílohách faktúr č. 50201740 a č. 50201741,

- k plneniam uvedeným na faktúre č. 50201742 dodávateľ uviedol, že sa jednalo o predaj nadbytočných zásob materiálu za predchádzajúcich cca 5 rokov, inventúrny súpis majetku a zásob dodávateľa k 01.01.2017 však neobsahoval žiadne zásoby majetku,

- personálne kapacity dodávateľa nepostačovali na skutočnú realizáciu fakturovaných služieb (5 zamestnanci mali spracovať cca 200 ton ocele), dodávateľ nemohol zabezpečiť manipuláciu a presun vyrobených polotovarov vzhľadom na ich hmotnosť.

8. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd námietku o odopretí práva žalobcu na vyjadrenie a na doplnenie dokazovania až do doručenia protokolu z daňovej kontroly poukazujúc na to, že z obsahu administratívneho spisu nie je preukázané tvrdenie žalobcu, že správca dane napriek vedomosti o podaní žalobcu z 09.01.2019 dal protokol z kontroly dňa 10.01.2019 schváliť a v ten istý deň začal aj s jeho doručovaním; chýba preto úmysel správcu dane zamedziť žalobcovi vznášať ďalšie dôkazné návrhy, a to aj kedykoľvek v priebehu daňovej kontroly.

9. K argumentácii žalobcu judikatúrou Súdneho dvora EÚ k daňovým podvodom (napr. C-18/13 Max Pen, C-80/11, C-142/11 Recolta Recycling) správny súd uviedol, že k úvahám o možnom podvodnom konaní daňového subjektu môže dôjsť len za predpokladu, že je preukázané samotné dodanie tovaru alebo služby dodávateľom uvedeným na faktúre; v prejednávanej veci však daňové orgány dospeli k záveru, že dodanie deklarovaným dodávateľom preukázané nebolo.

III.

Kasačná sťažnosť, stanoviská

10. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ SSP, navrhol rozsudok správneho súdu zmeniť a zrušiť rozhodnutie žalovaného i správcu dane a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

11. Sťažovateľ namietal nesprávny výklad ustanovení § 46 ods. 1, 3 Daňového poriadku a § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH tvrdiac, že právne závery krajského súdu sú nesprávne, nie sú odôvodnené buď vôbec alebo dostatočne logickým, jasným a zrozumiteľným spôsobom a sú v rozpore s ustálenou judikatúrou kasačného súdu i Súdneho dvora EÚ, a zároveň sťažovateľ nedostal primeranú odpoveď na vlastnú argumentáciu a ním predložené dôkazy. V sťažnostných bodoch sťažovateľ uviedol, že v daňovom konaní preukázal samotnú existenciu zdaniteľného plnenia a správca dane aj žalovaný túto skutočnosť explicitne uznali. Za tejto situácie podľa sťažovateľa z judikatúry kasačného súdu i Súdneho dvora EÚ vyplýva, že zdaniteľná osoba nemôže byť zaťažovaná dôkazným bremenom k otázke, kto je skutočný dodávateľ príslušného zdaniteľného plnenia resp. či je skutočným dodávateľom subjekt uvedený na dodávateľskej faktúre alebo tretia osoba. V tejto súvislosti sťažovateľ citoval z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR 3Sžf/1/2011 z 15.03.2011, z rozsudkov Súdneho dvora EÚ vo veci C-18/13 Max Pen EOOD, C-80/11, C-142/11 Mahagében a Dávid.

12. Sťažovateľ ďalej uviedol, že ak daňový subjekt uplatňujúci si právo na vrátenie nadmerného odpočtu DPH preukáže samotnú existenciu zdaniteľného plnenia a správca dane ju uzná za preukázanú, môže daňovému subjektu nepriznať nárok na odpočet DPH výlučne vtedy, ak správca dane preukáže kumulatívne splnenie dvoch podmienok a to a/ uskutočnenie zdaniteľného obchodu je súčasťou podvodného konania; k tomu sťažovateľ uviedol, že ani orgány správy daní ani krajský súd existenciu podvodného konania na strane žalobcu netvrdili, a súčasne b/ zdaniteľná osoba o existencii takéhoto podvodného konania vedela alebo mala vedieť; žiadne podozrenia v tomto smere vo vzťahu k sťažovateľovi neboli vyslovené.

13. Sťažovateľ tvrdil, že žalobca nemal (ani v minulosti) žiadne objektívne pochybnosti o tom, že mu zdaniteľné plnenie dodal dodávateľ a súčasne sám sťažovateľ neporušil žiadnu svoju povinnosť konať v súlade s pravidlami obzretného podnikania, pre porušenie ktorej by mal alebo mohol mať akékoľvek subjektívne pochybnosti o tom, že Jaroslav Michalovič je skutočným dodávateľom sporných zdaniteľných plnení.

14. Sťažovateľ zotrval aj na námietke, že ak by mu bolo umožnené predložiť správcovi dane všetky dôkazy ako ich indikoval v dvoch svojich podaniach ešte pred vydaním rozhodnutia správcu dane, napr. výsluch M. O. k otázke stavu priestorov, kde sa mali vykonávať predmetné práce; ďalej výsluch zamestnancov dodávateľa resp. spoločnosti MIKOMIX s.r.o., ktorí mali práce vykonávať; výsluch zamestnancov sťažovateľa, ktorí obsluhovali jeho vozový park; posúdenie súpisu prác ako podkladov k vykonaným fakturáciám za iné obdobia a vo vzťahu k iným dodávateľom; ohliadka priestorov, kde sa mali predmetné práce vykonávať; posúdenie rámcových zmlúv o úprave ocele a podobne, a zároveň by bola sťažovateľovi poskytnutá primeraná lehota na ich uplatnenie, mohli závery správcu dane z predmetnej daňovej kontroly vyzerat' úplne inak. Spôsob vyhodnotenia predmetnej námietky krajským súdom považoval sťažovateľ za nesprávne, nedostatočné a nie nestranné vyhodnotenie povinností správcu dane vyplývajúcich mu z § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku.

15. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť, pričom zaujal názor, že krajský súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s právnymi predpismi a na základe preukázaného skutkového stavu.

IV.

Právne závery kasačného súdu

16. Dňa 1. augusta 2021 začal činnosť Najvyšší správny súd Slovenskej republiky a prešiel naň výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v spojení s § 11 písm. h/ SSP). Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok 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 S.s.p.), zohľadniac § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, a preto po predchádzajúcom zverejnení termínu verejne vyhlásil dňa 22. augusta 2023 tento rozsudok, ktorým rozhodol spôsobom podľa § 462 ods. 2 SSP.

17. V súvislosti s právom na odpočítanie dane a s tým spojeným dokazovaním v daňovom konaní kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti opakovane pripomína rozdiely v preukazovaní naplnenia hmotnoprávných a formálnych podmienok pre odpočítanie DPH na jednej strane, a odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu účasti na daňovom podvode na strane druhej.

18. Hmotnoprávne podmienky pre priznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, 2 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú splnené, ak: (1) poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti (porovnaj čl. 168 písm. a/ Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej „Smernica“), tiež napr. rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálnou podmienkou vzniku práva na odpočítanie dane je, že daňový subjekt má faktúru od dodávateľa s predpísanými náležitosťami (čl. 178 písm. a) Smernice, napr. rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane primárne zaťažuje daňový subjekt, ktorý si uplatňuje toto právo.

19. Od nepreukázania materiálnych a formálnych podmienok vzniku práva na odpočítanie dane je v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ nutné odlišovať účasť na podvode na DPH, ktorého účelom je nedovolené profitovanie zo spoločného systému DPH. K podvodnému konaniu dochádza spravidla vtedy, keď jeden z účastníkov dodávateľského reťazca neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia mimo rámca bežných obchodných podmienok (napr. rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, C-354/03 Optigen Ltd., C-353/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd., C-80/11, C-142/11 Mahagében Kft. A Péter Dávid). Keďže žalovaný ani správny súd neopierajú v prípade sťažovateľa odopretie práva na priznanie odpočítanie dane z prijatých plnení o vedomú či nevedomú účasť sťažovateľa na podvode na DPH, nie je potrebné sa tejto otázke ďalej venovať.

20. Daňový subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH, má dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok, po ktorom nasleduje povinnosť daňového subjektu dokázať svoje tvrdenie pre prípad daňovej kontroly, čo vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje. Ak správca dane identifikuje konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu, predložených dokladoch alebo údajoch v nich uvedených, je povinný tieto pochybnosti a ich dôvody

daňovému subjektu oznámiť a vyzvať ho na vyjadrenie k nim a na opravu alebo doplnenie dokladov, či objasnenie alebo korekciu údajov (§ 46 ods. 5 daňového poriadku). Ak tak správca dane urobí, je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu. Ten je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Prenos dôkazného bremena však nespôsobuje akákoľvek pochybnosť správcu dane, ale len pochybnosť konkrétna a podložená. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcom dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení hmotnoprávnych/materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, ale aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022 či sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022).

21. V prejednávanej príhode sa správny súd stotožnil so žalovaným, že správca dane spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť sťažovateľom predložených dokladov, pričom sťažovateľ tieto pochybnosti nevyvrátil a nepreukázal, že u dodávateľa vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1, 2 zákona o DPH, ďalej že nepreukázal reálne dodanie tovarov a služieb dodávateľom uvedeným na faktúrach, ani dodanie v množstve uvedenom na faktúrach. Správny súd však neuviedol (rovnako ani žalovaný), v akom rozsahu sťažovateľ dodanie plnení deklarovaným dodávateľom preukázal, keďže z vykonaného dokazovania jasne nevyplývalo, že by plnenia uvedené na faktúrach dodávateľa boli fiktívne, alebo že by sa na ich dodaní dodávateľ vôbec nepodieľal. Napriek tomu bol sťažovateľovi odopretý odpočet dane v celom rozsahu vyplývajúcom z predložených faktúr. Žalovaný a v súdnom prieskume ani správny súd pritom nijako nespochybnili, že sťažovateľ všetky služby a tovary fakturované spornými faktúrami prijal a teda že k plneniu v tomto rozsahu došlo. Podmienka materiálnej existencie plnenia na strane sťažovateľa preto nebola v skutočnosti spochybnená, pochybné podľa žalovaného i správneho súdu bolo to, že sa o to (aspoň čiastočne) pričínil dodávateľ. Pokiaľ ide o ostatné hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane, neboli vznesené žiadne pochybnosti o splnení podmienky statusu platiteľa na strane sťažovateľa aj dodávateľa, ani o vystavení faktúr dodávateľom, keďže tieto boli spolu s inými dokladmi predložené správcovi dane.

22. Prakticky všetky pochybnosti, ktoré správny súd prevzal do svojho rozsudku z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia, sa týkajú dodávateľa, konkrétne miesta, kde mal časť prác vykonať, vecných a časových súvislostí dodávok, ktoré dodávateľ fakturoval sťažovateľovi a prác, ktoré naopak dodávateľovi fakturovali jeho subdodávateľa, ďalej išlo o pochybnosti ohľadom rozsahu prác vykonaných pre dodávateľa subdodávateľskou spoločnosťou MIKOMIX, s.r.o., neevidovaného zamestnaneckého vzťahu dodávateľa s X. B., ktorý mal podľa dodávateľa na starosti zámočnicke práce, celkovo kapacít dodávateľových zamestnancov spracovať dané množstvo ocele, a tiež evidovaného stavu zásob u dodávateľa ku dňu 01.01.2017, ktorý sa podľa žalovaného nezhodoval s predmetom fakturácie sťažovateľovi vo faktúre č. 50201742. Z uvedeného plynie, že daňové orgány v zhode so správnym súdom považovali v podstate za pochybné, či bolo v možnostiach dodávateľa skutočne dodať sťažovateľovi všetky služby a tovary uvedené na sporných faktúrach. Sťažovateľ pritom potvrdzuje, že všetky fakturované práce a služby sa uskutočnili k jeho spokojnosti, pričom tvrdí, že boli vykonané čiastočne aj v jeho priestoroch a aj za pomoci jeho zamestnancov. Faktúry dodávateľa uhradil a ten z nich odviedol DPH.

23. K otázke preukazovania hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane na vstupe v súvislosti so spochybnením kapacít dodávateľa sa venoval aj Súdny dvor Európskej únie, ktorý v podstate ustálil, že okolnosťou spôsobilou vyvolať dôvodné pochybnosti správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok, ktoré by mohli viesť k následnému odmietnutiu práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, nie je nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdného dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49). V uznesení vo veci C-610/19 Vikingo, ktoré sumarizuje predchádzajúcu judikatúru v naznačenom smere, Súdny dvor EÚ konštatoval, že : „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený

tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu."

24. Z vyššie citovaného uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo a jemu predchádzajúcej judikatúry možno pre prejednávany prípad sťažovateľa konštatovať, že spochybnenie spôsobilosti dodávateľa poskytnúť sťažovateľovi tovary a služby uvedené vo faktúrach a ostatných dokladoch iba poukazovaním na nedostatočne preukázané priestorové, personálne či materiálne kapacity dodávateľa, bez jasnej špecifikácie ktorej časti alebo akého rozsahu zdaniteľných plnení sa tieto pochybnosti týkajú, nie je dostatočným dôvodom prenesenie dôkazného bremena na sťažovateľa a pre odopretie práva na odpočítanie dane. Takéto nezrovnalosti je možné zohľadniť v prípade, ak by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu (sťažovateľa) o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Tu treba znovu pripomenúť, že správca dane a ani žalovaný týmto smerom nevedli svoje úvahy pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi.

25. Z uvedených dôvodov má kasačný súd za to, že krajský súd vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď sa v skutkových okolnostiach prípadu stotožnil s daňovou správou vo veci výkladu a aplikácie ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH v nadväznosti na § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Nesprávnosť v právnom posúdení spočíva v tom, že skutkové zistenia správcu dane nemohli tvoriť dostatočný podklad pre objektívne spochybnenie uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného plnenia a preto je nesprávny právny záver, že sťažovateľ nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane. V naznačenom smere sa právne závery krajského súdu odkláňajú i od aktuálnej rozhodovacej praxe kasačného súdu a Súdneho dvora EÚ. Kasačné dôvody podľa § 440 ods. 1 písm. g/, h/ SSP teda boli uplatnené opodstatnene. S ohľadom na uvedené závery považoval kasačný súd za nadbytočné zaujímať stanovisko k sťažnostnému bodu ohľadom tvrdeného porušenia práva sťažovateľa predkladať dôkazy pred uzavretím daňovej kontroly.

26. Keďže ani preskúmané rozhodnutie žalovaného nebolo z vyššie opísaných dôvodov v súlade so zákonom a správny súd žalobu zamietol, postupoval kasačný súd podľa § 462 ods. 2 SSP a rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

27. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 a ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní i v konaní pred správnym súdom. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na správnom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok.