

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/16/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200272  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 04. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200272.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu Mgr. Petra Macha, PhD. v právnej veci žalobkyne: SAPS COMAN s.r.o., so sídlom Lovinského 43, 811 04 Bratislava, IČO: 35 853 956, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101057350/2021 zo dňa 16. júna 2021, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/63/2021-74 zo dňa 29. septembra 2022, takto

### rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/63/2021-74 zo dňa 29. septembra 2022 zrušuje a vec vracia Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobkyne kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2018, z ktorej vyhotovil protokol č. 100391077/2020 zo dňa 11. februára 2020.

2. Na základe vykonanej kontroly a výsledkov vyrubovacieho konania správca dane vydal rozhodnutie č. 101987889/2020 zo dňa 15. decembra 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobkyňu vyrubil rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty v sume 15 552,35 € za zdaňovacie obdobie november 2018. Správca dane žalobkyňu neuznal uplatnené právo na odpočítanie dane z obchodov so spoločnosťou MATTI, s.r.o. za dodanie stavebného tovaru a za upratovacie služby.

3. Správca dane v rámci správy daní zistil, že spoločnosť MATTI, s.r.o. za zdaňovacie obdobie november 2018 nepodala daňové priznanie k DPH a za rok 2018 ani daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby. Za preverované obdobie spoločnosť MATTI, s.r.o. nepodala žiadne prehľady a hlásenia, ktoré by nasvedčovali, že v priebehu roka 2018 zamestnávala nejakých zamestnancov.

4. Správca dane zistil, že žalobkyňa poukazovala finančné prostriedky za tovar a služby na účet spoločnosti KGC, a.s. a nie deklarovaného dodávateľa. Správcovi dane boli doručené výpisy z predmetného bankového účtu, z ktorých je zrejmé, že peňažný tok fungoval tak, že prichádzajúce finančné prostriedky boli v krátkom časovom úseku, väčšinou v ten istý deň, najneskôr na druhý deň, vyberané v hotovosti I. B., ktorý bol disponentom daného účtu, pričom nebol konateľom a ani spoločníkom deklarovaného dodávateľa. Spoločnosť KGC, a.s. bola priamym dodávateľom žalobkyne v mesiaci november 2017.

5. Správca dane vypočul konateľa žalobkyne pána Andreja Schwarza, ktorý uviedol, že v mesiaci november 2018 nebola žiadna osoba splnomocnená konať v mene žalobkyne, v roku 2018 jedným z najväčších dodávateľov žalobkyne bola spoločnosť MATTI, s.r.o., najväčšími odberateľmi boli spoločnosti TUBAU, a.s., Cestné stavby Liptovský Mikuláš, spol. s r.o., Priatelia, s.r.o. Z ďalších vyjadrení konateľa žalobkyne vyplynulo, že má stabilných dodávateľov, s ktorými desaťročia komunikuje, resp.

si ich vyberá na základe odporúčaní, čo pre neho predstavuje formu overenia si ich dôveryhodnosti. Ohľadom spoločnosti MATTI, s.r.o. nevedel uviesť, ako sa o tejto spoločnosti dozvedel a ani kto vystupoval a komunikoval v jej mene, nevedel ako prebiehala komunikácia s touto spoločnosťou, akou formou boli faktúry od spoločnosti doručované. Vyjadril sa, že obchodné transakcie dojednával a celý priebeh obchodu mal na starosti spoločník V.. Uviedol, že spolupráca so spoločnosťou MATTI, s.r.o. bola ukončená k 31. decembru 2018 z dôvodu nespoľahlivosti, pričom mali aj problém s komunikáciou.

6. Správca dane vypočul ako svedka V., ktorý uviedol, že pozná spoločnosť MATTI, s.r.o., dozvedel sa o nej od svojho dlhoročného známeho, pána I. B., ktorého požiadal, či by mu nevedel zabezpečiť nejakého dodávateľa. Pán B. zabezpečil spoločnosť MATTI, s.r.o., ktorá pre žalobkyňu vykonala upratovacie služby. V mene žalobkyne obchodné transakcie dohadoval svedok, ktorý komunikoval iba s pánom B., v sídle spoločnosti MATTI, s.r.o. nikdy nebol a ani sa nestretol s konateľom tejto spoločnosti. Zodpovedný za upratovacie služby bol pán Schwarcz, dodávky stavebného debnenia zabezpečoval svedok, v mene spoločnosti MATTI, s.r.o. vystupoval iba pán B., avšak svedok nemal vedomosť, v akom vzťahu bol k tejto spoločnosti. Skutočnosť, že tovar bol dodaný a služby poskytnuté spoločnosťou MATTI, s.r.o., sa svedok dozvedel z vystavených faktúr.

7. Ako svedok vypovedal aj pán I. B., ktorý uviedol, že pozná žalobkyňu a aj konateľa Andreja Schwarcza, s ktorým ho zoznámil jeho dlhoročný známy V.. Nemá splnomocnenie konať v mene žiadnej spoločnosti, avšak „veľmi dávno, asi v roku 2017“ bol splnomocnený konať v mene spoločnosti MATTI, s.r.o. Pre žalobkyňu svedok „v podstate“ sprostredkoval obchodné transakcie so spoločnosťou MATTI, s.r.o., v mene ktorej komunikoval V.. M. Y., na základe splnomocnenia, ktoré svedkovi ukázal. Avšak od akého dátumu bol V.. Y. splnomocnený konať za uvedenú spoločnosť, svedok nevedel. Svedok nebol v žiadnom pracovno-právnom vzťahu voči spoločnosti MATTI, s.r.o., nemal žiadnu právomoc konať v jej mene. S konateľom tejto spoločnosti pánom Róbertom Dirdom sa stretol len raz, pričom vo veci obchodov ho nekontaktoval, na sídle spoločnosti bol, avšak tam bola len poštová schránka. Ohľadom sprostredkovania upratovacích služieb a dodávok tovaru svedok komunikoval iba s pánom Y., nemal vedomosť, že dodávateľom tovaru a služieb bude spoločnosť MATTI, s.r.o. Svedok nevedel uviesť pôvod fakturovaného tovaru, ktorý ani nikdy nevidel, nebol prítomný pri nakladaní a ani pri vykladaní tovaru, nevedel, kde bol tovar skladovaný, kto zabezpečoval jeho prepravu, nevedel, kto konkrétne vykonával fakturované upratovacie služby.

8. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí skonštatoval, že vyjadrenia konateľa žalobkyne si odporujú, keď na jednej strane tvrdil, že do prevádzok, v ktorých sa vykonávali upratovacie práce, do 31. decembra 2018 nechodil a kľúče od týchto prevádzok mal k dispozícii až od 1. januára 2019, avšak následne tvrdil, že konateľ odberateľa ho tam mohol vidieť upratovať v mesiaci december 2018. Správca dane poukázal aj na ďalšie rozpory vo vyjadreniach konateľa žalobkyne a svedkov V. a I. B.. Konateľ žalobkyne mal najprv tvrdiť, že so spoločnosťou MATTI, s.r.o. komunikoval výlučne pán G., avšak nevie s akou konkrétnou osobou komunikoval, pritom neskôr uviedol, že zodpovednou osobou konať v mene spoločnosti MATTI, s.r.o. bol I. B., čo mu ústne potvrdil V.. V rozpore s týmito tvrdeniami pán B. poprel, že by konal v mene spoločnosti MATTI, s.r.o. a naopak zdôraznil, že voči uvedenej spoločnosti nebol v žiadnom pracovnoprávnom a ani v inom právnom vzťahu. Pán G. sa ako svedok vyjadril, že nevie, v akom vzťahu voči spoločnosti MATTI, s.r.o. bol pán B., keďže si túto informáciu žiadnym spôsobom nepreveril. Konateľ žalobkyne tiež tvrdil, že kľúče od prevádzok odovzdal pánovi B., avšak v iných svojich vyjadreniach uvádzal, že vo veci upratovacích služieb nebol v kontakte s pánom B., keďže všetky úkony zabezpečoval pán G., ktorý naopak tvrdil, že upratovacie služby nezabezpečoval, tie mal na starosti konateľ žalobkyne. V rozpore s tvrdeniami konateľa žalobkyne pán B. vo svojej svedeckej výpovedi zdôraznil, že bol iba sprostredkovateľom, neuviedol, že by disponoval kľúčmi od prevádzok, nevedel jednoznačne uviesť, či bola medzi žalobkyňou a spoločnosťou MATTI, s.r.o. uzatvorená nejaká zmluva. Správca dane tiež upozornil na účelové konanie žalobkyne, keď v momentoch, v ktorých jej to vyhovovalo, sa odvolávala na uzavretú zmluvu o poskytovaní upratovacích a čistiacich prác zo dňa 17. decembra 2017, avšak keď správca dane vyjadril svoje pochybnosti, uviedol, že zmluvu prevzal z internetu, pričom ako právne neznačný prevzal aj časť textov, ktoré sa zdajú v súčasnosti nelogické, avšak v čase vyhotovenia zmluvy v tom problém nevidel.

9. Vyššie uvedené zistenia viedli správcu dane k záveru, že nebolo preukázané, že spoločnosť MATTI s.r.o. dodala žalobkyňi tovar/služby v zmysle preložených faktúr a že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Podľa správcu dane tak žalobkyňa neuniesla dôkazné bremeno pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok pre priznanie odpočtu DPH, keď nevyvrátila pochybnosti a tvrdenia správcu dane, že zdaniteľné plnenia sa uskutočnili tak, ako bolo deklarované na faktúrach.

10. Na odvolanie žalobkyne žalovaný rozhodnutím č. 101057350/2021 zo dňa 16. júna 2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Stotožnil sa s rozsahom správcom dane vykonaného dokazovania, ním ustáleným skutkovým stavom, ako aj naň nadväzujúcim právnym posúdením veci. Uviedol, že žalobkyňa nedisponovala materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa MATTI, s.r.o., ktorého ekonomická činnosť bola správcom dane preukázateľne spochybnená.

11. K prípadnej potrebe aplikácie judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej ako „SD EÚ“) v otázke preukazovania existencie podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu medzi žalobkyňou a na sporných faktúrach deklarovaným dodávateľom MATTI, s.r.o. v spojení s otázkou vedomosti žalobkyne o jej účasti na podvodnom konaní, resp. vedomosti o tom, že zdaniteľné plnenia boli súčasťou podvodu, žalovaný uviedol, že z judikatúry SD EÚ vyplýva zásada subsidiarity skúmania podmienok účasti (vedomosti) daňového subjektu na daňovom podvode vo vzťahu k nevyhnutnosti splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH (C-277/14 - PPUH Stehcemp). Ak nie je preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie nároku na odpočet DPH, nie je potrebné skúmať podmienku účasti daňového subjektu na daňovom podvode, resp. otázku vedomosti daňového subjektu na tejto účasti. V prejednávanej veci postup v zmysle judikatúry SD EÚ bol naplnený, avšak nie je nevyhnutné ho aplikovať. Plnenie, ktoré žalobkyňa prijala, bolo spojené s podvodným konaním, pričom daň, ktorú si žalobkyňa odpočítala, nebola do štátneho rozpočtu zaplatená, keďže deklarovaný dodávateľ MATTI, s.r.o. za zdaňovacie obdobie november 2018 vôbec nepodal daňové priznanie k DPH. Preukázateľne preto došlo k daňovému úniku, o ktorom žalobkyňa pri uplatnení zásady opatrnosti a obozretnosti v obchodnom styku mala a mohla vedieť, čo by bolo dôvodom neuznania odpočítania DPH z faktúr, na ktorých je v pozícii dodávateľa uvedená spoločnosť MATTI, s.r.o.. Na základe dokazovania vykonaného správcom dane možno podľa žalovaného jednoznačne konštatovať, že žalobkyňa nedisponovala materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa MATTI, s.r.o., ktorého ekonomická činnosť bola správcom dane preukázateľne spochybnená. Došlo preto k porušeniu ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a toto bolo aj dôvodom nepriznania uplatneného daňového oprávnenia.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

12. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátiť na ďalšie konanie.

13. Žalobkyňa v správnej žalobe najmä:

- namietala, že v obchodnom styku s dodávateľskou spoločnosťou dodržala potrebnú mieru opatrnosti a odbornej starostlivosti, pričom všetky zistenia, ku ktorým ex post dospeli daňové orgány, boli v čase realizácie obchodného styku s dodávateľskou spoločnosťou pre žalobkyňu nedosiahnuteľné,
- poukázala na judikatúru kasačného súdu, podľa ktorej ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných tovarov a služieb od určitého dodávateľa, vyčerpal tým vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane,
- s odkazom na judikatúru SD EÚ poukázala na to, že zamietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý bol dodaný, či už z dôvodu, že faktúru vystavil rizikový alebo neexistujúci subjekt, resp. že sa nedá zistiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru alebo služieb, je možné len vtedy, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od zdaniteľnej osoby vyžadovali overenia, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu správcovi dane.

14. Správny súd rozsudkom č. k. 11S/63/2021-74 zo dňa 29. septembra 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zrušil rozhodnutie žalovaného a správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

15. Správny súd v rámci právneho posúdenia veci odcitoval časť rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/42/2020 zo dňa 24. novembra 2021, v ktorom kasačný súd okrem iného vyjadril, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet. Rovnako odcitoval časť rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/48/2021 zo dňa 27. júna 2022, ktorým kasačný súd odkázal na uznesenie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo.

16. Následne uviedol, že správne súdu z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplývalo, že by daňové orgány preukázali účasť žalobkyne na prípadnom podvodnom konaní jej dodávateľa, resp. potenciálnych subdodávateľov alebo aspoň vedomosť žalobkyne o takomto podvodnom konaní

niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Z tohto dôvodu možno ich závery učinené v preskúmaných rozhodnutiach o nepriznaní nároku žalobkyni na odpočet DPH pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok zákona o DPH, majúcich svoj základ v nepreukázaní dodania fakturovaných tovarov a služieb deklarovaným dodávateľom, považovať za predčasné, čo v konečnom dôsledku vyústilo do vady nesprávneho právneho posúdenia veci. Daňové orgány na niektorých miestach svojich rozhodnutí síce naznačujú existenciu podvodného alebo zneužívajúceho konania, o ktorom mohla žalobkyňa vedieť, avšak neponúkajú v tomto smere ucelenú, argumentačne zrozumiteľne vybudovanú správnu úvahu, v rámci ktorej by do príčinnej súvislosti uviedli konkrétne vymenované zistenia a skutočnosti na strane jednej a na strane druhej vedomosť žalobkyne (alebo možnosť vedomosti) o tom, že sporné transakcie, do ktorých bola zapojená a z ktorých si uplatnila odpočet DPH, sú súčasťou daňového podvodu.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

17. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalovaný - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Žiadal zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

18. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ na úvod uviedol, že trvá na prijatom závere, že na základe výsledkov vykonaného dokazovania nebolo preukázané, že tovar a služby dodal žalobkyni deklarovaný dodávateľ. Zdôraznil, že neuznanie nároku na odpočítanie dane bolo založené na závere o nesplnení hmotnoprávnych podmienok a nie na závere o účasti žalobkyne na podvodnom alebo zneužívajúcom konaní, preto nebolo povinnosťou správcu dane či žalovaného preukazovať vedomosť žalobkyne, že predmetné plnenie je súčasťou daňového podvodu alebo zneužívajúceho konania. Zastával názor, že daňové orgány dôsledne uniesli svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k spochybneniu splnenia základnej hmotnoprávnej podmienky zo strany žalobkyne, a to statusu osoby dodávateľa ako platiteľa dane. Poukázal na rozhodovaciu činnosť kasačného súdu, podľa ktorej právo na odpočet DPH možno nepriznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie hmotnoprávnych podmienok alebo aj vtedy, ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávnych podmienok, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľala, resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode.

19. K posudzovanej veci uviedol, že deklarovaný dodávateľ nepriznal dodanie tovarov a služieb pre žalobkyňu, je nekontaktný, jeho účtovná dokumentácia je nedohľadateľná, jediným konateľom je občan Českej republiky, ktorého nie je možné zastihnúť ani na adrese sídla spoločnosti a ani na adrese nahláseného trvalého pobytu v Českej republike. Nekontaktnosť či absencia personálnych a majetkových prostriedkov deklarovaného dodávateľa pritom nebola jediným dôvodom pre odopretie práva na odpočet DPH. Žalobkyňa tiež nevedela jednoznačne a bezpochyby potvrdiť realizáciu obchodov s označeným dodávateľom, vôbec sa nezaujímal o pôvod tovaru, o jeho vlastnosti, nevedela, kde sa tovar skladoval a ako bol prepravovaný. Vykonaným dokazovaním vznikli pochybnosti o tom, že dodávateľom bola spoločnosť MATTI, s.r.o., čím sa dôkazné bremeno prenieslo späť na žalobkyňu, ktorá vzniknuté pochybnosti nerozptýlila. Podľa sťažovateľa sa na posudzovanú vec nevzťahuje rozhodnutie SD EÚ vo veci Vikingo, keďže bolo relevantne spochybnené dodanie tovaru priamym dodávateľom a žalobkyňa priamo účastná ako odberateľka na tomto obchode mala na neho dosah a mohla preveriť zákonom vyžadované náležitosti.

20. Žalobkyňa sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadrila.

21. Po predložení veci kasačnému súdu bola táto pridelená do senátu 4 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení v zložení JUDr. Monika Valašiková, PhD., LL.M., prof. JUDr. PhDr. Peter Potásch, PhD. a JUDr. Zuzana Mališová (sudkyňa spravodajkyňa). Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2024 v znení opatrenia č. 5. Podľa § 27b štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. marca 2024 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Anita Filová, Mgr. Kristína Babiaková (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Rastislav Dlugoš, PhD.

22. Podpredseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky uznesením sp. zn. KPp/24-12 zo dňa 3. apríla 2024, na základe oznámenia sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., tohto podľa § 87 ods. 2 SSP vylúčil z prejednávania a rozhodovania veci. Ďalším (zastupujúcim) členom senátu sa tak v súlade s rozvrhom práce v znení účinnom od 1. apríla 2024 stal sudca Mgr. Peter Mach, PhD.

IV. Posúdenie kasačného súdu

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

24. Úlohou kasačného súdu bolo v predmetnej veci v podstatnom ustáliť, či napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď správny súd len v jednom odseku bez bližšieho odôvodnenia konštatuje, že závery sťažovateľa a správcu dane o nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH boli predčasné a zároveň, že správca dane nepreukázal aspoň vedomosť žalobkyne o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca.

25. Kasačný súd v nadväznosti na sporné právne otázky a ich vymedzenie zo strany sťažovateľa dáva do pozornosti, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím práva na odpočítanie dane z dôvodu daňového podvodu, resp. účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom a (iv) odopretím práva na odpočítanie dane z dôvodu zneužitia práva.

26. Kasačný súd dodáva, že toto rozlišovanie nie je samoučelné. Zatiaľ čo pri skúmaní hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt a jeho dobromyseľnosť v zásade nezohráva žiadnu rolu, v prípade preukazovania účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom a pri zneužití práva, keď neboli vznesené relevantné pochybnosti o nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane, dôkazné bremeno zaťažuje finančné orgány (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 27/2021 zo dňa 30. novembra 2022, bod 39).

27. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokuje si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“), § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale aj 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). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, § 51 ods. 1 zákona o DPH, či 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). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

28. Slovenská republika je jednou z krajín, ktoré si uplatňujú výnimku podľa čl. 287 Smernice, v kontexte ktorej niektoré zo zdaniteľných osôb podľa čl. 9 ods. 1 Smernice oslobodzuje od dane z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 1 zákona o DPH). Preto sa hmotnoprávna podmienka preukázania statusu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) Smernice mení na požiadavku preukázania statusu dodávateľa ako platiteľa dane (§ 4 ods. 1 a 2 zákona o DPH). Podmienka dodania tovaru/služby platiteľom dane ako podmienka priznania práva na odpočet dane je pritom zrejmá aj z § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

29. Ak preto správny súd bez akéhokoľvek bližšieho odôvodnenia vyslovil, že závery sťažovateľa a správcu dane o nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH boli predčasné, keďže nebola preukázaná jeho účasť na podvode, vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci. Ako už bolo vyššie uvedené, jednotlivé dôvody na nepriznanie odpočtu DPH sú dôvodmi samostatnými a nie je povinnosťou správcu dane dokazovať najprv účasť/vedomosť daňového subjektu na podvode a následne preukazovať nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, ako sa nesprávne domnieval správny súd. Naopak, správca dane môže samostatne vysloviť záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok (dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt) pre nepriznanie odpočtu DPH. A naopak, v prípade sankcionovania účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom alebo v prípade sankcionovania zneužitia práva v daňovej oblasti, ide o situácie, v ktorých hmotnoprávne podmienky priznania týchto práv nie sú sporné. Potreba odlišovať jednotlivé dôvody nepriznania odpočtu DPH má pritom zásadný dopad na celé daňové konanie. Je tomu tak preto, že od určenia dôvodu nepriznania práva na odpočet DPH závisí posúdenie miery dôkazného bremena, ktorým bol v daňovom konaní zaťažený daňový subjekt a správca dane. V prípade preukazovania daňového podvodu a účasti na ňom totiž dôkazné bremeno ťaží primárne správcu dane, ale pri hmotnoprávnych podmienkach práva na odpočet DPH a ich preukazovaní je toto dôkazné bremeno prioritne na daňovom subjekte.

30. Úlohou správneho súdu bolo preto na úvod si ustáliť správcom dane a sťažovateľom deklarovaný dôvod pre nepriznanie práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov žalobkyne. Sťažovateľom vymedzeným dôvodom nepriznania odpočítania dane žalobkyne bol pritom správny súd viazaný. V súlade s tvrdeniami sťažovateľa aj kasačný súd konštatuje, že správca dane a sťažovateľ argumentovali a svoje rozhodnutia postavili na tom, že žalobkyňa nepreukázala, že jej tovary/služby boli dodané deklarovaným dodávateľom (resp. dodanie od deklarovaného dodávateľa bolo spochybnené), spochybňovali teda splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - statusu skutočného nezisteného dodávateľa ako platiteľa dane. Ak žalovaný poukazoval aj na únik dane a na to, že by v posudzovanej veci bolo prípadne možné uvažovať o účasti žalobkyne na obchode poznačenom podvodom, išlo iba o opísanie možností správnych orgánov, ale z rozhodnutí jasne vyplýva, že tieto nie sú postavené na účasti žalobkyne na podvoche, ale odpočet na dani jej nebol priznaný z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok. V prípade takto definovaných dôvodov na nepriznanie odpočtu DPH (nesplnenie hmotnoprávnych podmienok) teda už nebolo povinnosťou správcu dane a sťažovateľa pristúpiť k preskúmvaniu splnenia/nesplnenia iných dôvodov. Ak sa ale správny súd bez bližšieho odôvodnenia vôbec nevysporiadal so skutkovými okolnosťami veci a s argumentmi žalobkyne či sťažovateľa, a bez ďalšieho konštatoval predčasnosť záverov o nesplnení hmotnoprávnych podmienok žalobkyňou, keďže nebola preukázaná jej účasť na podvoche, vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci.

31. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že jeho doteraz uvedené závery nesmerujú k záveru o zákonnosti či nezákonnosti preskúmvaného rozhodnutia sťažovateľa. Bude úlohou správneho súdu v ďalšom konaní preskúmať sťažovateľom a správcom dane vymedzený dôvod nepriznania žalobkyňou uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov (nesplnenie hmotnoprávnych podmienok) a relevantné skutkové okolnosti, na ktorých je tento záver postavený. Tieto zistenia správny súd konfrontuje so žalobnými námietkami žalobkyne a posúdi ich tiež v kontexte miery dôkazného bremena, ktorým bola žalobkyňa zaťažená, pričom bude rozlišovať medzi jednotlivými dôvodmi na nepriznanie odpočtu DPH podľa bodu 25 až 28 tohto rozsudku. Svoje závery správny súd náležite a zrozumiteľne odôvodní.

#### V. Záver

32. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že napadnutý rozsudok správneho súdu jednak vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci ako aj je v rozpore s ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu, ktorá rozlišuje medzi jednotlivými dôvodmi na nepriznanie odpočtu DPH. Kasačný súd preto postupom podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec vrátil Správne mu súdu v Banskej Bystrici, na ktorý prešiel výkon súdnictva z Krajského súdu v Trenčíne podľa § 3 ods. 3 písm. a) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, na ďalšie konanie.

33. V ďalšom konaní bude správny súd postupovať tak, ako mu naznačil kasačný súd v bode 31 tohto rozsudku. Vyjadrenými právnymi názormi kasačného súdu je správny súd viazaný (§ 469 SSP).

34. V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.