Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	5Sfk/100/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu:	5020200015
Dátum vydania rozhodnutia:	26. 10. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Petra Príbelská
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2023:5020200015.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): NeoTec Martin, s.r.o., so sídlom Brezová 13, 036 01 Martin, IČO: 31 595 375, právne zastúpeného Hronček & Partners, s. r. o., so sídlom Kálov 1, 010 01 Žilina, IČO: 47 248 327, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102455298/2019 zo dňa 29. októbra 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/9/2020 zo dňa 28. apríla 2022, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/9/2020 zo dňa 28. apríla 2022 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102455298/2019 zo dňa 29. októbra 2019 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Návrh žalobcu na prerušenie kasačného konania z a m i e t a .

III. Žalobcovi p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Konanie pred správnym orgánom

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Námestovo (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu a na základe kontrolných zistení uviedol, že žalobca si v zdaňovacom období september 2016 uplatnil odpočítanie dane vo výške 2 050,20 € z dodávateľskej faktúry č. 160041 zo dňa 31. augusta 2016 od spoločnosti TK WLP s.r.o. (ďalej aj ako „deklarovaný dodávateľ“) za odvysielanie reklamných spotov za mesiac november 2016 na základe rámcovej zmluvy o obchodnej spolupráci o zabezpečení reklamy na veľkoplošných obrazovkách. Odpočítanie dane bolo preukázané len faktúrou, bez ďalších relevantných dôkazov. Žalobca uviedol, že spoločnosť TK WLP s.r.o. bola sprostredkovateľom reklamných služieb, pričom išlo o odvysielanie podnikateľskej činnosti žalobcu na LED obrazovkách zrealizovaných subdodávateľom TREZ Slovakia s.r.o.

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil rozhodnutím č. 101336864/2019 zo dňa 3. júna 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) žalobcovi rozdiel dane v sume 2 050,20 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016. Správca dane skonštatoval, že všetky informácie a podklady súvisiace s preverovaním uskutočnenia zdaniteľného plnenia, teda že k dodaniu skutočne

došlo, popierajú reálnosť uskutočnenia plnenia spoločnosťou TK WLP s.r.o. pre žalobcu, ktorý si odpočítanie dane uplatnil.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102455298/2019 zo dňa 29. októbra 2019, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Stotožňujúc sa so skutkovým stavom zisteným správcom dane žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že správca dane postupoval správne, keď nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr dodávateľa TK WLP s.r.o. z dôvodu porušenia § 49 ods.1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keďže nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods.2 zákona o DPH. Odpočítanie dane nebolo možné uznať len na základe toho, že žalobca má faktúru, keďže táto bez akýchkoľvek pochybností nepreukazuje realizáciu zdaniteľného obchodu.

II.
Konanie pred správnym súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“), ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím, vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

5. Správny súd rozsudkom č.k. 30S/9/2020 zo dňa 28. apríla 2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 SSP žalobu žalobcu zamietol.

6. Vo vzťahu k prvej žalobnej námietke, kde sa žalobca snažil poukázať, že správca dane nekonal v súlade so zákonom, resp. konal nad rámec zákona, správny súd vyhodnotil, že žalobca poukázal len na všeobecné právne názory, závery a súvisiacu judikatúru, avšak nevymedzil konkrétny rozpor rozhodnutí vydaných v administratívnom konaní so zákonom.

7. Ďalej žalobca namietal, že Daňový poriadok neumožňuje vydanie dvoch protokolov z daňovej kontroly. Správny súd túto námietku rovnako vyhodnotil ako nedôvodnú. Poukázal na znenie § 46 ods.8 Daňového poriadku, v zmysle ktorého, je možné, aby správca dane vydal v rámci jednej daňovej kontroly, predmetom ktorej sú viaceré zdaňovacie obdobia samostatný protokol pre zdaňovacie obdobia, v ktorých rozdiel dane zistený nebol a samostatný protokol pre zdaňovacie obdobia, v ktorých takýto rozdiel dane bol daňovou kontrolou zistený. V súvislosti s tým vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku, že sa správca dane nevysporiadal s touto námietkou už v administratívnom konaní, keďže z rozhodnutia správcu dane je zrejmé, že sa s daným vysporiadal na strane 28-29 svojho rozhodnutia, s čím sa aj žalovaný stotožnil.

8. Vo vzťahu k námietke, že protokol z kontroly neobsahuje uvedenie kontrolných zistení a vyhodnotenie dôkazov podľa § 47 písm. h) Daňového poriadku správny súd konštatoval, že obsah protokolu č. 100344791/2019 zo dňa 31. januára 2019 na strane 4 a nasl., 38-39 vyvracia uvedenú námietku, preto ju súd vyhodnotil rovnako ako nedôvodnú.

9. K namietanému nevykonaniu kontrolných výkazov dodávateľa, ktoré majú byť podľa žalobcu spôsobilé preukázať vznik daňovej povinnosti dodávateľa, správny súd túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú. Poukázal na úpravu § 24 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého nie je správca dane viazaný pri vykonávaní dôkazov dôkaznými návrhmi daňového subjektu. Ak sa správca dane rozhodne takýto dôkaz nevykonať, je potrebné uvedené presvedčivo zdôvodniť. Správca dane teda bol oprávnený navrhnutý dôkaz nevykonať keďže aj z jeho rozhodnutia je na str. 31 je obsiahnuté odôvodnenie nepreverovania kontrolných výkazov.

10. Vo vzťahu k námietke, že správca dane mal špecifikovať dôkazy, ktoré požaduje od žalobcu na preukázanie deklarovaných obchodov, žalobca argumentoval závermi rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NS SR“) sp.zn. 8Sžf 1/2018, 6Sžfk 40/2018, toto vyhodnotil správny súd ako nedôvodné vychádzajúc z úpravy § 24 ods. 4 Daňového poriadku. V danom prípade bolo potrebné, aby žalobca predložil správcovi dane o realizácií uvedenej služby také dôkazy, na základe ktorých by bolo možné jednoznačne skonštatovať realizáciu fakturovaného plnenia dodávateľom. Správny súd konštatoval, že daňovému subjektu vyplýva dôkazná povinnosť z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového

poriadku, pričom správca dane má predovšetkým hodnotiť dôkazy produkované daňovým subjektom v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov. Žalobca podoprel svoj návrh predovšetkým predložením dodávateľských faktúr, rámcovej zmluvy, výpoveďou svedka Q., výpoveďou svedka Y., avšak správny súd vyhodnotil, že tieto dôkazy dodanie služby daňovému subjektu, deklarovaným dodávateľom spoľahlivo nepreukazujú a dôvodné pochybnosti o nedodaní danej služby žalobca nerozptýlil.

11. Rovnako sa správny súd nestotožnil s námietkou, že správca dane mal povinnosť preukázať, že v danom prípade išlo o podvod alebo zneužitie práva, keďže v prejednávanej veci neboli splnené hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane podľa zákona o DPH a teda nebolo potrebné, aby sa bližšie zaoberal resp. preukazoval, že žalobca je zúčastnený na podvodnom reťazci zdaniteľných obchodov resp. jeho konanie napĺňa znaky zneužitia práva. Správny súd žalobcom označené rozsudky NS SR sp.zn. 1Sžf/31/2016, 3Sžfk/49/2017, 6Sžfk/40/2018 vyhodnotil ako vecne nesúvisiace.

12. Vo vzťahu k podaniam žalobcu zo dňa 15. januára 2021 správny súd konštatoval, že vzhľadom na potrebu uplatnenia zásady koncentrácie v zmysle úpravy § 183 SSP správny súd zohľadnil tú argumentáciu, ktorá mala vecný základ v už podanej správnej žalobe.

13. Vo vzťahu k preloženému znaleckému posudku znalca K.. R. S. č. 03/2020 zo dňa 25. septembra 2020 správny súd konštatoval, že bol doručený po uplynutí lehoty na včasné podanie správnej žaloby a zameriaval sa na posudzovanie právnych otázok a nie skutkových okolností, pričom sa zaoberal otázkou splnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH. Z tohto dôvodu správny súd návrh žalobcu na doplnenie dokazovania v tomto smere zamietol.

14. K podaniu žalobcu zo dňa 28. decembra 2021, v ktorom žalobca správnemu súdu navrhol, aby prerušil súdne konanie až do vydania rozhodnutia Súdneho dvora o prejudiciálnych otázkach vo veci C-154/20, alternatívne aby sám položil Súdnemu dvoru žalobcom navrhované otázky správny súd uviedol, že závery rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 sa týkajú prípadu, keď je spochybnené, že skutočný dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby. Teda išlo o skutkovo odlišný prípad, ktorého závery nie sú aplikovateľné na danú vec. Súdny dvor navyše rozhodol o predmetnom prípade dňa 9.decembra 2021. Správny súd návrh na prerušenie konania zamietol a nevzhliadol ani dôvod na iniciovanie konania o prejudiciálnej otázke Súdnemu dvoru EÚ.

III.
Kasačná sťažnosť a vyjadrenie

17. Proti napadnutému rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a f/ SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správnemu súdu na ďalšie konanie, alternatívne tento zmeniť tak, že bude zrušené rozhodnutie žalovaného a prvostupňového orgánu a vec mu bude vrátená na ďalšie konanie. Zároveň sťažovateľ žiadal aby mu bol priznaný nárok na úplnú náhradu trov konania.

18. Sťažovateľ namietal najmä:
· porušenie zákonnosti v procesnom postupe žalovaného a správcu dane, keďže podľa jeho názoru mali dôkazy vykonávať v jeho neprospech a odmietnuť sťažovateľom navrhované dôkazy.
· správny súd nezohľadnil jeho argumentáciu obsiahnutú v replike zo dňa 15. januára 2021. Sťažovateľ uviedol, že išlo o bližšie vysvetlenie už uplatnených sťažnostných dôvodov.
· správny súd nevyhovel návrhu na prerušenie konania rozhodnutia o už podaných prejudiciálnych otázkach zo strany NSS ČR vo veci C-154/20 a rovnako nedostatočne odôvodnil nepoloženie prejudiciálnej otázky.
· správny súd nevymedzil konkrétne rozpory a nesúlad rozhodnutí finančných orgánov a im predchádzajúceho postupu so zákonom.
· správny súd nesprávne vyhodnotil otázku vyhotovenia dvoch protokolov z daňovej kontroly. Podľa sťažovateľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku umožňuje vydať správcovi dane v rámci jednej daňovej kontroly jeden protokol, pritom nič správcovi dane nebránilo aby uskutočnil viaceré daňové kontroly a na základe nich vydal samostatné protokoly.
· nevykonanie dôkazu v podobe kontrolných výkazov deklarovaného dodávateľa so záverom, že správny súd nepovažuje kontrolné výkazy za dôkaz. Sťažovateľ poukazuje, že dodávateľ, ktorý v kontrolnom

výkaze uvedie identifikačné číslo pre daň svojho odberateľa, čísla faktúr vystavených odberateľovi a hodnotu dodaných tovarov, či služieb uvedenú na faktúrach deklaruje vznik daňovej povinnosti.
· nesprávne vymedzenie prenosu dôkazného bremena zo strany správneho súdu ako aj správnych orgánov, pričom sťažovateľ argumentoval judikatúrou NS SR sp.zn. 6Sžf/10/2012, sp. zn. 8Sžfk/1/2018 a judikatúrou Ústavného súdu SR vo veci sp.zn. I. ÚS 30/2018 zo dňa 30. januára 2019 z ktorej má vyplývať limitácia dôkazného bremena daňového subjektu a argumentoval aj znením § 24 ods. 4 Daňového poriadku, pričom poukazuje na to, že všetky dokumenty, ktoré mál k predmetnému obchodnému vzťahu správcovi dane predložil. Rovnako argumentoval, že skutočnosť, že dodávateľ sťažovateľa resp. jeho subdodávatelia boli nekontaktní a nepredložili žiadne dôkazy na podporu svojich svedeckých výpovedí, nemožno pričítať na ťarchu sťažovateľa. Zároveň namietal, že správca dane ani žalovaný nepostupovali podľa § 46 ods.5 teda nevyzvali ho k podaniu vysvetlenia, týkajúceho sa sťažovateľom navrhnutých dôkazov.
· správny súd nesprávne vyhodnotil a zaujal nesprávne závery k znaleckému posudku č. 03/2020 zo dňa 27. septembra 2020 vyhotoveným K.. R. S.. Súd sa mal podľa názoru sťažovateľa oboznámiť s metodikou znaleckého skúmania a zdôvodnenia metodológie znalca pri znaleckom skúmaní a až potom z posudku vyvodzovať závery.
· správny súd nesprávne vyhodnotil otázku splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH. Poukázal v tomto smere na judikatúru Súdneho dvora EÚ, ktorú mal správny súd nesprávne a nedostatočne vyhodnotiť. Išlo najmä o judikatúru Súdneho dvora vo veci sp.zn. C-430/19 zo dňa 4. júna 2020, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, C-285/11 zo dňa 6. decembra 2012, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, C-277/14 zo dňa 22. októbra 2015, C-446/15 zo dňa 10. novembra 2016, C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020.
· bolo potrebné pre odopretie práva na odpočítanie dane dokázať podvodné konanie sťažovateľa.

19. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ ďalej navrhol, aby sa kasačný súd za obrátil na Súdny dvor EÚ a položil v rámci prejudiciálneho konania nasledovné otázky:
1) Je s právom Únie zlučiteľná vnútroštátna prax, ktorá podriaďuje uplatnenie práva na odpočítanie, pokiaľ ide o DPH a daň z príjmov právnických osôb, tým, že dotknuté subjekty majú okrem daňovej faktúry disponovať inými podpornými dokladmi, pričom disponujú aj niektorými inými dokladmi (ako napríklad fotodokumentácia a svedecké výpovede), t.j. ďalšími dodatočnými podpornými dokladmi, ktoré vnútroštátne daňové predpisy jasne a presne nevymedzujú, a to aj v prípade, ak dotknuté subjekty nie sú schopné poskytnúť iné dôkazy o tom, že vykonané hospodárske transakcie sú skutočné?
2) Bránia zásady neutrality, proporcionality a ekvivalencie uplatňovaniu práva na odpočítanie, pokiaľ ide o DPH a daň z príjmov právnických osôb, v prípade dobromyseľnej obchodnej spoločnosti, ktorá z daňového hľadiska nedopustila pochybenia a ktorej sa odopiera právo na odpočítanie z dôvodu daňového postupu jej dodávateľov, o ktorom sa predpokladá, že bol neprimeraný, a to na základe nedostatku dôkazov potvrdzujúcich svedecké výpovede dodávateľov bez toho, aby daňový orgán špecifikoval aké dôkazy by boli považované za dostatočné, k čomu sa pridáva skutočnosť, že daňový orgán nepredložil dôkaz o akejkoľvek činnosti, z ktorej by vyplývala daňová alebo trestnoprávna zodpovednosť uvedených dodávateľov?
3) Ak by bolo potrebné na základe odpovedí na vyššie uvedené otázky nevyhnutné prísť k záveru, že existencia plnenia z faktúr nebola relevantne spochybnená a daňové bremeno sa neprenieslo na daňový subjekt, resp. že daňový subjekt podľa svojich najlepších možností dostatočne preukázal spoločnú existenciu plnenia z faktúr, má sa Smernica č. 2006/112/ES vykladať tak, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave a vnútroštátnej rozhodovacej praxi súdov alebo iných kompetentných orgánov, podľa ktorej je možné právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uplatniť len v prípade, že daňový subjekt preukáže, že jej tovar alebo službu (zdaniteľné plnenie) dodala zdaniteľná osoba uvedená vo faktúre?
3) Ak by bola odpoveď na predchádzajúcu otázku kladná a daňový subjekt uvedenú dôkaznú povinnosť nesplní, pretože nebude dostatočne preukázané, že zdaniteľné plnenie dodala zdaniteľná osoba uvedená vo faktúre, možno tomuto daňovému subjektu odoprieť právo na odpočet dane na vstupe bez toho, aby bolo preukázané, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že nadobudnutím tovaru alebo služieb zúčastňuje daňového podvodu ?

20. V závere kasačnej sťažnosti poukázal na rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR vo veciach sp.zn. 6Sžfk/2/2021 a sp.zn. 10Sžfk/1/2021, pričom v oboch rozhodnutiach kasačný súd zmenil rozhodnutie správneho súdu, tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

21. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.
Posúdenie kasačného súdu.

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný 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. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci podľa § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

23. Kľúčovou právnou otázkou v predmetnej veci bolo či správny súd, žalovaný a správca dane vychádzali zo správneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľ v predmetnej veci neuniesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporného dodania služby.

24. Podľa § 464 ods. 1 SSP v znení účinnom ku dňu vydania rozhodnutia ak kasačný súd rozhoduje o sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

25. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa nevykonania dokazovania kontrolnými výkazmi dodávateľa v obdobnej veci totožného sťažovateľa s iným dodávateľom, avšak rovnakým modus operandi, kasačný súd v rozsudku sp. zn. 10Sžfk/1/2021 zo dňa 27. apríla 2022 uviedol:
„27. Správca dane navyše ani celkom zrejme nevyčerpal všetky dostupné dôkazy, ktoré boli v konaní k dispozícii. Sťažovateľ dôvodne namieta nevykonanie kontrolných výkazov dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o.. Kasačný súd je presvedčený, že i keď tento dôkaz sám o sebe nie je nespochybniteľný, tak stále môže dopomôcť k dokresleniu skutkového stavu pre správcu dane. Totiž, ak by mal dodávateľ MMBC Alfa, s.r.o. v kontrolných výkazoch vedené faktúry, na základe ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočet DPH, tak by tento dôkaz mohol, i keď len čiastkovo, preukazovať riadne vedenie týchto faktúr v účtovníctve dodávateľa MMBC Alfa, s.r.o. a tým vyvracať tvrdenie správcu dane, že pokiaľ nie je možné skontrolovať účtovníctvo dodávateľa uvedeného na faktúre, tak nie je možné považovať faktúry za vierohodné, pretože nie je možné zistiť, či má takýto subjekt vôbec tento doklad vo svojom účtovníctve zaúčtovaný a daň odvedenú. Tento záver podporuje aj účel kontrolných výkazov, ktorý zákonodarca vyjadril v dôvodovej správe k novele uskutočnenej zákonom č. 360/2013 Z.z. nasledovne: „Kontrolný výkaz, ako dokument obsahujúci informácie o vymedzených dodávkach tovaru a služieb platiteľov dane na vstupe aj výstupe, predstavuje jedinečný zdroj informácií pre finančnú správu. Prostredníctvom automatizovaného systému krížovej kontroly v ňom uvedených údajov bude finančná správa vedieť efektívne plánovať daňové kontroly. Sprievodným efektom zavedenia kontrolného výkazu bude zlepšenie dobrovoľného plnenia daňových povinností platiteľov dane, čo sa v konečnom dôsledku odrazí na zlepšenom výbere dane z pridanej hodnoty. Ambíciou kontrolného výkazu je odhaľovanie nových typov podvodov a ich predchádzanie, do budúcnosti takisto rozšírenie jeho uplatnenia na kontrolu plnenia zákonných povinnosti pri iných druhoch priamych a nepriamych daní. Krížovou kontrolou údajov, uvedených v kontrolných výkazoch vzájomne obchodujúcich platiteľov dane, bude možné napríklad:
- odhaliť tuzemské a cezhraničné karuselové podvody
- odhaliť machinácie s faktúrami, ako sú napr. nezaradenie faktúr do účtovníctva dodávateľa, pričom odberateľ z nich uplatňuje odpočítanie dane, výmena faktúr, vystavenie fiktívnych faktúr, nevystavenie faktúr, vystavenie faktúr neplatiteľmi dane, uplatnenie si odpočtu dvakrát z tej istej faktúry
- monitorovať rizikových platiteľov dane
- preventívne pôsobiť proti uvádzaniu nepravdivých údajov“

26. Vo vzťahu k námietkam sťažovateľa, ktoré poukazovali na neprávne vymedzenie prenosu dôkazného bremena a nesprávne vyhodnotenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH poukazuje kasačný súd na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/34/2021 zo dňa 31. júla 2023, v ktorom tento k argumentácii sťažovateľa ďalej uviedol:
„13. ..... Kasačný súd súhlasí so záverom správneho súdu, podľa ktorého správca dane nie je povinný vykonať každý dôkaz navrhnutý daňovým subjektom. V zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku je však povinný pri vedení dokazovania čo najúplnejšie zistiť skutkový stav. Z vyššie citovaného rozsudku pritom

vyplýva, že vykonanie dokazovania kontrolnými výkazmi dodávateľa môže výrazným spôsobom pomôcť dotvoriť zisťovaný skutkový stav. Kasačný súd súhlasí s tvrdením nachádzajúcim sa na s. 31 rozhodnutia správcu dane v tom, že kontrolné výkazy priamo nepreukazujú dodanie služby dodávateľom žalobcovi. Pomáhajú však dotvárať celkový obraz o zdaniteľnom obchode. S ohľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd vyhodnotil predmetnú námietku ako dôvodnú.
14. K posúdeniu námietok týkajúcich sa splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie DPH kasačný súd uvádza, že hmotnoprávnymi podmienkami pre uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty sú: a) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (status dodávateľa), b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (tzv. materiálna existencia plnenia) a c) zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Tieto požiadavky pritom vyplývajú z ustanovení § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ako aj z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (porovnaj rozsudok sp. zn. 2Sfk/12/2021 z 29. mája 2023).
15. V predmetnej veci nebola sporná existencia zdaniteľného plnenia, čo priznal aj žalovaný na pojednávaní pred správnym súdom. Z uvedenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie žalobcom vyplýva, že dodávateľ môže dodať tovar alebo službu aj subdodávateľsky.
16. Žalobca v konaní netvrdil, že zdaniteľné plnenie bolo priamo dodané jeho dodávateľom. V rámci konania poukázal, že zdaniteľné plnenie bolo dodávané subdodávateľsky, kde vystupovali spoločnosť TREZ Slovakia s.r.o. a CreoArt s.r.o. Nie je pritom sporné, že žalobca komunikoval s dodávateľom, spoločnosťou TK WLP s.r.o.
17. Pre posúdenie tejto veci považuje kasačný súd za zásadný rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-610/2019 z 3. septembra 2020, podľa ktorého: Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.
18. Predmetný rozsudok vyvracia tvrdenie žalovaného, že plnenie muselo byť realizované priamo dodávateľom žalobcu. Vyššie citovaný rozsudok Súdneho dvora Európskej únie je prelomový vtom, že pre účely odpočtu DPH nemusí byť žalobcom určená totožnosť osoby, ktorá zdaniteľné plnenie reálne dodala. Ani zákon o DPH neustanovuje ako hmotnoprávnu podmienku dodanie zdaniteľného plnenia priamo dodávateľom. V zmysle § 49 ods. 2 písm. a) je odpočet DPH viazaný na uplatnenie tovarov a služieb, ktoré majú byť platiteľovi dodané. Z predmetného ustanovenia však nevyplýva, že by nemohli byť dodané subdodávateľsky.
19. S ohľadom na uvedené skutočnosti správny súd vo svojom rozsudku nesprávne právne posúdil vec. Kasačný súd znovu zdôrazňuje, že nebol spor o existencii zdaniteľného plnenia a obchodného vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou TK WLP s.r.o. v postavení dodávateľa. V zmysle citovaného rozsudku preto správny súd považoval za nesprávne právne posúdenie, ak správny súd za v súčasnosti zisteného skutkového stavu konštatoval správnosť záverov žalovaného a správcu dane o nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH.“

27. Vo vzťahu k predloženému znaleckému posudku kasačný súd uvádza, že sa stotožňuje s názorom správneho súdu, že znalecký posudok bol doručený správnemu súdu až po uplynutí lehoty na včasné podanie správnej žaloby. Vzhľadom k tomu sa týmto dôkazom správny súd nemohol zaoberať. Kasačný súd dodáva, že bude potrebné, aby sa v ďalšom konaní žalovaný zaoberal s prípustnosťou predmetného znaleckého posudku a následne s jeho obsahom.

28. Vo vzťahu k návrhu sťažovateľa na prerušenie kasačného konania do rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C 154/20 - Kemwater ProChemie kasačný súd dáva do pozornosti, že v predmetnej veci bolo rozhodnuté rozsudkom C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021. Z uvedeného dôvodu kasačný súd nepovažoval za potrebné konanie prerušiť a ani sa obrátiť na Súdny dvor EÚ s obdobnými prejudiciálnymi otázkami. Súdny dvor EÚ sa zaoberal problematikou preukázania osoby deklarovaného dodávateľa, ako hmotnoprávnej podmienky uplatnenia práva na odpočet DPH. V prejednávanom prípade však zatiaľ nebolo ustálené, že sa jednalo o obdobnú situáciu, než akú riešil Súdny dvor EÚ, keďže ani sťažovateľ a ani žalovaný netvrdili, že skutočným dodávateľom sťažovateľa síce nebola zdaniteľná osoba uvedená na faktúrach, ale išlo o iný subjekt s postavením zdaniteľnej osoby.

29. K spôsobu uplatňovania a výkladu aktuálnej rozhodovacej činnosti SD EÚ kasačný súd odkazuje na svoje novšiu rozhodovaciu činnosť - napr. rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/42/2020 zo dňa 30. marca 2022 (body 50 až 63), či sp.zn. 10Sžfk/7/2021 zo dňa 25. mája 2022 (body 29 až 38) a iné.

30. Z dikcie kasačnej sťažnosti kasačný súd neposúdil časti týkajúce sa prerušenia konania a položenia prejudiciálnych otázok za návrh žalobcu, ale poukázanie na možnosť postupovať z úradnej moci týmto spôsobom. Z tohto dôvodu kasačný súd o prerušení konania nerozhodol procesným rozhodnutím. Uvádza však, že súčasná judikatúra Súdneho dvora Európskej únie dostatočným spôsobom rieši nastolený problém. Z tohto dôvodu by prerušenie tohto konania a obrátenie sa na Súdny dvor Európskej únie bolo nadbytočné (porovnaj k tomu rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-561/19 zo 6. októbra 2021).

V.
Záver

31. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) a ods. 3 písm. a) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

32. Kasačný súd sa oboznámil s podaniami sťažovateľa, administratívnym a súdnym spisom ako aj označenými rozhodnutiami Súdneho dvora EÚ a kasačného súdu. Neidentifikoval pritom žiadne podstatné argumenty, s ktorými by sa kasačný súd v označených obdobných rozhodnutiach nevysporiadal a ani nezistil iné dôvody, pre ktoré by sa kasačný súd mal od záverov označených rozhodnutí kasačného súdu v obdobných veciach odchýliť.

33. V ďalšom konaní bude žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie. Žalovaný je viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

34. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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.