

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/53/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1016202455
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 11. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1016202455.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): M - P COM, s.r.o., so sídlom Klincová 37, 821 08 Bratislava, IČO: 36 496 472, právne zastúpený: Hudzík & Partners s.r.o., so sídlom Mnoheľova 830/15, 058 01 Poprad, IČO: 47 251 654, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103873607/2016 zo dňa 09.09.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 6S/8/2019 zo dňa 26.11.2020, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 6S/8/2019 zo dňa 26.11.2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 103873607/2016 zo dňa 09.09.2016 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

o d ô v o d n e n i e :

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie jún 2014. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 20738421/2015 zo dňa 27.08.2015 (ďalej aj „protokol“).

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 103158404/2016 zo dňa 17.05.2016 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane v sume 11.384,80 eur za zdaňovacie obdobie jún 2014 (znížil mu nadmerný odpočet zo sumy 21.000,24 eur na sumu 9.615,44 eur).

3. Na základe preverovania správca dane skonštatoval, že žalobca si neoprávnene uplatnil nárok na odpočítanie dane z dvoch faktúr zo dňa 30.06.2014 za dodanie materiálu a za vykonanie stavebných prác na základe objednávky a cenovej ponuky, odovzdaných krycím listom rozpočtu, na stavbe 12 rodinných domov St. George v Spišskej Sobote, od dodávateľa spoločnosti STAV - POPRAD s.r.o., so sídlom Hraničná 13, Poprad. Ďalej správca dane skonštatoval, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno a dostatočným spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Správca dane nespochybnil realizáciu stavebných prác na stavbe, nakoľko stavba existuje, avšak nebolo preukázané, že boli

vykonané tak, ako bolo deklarované na vystavených faktúrach (spochybnil vykonanie prác subjektmi označenými ako dodávateľ a subdodávateľ). Zdôraznil, že spoločnosť STAV - POPRAD s.r.o. nemala vlastných zamestnancov ani materiálno - technické vybavenie, stavebné práce a materiál pre žalobcu zabezpečovala subdodávateľsky od spoločnosti N+K s.r.o., so sídlom Fraňa Kráľa 31/495, Žitavany, ktorá tiež nemala žiadnych zamestnancov. Dôkazy o skutočnom vykonaní prác neboli predložené, práce uvedené na faktúrach boli deklarované iba formálne bez reálneho plnenia na nich uvedeným dodávateľom, pričom medzi spoločnosťami v reťazci N+K s.r.o. > STAV - POPRAD s.r.o. > žalobca nedochádzalo k reálnym úhradám predmetu fakturácie.

4. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 103873607/2016 zo dňa 09.09.2016 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Považujúc ho za vecne správne, pri stotožnení sa so skutkovým stavom zisteným správcom dane, žalovaný dospel k záveru, že správca dane oprávnené konštatoval, že žalobca postupoval pri odpočítaní dane v rozpore s § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“). Podľa názoru žalovaného žalobca neunesol dôkazné bremeno, nakoľko z dokazovania vykonaného správcom dane vyplýva, že nebolo preukázané reálne plnenie medzi dodávateľom STAV - POPRAD, s.r.o., resp. jeho subdodávateľom N+K s.r.o. a žalobcom.

5. Vo vzťahu k odvolacím námietkam žalobcu v odôvodnení svojho rozhodnutia predovšetkým uviedol, že žalobca nepodložil svoje tvrdenia relevantnými dôkaznými prostriedkami s citovaním konkrétnych ustanovení všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré mali byť správcom dane pri vykonávaní daňovej kontroly porušené. Žalovaný dôvodil, že predložené faktúry s prílohami (objednávka, cenová ponuka, krycí list rozpočtu) nepreukazujú, že k dodaniu deklarovanych prác skutočne došlo. Žalobca neuviedol, kto skutočne vykonal práce na stavbe resp. kto dodal materiál na ich realizáciu. Nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že závery správcu dane uvedené v protokole sú nesprávne.

6. K odvolacej námietke týkajúcej sa neunesenia dôkazného bremena žalovaný poukázal na to, že správca dane správne preveroval obchodný reťazec z dôvodu, že nebolo preukázané, že stavebné práce boli skutočne dodané spoločnosťou STAV - POPRAD s.r.o. Správca dane zistil, že stavebné práce mala žalobcovi prostredníctvom spoločnosti STAV - POPRAD s.r.o. dodať spoločnosť N+K s.r.o. a že spoločnosti STAV - POPRAD s.r.o. a N+K s.r.o. následne zanikli v dôsledku zlúčenia s právnym nástupcom VENON Group s.r.o., Tomášikova 50/A, Bratislava. Podľa žalovaného tieto skutočnosti preukazujú spochybnenie realizácie stavebných prác spoločnosťou STAV - POPRAD s.r.o. pre žalobcu.

7. Žalovaný zastával názor, že spochybnenie vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa STAV - POPRAD s.r.o. bolo zo strany správcu dane oprávnené. Realizáciu deklarovaného zdaniteľného obchodu štatutárny orgán spoločnosti STAV - POPRAD s.r.o. (pán N. D.) nemohol skutočne potvrdiť, pretože on pri ústnom pojednávaní u správcu dane svoje tvrdenie nepodložil žiadnym dôkazným prostriedkom. Žalovaný ďalej uviedol, že na daný prípad nemožno v plnej miere aplikovať závery vyplývajúce z judikatúry Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010 a 5Sžf/6/2012. Argumentoval tým, že žalobca bol povinný preukázať splnenie podmienok vyplývajúcich z § 49 a § 51 zákona o DPH a od svojich dodávateľov pre prípadnú kontrolu zabezpečiť také doklady a dôkazy, ktoré jednoznačne a bez akýchkoľvek pochybností preukazujú, že k zdaniteľnému obchodu došlo tak, ako to deklarujú. V tejto súvislosti správca dane oprávnené poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno je na žalobcovi.

8. Orgány finančnej správy predmetnú vec neposudzovali ako zneužitie práva alebo daňový podvod, ale neuznali odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok aplikujúc vnútroštátnu právnu úpravu.

II.

Konanie pred krajským súdom

9. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti

rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia), vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

10. Krajský súd rozsudkom č. k. 6S/8/2019-71 zo dňa 26.11.2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) zamietol. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 167 v spojení s § 168 SSP tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

11. Krajský súd sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane i žalovaným, ako aj s podrobným zdôvodnením ich rozhodnutí, pričom v odôvodnení napadnutého rozsudku:

- zdôraznil, že v daňovom konaní je povinnosť dôkazného bremena, ktorá spočíva priamo na daňovom subjekte, upravená v § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Podľa krajského súdu si žalobca nesplnil povinnosť preukázať vierohodnosť a správnosť povinných evidencií, resp. skutočností ovplyvňujúcich správne určenie dane. Overovaním deklarovaných zdaniteľných obchodov boli tieto správcom dane relevantne spochybnené;

- k žalobnej námietke týkajúcej sa neunesenia dôkazného bremena krajský súd uviedol, že správca dane správne preveroval subjekty zúčastnené v dodávateľskom reťazci;

- zdôraznil, že k odpočítaniu dane nestačí, aby bola predložená faktúra. V prvom rade musí dôjsť k naplneniu materiálnej podstaty veci, t. j. dodaniu služby a až následne k vystaveniu faktúry podľa § 71 zákona o DPH. Taktiež zdôraznil, že základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky podnikania (§ 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí;

- poukázal na to, že v dodávateľskom reťazci STAV - Poprad s.r.o. > N + K s.r.o. nebolo preukázané reálne dodanie tovarov a služieb pre odberateľa žalobcu, ktorý neuviedol, kto reálne práce na stavbe vykonal, pričom nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že závery správcu dane uvedené v protokole sú nesprávne. Kontrolnou činnosťou správcu dane bolo zistené, že dodávateľ žalobcu STAV - Poprad s.r.o., ani jeho subdodávateľ N + K s.r.o. deklarovaný zdaniteľný obchod nemohli dodať vo vlastnej rézii z dôvodu, že nemali na to vytvorené personálne, ani technické podmienky. Okrem toho, že nebola preukázaná skutočná realizácia deklarovaného zdaniteľného obchodu, je spochybnený aj vznik daňovej povinnosti spoločnosti STAV - Poprad s.r.o., čo je základným predpokladom pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH;

- k námietke žalobcu, že najmä prostredníctvom svedectva konateľa STAV - Poprad s.r.o. žalobca preukázal, že okrem formálnej stránky plnenia podmienok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH bola splnená aj materiálna stránka veci, krajský súd poukázal na svedeckú výpoveď bývalého konateľa STAV - Poprad s.r.o. - N. D., z ktorej vyplýva, že si nevedel spomenúť na existenciu preberacích protokolov, nepamätal si a nevedel potvrdiť, či protokoly pri odovzdaní prác boli vystavené, tiež si nepamätal, kto bol pri odovzdávaní prác a akým spôsobom boli práce odovzdané žalobcovi. Svedeckou výpoveďou bolo spochybnené aj vystavenie faktúr spoločnosťou STAV - Poprad, s.r.o., keďže faktúry vystavila p. W., ktorá viedla aj účtovníctvo žalobcu, N. D. ich iba podpisoval, pričom na skutočnosti týkajúce sa predmetných prác si nevedel spomenúť. Konateľ N. D. k svojej svedeckej výpovedi nepredložil žiadne dôkazy o vykonaní prác pre žalobcu. Na základe týchto skutočností správca dane konštatoval, že výpoveď svedka N. D. bez relevantného dôkazu nemôže byť dôkazom preukazujúcim skutočnú realizáciu prác;

- k námietke žalobcu, že vyčerpal vlastné dôkazné bremeno a správca dane mu pripísal na ťarchu dôkazy, ktoré nemôže ovplyvniť, krajský súd uviedol, že platná právna úprava priamo nevyžaduje od daňových subjektov, aby sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov. Musia mať však na zreteli, že pri uplatnení práva na odpočítanie dane sú povinní preukázať splnenie podmienok vyplývajúcich z ustanovení § 49 a § 51 zákona o DPH a od svojich dodávateľov zabezpečiť pre prípadnú kontrolu také doklady, ktoré by jednoznačne a bez akýchkoľvek pochybností preukazovali, že k zdaniteľnému obchodu došlo tak, ako to deklarujú. Na uplatnenie práva na odpočet dane nestačí iba faktúra, ale musia byť splnené aj ďalšie podmienky, napr. vznik daňovej povinnosti v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná, a teda platiteľovi, ktorý dodáva tovar alebo službu musí vzniknúť daňová povinnosť;

- na podporu svojich tvrdení krajský súd poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/32/2012, sp. zn. 8Sžf/81/2013 a sp. zn. 2Sžf/4/2009, na rozhodnutie Ústavného súdu SR č. k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte; na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/9/2012 zo dňa 30.01.2013, sp. zn.

3Sžf/6/2017 zo dňa 21.02.2018 a uznesenie Ústavného súdu SR II. ÚS 784/2015 zo dňa 02.12.2015 týkajúce sa prelievania dôkazného bremena; na uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. I.ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018 týkajúce sa povinnosti tvrdenia a dôkaznej povinnosti daňového subjektu v daňovom konaní;

- k odkazu žalobcu na rozsudky Súdneho dvora EÚ krajský súd poukázal na právny názor vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/19/2011, podľa ktorého „Pokiaľ sa žalobca v daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektorý rozsudok Súdneho dvora, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov súdneho dvora a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihladať.“

- následne krajský súd argumentoval tým, že zásada objektívnej pravdy nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu. V tejto súvislosti poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/6/2017 zo dňa 21.02.2018 a sp. zn. 10Sžfk/31/2018 zo dňa 22.05.2019;

- podľa krajského súdu je odpočítanie dane iba právom platiteľa a je spojené s dôkaznou povinnosťou. Bolo na žalobcov, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia, ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne sponchybnuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok;

- k námietke žalobcu, že v procese zisťovania mu nebol preukázaný podvod, pričom existencia podvodu iba v spojení s preukázanou vedomosťou žalobcu o protiprávnom konaní vo veci DPH by správcovi dane dávala zákonnú možnosť na zamietnutie nároku na odpočet dane, krajský súd uviedol, že správca dane mal za preukázané, že žalobca mal vedomosť o protiprávnom konaní daňového subjektu STAV - Poprad s.r.o.. Takúto vedomosť mal mať z predchádzajúcich kontrolných zistení správcu dane z daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2013, v ktorej nebolo žalobcovi orgánmi finančnej správy uznané odpočítanie dane za stavebné práce od dodávateľa STAV - Poprad s.r.o. z dôvodu, že k zdaniteľnému obchodu nedošlo tak, ako bolo deklarovane predloženými dokladmi. Napriek spochybneniu dodávateľa STAV - Poprad s.r.o. vykonanou daňovou kontrolou za január 2013 žalobca naďalej s touto spoločnosťou spolupracoval;

- podľa krajského súdu mali daňové orgány za preukázané, že predmetné plnenie bolo vykonané iba s cieľom získať daňovú výhodu. Platiteľ dane nemá nárok na odpočet DPH vyplatený na vstupe, keď plnenia, ktoré sú základom pre toto právo, predstavujú zneužívanie systému. Pokiaľ správca dane zistí, že právo na odpočet bolo vykonávané podvodným spôsobom alebo bolo zneužitie, je správca dane oprávnený požadovať s retroaktívnym účinkom zaplatenie odpočítaných súm za každé takéto plnenie, čo vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EÚ Fini H;

- krajský súd zastával názor, že pokiaľ žalobca nie je spôsobilý preukázať naplnenie zákonných požiadaviek obozretného podnikania, potom poukazovanie na rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veci Optigen (resp. Kittel) žalobcom nemá oporu v ich záveroch, lebo žalobca minimálne mal vedieť a tým aj hodnoverne preukázať, na základe akých reálnych činností bolo vykonané dodanie tovaru a služieb od dodávateľov za podmienok vymedzených v § 19 ods. 1 zákona o DPH a ako tento tovar a služby nadobudol;

- vo vzťahu k žalobnej námietke týkajúcej sa poukazu žalobcu na rozhodnutie Krajského súdu sp. zn. 5S/233/2015 v obdobnej veci krajský súd uviedol, že rozsudok v tejto veci nie je publikovaný judikát Najvyššieho súdu SR, preto ním nie je viazaný.

-

III.

Konanie na kasačnom súde

A. Kasačná sťažnosť

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP).

13. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- mal za to, že sa s jeho argumentáciou uvedenou v správnej žalobe správny súd v mnohých prípadoch vôbec nevyvsporiadal s tým, že vôbec neprihliadal na jeho vyjadrenia a námietky;
- namietal, že krajský súd nesprávne právne posúdil všetky okolnosti prípadu a neuplatnil zásadu spravodlivosti na ochranu pred neoprávneným zásahom verejnej moci;
- tvrdil, že fakturácia, tak ako bola predložená dodávateľom, bola zo strany sťažovateľa zaplatená prevodným príkazom na účet dodávateľa;
- pokiaľ ide o ťarchu dôkazného bremena odvolával sa na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf8/2016 zo dňa 24.05.2017;
- mal za to, že orgány finančnej správy nesprávne interpretovali § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Podľa sťažovateľa z tohto ustanovenia nemožno objektívne vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu aj vo vzťahu k právnym vzťahom a iným skutočnostiam na strane dodávateľa resp. subdodávateľa;
- poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 (Mahagében a Dávid), podľa ktorého daňový orgán nemá zamietnuť zdaniteľnej osobe právo odpočítania dane na vstupe z dôvodu, že osoba na faktúre sa dopustila nezákonnosti bez toho, aby daňový orgán preukázal, že samotná zdaniteľná osoba sa dopustila nezákonnosti, alebo vedela alebo mohla vedieť, že ide o daňový podvod;
- skonštatoval, že svoje dôkazné bremeno uniesol, nakoľko predložil faktúru s prílohami (objednávka, cenová ponuka, krycí list rozpočtu, rekapitulácia rozpočtu), dodávateľ potvrdil, že má faktúru zaevidovanú vo svojom účtovníctve, predložil doklad o tom, že dodávateľ taktiež potvrdil vykonanie prác, dokonca subdodávateľ potvrdil dodanie prác, stavba je reálne zrealizovaná, faktúry boli uhradené a dodávateľ podal daňové priznanie za rok 2014. Vystavením faktúry vznikla dodávateľovi povinnosť uhradiť daň, uvedená faktúra je v evidencii dodávateľa. Na druhej strane u sťažovateľa odpočet nebol uznaný. Podľa sťažovateľa sa v tomto prípade preto jedná o dvojité zdanenie, čo je v rozpore s právnymi predpismi;
- nesúhlasil s názorom krajského súdu, že nie je viazaný rozsudkom Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5S/233/2015. Argumentoval tým, že nakoľko ide o súdne rozhodnutie medzi rovnakými účastníkmi, je možné odvodiť záväznosť daného súdneho rozhodnutia aj v tejto veci, ktorá je obdobnou vecou. Na základe uvedeného mal sťažovateľ za to, že krajský súd sa odklonil od ustálenej judikatúry kasačného súdu, pričom je týmto odklonom zásadným spôsobom porušený princíp právnej istoty a zásada predvídateľnosti súdnych rozhodnutí;
- následne sťažovateľ poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 3Sžf1/2011, 8Sžf/5/2012, 6Sžf/10/2012), podľa ktorých na daňovom subjekte neleží dôkazné bremeno v absolútnom rozsahu;
- namietal, že orgány finančnej správy nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili sťažovateľovi;
- argumentoval aj tým, že daňový subjekt nie je povinný skúmať oprávnenosť vystavenia faktúr jednotlivými dodávateľmi pri uplatnení nároku na odpočet dane. Túto povinnosť daňovému subjektu zákon neukladá. Rovnako zo zákona nevyplýva povinnosť daňového subjektu zisťovať a preukazovať, akým spôsobom zabezpečil dodávateľ dodanie služby;
- mal za to, že splnil podmienky na odpočet dane s tým, že od dodávateľa mal vystavenú faktúru so všetkými náležitosťami, ktoré zákon pre tento druh dokladu vyžaduje;
- ďalej v kasačnej sťažnosti sťažovateľ poukázal na ustanovenia právnych predpisov, ktoré podľa jeho názoru krajský súd opomenul aplikovať a ktoré majú rozhodujúci vplyv na spravodlivé rozhodnutie vo veci (najmä § 3 ods. 3, § 63 ods. 2 a 5 Daňového poriadku, § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov);
- zdôrazňoval, že obsah dôkazného bremena daňového subjektu nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie akýchkoľvek skutočností, aj takých, na preukázanie ktorých neexistuje zákonná povinnosť.

14. Na základe vyššie uvedeného sťažovateľ navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na nové konanie.

B. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že samotné predloženie faktúr a ich úhrada nepreukazuje, že zdaniteľný obchod skutočne uskutočnil ten daňový subjekt, ktorý vyhotovil predmetné faktúry poukázaním na ustanovenie § 24 ods. 1 Daňového poriadku a § 49 a § 51 zákona o DPH. Pri uplatňovaní odpočítania dane z pridanej hodnoty dôkazné bremeno je výlučne na daňovom subjekte. Je výlučne na ňom, aké dôkazy za tým účelom predloží. Musia však bez akýchkoľvek

pochybností preukázať, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil tak, ako je deklarované, a že pri ňom došlo k vzniku daňovej povinnosti, čo je základný predpoklad pre uplatnenie odpočítania dane. Žalobca nepredložil žiaden relevantný dôkaz tom, že práce fakturované faktúrami, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť N+K s.r.o., boli touto spoločnosťou aj vykonané

16. Podľa žalovaného orgány finančnej správy v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí dostatočným spôsobom uviedli, na základe akých zistených skutočností, dôkazných prostriedkov a úvah dospeli k prijatému záveru, preto námietku žalobcu, že nebolo dostatočným spôsobom zdôvodnené neunesenie jeho dôkazného bremena, žalovaný považoval za neopodstatnenú.

17. Považujúc námietky sťažovateľa za nedôvodné a neovplyvňujúce zákonnosť rozhodnutí orgánov finančnej správy a napadnutého rozsudku, žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť v celom rozsahu zamietnuť.

IV.

Právny názor kasačného súdu

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“) začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/53/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

19. Senát Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského 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 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

20. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane o určení rozdielu dane sťažovateľovi v sume 11.384,80 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

21. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť zákonnosť postupu krajského súdu, ktorý ako nedôvodnú zamietol správnu žalobu sťažovateľa proti rozhodnutiu žalovaného o nepriznaní nároku na odpočet DPH. Krajský súd, stotožňujúc sa so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci orgánmi finančnej správy, predmetnú vec taktiež neposudzoval ako zneužitie práva alebo daňový podvod (hoci v odôvodnení svojho rozhodnutia sčasti poukazuje aj na závery vyplývajúce z príslušnej judikatúry Súdneho dvora EÚ týkajúcej sa posudzovania daných otázok) a za aplikácie vnútroštátnej právnej úpravy dospel k záveru o neuznaní odpočítania dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok. Sťažovateľ sa so závermi správneho súdu uvedenými v napadnutom rozsudku nestotožnil. Predovšetkým namietal nesprávne právne posúdenie otázky rozloženia dôkazného bremena, keď mal za to, že svoje dôkazné bremeno uniesol. Sťažovateľ zdôrazňoval, že skutočnosť, či ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane.

22. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH: „Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.“

23. 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.“

24. 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.“

25. 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.“

26. Podľa § 24 ods. 1 písm. a), písm. b) a písm. c) 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.“

27. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku: „Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.“

28. Podľa § 24 ods. 3 prvá veta Daňového poriadku: „Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.“

29. 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.“

30. Kasačný súd zistil, že predmetom konania v konaní pred kasačným súdom už v minulosti bola skutkovo aj právne obdobná vec identických účastníkov konania. V tomto smere kasačný súd poukazuje na rozhodnutie vydané v konaní vedenom pod sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022 (zdaňovacie obdobie október 2014). Predmetné rozhodnutie sa týkalo nároku sťažovateľa na odpočet DPH uplatneného z plnení v rámci totožného obchodného reťazca (žalobca - STAV - POPRAD s.r.o. - N+K s.r.o.), pričom kasačný súd v predmetnom konaní považoval argumentáciu sťažovateľa za dôvodnú. Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022 (zdaňovacie obdobie október 2014), s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza. Tie miesta, na ktorých odôvodnenie citovaného rozsudku nie je aplikovateľné na prejednávanú vec, kasačný súd pre prehľadnosť odôvodnenia tohto rozsudku nahrádza znakmi „[...]“, resp. v hranatých zátvorkách vykonáva iné potrebné úpravy textu. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú (taktiež v záujme prehľadnosti) číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

31. „Primárne považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia podmienok na odpočítanie dane. Právny základ je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- tovar alebo služba musí byť dodaná zdaniteľnou osobou a súčasne tovar alebo služba, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, musí byť dodaná alebo poskytnutá inou zdaniteľnou osobou a zdaniteľná osoba musí tieto tovary alebo služby následne použiť na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (materiálne podmienky).

32. V zmysle smernice 2006/112 právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Prejavuje sa tu jedna zo základných zásad systému dane z pridanej hodnoty, a to zásada neutrálneho dopadu dane. Na zamedzenie kumulácie dane v rámci podnikateľského reťazca je umožnené odpočítanie dane, vďaka ktorému sa platiteľ dane môže zbaviť dane uplatnenej na predchádzajúcom stupni reťazca. V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ (ďalej aj „SD EÚ“) právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené (C-189/18 Glencore Agriculture Hungary). Právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (C-409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (C-285/11 Bonik). Každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (C-267/15 Gemeente Woerden).

33. Podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník; pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby (§ 19 ods. 1 zákona o DPH); pri službe daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH),
- daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje, musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),
- zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar alebo služba dodaná (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

34. Splnenie vyššie uvedených podmienok však platiteľ dane musí byť schopný preukázať spôsobom, aký predpokladá procesný predpis, teda v prípade uplatnenia odpočtu DPH Daňový poriadok, korigovaný právom Európskej únie. Rozsah a spôsob dokazovania je ustanovený v § 24 Daňového poriadku.

35. K otázke rozloženia dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt alebo správcu dane sa už v minulosti vyjadril Najvyšší súd SR napríklad v rozsudku sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017: „Preto v súvislosti s posudzovaním oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov na vstupe sa ako jeden z kľúčových problémov od počiatku javí otázka rozloženia dôkazného bremena, teda posúdenie, ktoré skutočnosti významné pre správne posúdenie práva uplatneného žalobcom ako daňovým subjektom preukazuje daňový subjekt a kedy naopak dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane. Túto otázku si musí správca dane vyriešiť už pri prvých skutkových zisteniach, ktoré naznačujú, akú právnu daňovú normu pre posúdenie oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH z preverovaných zdaniteľných obchodov správca dane chce ďalej uplatniť.“

36. K problematike presúvania (tzv. prelievania) dôkazného bremena sa už v minulosti viackrát vyjadril aj Ústavný súd SR príkladmo v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej.“

37. Z vyššie uvedeného je možné zhrnúť, že 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 a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno, pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočností s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol, je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu.

38. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva (obdobne rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022). Pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami (i) preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane.

39. Posudzujúc splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane v predmetnom prípade kasačný súd konštatuje, že dodanie služby - plnenie (stavebné práce) sporné nebolo, stavby fakticky existujú, pričom nešlo o fiktívne plnenia (materiálna existencia plnenia). Orgánmi finančnej správy bolo spochybnené reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia deklaroványm subjektom označeným na vystavených faktúrach, a teda kto fakturované stavebné práce reálne vykonal, keďže deklarováný dodávateľ (spoločnosť STAV - POPRAD s.r.o.) a jeho subdodávateľ (N+K s.r.o.) nemali personálne ani materiálno-technické vybavenie na realizáciu stavebných prác na stavbe komplexu rodinných domov. V tejto súvislosti kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že otázke statusu osoby deklarovanej dodávateľa sa venoval Súdny dvor EÚ vo svojom rozhodnutí vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie, kde konštatoval, že uvedenie osoby deklarovanej dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby deklarovanej dodávateľa hmotnoprávnou podmienkou je a dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane (sťažovateľ).

40. Po preštudovaní spisového materiálu a posúdení kasačných námietok kasačný súd konštatuje, že argumentácia sťažovateľa týkajúca sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom v otázke rozloženia dôkazného bremena a nepreukázania dodania služieb (stavebných prác) deklaroványm dodávateľom STAV - POPRAD s.r.o. je dôvodná.

41. Z obsahu spisu je zrejmé, že deklarováný dodávateľ STAV - POPRAD s.r.o. v rozhodnom čase bol registrovaný pre daň. Sťažovateľ správcovi dane predložil faktúry [zo dňa 30.06.2014 za stavebné práce na základe objednávky a cenovej ponuky zo dňa 01.06.2014, odovzdané 30.06.2014 krycím listom rozpočtu]. Konateľ dodávateľa, p. D., na ústnom pojednávaní pred správcom dane potvrdil vystavenie príslušných faktúr sťažovateľovi, ich zaevidovanie v účtovníctve a uvedenie v záznamoch DPH za mesiac [jún] 2014, ako aj odvedenie dane. Zároveň uviedol, že plnenie mal dodať subdodávateľsky, prostredníctvom subdodávateľa N+K s.r.o. Pri ústnom pojednávaní predložil faktúry od tohto subdodávateľa, zoznam prijatých a vydaných faktúr od januára do decembra 2014 a zoznam DPH dokladov za [jún] 2014. Potvrdil tiež podpísanie faktúr, objednávok, súpisov prác a rozpočtov pre sťažovateľa, ktoré vystavila p. W. (ktorá poskytovala účtovnícke služby aj pre sťažovateľa). Úhrada faktúr správcovi dane nebola preukázaná, hoci sťažovateľ následne tvrdil úhradu bankovým prevodom.

42. Posudzujúc samostatnú transakciu medzi sťažovateľom a priamym dodávateľom (rozsudok SD EÚ vo veci C-267/15 Gemeente Woerden, bod 33), kasačný súd konštatuje, že pri nespochybní materiálneho plnenia finančnými orgánmi možno vyššie predložené doklady a vykonané dôkazy považovať za dostatočné na preukázanie dodávky prác sťažovateľovi priamym dodávateľom. Primárnym dôvodom, pre ktorý správca dane neuznal odpočet dane, bola absencia personálnych a

materiálnych kapacít na strane dodávateľa a subdodávateľa a nestotožnenie osôb, ktoré práce fakticky vykonali, ďalšími dôvodmi boli o. i. personálna prepojenosť zúčastnených subjektov, nepreukázanie úhrady faktúr sťažovateľom a okolnosti spočívajúce v zlúčení subjektov dodávateľa a subdodávateľa, ktoré nastali v čase po predmetnom zdaniteľnom plnení. Ako však kasačný súd uvádza nižšie, tieto skutkové okolnosti môžu byť relevantnými dôvodmi pre odopretie práva na odpočet DPH len za podmienky, že správca dane preukáže, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo že vedel či vedieť mal a mohol, že sa daňového podvodu zúčastňuje. Toto dôkazné bremeno už zaťažuje správcu dane (uznesenie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2021, rozsudok SD EÚ vo veci C-18/13 Maks Pen zo dňa 13.02.2014, rozsudok SD EÚ vo veci C-277/14 PPUH Stehcamp 22.10.2015). Keďže správca dane a ani žalovaný týmto smerom nevedli svoje úvahy pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi, kasačný súd považuje ich rozhodnutia za nezákonné a odôvodňujúce vrátenie veci do štádia administratívneho konania. Zároveň však podotýka, že vyššie uvedené okolnosti sú významnými indíciami nasvedčujúcimi spáchaniu daňového podvodu, resp. skutočnosti, že o tomto podvode sťažovateľ vedel alebo vedieť mal a mohol (viď Procházka, Kupčík, Brychta: Definiční znaky podvodu na DPH v judikatúre Nejvyššího správního soudu, Časopis pro právní vědu a praxi, 1/2022, roč. XXX, s. 160 a 161 a v článku citované rozhodnutia SD EÚ i Nejvyššího správního soudu ČR). Finančné orgány po vrátení veci tieto okolnosti posúdia v kontexte tzv. Axel Kittel testu na podvod (viď [bod 47] odôvodnenia tohto rozsudku).

43. Podstatou spochybnenia zo strany orgánov finančnej správy teda bola skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ STAV - POPRAD s.r.o. a jeho subdodávateľ - spoločnosť N+K s.r.o. nemali personálne ani materiálno-technické vybavenie na realizáciu deklarovaných stavebných prác. Podľa aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľ nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ STAV - POPRAD s.r.o. zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľského subjektu, respektíve nestotožní osoby skutočne realizujúce práce. K uvedenému kasačný súd poukazuje na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2020: „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 tom 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 prvej osobe, 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.“

44. Z citovaného uznesenia SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo vyplýva, že v prípade spochybneného subdodávateľa v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočítanie dane v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Správcou dane realizované dokazovanie sa však predovšetkým týkalo nemožnosti zabezpečenia plnení prostredníctvom deklarovaných subjektov - dodávateľa STAV - POPRAD s.r.o. a subdodávateľa N+K s.r.o. Kasačný súd takisto konštatuje, že právo sťažovateľa na odpočet dane v zásade nie je závislé od toho, či sú splnené a preukázané hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočet dane v predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca (teda či spoločnosť STAV - POPRAD s.r.o. preukázala splnenie podmienok práva na odpočet dane z dodania dotknutých služieb spoločnosťou N+K s.r.o.), ale či tieto preukázal sťažovateľ vo vzťahu k dodaniu služby, ktorý mu poskytla spoločnosť STAV - POPRAD s.r.o.

45. Taktiež Ústavný súd SR v uznesení sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15.02.2022 vyslovil záver, že: „finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií ani nemusí v zásade nadobudnúť presvedčenie, že zvolený obchodný model daňového subjektu je optimálny alebo odôvodnený, pričom existenciu rôznych pochybností nemôže automaticky prenášať, ak nepreukáže

účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, na daňový subjekt. Napokon, opatrenia prijaté členskými štátmi v oblasti DPH sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (bod 44 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo, bod 28 uznesenia Súdneho dvora EÚ Kemwater).“ K aplikácii rozhodnutia SD EÚ vo veci Vikingo vo svojej rozhodovacej praxi pristúpil aj Najvyšší správny súd SR (rozsudok sp. zn. 5Sžfk/17/2020 z 28.06.2022, rozsudok sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30.06.2022, ktorého právna veta bola dňa 13.10.2022 prijatá plénom súdu na publikovanie v Zbierke stanovísk a súdnych rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR).

46. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd uzatvára, že krajský súd nesprávne právne vec posúdil, pokiaľ žalobu zamietol na základe toho, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania naplnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane. Kasačný súd však považuje za potrebné dodať, že závery prezentované v tomto rozsudku automaticky neznamenajú, že sťažovateľovi má byť priznané právo na odpočet dane z predmetného dodania služieb. Úlohou finančných orgánov však bude preukázať, že sťažovateľ buď priamo participoval na daňovom podvode alebo mal a mohol vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou.

47. 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 EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04). Odborná literatúra (napr. Rakovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré musia byť 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?

48. Tu je zásadné vyzdvihnúť, že dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie opísaného Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane. Kasačný súd neopomína, že finančné orgány vykonaným dokazovaním už identifikovali viaceré skutkové okolnosti nasvedčujúce spáchaniu daňového podvodu v prejednáwanej veci (viď bod [42] odôvodnenia tohto rozsudku), bude však potrebné, aby kritériá Axel Kittel testu vyhodnotili komplexne, prípadne za doplnenia dokazovania.

49. Pokiaľ ide o štvrtú podmienku Axel Kittel testu, a teda úmysel alebo nedbanlivosť daňového subjektu, v zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyviníť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť. Od daňového subjektu je možné očakávať, aby prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napríklad rozsudok SD EÚ vo veci C-409/04 Teleos). Krajský súd síce správne citoval judikatúru SD EÚ týkajúcu sa obozretnosti daňového subjektu, avšak nevhodne ju aplikoval na skutkový stav prejednáwanej veci, keď neobozretnosť a vedomosť daňového subjektu o pochybnom dodávateľovi, resp. subdodávateľovi (t. j. subjektívnu stránku) spojil s nemožnosťou sťažovateľa preukázať zdaniteľné plnenie, ktoré však v zmysle judikatúry SD EÚ naopak vykazuje objektívny charakter (rozsudok SD EÚ vo veci C-223/03 University of Huddersfield, bod 48). Vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie SD EÚ vo veci Vikingo, C-610/19 zo dňa 03.09.2020, body 53, 54, 56 a 58). Finančné orgány v ďalšom konaní budú musieť posúdiť a preukázať aj túto štvrtú podmienku Axel Kittel testu, pričom dôkazné bremeno pri preukazovaní dostatočnej obozretnosti však už znáša daňový subjekt, k čomu mu zo strany finančných orgánov musí byť poskytnutý priestor.“

50. Námietku sťažovateľa, podľa ktorej sa krajský súd nerešpektovaním rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5S/233/2015 z 13.09.2016 vydaného v obdobnej veci odchýlil od ustálenej

rozhodovacej praxe kasačného súdu, kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože rozhodnutie krajského súdu nezakladá ustálenú rozhodovacu prax kasačného súdu (t. j. Najvyššieho správneho súdu SR, resp. predtým Najvyššieho súdu SR). Čo sa týka poukazu sťažovateľa na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR v súvislosti s kasačným dôvodom nesprávneho právneho posúdenia veci týkajúceho sa rozloženia dôkazného bremena, s týmto sa kasačný súd už vysporiadal vyššie.

51. Kasačný súd pre úplnosť uvádza, že pokiaľ krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku vo vzťahu k žalobnej námietke týkajúcej sa poukazu na rozhodnutie krajského súdu sp. zn. 5S/233/2015 uviedol, že rozsudok v tejto veci nie je publikovaný judikát Najvyššieho súdu SR, a preto ním nie je viazaný, jeho záver o tejto žalobnej námietke bol správny. Protichodnosť rozhodnutí na úrovni správneho súdu prvej inštancie nie je ojedinelá, kedy vývoj právnych názorov na určité otázky je prirodzený, ba dokonca žiaduci (rozsudok veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu z 24.02.2022 sp. zn. 1Vs/1/2021, bod 20). Správny súd prvej inštancie nie je viazaný rozhodnutím iného súdu prvej inštancie, a názorovo si môžu konkurovať (už citovaný rozsudok veľkého senátu, bod 24). Zároveň je ale žiaduce, aby správny súd, ktorý sa mieni odkloniť v skutkovo a právne obdobnej veci od predchádzajúceho rozhodnutia správneho súdu, náležite zdôvodnil svoj odklon od tohto rozhodnutia (viď rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/12/2020 zo dňa 01.07.2022). V posudzovanom prípade správny súd rozhodol neskôr a odôvodnenie jeho rozhodnutia zdôvodnenie odklonu neobsahovalo (hoci aj žalobca na rozsudok sp. zn. 5S/233/2015 poukázal bez bližšej argumentácie a dôvodov). Nakoľko však kasačný súd mení rozsudok krajského súdu tak, že zrušuje rozhodnutie žalovaného a vec vracia na ďalšie konanie žalovanému, je táto skutočnosť v predmetnej veci už právne irelevantná.

52. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný bude vo svojom ďalšom konaní a rozhodovaní viazaný právnym názorom kasačného súdu v zmysle § 469 SSP. Žalovaný bude najmä povinný zvážiť, či je možné prijať záver o nesplnení nároku na odpočítanie dane z dôvodu účasti alebo vedomosti sťažovateľa na daňovom podvode, resp. dokazovanie i doplniť, a následne vydať nové rozhodnutie, ktoré bude náležite a presvedčivo odôvodnené.

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

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

Poučenie:

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