

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/37/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020200450
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Šabová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:1020200450.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a zo sudcov JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): EVELYN s. r. o., so sídlom Palkovičova 16, 821 08 Bratislava, IČO: 46 760 415, právne zast. Mgr. Tomáš Dragula, advokát so sídlom Centrum 26/31, 017 01 Považská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100314778/2020 zo dňa 31.01.2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Správneho súdu v Bratislave, č. k. BA-5S/76/2020-52 zo dňa 26.06.2024, takto

rozhodol:

Rozsudok Správneho súdu v Bratislave, č. k. BA-5S/76/2020-52 zo dňa 26.06.2024 sa zrušuje a vec sa vracia Správnemu súdu v Bratislave na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie 4. štvrťroka 2017, z ktorej vyhotovil Protokol č. 101902281/2019 zo dňa 08.08.2019. Na základe zistení z predmetnej kontroly správca dane vydal rozhodnutie č. 102364382/2019 zo dňa 15.10.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), 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 právnych predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 65.690 EUR za zdaňovacie obdobie 4. štvrťroka 2017. Zistenia správcu dane smerovali k spochybneniu dodania služieb od spoločností SunShine Biz, s.r.o. a MaPu construct, s.r.o. žalobcovi. K dodaniu služieb malo dôjsť len formálne, reálne dodanie fakturovaných služieb nebolo preukázané a dodávatelia si nespĺnili svoju zákonnú povinnosť pri dokazovaní vzniku daňovej povinnosti.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 100314778/2020 zo dňa 31.01.2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný mal za to, že:

(I) žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno,

(II) správca dane získal pochybnosť o uskutočnení dodania služieb na základe výpovedí priamych účastníkov obchodu - konateľ SunShine Biz, s.r.o. vedel uviesť len to, že predmetom dodania mala byť analýza dátových zdrojov cez subdodávateľa, spoločnosť PS WORKS, s.r.o. a jeho ďalšie vyjadrenia boli rozporné s predloženými dokladmi a splnomocnená zástupkyňa spoločnosti MaPu construct s.r.o. sa k obchodom nevedela vyjadriť vôbec, pričom sprostredkovateľské služby mala dodať subdodávateľsky spoločnosť SunShine Biz, s.r.o., ktorej konateľ sa k službám nevedel vyjadriť,

(III) spoločnosti SunShine Biz, s.r.o. musela byť určená daň podľa pomôcok, keďže neumožnila správcovi dane výkon daňovej kontroly,

(IV) spoločnosti MaPu construct s.r.o. nebolo priznané právo na odpočet DPH,

(V) dodávatelia neposkytli správcovi dane potrebné doklady a dôkazy,

(VI) žalobca si dôkladne nepreverenil svojich obchodných partnerov,
(VII) samotné preukázanie fakturovaných služieb preukázané nikdy nebolo,
(VIII) nebolo spochybnené uskutočnenie obchodov žalobcu a jeho odberateľov, avšak v prípade dodávateľov žalobcu išlo iba o formálne vystavovanie faktúr bez reálneho dodania.

II. Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

3. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Bratislave, ktorou sa domáhal jeho zrušenia, vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a priznania nároku na náhradu trov konania. Žalobca (I) spochybnil hodnotenie dôkazov daňovými orgánmi, (II) mal za to že uniesol svoje dôkazné bremeno, (III) poukázal na to, že správca dane nespochybnil, že došlo k zdaniteľným plneniam, ale spochybnil spôsob dodania, (IV) nemal dosah na subdodávateľov, (V) zdôraznil, že dodanie bolo preukázané, (VI) nemal povinnosť preveriť si svojich obchodných partnerov, (VII) mal za to, že mu mala byť dokazovaná vedomosť o účasti na daňovom podvode, a teda daňové orgány nesprávne zistili skutkový stav veci.

4. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe v zásade zotrval na argumentácii uvedenej v napadnutých rozhodnutiach. Zdôraznil, že faktúry boli žalobcovi vystavované len formálne a reálne dodanie služieb preukázané nebolo. V danom prípade neboli splnené vecné a formálne podmienky vzniku práva na odpočet DPH, a preto nebolo v danej veci možné vedenie dokazovania vo vzťahu k daňovým únikom. Žalovaný preto navrhol, aby krajský súd žalobu zamietol.

5. Správny súd v Bratislave rozsudkom č. k. BA-5S/76/2020-52 zo dňa 26.06.2024 podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

6. Podľa správneho súdu daňové orgány dospeli k záveru o nepreukázaní hmotnoprávných podmienok žalobcom vo vzťahu uplatneniu práva na odpočet DPH. Dôkazné bremeno tak malo zaťažovať žalobcu. Správny súd ďalej poukázal na obsahovú zmätočnosť rozhodnutí správnych orgánov v súvislosti s riadnym ustálením hmotnoprávnej podmienky, ktorej splnenie v danom prípade nemalo byť zo strany žalobcu preukázané. Na jednej strane správne orgány konštatovali, že nebolo spochybnené dodanie zdaniteľných plnení, teda prvá podmienka uvedená v odseku vyššie bola splnená (napr. str. 11 bod 2 prvostupňového rozhodnutia), následne však na inom mieste uvádzali, že reálne dodanie fakturovaných služieb nebolo preukázané (napr. str. 13 posledný odsek, str. 14 posledný odsek prvostupňového rozhodnutia). Žalovaný následne v napadnutom rozhodnutí uviedol, že dodanie fakturovaných služieb žalobcom nebolo spochybnené a takýto skutkový stav zodpovedá aj potvrdeniu od preverovaných odberateľov žalobcu, nebolo však preukázané, že dodanie predmetných služieb bolo realizované v reťazci subdodávateľ (spoločnosť PS WORKS) › dodávateľa (spoločnosť SunShine a spoločnosť MaPu, resp. subdodávateľské dodanie v reťazci spoločnosti SunShine › MaPu) › odberateľ (žalobca), čo by nasvedčovalo skúmaniu splnenia druhej podmienky podľa odseku vyššie. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že pokiaľ by aj správne orgány v danom prípade mienili svoju argumentáciu viesť v rovine existencie zdaniteľného plnenia v reťazci dodávateľ (žalobca) › odberateľ (spoločnosti EnerSys, BENNING, GeoServices a AQUASTAV), avšak zároveň pri neexistencii zdaniteľného plnenia v reťazci subdodávateľ (spoločnosť PS WORKS) › dodávateľ (spoločnosti SunShine a MaPu) › odberateľ (žalobca), takáto úvaha nie je v rámci prvostupňového a napadnutého rozhodnutia dostatočne určitá, na viacerých miestach odôvodnenia rozhodnutí správnych orgánov je argumentačne nejasná či dokonca protichodná a nemožno dospieť k jednoznačnému záveru o tom, ktorú z hmotnoprávných podmienok považovali správne orgány za nesplnenú.

7. Do odôvodnenia rozhodnutí správnych orgánov podľa správneho súdu vnáša zmätočnosť aj žalovaným vykonané doplnenie odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia o úvahy súvisiace s problematikou daňového podvodu, keď nepriliehavo parafrázoval odseky 41, 53 a 59 rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, keďže nepriznanie odpočtu DPH v prejednávanej veci nevychádzalo z preukázanej účasti žalobcu na daňovom podvode. Právny záver o nepreukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok pre právo na odpočet DPH nepovažoval správny súd za správny, keďže nevychádzal z dôsledného a správneho právneho posúdenia zistených skutkových okolností. Správca dane musí pomenovať svoje pochybnosti dostatočne jasne, aby daňový subjekt poznal rozsah svojho dôkazného bremena a na základe informácií správcu dane vedel, aké skutočnosti má doložiť ďalšími dôkazmi.

8. Podľa správneho súdu z rozhodnutí daňových orgánov nie je možné jednoznačne a bez akýchkoľvek pochybností ustáliť, či došlo k zamietnutiu nároku na odpočet dane z dôvodu, že sporné služby ako zdaniteľné plnenie vôbec neboli dodané, alebo tieto neboli dodané dodávateľmi uvedenými vo faktúre (resp. subdodávateľom) nielen ako vadu zmätočnosti, ale aj ako vadu v posúdení skutkových zistení, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť a správnosť právneho posúdenia vykonaného správnymi orgánmi.

Rovnako z rozhodnutí nie je možné jednoznačne určiť, ktoré pochybnosti a zistenia boli pre správcu dane rozhodujúce a ku ktorým by prípadná obrana žalobcu mala smerovať, pričom uvedený stav má podľa názoru správneho súdu priamy vplyv na prenos dôkazného bremena v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Pri právnom posúdení vykonanom správnymi orgánmi v danom prípade absentuje akékoľvek odôvodnenie týkajúce sa zhodnotenia pochybností správcu dane v nadväznosti na žalobcom predložené dôkazy v otázke posúdenia ich intenzity a prípadných následkov na dôkaznú povinnosť toho-ktorého subjektu daňového konania.

9. Vo vzťahu k rozporu v odpovediach konateľov žalobcu a spoločnosti EnerSys o vzniku ich obchodnej spolupráce správny súd uviedol, že toto právne posúdenie nepovažuje za preukázanie pochybností takej intenzity, ktorá by hodnoverným spôsobom odôvodňovala potrebu zásahu do práva žalobcu na odpočet DPH z dôvodu podstatného spochybnenia vierohodnosti žalobcom produkovaných dôkazov. Je tomu tak jednak z dôvodu, že spoločnosť EnerSys nebola jediným odberateľom dotknutých plnení od žalobcu na základe vystavených odberateľských faktúr (správne orgány napriek uvedenému túto pochybnosť „vztiahli“ na všetky preverované zdaniteľné plnenia) a ďalej z dôvodu, že vyextrahovanou podstatou skutkových zistení v danej súvislosti, významnou pre posúdenie splnenia hmotnoprávných podmienok podľa § 49 zákona o DPH, je existencia zhody konateľov dotknutých spoločností o reálnom dodaní fakturovaných služieb. Pochybnosti správnych orgánov vychádzali najmä z absencie dodávateľských faktúr v reťazci subdodávateľ/spoločnosť PS WORKS/ › deklarovaní dodávateľa/spoločnosti SunShine a MaPu/, nesúčinnosti spoločností SunShine, MaPu a PS WORKS so správcou dane, personálnych a kapacitných otázok spojených s dodávateľskými spoločnosťami. Pri hodnotení týchto pochybností a ich následnej komparácie s dôkazmi produkovanými daňovým subjektom správny súd poukázal na relevantnú judikatúru.

10. Správny súd tiež citoval judikatúru Ústavného súdu SR vo vzťahu k tomu, že zákon nedáva daňovému subjektu právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Rovnako pripomenul, že nedostatočné personálne a pracovné kapacity dodávateľa daňového subjektu môžu za určitých okolností predstavovať indíciu, resp. operatívnu informáciu k ďalšiemu vyšetrovaniu a preverovaniu reálnosti zdaniteľného plnenia, avšak táto skutočnosť nie je sama osebe spôsobilým dôkazom o fiktívnosti zdaniteľných transakcií.

11. Vo vzťahu k pochybnostiam správcu dane súvisiacim s dátumami uvedenými na dodávateľských faktúrach (plnenia prijaté žalobcom) a následne ich porovnanie s faktúrami odberateľskými (plnenia poskytnuté žalobcom), správca dane a ani žalovaný nijakým spôsobom neodôvodnili charakter týchto zistení v súvislostiach prejednávanej veci - či tieto považovali pri hodnotení a formulovaní relevantných pochybností za formálne nedostatky konkrétnych faktúr, prípadne za pochybnosť dôvodne zakladajúcu podozrenia o ich fiktívnom vystavovaní. Uvedené má v rámci daňového konania zmysel nielen pre správne právne posúdenie zistených skutočností, ale môže sa prejavíť aj vo forme presunu dôkazného bremena, teda vyvoláva následky už v štádiu samotného zisťovania skutkových okolností. Navyiac, v danom prípade bola podľa zistení správcu dane daným nedostatkom dotknutá len časť faktúr, no hodnotiaci úsudok daňové orgány smerovali voči všetkým kontrolovaným faktúram, teda aj voči tým, v súvislosti s ktorými tieto konkrétne pochybnosti nenastali. Obdobnou vadou trpí aj odkaz správnych orgánov na stav, kedy sa konateľ žalobcu nevedel vyjadriť a nevedel identifikovať plnenia súvisiace len s niektorými dotknutými faktúrami, ktoré závery boli následne zohľadňované pre všetky fakturované plnenia. Inými slovami, z prvostupňového rozhodnutia ako ani z rozhodnutia žalovaného nie je zrejmé, akým spôsobom sa pochybnosti správcu dane v súvislosti s výpoveďou konateľa žalobcu ohľadne minoritnej časti dotknutých faktúr prejavili vo vzťahu k celému kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu a všetkým kontrolovaným zdaniteľným plneniam. Z uvedeného vyplýva, že vo vzťahu k niektorým dotknutým faktúram správca dane tvrdenia resp. dôkazné prostriedky žalobcu ako daňového subjektu v popísaných súvislostiach spochybnil bez relevantných zodpovedajúcich dôkazných prostriedkov.

12. Podľa názoru správneho súdu nie je možné konštatovať, že by pochybnosti správcu dane vylučovali akýkoľvek iný priebeh skutkového deja a tvorili súvislú, logickú, uzatvorenú a ničím nenasledujúcu sieť dôkazov, ktoré sa vzájomne dopĺňajú a nadväzujú na seba, t. j. jednoznačne vedú k záveru o nesplnení hmotnoprávných podmienok pre právo žalobcu na odpočet DPH za dotknuté zdaňovacie obdobie. S uvedenými vadami súvisí aj nejednoznačnosť vymedzenia žalobcom nesplnených hmotnoprávných podmienok. Správca dane a žalovaný tak v konečnom dôsledku vec nesprávne právne posúdili v otázke, že žalobca (a to za súčasného stavu dôkazov obsiahnutých v administratívnom spise) neuniesol svoje dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet dane.

III. Kasačná sťažnosť a konanie na kasačnom súde

13. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie a aby žalobcovi nepriznal náhradu trov konania priznanú správnym súdom.

14. Nesprávne právne posúdenie videl sťažovateľ v tom, že správca dane nespochybňoval dodanie zdaniteľných plnení odberateľom žalobcu, ale dodanie fakturovaných služieb dodávateľmi žalobcovi. Žalobca nepreukázal relevantnými a overiteľnými dôkazmi dodanie služieb a vznik daňovej povinnosti. Správca dane jasne v rozhodnutí uviedol, že v prípade priamych dodávateľov kontrolovaného daňového subjektu boli iba formálne vystavené faktúry a reálne dodanie preukázané nebolo. Je teda celkom zrejmé, že v predmetnom prípade neboli splnené všetky hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ktorými sú existencia zdaniteľného plnenia, jeho dodanie zdaniteľnou osobou a použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. Žalobca a ani jeho priami dodávateľia nevedeli preukázať reálne dodanie plnení uvedených na faktúre, podľa ich vyjadrení mali fakturované služby dodať subdodávateľsky, prostredníctvom PS WORKS, s.r.o., ktorá je nekontaktná, so správcou dane nespôlupracuje a jediného konateľa spoločnosti sa nepodarilo predviesť ani políciou. Žalobcom zvolení priami dodávateľia ani v daňových kontrolách vykonávaných priamo u nich neposkytli správcovi dane požadovanú súčinnosť.

15. Sťažovateľ nesúhlasil s deklarovanou zmätočnosťou rozhodnutí daňových orgánov. Sťažovateľ nevykonal doplnenie odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia o úvahy súvisiace s problematikou daňového podvodu, keďže v predmetnom prípade správca dane daňový podvod nedokazoval a jasne konštatoval porušenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Sťažovateľ rozsudok, týkajúci sa podvodného konania na daný prípad neaplikoval a ani aplikovať nemohol, nakoľko o daňový podvod podľa judikatúry ESD ide vtedy, ak hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane sú splnené, a v predmetnom prípade splnené neboli. Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 uvádzal vo svojom rozhodnutí z dôvodu, že žalobca v podanom odvolaní poukazoval práve na ne a sťažovateľ bol povinný v súlade s § 74 Daňového poriadku sa s námietkami žalobcu vysporiadať. Sťažovateľ ďalej v napadnutom rozhodnutí poukazoval na štyri body judikátu C-80/11 a C-142/11, ktoré hovoria o povinnosti zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa platiť nadobudnúť tovar alebo službu, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti a to vo vzťahu k ďalšej uplatnenej odvolacej námietke, že daňový subjekt nemá povinnosť preveriť si svojich obchodných partnerov. Na povinnosť konať zodpovedne, so všetkou odbornou starostlivosťou a zaobstaráť si všetky dostupné informácie pre účely svojich rozhodnutí okrem judikátov poukazuje aj obchodný zákonník.

16. Sťažovateľ má za to, že závery o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sú správne a vychádzali z dôsledného a správneho právneho posúdenia zistených skutkových okolností. Správca dane opakovane uvádzal, že nebolo dokázané reálne dodanie fakturovaných služieb dodávateľmi uvedenými na faktúre, že v prípade priamych dodávateľov kontrolovaného daňového subjektu boli iba formálne vystavené faktúry a reálne dodanie preukázané nebolo. V predmetnom prípade tak celkom zrejme nebol spochybnený iba dodávateľ uvedený na faktúre, ale aj samotné dodanie fakturovaných služieb. Žalobca nepreukázal, že fakturované služby mu dodal dodávateľ uvedený na faktúre a súčasne ani nepreukázal, že tieto fakturované služby boli vôbec dodané. Žalobca v priebehu daňového konania nikdy nenamietal, že by nevedel ku ktorým zisteniam správcu dane má smerovať svoju obranu, jeho vyjadrenie k protokolu, ako aj odvolanie a následne podaná žaloba (totožná s odvolaním) boli mimoriadne stručné, pričom iba opakovane trval na tom, že obchody s dodávateľmi uskutočnil a uskutočňuje dlhodobo, má s nimi dobrú a korektnú spoluprácu, opakoval svoje tvrdenia o tom, že nie je zodpovedný za preverenie ani správanie svojich dodávateľov/subdodávateľov (PS WORKS s.r.o.) a že nekontaktnosť subdodávateľa automaticky neznamená, že plnenie nebolo dodané.

17. Sťažovateľ zdôraznil, že povinnosťou žalobcu, pokiaľ si uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov uvedených na faktúre, bolo vedieť preukázať reálne uskutočnenie týchto obchodov, uvedených v predmetných dokladoch, preukázať ich čo do priebehu a obsahu. Ide o základnú povinnosť žalobcu, ktorý v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach. Pokiaľ žalobca tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnym dodávateľom a konkrétnym spôsobom, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu. Iba samotné tvrdenie žalobcu, že služby mu boli poskytnuté, zostáva celkom nepreukázateľné. Žalobca celkom jednoznačne neuniesol svoje dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane. Správca dane štandardne, v zmysle zákona, od žalobcu požadoval preukázanie reálneho dodania fakturovaných služieb od priamych dodávateľov uvedených na faktúre a preukázanie vzniku daňovej povinnosti v deklarovanom čase.

18. Sťažovateľ má za to, že z napadnutého rozhodnutia nevyplýva, že by rozpor v odpovediach konateľov žalobcu a spoločnosti EnerSys (odberateľ) o vzniku ich obchodnej spolupráce mal zásadný vplyv pre nepriznanie práva na odpočítanie dane. Súdom uvádzaný rozpor je uvedený v rozhodnutí správcu dane pri vyhodnotení uskutočnených zdaniteľných plnení žalobcu (str. 11 prvostupňového rozhodnutia). Sťažovateľovi už vôbec nie je zrejmé, z čoho súd usúdil, že správne orgány uvedenú pochybnosť vzťahli na všetky preverované zdaniteľné plnenia, keďže takáto úvaha z prvostupňového ani druhostupňového rozhodnutia v žiadnom smere nevyplýva.

19. Sťažovateľ sa stotožnil so súdom, že skutočnosť, že zvolení dodávateľa nemali personálne a pracovné kapacity na poskytnutie fakturovaných služieb automaticky neznamená, že služby poskytnúť nemohli a že táto skutočnosť má byť iba indíciou k ďalšiemu preverovaniu. Správca dane tak aj postupoval, keď zistil, že priami dodávateľa nemajú žiadne kapacity na vykonanie fakturovaných služieb, preveroval kto reálne služby poskytol a zistil, že služby mali byť poskytnuté subdodávateľsky, prostredníctvom zmiznutej spoločnosti PS WORKS s.r.o., ktorej konateľ ani polícia nevedela predviesť a ktorý poskytnutie služieb žiadnym spôsobom nepotvrdil. Takže platí, že služby síce teoreticky poskytnuté byť mohli, ale v tomto prípade sa ukázalo, že poskytnuté neboli, keďže žiaden zo zúčastnených subjektov (žalobca, dodávateľ, subdodávateľ) reálne poskytnutie fakturovaných služieb nikdy nepreukázal. Sťažovateľ tiež zdôraznil, že rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo nie je možné na danú vec aplikovať.

20. Sťažovateľ sa nestotožnil s tvrdením súdu, že hodnotiaci úsudok správcu dane v súvislosti s tým, že dátum dodania určitých vystavených faktúrach je skôr, ako boli služby žalobcovi vôbec dodané (str. 12 posledný odsek prvostupňového rozhodnutia), smeruje voči všetkým kontrolovaným faktúram, teda aj voči tým, v súvislosti s ktorými tieto konkrétne pochybnosti nenastali. Toto tvrdenie súdu je v priamom rozpore so skutočnosťami uvedenými na str. 12 posledný odsek prvostupňového rozhodnutia, kde správca dane uvádza presné čísla faktúr, ku ktorým jeho hodnotiaci úsudok smeruje, a to faktúry č. 051017, 01112017, 04112017, 05112017, 06112017, 07112017, 08112017, 01122017, takže správca dane určite svoj hodnotiaci úsudok nepaušalizuje na všetky faktúry, ako tvrdí súd, ale presne iba na tie faktúry, ktoré uvádza. Rovnako sú tieto konkrétne čísla faktúr uvedené aj v druhostupňovom rozhodnutí, takže súd nemal dôvod sa domnievať, že by takýto zovšeobecňujúci úsudok mohol vysloviť odvolací orgán.

21. Podľa sťažovateľa správny súd tvrdí, že vadou v právnom posúdení vykonanom správnymi orgánmi trpí aj odkaz na stav, kedy sa konateľ žalobcu nevedel vyjadriť a nevedel identifikovať plnenia súvisiace len s niektorými dotknutými faktúrami, ktoré závery boli následne zohľadňované pre všetky fakturované plnenia. Toto tvrdenie je v priamom rozpore so skutočnosťami uvedenými na str. 13 prvý odsek prvostupňového rozhodnutia, kde správca dane presne uvádza čísla faktúr, ktoré konateľ nevedel identifikovať (podrobne ZUP č. 100579971/2019 zo 07.03.2019) a z rozhodnutia správcu dane nevyplýva, že by daňové orgány svoje závery, týkajúce sa týchto konkrétnych faktúr následne zohľadnili a vzťahli na všetky fakturované plnenia. Vyššie uvedené skutočnosti, ktorá správca dane uviedol vo svojom rozhodnutí iba preukazujú nejasnosti a rozpory, ktoré správca dane zistil a ku ktorým sa žalobca už následne nikdy vo svojich podaniach nevyjadril (napr. vo vyjadrení k protokolu, odvolaní, žalobe).

22. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Posúdenie kasačného súdu

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

24. Sťažovateľ svoju sťažnostnú argumentáciu, smerujúcu voči nesprávnosti právneho posúdenia správnym súdom, založil v zásade na dvoch bodoch, a síce (I) na nesprávnom posúdení dôvodov pre nepriznanie práva na odpočet DPH správnym súdom a (II) na nesprávne deklarovanej zmätočnosti rozhodnutí daňových orgánov.

25. Vo vzťahu k samotnému obsahu dôvodov, pre ktoré správca dane a následne sťažovateľ vydali svoje rozhodnutia, kasačný súd uvádza, že tieto boli skutočne založené na nesplnení hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH žalobcovi a na tom, že žalobca v daňovom konaní neunesol svoje dôkazné bremeno. Z prvostupňového rozhodnutia, ktoré bolo následne potvrdené rozhodnutím sťažovateľa je zrejmé, že správca dane na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru o tom, že žalobcovi neboli dodané služby od spoločností SunShine Biz, s.r.o. a MaPu construct, s.r.o. Tieto závery správcu dane oprel predovšetkým o to, že dodanie služieb malo byť poskytované v reťazci dodávateľských subjektov, ktorých konatelia boli buď nekontaktní, alebo sa k

podstate zdaniteľného plnenia nevedeli vyjadriť. Správca dane, okrem výsluchov svedkov, tiež obsahovo vyhodnocoval predmet služby (Analýza dátových zdrojov pre portál „Property check“), pričom zistil rozpor medzi tvrdením konateľa žalobcu a samotnými údajmi, ktoré boli predmetom danej analýzy. Pokiaľ ide o argumentáciu, týkajúcu sa dodania služieb žalobcom jeho odberateľom, tak v prejednávanej veci bolo spochybnené ich dodanie od spoločností SunShine Biz, s.r.o. a MaPu construct, s.r.o. žalobcovi. Sťažovateľ netvrdil, že žalobca nedodal svojmu odberateľovi určitú službu, avšak v danom prípade bolo spochybnené, že išlo o dodanie rovnakej služby, akú mal žalobca nadobudnúť od svojich dodávateľov.

26. Kasačný súd súhlasí so sťažovateľom, že daňové orgány neboli povinné smerovať dokazovanie na preukázanie daňového podvodu žalobcu, keďže z ich rozhodnutí je zrejmé, že dospeli k záveru o nesplnení hmotnoprávných podmienok pre priznanie odpočtu DPH. Kasačný súd v rámci svojej rozhodovacej činnosti (viď napr. rozsudok sp. zn. 2Sfk/5/2023) už viackrát konštatoval, že otázky splnenia podmienok na odpočet DPH a účasť na daňovom podvode predstavujú dve samostatné entity, ktoré nie je možné stotožňovať a kombinovať. Finančné orgány teda na základe daňovej kontroly buď kreslia pochybnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávných alebo formálnych podmienok, ktoré zdaniteľnej osobe jasne a zrozumiteľne avizujú a umožňujú mu ich predkladaním ďalších dôkazov vyvracať (dôkazné bremeno daňového subjektu), alebo konštatujú záver o účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku a sú zaťažené preukazovaním jeho participácie (dôkazné bremeno finančných orgánov). Pokiaľ teda správca dane a následne sťažovateľ viedli svoje dokazovanie k tomu, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočet DPH, tak následne bol správny súd povinný vyhodnotiť zákonnosť ich rozhodnutí v tomto smere.

27. Pokiaľ sa sťažovateľ následne v napadnutom rozhodnutí, alebo v rámci svojich vyjadrení v súdnom konaní, argumentačne venoval judikatúre Súdneho dvora EÚ, týkajúcej sa daňového podvodu, tak uvedené nezakladá zmätočnosť rozhodnutia ako takého. Kasačný súd mal za preukázané, že sťažovateľ sa v rámci vyhodnotenia námietok žalobcu vysporadúval s nemožnosťou aplikácie tejto judikatúry na daný prípad. Rovnako v tomto smere argumentoval aj v súdnom konaní, čo neznamená, že by jeho závery boli zmätočné, alebo že by v dôsledku tejto argumentácie vznikla pochybnosť o dôvode neuznania odpočtu DPH. Kasačný súd preto nesúhlasí so správnym súdom, že z popísaných úvah a argumentácie správnych orgánov v danom prípade nie je možné jednoznačne určiť, ktoré pochybnosti a zistenia boli pre správca dane rozhodujúce a ku ktorým by prípadná obrana žalobcu mala smerovať.

28. Kasačný súd tiež súhlasí so sťažovateľom, že závery o nezrovnalostiach v dátumoch dodania služieb smerovali daňové orgány ku konkrétnym faktúram. Sám sťažovateľ na strane 10 (ods. 3) napadnutého rozhodnutia uvádza: „Boli zistené rozpory v odpovediach na otázky a tiež bolo zistené, že v mnohých prípadoch služby boli daňovým subjektom EVELYN s. r. o. fakturované odberateľom skôr, ako mali byť prijaté od dodávateľov, keď dátum dodania pri vystavených faktúrach č. 051017, 01112017, 04112017, 05112017, 06112017, 07112017, 08112017, 011122017 je skôr, ako boli služby daňovému subjektu EVELYN s. r. o. dodané, k čomu sa daňový subjekt EVELYN s. r. o. nevyjadril.“

29. V rámci vyhodnotenia dôkazov daňové orgány poukázali aj na to, že konateľ žalobcu nevedel identifikovať ďalšie konkrétne faktúry č. 02112017 a 03112017, ktoré boli vystavené spoločnosti EnerSys, s.r.o. Správny súd mal za to, že daňové orgány v danom prípade paušalizovali svoje závery na všetky faktúry, z ktorých si žalobca uplatnil odpočet DPH. Ak správny súd dospel k uvedenému záveru, tak bolo jeho povinnosťou uviesť aj dôvody, ktoré ho k nemu viedli. Pokiaľ v rámci posúdenia mal správny súd za to, že tieto závery neodôvodňovali nepriznanie práva na odpočet DPH vo vzťahu ku konkrétnemu dodaniu, z konkrétnej faktúry, tak mal túto faktúru označiť a poukázať na konkrétne pochybenie správcu dane (resp. žalovaného) v rámci hodnotenia dôkazov.

30. Pokiaľ ide o dôkazné bremeno žalobcu, kasačný súd upriamuje pozornosť správneho súdu na uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 229/2024, podľa ktorého: „Z uvedeného vyplýva, že odpočítanie dane je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Daňový subjekt musí preukázať, že faktúry či iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočítanie dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege. Súčasne platí, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo na odpočítanie dane len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane, či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (m. m. I. ÚS 24/2024). Lahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový

subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný. Aj v posudzovanom prípade je označenie dodávateľov tovarov a služieb ako „deklarovaných“ podstatný, pretože po relevantnom a zmysluplnom spochybnení reálnosti materiálnej podstaty deklarovaných obchodov zo strany správcu dane prešla dôkazná povinnosť tvrdiť a preukázať reálnosť zdaniteľných obchodov na sťažovateľku.“

V. Záver

31. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Z uvedených dôvodov napadnutý rozsudok trpí vadou podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Kasačný súd preto postupom podľa § 462 ods. 1 SSP rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou správneho súdu v ďalšom konaní bude preskúmať napadnuté rozhodnutie žalovaného (sťažovateľa) v naznačenom smere, t. j. posúdiť postup a rozhodnutie žalovaného z hľadiska toho, či sú jeho závery o nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH žalobcu zákonné a dôvodné.

32. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v ďalšom konaní správny súd (§ 467 ods. 3 SSP).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.