

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/75/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2020200259
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 01. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:2020200259.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M., a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: GENESIS POZEMNÉ STAVBY, s.r.o., so sídlom Pešia cesta 250/76, 931 01 Šamorín - Mliečno, IČO: 46 059 105, v zastúpení Advokátskou kanceláriou Valach, Kišac, s.r.o., so sídlom Gogoľova 18, 852 02 Bratislava, IČO: 36 663 051, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101341810/2020 z 20. augusta 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave, č. k. 14S/87/2020 - 73 z 03. februára 2022, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej aj „správny súd“) napadnutým rozsudkom sp. zn. 14S 87/2020 z 03. februára 2022 napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 101341810/2020 z 20. augusta 2020, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 191638/2020 z 24. apríla 2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým postupom podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane v sume 7.020,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2018, ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec vrátil prvostupňovému správne mu orgánu na ďalšie konanie. Správny súd priznal postupom podľa § 167 zákona č. 162/2015 Z. z. správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) procesne úspešnému žalobcovi právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

2. Z odôvodnenia správneho súdu vyplýva, že preskúmaním spisového materiálu zistil, že výsledkom daňovej kontroly bol protokol č. 102148226/2019 z 12. septembra 2019, ktorý bol spolu s výzvou z 13. septembra 2019 zaslaný na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole a bol doručený daňovému subjektu 30. septembra 2019. Prerokovanie pripomienok predložených k výzve na vyjadrenie sa k zisteniam uvedených v protokole sa uskutočnilo 21. novembra 2019, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102694472/2019. Správca dane žiadosťou z 10. januára 2020 požiadal Finančné riaditeľstvo SR o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia. 22. januára 2020 bolo doručené oznámenie č. 100184080/2020 zo 16. januára 2020 o predĺžení lehoty na vydanie rozhodnutia, ktorým Finančné riaditeľstvo SR lehotu na vydanie predĺžilo o 3 mesiace. Daňový subjekt bol o tejto

skutočnosti upovedomený listom č. 100242931/2020, ktorý bol doručený daňovému subjektu 3. februára 2020. Konečné prerokovanie priebehu a výsledkov vyrubovacieho konania sa uskutočnilo na ústnom pojednávaní 6. apríla 2020, o čom bola spísaná zápisnica č. 100750192/2020.

3. Správny súd ďalej zistil, že predmetom kontroly bola kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2018, ktorú si uplatnil žalobca na základe faktúr za zväračské a zámočnicke práce, ktorých dodávateľom mala byť spoločnosť Mavomi-Bau s.r.o. so sídlom Račianska 88B, Bratislava, mestská časť Nové Mesto. Jednalo sa o faktúry č. 02062018.1 01. júna 2018 základ dane 11.700,- eur, 20 % DPH 2.340,- eur, spolu 14.040,- eur, faktúra č. 15062018.1 zo 14. júna 2018 základ dane 12.200,- eur, 20 % DPH 2.440,- eur, spolu 14.640,- eur, faktúra č. 20062018.1 z 19. júna 2018 základ dane 5.300,- eur, 20 % DPH 1.060,- eur, spolu 6.360,- eur a faktúra č. 22062018.1 z 21. júna 2018 základ dane 5.900,- eur, 20 % DPH 1.180,- eur, spolu 7.080,- eur, teda jednalo sa o faktúry v hodnote 42.120,- eur, z čoho bola DPH 7.020,- eur.

4. Správny súd viedol, že správca dane po vykonanom dokazovaní dospel k záveru, že odpočítanie dane v zmysle § 49 až § 51 zákona o DPH je neoprávnené z dôvodu, že nebolo potvrdené uskutočnenie zdanieľných obchodov v zmysle predložených faktúr od daňového subjektu Mavomi-Bau s.r.o., a to na základe nasledovných dôkazov a skutočností, ktoré získal správca dane v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania.

- splnomocnený zástupca, bývalý konateľ, ani aktuálny konateľ spol. Mavomi-Bau s.r.o. správcovi dane nepredložili doklady spoločnosti Mavomi-Bau s.r.o.,
- spol. Mavomi-Bau s.r.o. je registrovaná na dani z príjmov zo závislej činnosti od 3.7.2017 a za rok 2009 podala posledné hlásenie o vyúčtovaní dane o úhrade príjmov zo závislej činnosti znížených o sumu podľa § 5 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov o zrazených preddavkoch na daň a o daňovom bonuse,
- spol. Mavomi-Bau s.r.o. je registrovaná na dani z príjmov právnickej osoby od 12.3.2007 a posledné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby podala dňa 30.6.2016 za zdaňovacie obdobie kalendárny rok 2015,
- daňový subjekt Mavomi-Bau s.r.o. nemá materiálne ani personálne podmienky potrebné na poskytnutie služieb deklarovaných na predmetných faktúrach,
- daňový subjekt Mavomi-Bau s.r.o. má virtuálne sídlo, v sídle sa nezdržiava, neplní si svoje povinnosti a so správcom dane nekomunikuje,
- konateľom spoločnosti Mavomi-Bau s.r.o. bol v čase uskutočnenia zdanieľných obchodov oficiálne Imrich Mészáros ml., ktorý však nemal o fungovaní spoločnosti žiadne informácie, účtovné a daňové doklady nepodpisoval a zastával funkciu konateľa iba formálne na žiadosť svojho otca I. L. P.,
- súčasným konateľom spoločnosti Mavomi-Bau s.r.o. (od 30.10.2018 zmenila obchodné meno na IBOLYAK, s.r.o.) je Márk Viczl, ktorý sa však vyjadril, že sa konateľom stal následkom podvodného konania,
- svedkovia vo svojich výpovediach síce potvrdili uskutočnenie prác, ale nevedeli uviesť mená pracovníkov a ich výkon (druh práce, množstvo, rozsah odrobenej a vykonanej práce) predložiť dochádzku s menami a odrobeným časom, povedať názvy subdodávateľov spoločnosti Mavomi-Bau s.r.o.,
- svedok Imrich Mészáros ml. sa vyjadril, že konateľom spoločnosti Mavomi-Bau s.r.o. bol preto, lebo ho o to poprosil jeho otec, čo je však v rozpore s vyjadrením spoločnosti Genesis Pozemné stavby s.r.o., kde I. L. P. chcel pomôcť svojmu synovi Imrichovi Mészárosovi ml. rozbehnúť podnikanie na Slovensku
- svedkom T. J. a kontrolovaným daňovým subjektom predložené dohody o pracovnej činnosti boli vystavené s viacerými podstatnými nedostatkami,
- svedkom Imrichom Mészárosom st. predložené odovzdávacie protokoly neobsahujú konkrétne meno odovzdávajúceho ani meno preberajúceho a nemajú vypovedaciu hodnotu a preto správca dane vyhodnotil tieto listiny ako nedostatočné,
- predmetné faktúry boli uhradené vkladom hotovosti na účet, avšak táto skutočnosť ešte nie je dôkazom toho, že práce deklarované na týchto faktúrach vykonal dodávateľ Mavomi-Bau s.r.o., prípadne jeho dodávateľa,
- Sociálna poisťovňa potvrdila, že zamestnávateľ Genesis Pozemné stavby s.r.o., je evidovaný v registri zamestnávateľov vedenom Sociálnou poisťovňou od 1.10.2011 a od odvádzateľa sa eviduje v období od 1.6.2018 do 30.6.2018, čo však nie je dôkazom toho, že práce deklarované na faktúrach vykonával dodávateľ Mavomi-Bau s.r.o., resp. jeho dodávateľa.

5. Prvostupňový správny orgán skonštatoval na základe týchto skutočností, že daňový subjekt Genesis Pozemné stavby s.r.o. uviedol v povinných záznamoch a predložil daňovej kontrole faktúry za služby od dodávateľa Mavomi-Bau s.r.o. v zdaňovacom období júl 2018, z ktorých si uplatnil odpočet dane podľa § 49 Zákona o DPH, pričom správca dane skonštatoval, že daňovou kontrolou, ani vo vyrubovacom konaní nebolo preukázané, že práce deklarovane na faktúrach boli dodané spoločnosťou Mavomi-Bau s.r.o. a jeho dodávateľmi.

6. V súvislosti s jednotlivými námietkami uvedenými v správnej žalobe, správny súd za podstatnú námietku považoval námietku, v ktorej sa žalobca odvoláva na judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty môže byť zdaniteľnej osobe zamietnutý iba v prípade, ak by sa ohľadom na objektívne skutočnosti preukázalo, že zdaniteľná osoba, ktorej bol tovar alebo poskytnutá služba dodaná, ktorá zakladala nárok na odpočítanie, vedela alebo mala vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu.

7. Správny súd ďalej uviedol, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že nárok na odpočet u dobromyseľného daňového subjektu aj v prípade, ak existujú pochybnosti na strane dodávateľa, resp. aj v prípade, ak dodávateľ nie je stotožnený, je v niektorých prípadoch možný. Poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, resp. v spojených veciach C-354/03 a C-355/03 a C-484/03. Judikatúra Súdneho dvora EÚ tiež ustálila, že založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (C-384/04, C-271/06). Možno zhrnúť, že Súdny dvor EÚ dlhodobo judikuje, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, pričom právo na odpočet DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom je možno zamietnuť pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi, zdaniteľná osoba vedela, alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť (C-18/13).

8. Krajský súd ďalej poukázal na rozhodovaciu činnosť kasačného súdu, ktorý v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/42/2020 skonštatoval, že správca dane založil svoj zámer o nepreukázanie reálneho dodania tovarov a služieb na nepriamych dôkazoch, nedostatok na strane dodávateľa žalobcu, pričom nekonštatoval vedomosť žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní, resp. nedostatočnú obozretnosť. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti daňového konania vyplýva, že daňové orgány nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov, tzn. že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektami a pri vyžadovaní plnenia ich povinnosti v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažuje a umožňuje pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

9. Správny súd za rozhodujúci faktor pre právne posúdenie nároku na odpočet DPH v kontexte odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného a žalobných námietok žalobcu považoval správne určenie a stotožnenie predmetu plnenia, keď vychádzajúc z obsahu preskúmaného rozhodnutia žalovaného možno skonštatovať, že správca dane v danom prípade považoval za preukázané, že k vykonaniu prác a služieb došlo tak, ako to deklaroval žalobca vo svojich faktúrach, avšak skonštatoval, že v priebehu konania nebolo preukázané, že tieto práce vykonala spoločnosť, ktorá je uvedená na týchto faktúrach ako dodávateľ. V danom prípade existencia materiálneho plnenia zakladá záver, že daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou daného plnenia, a že toto plnenie nevykazuje známky daňového podvodu. S uvedeným korešponduje aj tvrdenie samotného žalobcu, ako aj žalovaného, ako aj to, že žalobca sporné faktúry riadne zaevidoval vo svojom účtovníctve a riadne z nich odviezol príslušnú daň.

10. Ďalej správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia odkázal na rozhodnutia Európskeho súdneho dvora vo veci C-285/11, podľa ktorého je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty cieľom uznaným a podporovaným Smernicou Rady 2006/112/ES a prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje

podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že na základe objektívnych skutočností sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane vedela alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

11. Správny súd mal za to, že je nutné konštatovať, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach vôbec neuvádzali ako dôvod nepriznania nároku skutočnosť, že žalobca konal podvodne, resp. že o podvodnom konaní svojich dodávateľov vedel.

12. Žalobca ani žalovaný materiálnu existenciu dodaných služieb vôbec nespochybňoval. Keďže existencia služieb v danom prípade bola nesporná, v zmysle citovanej judikatúry Súdneho dvora mohol správca dane zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z dôvodu podvodného konania len za predpokladu, že preukáže, že daňový subjekt sa vedome podieľal na podvodnom, resp. že z dôvodu zanedbania jeho povinností - primárnej ostražitosťi mohol, resp. mal vedieť, že sa na podvodnom konaní podieľa. Z obsahu prvostupňového rozhodnutia, ako aj rozhodnutia žalovaného vôbec nevyplýva, že by správne orgány takúto skutočnosť konštatovali, teda že k zamietnutiu priznania práva na odpočítanie dane došlo z dôvodu podvodného konania vedomosti žalobcu o podieľaní sa na takomto konaní. Naopak ako vyplýva aj zo samotného vyjadrenia žalovaného zo 7. januára 2021, žalovaný konštatuje v časti VII., že pokiaľ ide o námietku žalobcu, že nemôže za nesplnenie si daňových povinností jeho dodávateľa žalovaný uvádza, že žiadne porušenie, ani nesplnenie si daňovej povinnosti na dodávateľskom, či subdodávateľskom stupni nebolo žalobcovi pripísané na ľarchu. Žalovaný síce v tejto časti konštatuje, že žalobca, ktorý obchodoval so spoločnosťou Mavomi-Bau s.r.o., ktorá nie je poctivým obchodným partnerom, dostal sa do rizika účasti na nezákonnom konaní a toto rizikom mohol eliminovať tým, že si mal zabezpečiť dostatočné dôkazy o tom, že predmetné obchody boli skutočne realizované ako sa deklaruje predloženými dokladmi. Žalovaný záverom konštatuje, že v danom prípade neboli splnené podmienky na odpočítanie dane podľa vnútroštátneho predpisu Zákona o DPH a nie z dôvodu podvodného konania.

13. Z uvedeného dôvodu považoval správny súd rozhodnutie žalovaného v rozpore s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora, ako aj s ustálenou judikatúrou kasačného súdu, ktorá je prezentovaná v rozsudkoch sp. zn. 6Sžfk/42/2020, 8Sžfk/7/2018, 8Sžfk/16/2018, 8Sžfk/42/2018 a podobne.

14. Správny súd ďalej uviedol, že napriek skutočnosti, že ďalšie námietky, ktoré vzniesol právny zástupca žalobcu v žalobe nemôžu žiadnym spôsobom ovplyvniť zmenu rozhodnutia súdu v danej veci, námietka týkajúca sa neoznámene správca dane žalobcovi konkrétnych okolností, ktoré je povinný správca dane v rámci § 24 ods. 1 písm. c) oznamovať daňovému subjektu, bola podľa názoru správneho súdu nedôvodná, pretože ako vyplýva zo spisového materiálu, správca dane dostatočným spôsobom vyzval žalobcu 13. septembra 2019 výzvou č. 102157507/2019 na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole a táto výzva bola žalobcovi doručená 30. septembra 2019 a následne aj po predĺžení lehoty na vydanie rozhodnutia sa uskutočnilo 6. apríla 2020 ústne pojednávanie na prerokovanie priebehu a výsledkov vyrubovacieho konania.

15. K námietke žalobcu, že tento nebol priebežne oboznamovaný o skutočnostiach, ktoré správca dane považoval za potrebné, aby žalobca ozrejmil a toto oznámenie neprebehlo priebežne, správny súd poukázal na to, že takáto skutočnosť o priebežnom oznamovaní nevyplýva z ustanovení Daňového poriadku. Správca dane je povinný vyzvať daňový subjekt, aby sa vyjadril k výsledkom daňovej kontroly až následne potom, ako je vydaný protokol a k tomuto protokolu sa môže daňový subjekt vyjadríť a doručením tohto protokolu spolu s výzvou sa končí daňová kontrola a začína vyrubovacie konanie. V prípade, že dôjde k návrhu na vykonanie ďalších dôkazov, správca dane môže umožniť vykonanie týchto dôkazov, čo v danom prípade bolo zistené a správca dane ďalšie dôkazy vykonal až po tomto termíne.

16. V súvislosti s výpovedami svedkov T. Q. a svedka T. J. správny súd konštatoval, že výpovede týchto svedkov boli nedostatočne vyhodnotené a boli vyhodnotené v neprospech daňového subjektu, ktorý aj túto skutočnosť v žalobe namietal. Výpovede týchto svedkov boli rozhodujúce pre preukázanie jednotlivých prác a teda materiálnej existencie plnenia, na čom sa zhodli aj žalobca aj žalovaný, pričom z výpovede týchto svedkov podľa názoru žalovaného nebolo možné konštatovať, že práce

vykonáva práve spoločnosť Mavomi-Bau s.r.o., resp. jej dodávateľa. Správny súd v tejto súvislosti poznamenal, že ide o nelogické tvrdenie, pretože svedok T. J. potvrdil, že firma Mavomi-Bau s.r.o. robila zväzacie práce a opravu priemyselných strojov a robila to spoločnosť Mavomi-Bau s.r.o., pretože tam mala svojho zástupcu konateľa Imricha Mészároša. Svedok T. Q. skonštatoval, že práce pre pracovníkov Mavomi-Bau s.r.o. zadával on a že títo pracovníci mu oznámili, že sú pracovníkmi práve tejto spoločnosti. Správny súd mal za to, že pri neuznaní výpovede týchto dvoch svedkov správca dane dostatočným spôsobom nezdôvodnil, z akého dôvodu tieto výpovede neboli dostatočnými výpoveďami na preukázanie skutočností, že práce boli vykonané spoločnosťou Mavomi-Bau s.r.o. a o aké ďalšie skutočnosti sa správca dane opieral pri neuznaní výpovede týchto svedkov, resp. považovanie ich výpovede za nevierohodné.

17. Záverom správny súd uviedol, že zo strany správcu dane, ako aj žalovaného došlo k neprimeranému zaťaženiu žalobcu v súvislosti s dôkazným bremenom, keďže žalovaný a správca dane postavil celé zamietajúce konanie, týkajúce sa neuznania nároku na odpočet DPH na tom, že práve spoločnosť Mavomi-Bau s.r.o. bola nevierohodnou, nekontaktnou a nezodpovednou spoločnosťou vo vzťahu k daňovým povinnostiam a vo vzťahu preukázania skutočnosti týkajúcej sa práve dodaniu tovaru pre spoločnosť žalobcu.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

18. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) riadne a včas kasačnú sťažnosť, a to z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP. Mal za to, že správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe a zároveň rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

19. Sťažovateľ uviedol, že nesúhlasí so závermi správneho súdu uvedenými v bodoch 63- 68 a v bodoch 71-73 odôvodnenia rozsudku. Tieto považoval za rozporné so zisteným skutkovým stavom a so všeobecne záväznými právnymi predpismi a judikatúrou kasačného súdu. Mal totiž za to, že zo získaných dôkazov a výpovedí kľúčových svedkov vyplynulo, že fakturované služby boli skutočne vykonané neznámymi osobami, ktoré nikto nevedel identifikovať. Žiadny z dotknutých subjektov neuviedol a nepredložil evidenciu pracovníkov, ktorí fakturované práce vykonali, ale ani nevedeli uviesť, kto v skutočnosti fakturované práce reálne vykonal a dodal. Vykonaným dokazovaním tak nebolo preukázané, že fakturované služby boli dodané spoločnosťou na sporných faktúrach, a to spoločnosťou MAVOMI-BAU, s.r.o. V tejto súvislosti odkázal sťažovateľ na staršie rozsudky kasačného súdu sp. zn. 5Sžf/97/2009 a sp. zn. 5Sžf/63/2011, ktoré podčiarkujú právny názor sťažovateľa, že povinnosťou žalobcu bolo vzniknuté pochybnosti odstrániť a vierohodne preukázať splnenie podmienok stanovených pre vznik práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr.

20. Ďalej sťažovateľ uviedol, že vzhľadom na skutočnosť, že žalobca je priamym účastníkom deklarovaných zdaniteľných obchodov, má jednoznačne vedomosť o plneniach, ktoré prijal, ako aj o tom, akým spôsobom a kým boli skutočne dodané. To znamená, že v prípade skutočností, ktoré sa povinne uvádzajú na faktúre podľa ust. § 74 zákona o DPH, neexistuje reálna možnosť, že by vystaviteľ (deklarovaný dodávateľ) faktúry ako aj príjemca (žalobca) nevedeli, či nejaký údaj uvedený na faktúre nezodpovedá realite. Preto je dobromyseľnosť žalobcu vo vzťahu k týmto skutočnostiam vylúčená a záver správneho súdu o povinnosti daňových orgánov preukazovať nedobromyseľnosť kontrolovaného daňového subjektu vo vzťahu k zdaniteľným obchodom, ktorých sa sám priamo zúčastnil, by v rozpore s výkladovou metódou *reductio ad absurdum* znamenalo, že by sa musela prijať prezumpcia, že podnikateľský subjekt nevie, kto mu dodal fakturované tovary alebo služby, alebo že nemá vedomosť o tom, aké tovary alebo služby prijal, v akom rozsahu a kedy mu boli dodané. Takýto záver je však v rozpore so zásadami logickej úvahy.

21. Výklad správneho súdu, podľa sťažovateľa, popiera zmysel ustanovení zákona o DPH, ktorým sa transponovala smernica č. 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH a ad absurdum by viedol k situácii, že by v prípade nesplnenia hmotnoprávných podmienok museli daňové orgány priznávať uplatnené odpočítanie dane. Kontrolovanému daňovému subjektu by tak na vznik práva na odpočítanie dane

stačilo len tvrdiť, že bol dobromyseľný, čo je, podľa názoru sťažovateľa, v priamom rozpore s cieľom a systémom fungovania DPH.

22. Sťažovateľ sa nestotožnil s tvrdením správneho súdu o nedostatočnom vyhodnotení výpovedí svedkov - p. T. Q. a p. T. J., a to v neprospech žalobcu. Výpovede menovaných svedkov boli vzaté do úvahy a riadne vyhodnotené, avšak tieto sú dôkazom len o vykonaní fakturovaných služieb, nie však o ich dodaní deklarovaným dodávateľom MAVOMI-BAU, s.r.o. Ich výpovede neozrejmili ani neobjasnili, kým skutočne boli fakturované práce uskutočnené, t. j. nebolo nimi preukázané dodanie fakturovaných prác spoločnosťou MAVOMI-BAU, s.r.o.

23. Záverom uviedol, že považuje napadnutý rozsudok za nepreskúmateľný pre nezrozumiteľnosť z dôvodu, že v odôvodnení napadnutého rozsudku absentuje uvedenie konkrétnych dôvodov stanovených v § 191 ods. 1 SSP, pre ktoré je možné rozhodnutia správnych orgánov zrušiť. Čím podľa sťažovateľa došlo k porušeniu práva na spravodlivý súdny proces a riadne a zrozumiteľné odôvodnenie rozhodnutia súdneho orgánu.

24. Žalobca, vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, ktoré správne súdu doručil 16. mája 2022 uviedol, že správny súd rozhodol vecne správne a sťažovateľ len zotráva na svojich nesprávnych právnych a skutkových záveroch. Preto navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

25. Sťažovateľ podľa žalobcu nesprávne vykladá ust. § 49 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, keďže z nich vyvodzuje záver, že vznik daňovej povinnosti pri neuznaných faktúrach musí byť preukázaný u dodávateľa. Sťažovateľ vyvodzuje následne záver, že žalobca nepreukázal vznik daňovej povinnosti u svojho dodávateľa, a preto mu ani nevznikol nárok na dopočet dane. Avšak právo na odpočet dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené.

26. Žalobca ďalej uviedol, že sťažovateľ nespochyboval materiálnu existenciu dodaných služieb/prác, keďže ich existencia v danom prípade sporná nie je. V zmysle judikatúry súdneho dvora mohol správca dane zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z dôvodu podvodného konania len za predpokladu, že preukáže, že daňový subjekt sa vedome podieľal na podvodnom konaní, resp. že z dôvodu zanedbania povinnosti mohol, resp. mal vedieť, že sa na podvodnom konaní podieľa, čo sa však v posudzovanom prípade nestalo. Pokiaľ ide o to, že právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa a jeho subdodávateľov nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu, odkázal žalobca na judikatúru súdneho dvora C-354/03 (Optigen), C-355-03 (Fulcrum Electronics), C-80/11 Mahagében, C-142/11 Péter Dávid, či kasačného súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15. marca 2011.

27. Nesplnenie si daňovej povinnosti iného subjektu nemôže byť, podľa žalobcu, ako daňovému subjektu na ľarchu. Žalobca nemá zákonnú možnosť sledovať alebo overovať plnenie si daňových povinností svojich dodávateľov. Pre žalobcu ako objednávateľa je podstatné, či dodávka bola realizovaná a či následne zaplatil dojednanú cenu diela spôsobom, ktorý umožňuje právny poriadok SR. Obe tieto skutočnosti sa preukázateľne stali a zdôraznil, že správca dane nepreukázal, že faktúry neboli spoločnosťou MAVOMI-BAU, s.r.o. vystavené a ani nepreukázal, že predmetné tovary neboli touto obchodnou spoločnosťou dodané.

28. K sťažnostnému bodu o odklonení sa správneho súdu od ustálenej judikatúry uviedol žalobca, že sťažovateľ nijako nevysvetlil v čom sa riešenie právnej otázky odklonilo, ani neuviedol ako by táto otázka mala byť podľa neho správne riešená.

29. Pokiaľ ide o sťažnostný bod týkajúci sa výpovedí svedkov T. J. a T. Q., žalobca mal za to, že sťažovateľ účelovo ignoruje výpovede svedkov, z ktorých, ako citoval zo zápisnice o výsluchu z 09. januára 2020 a z 20 februára 2020 vyplýva, že deklarovaný dodávateľ MAVOMI-BAU, s.r.o. dodal žalobcovi predmetné služby deklarované sťažovateľom neuznanými faktúrami a sťažovateľ tieto výpovede svedkov účelovo ignoruje.

III. Konanie na kasačnom súde

30. Najvyšší súd SR ako súdu kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho 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. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) vo veci v zmysle ust. § 445 SSP nenariadil pojednávanie. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk <<http://www.nsud.sk>> podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

31. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S 87/2020 z 03. februára 2022, ktorým správny súd napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 101341810/2020 z 20. augusta 2020, ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec vrátil prvostupňovému správne orgánu na ďalšie konanie. Správny súd priznal postupom podľa § 167 zákona č. 162/2015 Z. z. správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) procesne úspešnému žalobcovi právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

32. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd mal za preukázané, že Daňový úrad Trnava vykonal u daňového subjektu GENESIS POZEMNÉ STAVBY, s.r.o., IČO: 46059105, DIČ: 2023215040, IČ k DPH: SK2023215040, Mliečno, Pešia cesta 250/76, 931 01 Šamorín (ďalej len GENESIS POZEMNÉ STAVBY, s.r.o.), daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2018. Daňová kontrola bola vykonaná v zmysle § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len daňový poriadok).

Podľa ustanovenia § 46 ods. 1 daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správca dane o daňovej kontrole. Daňová kontrola bola začatá dňa 09.10.2018, t. j. v deň uvedený v Oznámení o daňovej kontrole č. 101746306/2018 (§ 46 ods. 1 zákona) zo dňa 06.09.2018.

O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 102148226/2019 zo dňa 12.09.2019, ktorý spolu s výzvou č. 102157507/2019 zo dňa 13.09.2019 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole bol doručený daňovému subjektu dňa 30.09.2019.

Dňa 22.10.2019 bolo doručené v lehote podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku na daňový úrad elektronické podanie - Všeobecné podanie pre finančnú správu č. 6/157529121/2019 - vyjadrenie daňového subjektu k zisteniam uvedeným v protokole.

Prerokovanie pripomienok predložených k výzve č. 102157507/2019 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 102148226/2019 sa uskutočnilo dňa 21.11.2019, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102694472/2019.

Daňový úrad Trnava, pobočka Dunajská Streda žiadosťou č. 100104349/2020 zo dňa 10.01.2020 požiadal Finančné riaditeľstvo SR, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica o predĺženie lehoty na vyjadrenie rozhodnutia. Dňa 22.01.2020 bolo doručené oznámenie č. 100184080/2020 zo dňa 16.01.2020 o predĺžení lehoty na vydanie rozhodnutia, ktorým FR SR lehotu na vydanie rozhodnutia predĺžilo o 3 mesiace. Daňový subjekt bol o tejto skutočnosti upovedomený listom č. 100242931/2020 zo dňa, doručeným daňovému subjektu dňa 03.02.2020.

Konečné prerokovanie priebehu a výsledkov vyrubovacieho konania sa uskutočnilo na ústnom pojednávaní dňa 06.04.2020, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100750192/2020. Zamestnanci správca dane na základe predložených daňových a účtovných dokladov za zdaňovacie obdobie jún 2018 zistili, že v účtovníctve spoločnosti GENESIS POZEMNÉ STAVBY, s.r.o. sú záúčtované nasledovné faktúry za zväračské a zámočnické práce na výrobku, na ktorých je ako dodávateľ deklarovaná spoločnosť MAVOMI-BAU, s.r.o., Račianska 88B, 831 02 Bratislava - mestská časť Nové Mesto, IČO: 36744107, DIČ: 2022335722, IČ DPH: SK2022335722 (ďalej len MAVOMI-BAU, s.r.o.)

Číslo faktúry Dátum dodania Základ dane /EUR/ 20 % DPH /EUR/ Spolu /EUR/

02062018.1 01.6.2018 11 700,00 2 340,00 14 040,00

15062018.1 14.6.2018 12 200,00 2 440,00 14 640,00

20062018.1 19.6.2018 5 300,00 1 060,00 6 360,00

22062018.1 21.6.2018 5 900,00 1 180,00 7 080,00

Spolu x 35 100,00 7 020,00 42 120,00

Vyššie uvedené faktúry č. 02062018.1, 15062018.1, 20062018.1, 22062018.1 neboli uhradené ku dňu 10.10.2018

Spoločnosť GENESIS POZEMNÉ STAVBY, s.r.o. si uplatnila odpočítanie DPH na základe vyššie uvedených faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2018.

Správca dane považoval odpočítanie dane v zmysle § 49 až § 51 zákona o DPH za neoprávnené z dôvodu, že nebolo potvrdené uskutočnenie zdaniateľných obchodov v zmysle predložených faktúr od daňového subjektu MAVOMI-BAU, s.r.o. a to na základe nasledovných zistení získaných počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania:

- splnomocnený zástupca, bývalý konateľ ani aktuálny konateľ spoločnosti MAVOMI-BAU, s.r.o. správcovi dane nepredložili doklady spoločnosti MAVOMI-BAU, s.r.o.;
- spoločnosť MAVOMI-BAU, s.r.o. je registrovaná na dani z príjmov zo závislej činnosti od 03.07.2007 a za rok 2009 podala posledné hlásenie o vyúčtovaní dane a o úhrade príjmov zo závislej činnosti znížených o sumy podľa § 5 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, o zrazených preddavkoch na daň a o daňovom bonuse;
- spoločnosť MAVOMI-BAU, s.r.o. je registrovaná na dani z príjmov právnickej osoby od 12.3.2007 a posledné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby podala dňa 30.06.2016 za zdaňovacie obdobie kalendárny rok 2015;
- daňový subjekt MAVOMI-BAU, s.r.o. nemá materiálne ani personálne podmienky potrebné na poskytnutie služieb deklarovaných na predmetných faktúrach;
- daňový subjekt MAVOMI-BAU, s.r.o. má virtuálne sídlo, v sídle sa nezdržiava, neplní svoje povinnosti a so správcom dane nekomunikuje;
- konateľ spoločnosti MAVOMI-BAU, s.r.o. bol v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov oficiálne Imrich Mészáros ml., ktorý však nemal o fungovaní spoločnosti žiadne informácie, účtovné a daňové doklady nepodpisoval a zastával funkciu konateľa iba formálne na žiadosť svojho otca Imricha Mészárosa st.;
- súčasným konateľom spoločnosti MAVOMI-BAU, s.r.o. (od 30.10.2018 obchodné meno IBOLYAK, s.r.o.) je Márk Viczl, ktorý sa však vyjadril, že konateľom sa stal následkom podvodného konania;
- svedkovia vo svojich výpovediach síce potvrdili uskutočnenie prác, ale nevedeli uviesť mená pracovníkov a ich výkon (druh práce, množstvo/rozsah odrobenej/vykonanej práce), predložiť dochádzku s menami a odrobeným časom (deň, počet odpracovaných hodín), povedať názvy subdodávateľov spoločnosti MAVOMI-BAU, s.r.o.;
- svedok Imrich Mészárosch ml. sa vyjadril, že konateľom spoločnosti MAVOMI-BAU, s.r.o. bol preto, lebo ho o to otec poprosil, čo je v rozpore s vyjadrením spoločnosti GENESIS POZEMNÉ STAVBY, s.r.o., že I. L. P. chcel pomôcť svojmu synovi Imrichovi Mészárosovi ml. rozbehnúť podnikanie na Slovensku;
- svedkom T. J. a kontrolovaným daňovým subjektom predložené dohody o pracovnej činnosti boli vystavené s viacerými podstatnými nedostatkami;
- svedkom I. L. P. predložené odovzdávacie protokoly neobsahujú konkrétne meno odovzdávajúceho ani meno preberajúceho, nemajú vypovedaciu hodnotu a preto správca dane vyhodnotil tieto listinné dôkazy ako nedostatočné;
- predmetné faktúry boli uhradené vkladom v hotovosti na účet, avšak táto skutočnosť ešte nie je dôkazom toho, že práce deklarované na týchto faktúrach vykonal dodávateľ MAVOMI-BAU, s.r.o. prípadne jeho dodávateľa;
- Sociálna poisťovňa potvrdila, že zamestnávateľ GENESIS POZEMNÉ STAVBY, s.r.o. je evidovaný v registri zamestnávateľov vedenom Sociálnou poisťovňou od 01.10.2011 a u odvádzateľa eviduje v období od 01.06.2018 do 30.06.2018 poistencov (zamestnancov), ale to nie je dôkazom toho, že práce deklarované na horeuvedených faktúrach vykonal dodávateľ MAVOMI-BAU, s.r.o. prípadne jeho dodávateľa.

Napriek tomu, že daňový subjekt GENESIS POZEMNÉ STAVBY, s.r.o. zaúčtoval, uviedol v povinných záznamoch a predložil k daňovej kontrole faktúry za služby od dodávateľa MAVOMI-BAU, s.r.o. v zdaňovacom období jún 2018, z ktorých si uplatnil odpočet dane podľa § 49 zákona o DPH, správca dane konštatoval, že daňovou kontrolou ani vo vyrubovacom konaní nebolo preukázané, že práce deklarované na faktúrach č. 02062018.1, 15062018.1, 20062018.1 a 22062018.1 pre odberateľa GENESIS POZEMNÉ STAVBY, s.r.o. boli dodané spoločnosťou MAVOMI-BAU, s.r.o. a jeho subdodávateľmi.

IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

33. Podľa § 6 ods. 1 SPP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

34. Podľa § 119 SSP správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak. Správny súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia alebo na rozhodnutie vo veci.

35. Podľa § 1 ods. 1 daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

36. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

37. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

38. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje
a) 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,
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

39. 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.

40. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

41. 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.

42. 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.

43. 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.

44. Podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona č. 222/2004 Z. z. faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby.

45. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

46. Úlohou správneho súdu v preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postup správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, t. j. či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

47. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

48. Kasačný súd preskúma rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúma aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

49. Najvyšší správní soud po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu konštatoval, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

50. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uvádzal, že podľa jeho právneho názoru podľa ust. § 49 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona o DPH, vznik daňovej povinnosti pri neuznaných faktúrach musí byť preukázaný u dodávateľa. Rovnako vyjadril názor, že žalobca nepreukázal vznik daňovej povinnosti u svojho dodávateľa, a preto mu nevznikol nárok na odpočet dane. Súčasne však nespochybnil, že služby za fakturované práce neuznanými faktúrami boli skutočne dodané a ani ako dôvod nepriznania nároku neuviedol skutočnosť, že žalobca konal podvodne, resp. že o podvodnom konaní od svojich dodávateľov vedel.

51. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že procesné postupy v daňovom konaní, zisťovanie a hodnotenie skutkového stavu ako aj výklad, či aplikácia tzv. jednoduchého (podústavného práva) sú primárne zverené správcovi dane, resp. správnym súdom v rámci prieskumu rozhodnutí orgánov verejnej správy. Z ústavnoprávneho hľadiska môže byť posúdená len otázka, či skutkové zistenia majú dostatočný a racionálny základ, či právne závery týchto orgánov verejnej moci nie sú s nimi v extrémnom nesúlade a či podaný výklad práva je ústavne konformný (I ÚS 93/2022).

52. Zásadnou otázkou daňového konania bolo preukázanie uskutočnenia dodávok tovarov, na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočet DPH. V súvislosti s nastolenou otázkou rozloženia a presunu dôkazného bremena v daňovom konaní poukazuje kasačný súd na uznesenie súdu Dvora Európskej únie (ďalej len „súdny dvor“) C 610/19 z 03.09.2021 vo veci Vikingo Fövällalkozó, v ktorom súdny dvor konštatoval, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH 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 osobami (bod 42 uznesenia Vikingo). Inými slovami oprávnenia prináležiace finančnej správe resp. negatívne dôsledky porušenia povinností inými osobami nemožno prenášať na daňový subjekt.

53. Ak daňový subjekt spĺňa formálne podmienky na priznanie práva na odpočítanie DPH, dostáva sa do vyváženejšej pozície voči Finančnej správe. Uvedené ale neznamená, že iba splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane postačuje na také odpočítanie, t. j. že by daňový subjekt nebol povinný dokazovať aj niektoré skutočnosti rozhodné pre splnenie hmotnoprávnych podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH (pozri rozsudok súdneho dvora vo veci Kemwater ProChemie sp. zn. C-154/20 z 09.12.2021).

54. Súdny dvor vyslovil, že hmotnoprávne podmienky na priznanie odpočítania DPH sú splnené vtedy, ak sa skutočne uskutočnilo dodanie tovaru a poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje vystavená faktúra. Overenie existencie zdaniteľného plnenia sa musí uskutočniť v súlade s pravidlami dokazovania vnútroštátneho práva na základe celkového posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolností v prejednávanej veci (pozri rozsudky súdneho dvora vo veci Bonik C 285/11 z 06.12.2012 alebo vo veci Stroy trans C 642/11 z 31.01.2013). Súčasne súdny dvor pripomenul, že noriem práva únie sa nemožno dovolávať podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom a že predchádzanie daňovým únikom, vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a ich zneužívaniu je cieľom, ktorý smernica 2006/2012 výslovne uznáva a podporuje. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že sa toto právo uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri rozsudky zo 06.07.2006 Kittel A Recolta Recycling C-439/04 a C 440/04 ako aj zo 16.10.2019 Glencore Agriculture Hungary C- 189/18). Je to tak v prípade, ak podvod spácha samotná zdaniteľná osoba ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa zúčastnila na transakcii, ktorá bola súčasťou podvodu v súvislosti s DPH (Mahagében a Dávid C-80/11).

55. Naopak zamietnutie nároku na odpočet dane zdaniteľnej osobe, ktoré nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávajúcim alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení zdaniteľnej osoby bolo poznačené podvodným konaním vo vzťahu k DPH, je nezlučiteľné s režimom práva na odpočet z dane stanoveným v smernici 2006/112 (už citované rozhodnutie Vikingo bod 52).

56. Bolo teda povinnosťou daňových orgánov preukázať a následne správneho súdu overiť objektívne skutočnosti, na základe ktorých sa je možné domnievať, že sa daňový subjekt dopustil podvodu alebo že vedel alebo mal vedieť, že konanie ktorým odôvodňuje svoj nárok na odpočet dane je súčasťou takéhoto podvodného konania. V prejednávanej veci bol záver o odopretí práva na odpočet DPH postavený práve na tom základe, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno a neposkytol kvalifikovanú obranu, pokiaľ ide o preukázanie realizácie sporných dodávok, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane na vstupe.

57. Pokiaľ sa ďalej jedná o sťažnostný bod týkajúci sa odklonu správneho súdu od ustálenej judikatúry, kasačný súd uvádza, že sťažovateľ nijako nevysvetlil v čom sa riešenie právnej otázky odklonilo a kasačný súd si nemôže domýšľať odôvodnenie sťažnostných bodov za sťažovateľa.

58. Pri sťažnostnom bode týkajúcom sa výpovedí svedkov T. J. a T. Q., sa kasačný súd prikláňa k názoru prezentovanému žalobcom, a to, že má za to, že sťažovateľ účelovo prehliada výpovede svedkov T. Q. z 09. januára 2020, ktorý uviedol, že zadával pracovníkom MAVOMI-BAU s.r.o. konkrétne práce, ako aj zo zápisnice z výpovede svedka T. J. z 20 februára 2020, ktorý uviedol, že spoločnosť MAVOMI-BAU s.r.o. mala na mieste svojho zástupcu Imricha Mészároša a keď jej ľudia nestíhali, zavolali svedka J., či by im nepomohol.

59. K námietke sťažovateľa, ktorý považoval napadnutý rozsudok za nepreskúmateľný pre nezrozumiteľnosť z dôvodu, že v odôvodnení napadnutého rozsudku absentuje uvedenie konkrétnych dôvodov stanovených v § 191 ods. 1 SSP, pre ktoré je možné rozhodnutia správnych orgánov zrušiť, kasačný súd uvádza, že z podrobného odôvodnenia napadnutého rozsudku dostatočne vyplývajú skutočnosti a právne dôvody, ktoré viedli správny súd k právnomu záveru o potrebe zrušenia rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia, čo je v súlade s procesnými požiadavkami vyjadrenými v ust. § 139 SSP.

60. V súlade s citovanými ustanoveniami súvisiacej právnej úpravy a vyššie uvedenými právnymi názormi, dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu bol vydaný v súlade so zákonom a nezistil dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu a kasačnú sťažnosť preto ako nedôvodnú zamietol (v zmysle ust. § 461 SSP).

61. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi voči žalovanému - sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, pričom o výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

62. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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