

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/11/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200176
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 01. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vališ
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200176.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Ing. Ľudovít Kulich s miestom podnikania J. Bottu 1260/32, Partizánske, IČO 11 741 180, zastúpeného: JUDr. Matej Valjent so sídlom Jesenského 232, Partizánske, IČO: 42025753, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42?499?500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100931234/2021 z 28. mája 2021 konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/57/2021-79 z 10. novembra 2021, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/57/2021-79 z 10. novembra 2021 **z r u š u j e** a vec sa **v r a c i a** Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I.
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 102021256/2020 z 22.12.2020 bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 7 552,16 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2019 z dôvodu, že správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľa Energetické systémy Slovensko a.s. za dodávku rôznych potravinárskych tovarov.

2. Správca dane ustálil, že v posudzovaných zdaniteľných obchodoch vznikol daňový únik tým, že dodávateľ žalobcu Energetické systémy Slovensko a.s. a jeho subdodávateľ Energetické systémy s.r.o. pôsobili v umelo vytvorenom obchodnom reťazci ako nárazníkové spoločnosti, ktoré prostredníctvom vystavených faktúr predstierali, že medzi sebou obchodujú takým spôsobom, že tovar uvedený na faktúre nakúpili a s malým navýšením ceny ho predali ďalej s cieľom získania odpočítania dane u žalobcu, pričom subdodávateľ túto daň do štátneho rozpočtu neuhradil a vznikol mu daňový nedoplatok. Dospel tiež s poukazom na personálne prepojenie (dcéru žalobcu) k záveru, že žalobca mohol a mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie DPH je súčasťou podvodného konania zo strany subdodávateľa (Energetické systémy s.r.o.) a umelo vloženého dodávateľa (Energetické systémy Slovensko a.s.) dodávateľského reťazca a žalobca mal a mohol prijať opatrenia, ktoré by vylúčili podvodné konanie, prípadne jeho účasť na takomto konaní.

3. Žalovaný prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 102021256/2020 z 22.12.2020 napadnutým rozhodnutím č. 100931234/2021 z 28.05.2021 potvrdil. Mal za to, že plnenie, ktoré žalobca prijal, bolo spojené s podvodným konaním, pričom daň, ktorú si žalobca odpočítal na vstupe, nebola do

štátneho rozpočtu odvedená. Subdodávateľ žalobcu Energetické systémy s.r.o. reálne nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, jeho úlohou bolo faktúry vystaviť a vykázať v daňovom priznaní s cieľom navodiť dojem reálneho obchodovania a zachovania neutrality DPH, avšak s chýbajúcou daňou, ktorú do štátneho rozpočtu nezaplátil.

II.

Konanie pred správnym súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia) a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

5. Žalobca tvrdil, že svoje dôkazné bremeno uniesol, keď disponuje faktúrou a reálnym tovarom. Tým žalobca splnil podmienky svojho nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Za najrôznejšie nedostatky v prostredí dodávateľa a subdodávateľa nezodpovedá, a preto tieto nedostatky nemôžu byť dôvodom na nepriznanie odpočítania dane.

6. Uviedol, že nezískal žiadnu daňovú výhodu, nakoľko predmetný potravinársky tovar by pre svoju výrobu musel zabezpečiť od iného dodávateľa, pričom by mu rovnako vzniklo právo na vrátenie nadmerného odpočtu DPH.

7. Pre názor žalovaného o existencii daňového podvodu a účasti žalobcu na ňom neexistuje podľa žalobcu žiadne logické vysvetlenie ani dôkazy a žalobca nemôže niesť zodpovednosť za svojich dodávateľov. Taktiež skutkové zistenia správcu dane a žalovaného považoval žalobca za nedostatočné, neúplné a nesprávne vyhodnotené.

8. Správny súd napadnutým rozsudkom č. k. 13S/57/2021-79 z 10.11.2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) rozhodol tak, že správnu žalobu žalobcu zamietol.

9. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd najmä uviedol, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných spornými faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Mal za to, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že zdaniteľné plnenia nedodala žalobcovi spoločnosť Energetické systémy Slovensko a.s., o čom žalobca pri náležitej obozretnosti mohol a mal mať vedomosť.

10. Doplnil, že predmetné zdaniteľné plnenia boli realizované v obchodnom reťazci, do ktorého boli spoločnosť Energetické systémy Slovensko a.s. ako dodávateľ a spoločnosť Energetické systémy s.r.o. ako subdodávateľ umelo vložené len z dôvodu narušenia neutrality DPH a získania daňovej výhody v podobe uplatnenia nadmerného odpočtu DPH na poslednom stupni.

11. Nestotožnil sa s názorom žalobcu, že pre uplatnenie nároku na odpočet dane postačuje, ak disponuje reálnym zdaniteľným plnením a k tomu vystavenou faktúrou. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie faktúry s predpísaným obsahom, pretože pre vznik nároku na odpočet dane musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať aj reálne vykonanie obchodu. Reálne uskutočnenie sporných zdaniteľných plnení v takomto zmysle žalobca podľa správneho súdu nepreukázal, pretože z vykonaného dokazovania je zrejmé, že sporné zdaniteľné plnenia neposkytol žalobcovi deklarovaný dodávateľ Energetické systémy Slovensko a.s.

III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

12. Proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/57/2021-79 z 10.11.2021 podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil podľa § 462 ods. 2 SSP tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 100931234/2021 z 28.05.2021 ako i prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 102021256/2020 z 22.12.2020 a vec im

vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP (nesprávne právne posúdenie veci).

13. V rámci sťažnostných bodov sťažovateľ najmä brojí voči nesprávnemu posúdeniu dôkazného bremena, a to v akom rozsahu dôkazné bremeno v daňovom konaní znáša správca dane a v akom rozsahu dôkazné bremeno znáša daňový subjekt.

14. Dôvody, ktoré uviedol správny súd v napadnutom rozsudku, a ktoré boli dôvodom zamietnutia žaloby sú, že žalobca pre preukázanie zdaniteľného obchodu a nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, musí reálne preukázať nielen hodnovernými dokladmi uskutočnenie zdaniteľného obchodu, ale musí aj preukázať reálne dodanie tovarov alebo služieb, čo sťažovateľ preukázal. Má za to, že správca dane zistil, že tovar, ktorý bol deklarovaný vo faktúrach za nákup tovaru, bol skutočne kúpený, sťažovateľ k tomuto tovaru nadobudol vlastnícke právo, a teda mu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Uvádza, že žiadne skutočnosti nepreukazujú pochybnosti o skutočnom a reálnom dodaní tovaru.

15. Záveru správneho súdu, že spoločnosti Energetické systémy s.r.o. ako subdodávateľ a Energetické systémy Slovensko a.s. ako dodávateľ žalobcu boli do obchodného reťazca len umelo vložené podľa sťažovateľa nesvedčí žiadny vykonaný dôkaz a ide iba o tvrdenie. Taktiež tvrdí, že neexistuje dôkaz o tom, že by mal vedomosť o narušení neutrality dane a ani daňová kontrola nepreukázala, že by mal záujem získať neoprávnený daňový prospech. Tvrdí, že sa nepodieľal na žiadnom daňovom úniku a ide o nepodložené tvrdenia, ktoré nemajú oporu vo výsledkoch daňovej kontroly.

16. Namieťa i nevykonanie miestneho zisťovania, ktorým by sa preukázalo nadobudnutie predmetného tovaru sťažovateľom. Uvádza, že všetkými subjektami bolo potvrdené reálne dodanie tovaru i jeho preprava, a preto nie je namieste akékoľvek spochybňovanie reálneho dodania tovaru spoločnosťou Energetické systémy Slovensko, a.s. sťažovateľovi.

17. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním z 25.01.2022. Zotrvál na skutočnostiach a záveroch uvedených v napadnutých rozhodnutiach a považuje ich za vydané v súlade s platnými právnymi predpismi. Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu ako vecne správny potvrdil.

18. Na vyjadrenie žalovaného reagoval sťažovateľ podaním z 18.02.2022, v ktorom zotrval na svojej argumentácii uvedenej v kasačnej sťažnosti.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa 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 spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

20. Sťažovateľ vo svojej podstate brojil proti záveru správneho súdu, že zdaniteľné plnenia (potravínárske tovary) nedodala žalobcovi spoločnosť Energetické systémy Slovensko a.s., t.j. že sporné zdaniteľné plnenia neposkytol sťažovateľovi deklarovaný dodávateľ Energetické systémy Slovensko a.s. V tomto je sťažovateľovi potrebné dať za pravdu, keďže dodanie tovaru spôsobom deklarovaným sťažovateľom nebolo dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane.

21. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnymi podmienkami priznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnymi podmienkami priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie dane alebo oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie dane alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

22. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci 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. Vyššie uvedené podmienky vyplývajúce zo Smernice 2006/112/ES sú prevzaté do zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

23. Z napadnutého rozsudku správneho súdu je zrejmé, že správny súd svoje posúdenie zameril na otázku preukázania dodávateľa tovaru, kde spochybnil, že tento bol sťažovateľovi dodaný deklarovaným dodávateľom Energetické systémy Slovensko a.s. Správny súd sa tak zameril na otázku splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného však vyplýva, že (primárnym) dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane sťažovateľovi nebolo nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane (a teda ani spochybnenie hmotnoprávnej podmienky spočívajúcej v dodaní tovaru alebo poskytnutí služby inou zdaniteľnou osobou - dodávateľom Energetické systémy Slovensko a.s.). V tejto súvislosti je preto potrebné sa stotožniť so sťažovateľom, že správny súd vec nesprávne právne posúdil v otázke nesplnenia jednej z hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, ktorá však z obsahu napadnutého rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia správcu dane nevyplývala. Podstatou prvostupňového rozhodnutia správcu dane a napadnutého rozhodnutia žalovaného bolo odopretie nároku na odpočítanie dane sťažovateľovi z dôvodu tvrdeného daňového podvodu a vedomosti sťažovateľa o ňom. Týmto dôvodom sa však správny súd nezaoberal, i keď sťažovateľ vo svojej správnej žalobe (body 35. a 36.) so záverom správcu dane o jeho tvrdenej účasti na daňovom podvode nesúhlasil.

24. Sťažnostné body sťažovateľa súvisiace so záverom správneho súdu, že sporné zdaniteľné plnenia neposkytol sťažovateľovi deklarovaný dodávateľ Energetické systémy Slovensko a.s., sú preto dôvodné, čoho dôsledkom je zrušenie napadnutého rozsudku (§ 462 ods. 1 SSP) a vrátenie veci na ďalšie konanie Správneho súdu v Banskej Bystrici, na ktorý v zmysle § 3 ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov s účinnosťou od 01.06.2023 prešiel výkon súdnictva vo vzťahu ku konaniam vo veciach, v ktorých dovtedy konal Krajský súd v Trenčíne.

25. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu vec opätovne posúdiť, a to hlavne v otázke dôvodov, pre ktoré nebolo sťažovateľovi priznané právo na odpočítanie dane.

26. Kasačný súd k otázke prípadného posúdenia účasti sťažovateľa na daňovom podvode vo všeobecnosti odkazuje na judikatúru Súdneho dvora EÚ (napríklad rozsudky vo veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen; C-439/04 a C-440/04 Kittel a Recolta Recycling, či C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid), ktorá ako podvod na dani z pridanej hodnoty označuje situácie, v ktorých jeden z účastníkov reťazca neodvedie daň a ďalší si ju odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica 2006/112“). Daňové orgány pri posudzovaní jednotlivých prípadov musia zrozumiteľne a presne popísať všetky skutočnosti, ktoré svedčia o tom, že došlo k podvodnému konaniu daňového subjektu. Pokiaľ správca dane preukáže objektívne skutočnosti o tom, že daňový podvod nastal, pristúpi k skúmaniu subjektívnej stránky účasti tohto daňového subjektu na podvode. Pri posudzovaní subjektívnej stránky správcu dane vyhodnotí aj to, či daňový subjekt prijal primerané opatrenia na to, aby zaistil, že jeho plnenie nebude súčasťou podvodného reťazca.

27. Súdny dvor EÚ v novšom rozsudku C-537/22 Global Ink Trade taktiež pokiaľ ide o preukázanie účasti na daňovom podvode skonštatoval, že: „Smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že:

- bráni tomu, aby sa daňová správa v prípade, že má v úmysle odoprieť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba sa podieľala na podvode typu „kolotoč“ v oblasti DPH, obmedzila len na preukázanie, že toto plnenie je súčasťou kruhového fakturačného reťazca,
- uvedenej daňovej správe prináleží jednak presne určiť skutočnosti zakladajúce podvod a preukázať podvodné konanie a jednak preukázať, že zdaniteľná osoba sa aktívne podieľala na tomto podvode alebo že vedela či mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce toto právo bolo súčasťou uvedeného podvodu, čo nevyhnutne neznamená identifikáciu všetkých subjektov, ktoré sa podieľali na podvode, ako aj ich jednotlivých konaní.“

28. Sumarizujúc preto pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na dani z pridanej hodnoty na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje tzv. Axel Kittel test,

ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:

- Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

29. Zo strany správneho súdu v ďalšom konaní preto bude potrebné posúdiť i realizáciu tzv. Axel Kittel testu zo strany správcu dane a žalovaného, a to v rozsahu príslušného žalobného bodu sťažovateľa.

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

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

Poučenie:

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