

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/76/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200682
Dátum vydania rozhodnutia: 27. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8018200682.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Gras SK s.r.o., so sídlom: Sov. Hrdinov 243/88, 089 01 Svidník, IČO: 447 643 24, právne zastúpený advokátom JUDr. Dušan Misároš, so sídlom: Bosákova 3, 851 04 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101795478/2018 zo dňa 12. septembra 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/98/2018-86 zo dňa 20. februára 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/98/2018-86 zo dňa 20. februára 2020 m e n í t a k , ž e r o z h o d n u t i e ž a l o v a n é h o č . 1 0 1 7 9 5 4 7 8 / 2 0 1 8 z o d ň a 1 2 . s e p t e m b r a 2 0 1 8 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě a l š i e k o n a n i e .

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred správnym súdom, ako aj trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2017. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil Protokol č. 100749793/2018 zo dňa 16.04.2018 (ďalej len „protokol“).

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 101375339/2018 zo dňa 23.05.2018 o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie február 2017 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) vo výške 31 841,28 eur a teda nepriznal nadmerný odpočet DPH vo výške 24 607,03 eur a vyrubil daň vo výške 7 234,25 eur. Správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, keď nepreukázal splnenie

hmotnoprávnej podmienky odpočtu DPH spočívajúcej v dodaní tovaru (Canon Ink cartridge - náplne do tlačiarňí) dodávateľom deklarovateľom na faktúre - spoločnosťou ALKEMIA s.r.o. (ďalej aj „deklarovaný dodávateľ“) a tým porušil ustanovenia § 19 ods. 1; § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o DPH“).

3. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil a odôvodnil nasledovne:

- žalobca nepreukázal reálne dodanie tovaru dodávateľom deklarovateľom na dotknutých faktúrach, pretože podľa zistení správcu dane mal dodaný tovar neznámy pôvod. Túto skutočnosť vyvodil správca dane z účtovníctva deklarovateľného dodávateľa (poskytnutého účtovníckou spoločnosťou UAC, s.r.o.), v ktorom nie je evidovaný nákup deklarovateľného tovaru. Pokiaľ tento tovar nenadobudol deklarovateľný dodávateľ, tak ho následne nemohol dodať žalobcovi, ktorý si takého tovaru následne nemôže odpočítať DPH. V danom prípade išlo len o formálne vystavenie faktúr,
- samotné predloženie dokladov (faktúr, skladových príjemiek, dokladov o preprave a bankových výpisov) nepreukazuje uskutočnenie zdaniteľného obchodu a vypovedá len o existencii nejakého tovaru (cartridgov). Samotná existencia tovaru však správcom dane spochybnená nebola. Žalovaný neuznal ani relevanciu žalobcom navrhnutých dôkazov - predloženie fotodokumentácie tovaru prepravcom tovaru, vypočítanie navrhnutých svedkov (vodič a skladník),
- deklarovaný dodávateľ je nekontaktný. Konateľ žalobcu nevedel povedať, z čoho mu vznikol v kontrolovanom zdaňovacom období nadmerný odpočet. Ďalej nevedel uviesť s kým za spoločnosť ALKEMIA s.r.o. (deklarovaný dodávateľ) komunikoval. Tvrdil, že komunikoval prostredníctvom emailovej komunikácie, ktorú však nepredložil. Uviedol, že s nikým zo spoločnosti deklarovateľného dodávateľa nebol v osobnom kontakte, nebola uzatvorená žiadna dohoda o obchode. Žalovanému pri tomto type obchodovania vyvstáva otázka, akú odbornú starostlivosť daňový subjekt vynaložil pri takomto obchode a či prijal všetky opatrenia a starostlivosť vyplývajúce z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu hospodárskej činnosti.

II.

Konanie na krajskom súde

4. Žalobca podal proti preskúmaným rozhodnutiam žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Správny súd vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 2S/98/2018-86 zo dňa 20. februára 2020, ktorým správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP. Rozsudok bol založený na nasledujúcich dôvodoch:

- žalobca v daňovom konaní nepreukázal splnenie hmotnoprávnej podmienky odpočtu DPH spočívajúcej v dodaní tovaru deklarovateľom,
- deklarovaný dodávateľ predmetný tovar nenadobudol a teda ho nemohol ani následne dodať žalobcovi na základe predložených faktúr, ktorými deklaroval žalobca dodanie samotnej značky cartridge Canon. Nebol preukázaný pôvod tovaru, z ktorého si žalobca uplatnil odpočet dane a túto skutočnosť potvrdzujú aj účtovné doklady spoločnosti ALKEMIA s.r.o., ktoré predložila účtovnícka spoločnosť UEC, s.r.o.,
- skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ v súčasnej dobe nie je ekonomicky činný nemá vplyv na dodanie uvedených náplní žiadny dopad, pretože boli spochybnené zdaniteľné obchody, ku ktorým došlo na základe predložených faktúr z 01.02.2017, 09.02.2017 a 21.02.2017,
- argumentácia žalobcu, že mohlo ísť aj o náplne, ktoré boli dodané deklarovateľnému dodávateľovi skôr nemá oporu v samotných faktúrach, pretože uvedené skutočnosti by boli v sporných faktúrach aj naznačené. Avšak čo sa týka samotného dodania tovaru išlo o obdobie roku 2016 až január, február a marec 2017. V žiadnom prípade deklarovaný dodávateľ neuvádzal, že ide o dodanie tovaru, ktorého záručná doba je 36 mesiacov, tzn. už teda na konci záručnej lehoty, pretože pokiaľ by mal na sklade takýto tovar dodávateľ, tak by išlo už o preležaný tovar, ktorý by de facto pre žalobcu nemal žiadny význam pre ďalšie obchodovanie a následné dodanie takéhoto tovaru do Nemecka,
- len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, resp. príjemkami, dokladmi CMR predložené žalobcom neboli dostatočným dôkazom pre uznanie odpočtu DPH,
- z predložených dokladov a to z príjemiek, výdajok, ako aj z jednotlivých faktúr však uvedené nebolo preukázané a správca dane dospel k správnejmu názoru, že spoločnosť Alkemias r.o. tento tovar nenadobudla a teda ho nemohla ani následne dodať žalobcovi, aby tento tovar expandoval do krajiny

Spolková republika Nemecko. Podľa správneho súdu išlo o faktúry, ktorých autentickosť spochybnil správca dane pri samotnom preverovaní, ako aj ostatných dokladov, ktoré na základe výzvy správcu dane žalobca v daňovom konaní predložil. Samotný spôsob preukázania platieb zo strany žalobcu ako daňového subjektu bolo spochybnené preukázanými zisteniami zo strany správcu dane, ktorý nielen tým, že ku týmto dokladom žalobca nepredložil žiadne iné hodnoverné listiny alebo dôkazy, ale v prvom rade samotnou výpoveďou konateľa žalobcu, ktorý uviedol, že s touto spoločnosťou obchodoval na základe emailu a nevedel s akou osobou z tejto spoločnosti vlastne obchodoval, tieto doklady spochybnil. Žalobca e-mailovú komunikáciu však ani na základe výzvy správcu dane počas daňovej kontroly nepredložil. Správca dane nemal na základe čoho overiť túto komunikáciu prostredníctvom emailovej pošty, ani preveriť, že či tvrdenia konateľa spoločnosti žalobcu sú pravdivé,

- podľa vyjadrenia konateľa žalobcu obchodný kontakt s deklarovateľom atramentových kaziet vznikol prostredníctvom emailu, keď ich kontaktovala táto spoločnosť so zaujímavou ponukou. Uviedol, že vzájomný osobný kontakt tu nebol, nebola uzatvorená ani žiadna ústna či písomná dohoda. Ďalej sa vyjadril, že nemá vedomosť, kto spoločnosť riadi, keďže nebol s nikým z tejto spoločnosti v osobnom kontakte,

- žalobca ako daňový subjekt, ktorý si uplatní odpočítanie dane z pridanej hodnoty musí predložiť taký dôkaz o tom, že fakturovaný tovar bol skutočne dodaný dodávateľom, t. j. spoločnosťou ALKEMIA s.r.o. Košice, ktorý je uvedený na faktúre. Iba formálna existencia faktúry, ale aj preukazovanie zaplatenia súm, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane,

- žalobcovi nebolo vytýkané, že bol súčasťou podvodného konania, ale že nezabezpečil svoje podnikanie a svoju podnikateľskú činnosť v rámci odbornej starostlivosti žalobcu ako daňového subjektu, ktorý mal vynaložiť pri takomto obchode a či vôbec prijal opatrenia a starostlivosť vyplývajúce z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu hospodárskej činnosti.

III.

Konanie na kasačnom súde

5. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

6. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- pripustil, že na strane deklarovateľného dodávateľa mohol nastať podvod, a preto štatutár žalobcu podal vo veci aj trestné oznámenie. Uvedené však neznamená, že takéto konanie dodávateľského subjektu, ktorý porušil svoje povinnosti, má byť na ťarchu sťažovateľa. Navyše, tak ako sa uvádza aj v rozhodnutiach daňových orgánov, tak aj v rozhodnutí súdu, v konaní nebola preukazovaná účasť žalobcu na podvode, ale samotné dodanie tovaru deklarovateľným dodávateľom. Reálnosť dodania tovaru spochybnená tiež nebola,

- sťažovateľ poskytol správcovi dane širokú škálu dôkazov, ktoré preukazujú splnenie hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH, pričom naopak správca dane neposkytol žiadne dôkazy na podloženie svojich tvrdení, že tovar nebol dodaný deklarovateľným dodávateľom. Jediný dôkaz, s ktorým daňové orgány operovali bolo účtovníctvo deklarovateľného dodávateľa z roku 2016 a za dva mesiace roku 2017, na základe ktorého konštatovali, že tovar v ňom nebol evidovaný. Táto skutočnosť má čisto formálno - evidenčný charakter a nijak v skutočnosti nepreukazuje, že tento tovar bol predaný a dodaný sťažovateľovi, čo nakoniec aj uviedol správny súd,

- právo na odpočítanie DPH nemôže byť odmietnuté z dôvodu, že príjemca plnenia si neoveril, či služby/tovar bol skutočne poskytnutý osobou, ktorá vystavila faktúry, ak sa nepreukáže, že odberateľ vedel alebo musel vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu,

- sťažovateľ upozornil na skutočnosť, že tovar, ktorý bol predmetom zdaniteľného obchodu, t. j. atramentové cartridge, majú v závislosti od výrobcu priemernú dobu minimálnej trvanlivosti spravidla 36 mesiacov a teda deklarovateľný dodávateľ mohol tieto atramentové cartridge nakúpiť aj v predchádzajúcich obdobiach. S touto argumentáciou uvedenou sťažovateľom sa žalovaný vôbec nevysporiadal, avšak správny súd v rozsudku argumentoval, že takéto dodanie nebolo na faktúrach naznačené. Sťažovateľ neporozumel právnomu výkladu správneho súdu, keďže dodávateľ mohol tento tovar nadobudnúť nielen rok pred jeho predajom, ale aj dlhšie obdobie (napr. dva roky, čo však žalovaný vôbec nepreveril, ale na dôkaznom prostriedku akoby postavil celú svoju argumentáciu), a to aj vzhľadom na to, že minimálna trvanlivosť je 36 mesiacov (túto skutočnosť, však nie je predsa

povinné uvádzať na faktúre ako to tvrdí správny súd). Zároveň originálne tonerové kazety sú nastavené tak, aby aj po 36 mesiacoch boli použiteľné,

- argumentácia správneho súdu týkajúca sa odbornej starostlivosti konateľ a sťažovateľa sa neopiera o žiadnu právnu normu alebo aspoň rozhodnutia iných súdov. Každá obchodná spoločnosť vyhodnocuje svoje obchodné aktivity z pohľadu miery rizika samostatne. Sťažovateľ dosiahol v roku 2017 obrat vo výške 20 017 482 eur, preverovaný zdaniteľný obchod tak predstavuje zanedbateľnú časť jeho hospodárskej činnosti (menej ako 1%, cca 0,8% obchodnej aktivity). Všetky jednotlivé obchodné transakcie prebiehali prostredníctvom vystavených faktúr, dodania tovaru cez štandardných prepravcov s príjmom tovaru do skladu sťažovateľa, a tento tovar bol ďalej štandardne predaný ďalším subjektom s ekonomickým ziskom. Sťažovateľ tovar riadne prevzal a skontroloval, čo sa od neho ako od bežného hospodára v pozícii kupujúceho vyžaduje aj v zmysle právneho poriadku. Sťažovateľ nemal ako skontrolovať vlastnícke právo k dodávanému tovaru, ktoré in bona fide nadobudol do svojej dispozície a aj vlastníckeho práva. Sťažovateľ pri vykonaní všetkej vyššie uvedenej činnosti nemal ako objektívne vedieť, že subjekt v reťazci nad/pod ním si neplní svoje účtovné, prípadne daňové povinnosti,

- obchodný kontakt s deklarovateľom vznikol na základe e-mailu zo dňa 18.09.2014 adresovaného konateľom dodávateľa, obchodnému zástupcovi sťažovateľa. Napriek tomu, že konateľ sťažovateľa osobne nepoznal konateľa deklarovateľom, tak preukázal celý mechanizmus overovania dodávateľa, preukázal aj komunikáciu a iné spôsoby overenia.

7. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zrušiť napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove a vec mu vrátiť na ďalšie konanie alebo napadnutý rozsudok zmeniť tak, že zruší preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP.

8. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal vyššie uvedený rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona číslo 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „zákon o súdoch“).

10. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. februára 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

11. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou.

12. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

V.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

VI.

Právne posúdenie veci kasačným súdom

13. Podstatou kasačnej sťažnosti bolo, či správca dane, žalovaný v preskúmanom rozhodnutí a následne aj správny súd v napadnutom rozsudku správne právne posúdili otázku naplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH sťažovateľom. V danej veci bolo konkrétne sporné, či sťažovateľ uniesol svoje dôkazné bremeno v rozsahu preukázania, že tovar nadobudnutý zo zdaniteľného obchodu mu bol skutočne dodaný dodávateľom deklarovanej na sporných faktúrach.

14. Z rozhodnutí žalovaného, ako aj správcu dane vyplýva, že svoje rozhodnutia, ktorými odmietli právo sťažovateľa na odpočet DPH založili v stručnosti na nasledujúcich skutočnostiach:

- v účtovníctve deklarovaneho dodávateľa predloženého účtovníckou spoločnosťou UEC, s.r.o. nie je evidovaný deklarováný tovar - cartridge do tlačiarní Canon a to za obdobie posledných 12 mesiacov pred uskutočneným preverovaným zdaniteľným obchodom, v dôsledku čoho nie je zrejмый jeho pôvod. Preto pokiaľ tovar nenadobudol dodávateľ tak ho od neho nemohol nadobudnúť ani sťažovateľ,
- komunikácia medzi sťažovateľom a deklarovanej dodávateľom prebiehala len prostredníctvom e-mailu, pričom medzi nimi nebola uzavretá žiadna spoločná dohoda o obchode a nebol nadviazaný ani osobný kontakt. Sťažovateľ nepredložil e-mailovú komunikáciu. V súhrne teda nevyňaložil dostatočnú odbornú starostlivosť, aby si obstaral dostatok dôkazov na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok.

15. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

- a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),

- b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),

- c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

16. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- a) dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

- b) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

- c) daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),

- d) zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

17. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol. Dokazovanie, ktoré vykonáva správca dane následne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predložených daňovým subjektom. Správca dane sa však musí vyvarovať jednoduchých a nepodložených spochybnení, pokiaľ ide o reálnosť uskutočnenia obchodných transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry. Správca dane musí teda dôvodne spochybniť tvrdenia a dôkazy predstreté daňovým subjektom za účelom odpočítania DPH. V opačnom prípade by bola narušená zásada daňovej

neutrality a právnej istoty. (rozsudok SD EÚ vo veci SC C.F. SRL v. A.J.F.P.M. a D.G.R.F.P.C so sp. zn. C-430/19 zo 04.06.2020).

18. K problematike presúvania (tzv. prelievania) dôkazného bremena sa už v minulosti viackrát vyjadril aj Ústavný súd SR príkladmo v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej.“.

19. V zmysle vyššie rozvedených právno-teoretických východísk hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH a s tým súvisiacej dôkaznej povinnosti je možné zhrnúť, že subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúladsť skutočností s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol, je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil. Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku). Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

20. Vzhľadom na vyššie uvedené zhrnutie teoretických východísk hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH je nutné konštatovať, že sťažovateľ si prvotne splnil svoju povinnosť preukázať, že mu nárok na odpočet DPH skutočne vznikol, a to predložením relatívne širokého diapazónu (aj keď len listinných) dôkazov. Medzi tieto patrili okrem sporných faktúr napríklad skladové príjemky, doklady o preprave a bankové výpisy. Správca dane následne v procese verifikácie rozporoval tvrdenia sťažovateľa, pričom kasačný súd nepovažuje jeho závery za dostatočne presvedčivé a preukazné, aby bolo možné uvažovať o spätnom prenose dôkazného bremena na stranu sťažovateľa, v dôsledku čoho nie je možné prijať záver o tom, že by mu bol zákonne odmietnutý nárok na odpočet DPH.

21. Sťažovateľ oprávnenne namietal, že informácia získaná z účtovníctva deklarovaného dodávateľa o tom, že nenadobudol predmetný tovar (cartridge Canon) za obdobie 12 mesiacov pred uskutočnením posudzovaného zdaniteľného obchodu, sama o sebe nič nepreukazuje, keďže tento tovar mohol byť nadobudnutý aj skôr. Podľa kasačného súdu je pre účely posudzovania vzniku nároku na odpočet DPH celkovo irelevantné ako dlho pred realizáciou zdaniteľného obchodu mohol deklarovaný dodávateľ tovar nadobudnúť a či dokonca mohol byť tesne pred, respektíve po dátume spotreby. Čisto hypoteticky pokiaľ by sa aj daňový subjekt (sťažovateľ) rozhodol nakúpiť pozáručné tovary, ktoré je však následne schopný použiť na svoju ďalšiu ekonomickú činnosť (ako sám tvrdil a preukazoval predajom do zahraničia a túto skutočnosť daňové orgány nijako relevantne nevyvrátili), tak by bolo v rozpore so zásadou neutrality DPH, na ktorej je budovaná smernica 2006/112, ak mu bol takýto odpočet odmietnutý pre nenaplnenie hmotnoprávných podmienok.

22. Dôvodná je tiež námietka sťažovateľa týkajúca sa právneho posúdenia nedostatočnej obozretnosti pri realizácii posudzovaného zdaniteľného obchodu. Kasačnému súdu skutočne nie je zrejmé, prečo by

malo byť v kontexte preukazovania splnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH nedostatočne obozretné, či povedzme „podozrivé“, že obchodné spoločnosti sa na seba nakontaktujú prostredníctvom e-mailu alebo to, že konateľ sťažovateľa nepozná konateľa deklarovaného dodávateľa, či skutočnosť, že nebol v osobnom kontakte so žiadnou osobou od deklarovaného dodávateľa. Rovnako to platí aj o skutočnosti, že sťažovateľ s deklarovaným dodávateľom nemal formálne (písomne) uzavretú obchodnú dohodu. Kasačný súd nebadá s prihliadnutím na súčasné spoločenské pomery žiadne dôvody prečo by tieto skutočnosti bolo možné v podnikateľskom prostredí považovať za neštandardné. Práve naopak sa skôr prikláňa k záveru, že sa jedná o bežnú prax v obchodnom styku pokiaľ zúčastnené obchodné spoločnosti nefungujú na báze pravidelnej a ekonomicky významnej spolupráce, pri ktorej by už zrejme mohli mať dôvodný záujem na zmluvnej úprave vzájomných právnych vzťahov.

23. Kasačný súd zároveň považuje za potrebné zdôrazniť, že preskúmané rozhodnutie žalovaného, resp. dôvody na ktorých postavil odmietnutie práva na odpočet DPH sťažovateľa, sú v rozpore s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Podľa judikatúry SD EÚ nie je možné daňovému subjektu odmietnuť odpočet z dôvodu, že zdaniteľná osoba uplatňujúca si odpočet DPH sa neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené, napriek tomu, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112 boli splnené (rozsudok SD EÚ vo veci v spojených veciach Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11)). K odmietnutiu odpočtu DPH je možné v takýchto prípadoch pristúpiť jedine pod podmienkou, že by bola daňovému subjektu uplatňujúcemu si odpočet DPH preukázaná vedomá účasť na daňovom podvode (napríklad rozsudok SD EÚ v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03). Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04).

24. Pre úplnosť je vhodné zmieniť aj, že odmietnutie odpočtu DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok a z dôvodu účasti na podvodnom reťazci sú dva zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Daňové orgány však v prejednávanej veci spochybňovali splnenie hmotnoprávnej podmienky spočívajúcej v podstate v osobe (statuse platiteľa dane) deklarovaného dodávateľa a výslovne vo svojich rozhodnutiach vylúčili odmietnutie odpočtu DPH z dôvodu účasti na daňovom podvode.

25. Pre podloženie vyššie uvedeného kasačný súd odkazuje na rozsudok SD EÚ v spojených veciach SGI a Valériane C-459/17 a C-460/17: „Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrovanie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca.“.

VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

26. V zmysle vyššie právneho posúdenia veci kasačným súdom je potrebné konštatovať, že správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď sa v napadnutom rozsudku stotožnil s právnym posúdením veci žalovaného. Kasačný súd však dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom, v dôsledku čoho zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že sa ruší rozhodnutie žalovaného a vec sa mu vracia na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP. Žalovaný bude zároveň v ďalšom konaní viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku.

Podľa § 462 ods. 2 SSP ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom, a krajský súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie krajského súdu zmeniť tak, že zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

27. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

28. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

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