

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sžfk/17/2021
Identifikačné číslo spisu: 1019200564
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1019200564.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu: MARKET CENTRUM, s. r. o., so sídlom Gessayova 10, 851 03 Bratislava, IČO: 46 448 438, zast.: JUDr. Ing. Ľubomír Havlík, advokát so sídlom Svätoplukova 28, 821 08 Bratislava - mestská časť Ružinov, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100342119/2019 zo dňa 31.01.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/79/2019 zo dňa 04.12.2019, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie február - december 2014, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 100740108/2017/9104405/Smee zo dňa 02.05.2017. Správca dane vykonanou daňovou kontrolou preveroval u žalobcu splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“). Žalobca si v zdaňovacích obdobiach február - december 2014 uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr od viacerých dodávateľov, medzi nimi aj z faktúr od tuzemských dodávateľov za dodávky tovaru od:

- MäsoPonitrie s.r.o., Nám. SNP 35/5, Lehota pod Vtáčnikom, IČO: 36 768 995,
- SALIM SK, s.r.o., Osloboditeľov 1, Turany, IČO: 44 982 259,
- MG WOOD-CORP s.r.o., J. Dalloša 1351/31, Sládkovičovo, IČO: 46 310 347.

2. Na základe výsledkov kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie február - december 2014, vykonanej u žalobcu, vydal správca dane rozhodnutie č. 102021777/2018 zo dňa 11.10.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 99.851,50 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014. Správca dane dospel k záveru, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH vo vzťahu k faktúram od dodávateľov MäsoPonitrie s.r.o., SALIM SK, s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o. za dodanie kuracieho mäsa, bravčového mäsa a mliečnych výrobkov, pretože žalobca nepreukázal, že fakturovaný tovar tieto spoločnosti, resp. ich subdodávatelia, skutočne dodali. Správca dane nespochybnil, že fakturovaný tovar existoval, ale uviedol, že žalobca okrem formálnych dôkazov nepredložil žiadne iné dôkazy preukazujúce dodanie fakturovaných tovarov dodávateľskými spoločnosťami, ktoré vystavili preverované faktúry.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100342119/2019 zo dňa 31.01.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Dňa 04.12.2019 vyhlásil Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) rozsudok sp. zn. 2S/79/2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým podľa § 191 ods. 1 písm. e) Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

5. Rozsudok sp. zn. 2S/79/2019 zo dňa 04.12.2019 krajský súd odôvodnil tým, že:

- v preskúmvanej veci nebolo sporné, že predmet dodávky existoval a že bol žalobcovi dodaný. Dôkazy a zistenia správcu dane preukazujú, že samotná existencia tovaru a jeho dodávky žalobcovi v danom prípade nebola spochybnená, teda nešlo o tzv. „karuselový podvod“. Za dodaný tovar žalobca zaplatil cenu aj s DPH. Orgány verejnej správy však tvrdili, že nebolo preukázané, že takto fakturovaný tovar bol žalobcovi dodaný tými dodávateľmi, ktorí sú uvedení na predmetných faktúrach, a že týmto dodávateľom nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH a žalobcovi následne právo na odpočet DPH. Krajský súd zdôraznil, že samotná skutočnosť, že v prejednávanej veci nebolo plnenie poskytnuté žalobkyni súčasne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľmi, ešte nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má žalobkyňa nárok,

- orgány verejnej správy na základe vykonaného dokazovania dospeli k presvedčeniu, že tovar nebol dodaný spoločnosťami MäsoPonitrie s.r.o., SALIM SK, s.r.o. a MG WOOD_CORP s.r.o. a že týmito len prechádzal „fakturačne“. Krajský súd poznamenal, že orgány verejnej správy vykonali rozsiahle dokazovanie, ktorým boli rozpracované tri spoločnosti (dodávatelia) a ich subdodávatelia. Dokazovanie smerovalo k overovaniu, či daňová povinnosť týmto platiteľom reálne vznikla, a či tovar dodal platiteľ, ktorého údaje sa nachádzali na faktúrach ako údaje za dodávateľa. Podľa zistení správcu dane deklarovanej dodávateľské a subdodávateľské spoločnosti zanikli zlúčením s inými subjektmi, boli vymazané z Obchodného registra SR, resp. ich konateľmi sa stali zahraničné osoby. Bývalý konateľ spoločností MäsoPonitrie, s.r.o., MG WOOD-CORP, s.r.o. a SALIM SK, s.r.o. síce potvrdil, že tovar bol dodaný daňovému subjektu, ale svoje tvrdenia nepodložil žiadnymi dôkazmi. Dodávateľmi spoločností MäsoPonitrie, s.r.o., MG WOOD-CORP, s.r.o. a SALIM SK, s.r.o. mali byť spoločnosti, JJ - ATOR, s.r.o., MD3, spol. s.r.o. a PEPO 1 BB s.r.o., u ktorých nebolo potvrdené vykonávanie reálnej ekonomickej činnosti a ich štatutári uskutočňovanie akýchkoľvek obchodných aktivít popreli. Táto časť zisteného skutkového stavu však sama o sebe nepreukazuje, že žalobca vedel, resp. mal vedieť, že je súčasťou daňového podvodu. Krajský súd mal preto za to, že žalovaný nesprávne interpretoval a aplikoval § 49 zákona o DPH, v dôsledku čoho nedostatočne zistil skutkový stav veci. Nesprávnym výkladom § 49 zákona o DPH žalovaný okruh dokazovaných skutočností

nezákonne zúžil, keď nepovažoval za právne významné vykonať ďalšie dokazovanie, čo malo za následok vadu podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP,

- zistenia správcu dane, ktoré pramenia z vykonaného dokazovania, nevyklúčujú možnosť, že dodávateľia žalobcu a jeho subdodávateľia mohli konať v rozpore so zákonom, avšak to nie je objektívnym dôkazom protizákonnosti konania žalobcu. Z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“) vyplýva, že platiteľ dane, ktorý vedel alebo mal vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, sa musí na účely šiestej smernice považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či mal z opätovného tovaru prospech alebo nie. Uvedenú otázku je oprávnený ustáliť aj orgán verejnej správy a nemusí počkať na postup a rozhodnutie orgánov činných v trestnom konaní. Pokiaľ orgány verejnej správy v konaní tvrdili, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak nie spôsobom deklarovaným vo faktúrach, ale zároveň nepreukázali, že žalobkyňa bola priamo zainteresovaná na vytvorení reťazca fiktívnych obchodov, bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobkyňa vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočet DPH boli súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. V takom prípade dôkazné bremeno prešlo na správcu dane, ktorý bol povinný preveriť vzťah žalobkyne k podvodnému konaniu vzniknúcemu v reťazci firiem, ktorého súčasťou bola aj vedomosť o tom, že u iného daňového subjektu došlo k porušeniu zákona o DPH. K uvedenému krajský súd poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci č. C-80/11 (Mahagében a Dávid) zo dňa 21.06.2012,

- v obchodnom styku je predpokladaná dobromyseľnosť konania a nadobudnutia práv. Akokoľvek by bol podnikateľ pri uzatváraní obchodov obozretný, nemôže absolútne vylúčiť, že sa stane v niektorom prípade obeťou podvodu. Keďže dopredu podvodné konanie nemožno predvídať, až následne možno podvedenému vytknúť nedôslednosť. Aj s ohľadom na skutočnosť, že obchodný vzťah s W. J. trval niekoľko rokov, kedy v ostatných prípadoch (75 %) bolo dodanie tovaru aj podľa správcu dane v súlade so zákonom, nepovažoval postup žalobcu za nevšedne neobzretný či dokonca nedobromyseľný v kontexte skúmania zákonnosti jeho postupu ako účastníka reťazca firiem, kedy plnenie v niektorej časti reťazca bolo poznačené protiprávnosťou konania niektorého z jeho účastníkov. Dôkazy o protiprávnosti konania obchodných partnerov žalobcu nemožno považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti jeho konania, ani v tom nemožno badať jeho vedomosť o existencii porušenia daňových právnych predpisov, či jeho priamu, cielenú a úmyselnú participáciu na daňovom podvode. Dôkazné bremeno, že u daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov,

- orgány verejnej správy v konaní nedisponovali dôkazmi, na základe ktorých by boli oprávnené tvrdiť, že by žalobca bol aktívnym účastníkom daňového podvodu alebo, že by páchatelom podvodu pomáhal, pričom na základe žiadnych právne relevantných dôkazov nebol preukázaný vzťah žalobcu k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firiem nenáležitú daňovú výhodu, na základe čoho by orgánom verejnej správy prináležalo odmietnuť žalobcovi priznanie práva na odpočet DPH. Za daných okolností nemožno opomíňať ani právnu zásadu in dubio pro reo, ktorá sa zväčša uplatňuje v trestnom konaní, avšak nie je vylúčené jej rešpektovanie aj pre daný prípad, kedy existujú pochybnosti o otázke skutkového posúdenia vzťahu (subjektívnej stránke) žalobcu k zákonnosti (resp. nezákonnosti) konania jednotlivých účastníkov predmetného reťazca,

- žalobcovi bolo možné odprieť vrátenie príslušnej DPH na vstupe, keby bolo objektívne preukázané, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom mu neboli dodané, čo by znamenalo, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo vykonali viac súvisiacich plnení, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe. Uvedené však správca dane nezistil dostatočne. Z dôkazov, ktoré sa nachádzajú v administratívnom spise, nevyplýva, že by bol žalobca aktívnym účastníkom (spolupáchatelom) daňového podvodu (iného protiprávneho konania) alebo, že by páchatelom pomáhal. Pokiaľ ide o možnosť, že žalobca „mal vedieť“, táto znamená, že žalobca mal a mohol prijať také opatrenia, ktoré

by vylúčili podvodné konanie, resp. jeho účasť na takom konaní. Ak by takémuto objektívnemu zisteniu orgány verejnej správy dospeli, a to na základe právne relevantných dôkazov preukazujúcich tento vzťah žalobcu k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firiem nenáležitú daňovú výhodu, potom by daňovým orgánom prináležalo odmietnuť priznať právo na odpočet DPH. V rozhodnutiach správcu dane a žalovaného uvedené posúdenie absentuje. K tomu krajský súd poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach č. C-354/03 (Optigen Ltd), č. C-353/03 (Fulcrum Electronics Ltd) a č. C-484/03 (Bond House Systems Ltd) zo dňa 12.01.2006 a v spojených veciach č. C-439/04 (Kittel) a č. C-440/04 (Recolta Recycling SPRL) zo dňa 06.07.2006. Uviedol, že je nevyhnutné v ďalšom konaní doplniť dokazovanie o zistenie, a to bez pochybností, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

6. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie

7. Sťažovateľ označil záver krajského súdu, že iba za predpokladu, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladá právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predávajúceho subjektu dodávateľského reťazca, môže správca dane odmietnuť priznať právo na odpočet DPH, označil za vecne a právne nesprávny. Uviedol, že podstatou rozsudkov Súdneho dvora EÚ týkajúcich sa podvodného konania je, že vnútroštátnemu orgánu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. To znamená, že primárne zákonné podmienky na odpočítanie dane musia byť splnené, t. j. platiteľ dane má právo na odpočítanie dane, avšak jeho znalosť o podvodnom konaní dáva ďalšiu možnosť vnútroštátnemu orgánu neuznať právo na odpočítanie dane. V danom prípade však neboli splnené prvotné podmienky stanovené zákonom o DPH pre uplatnenie práva na odpočet DPH a preto nebolo potrebné posudzovať vec z hľadiska práva Európskej únie a rozsudkov Súdneho dvora EÚ, na ktoré krajský súd v predmetnom rozsudku poukázal.

8. Sťažovateľ poukázal na to, že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočítanie dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. Sťažovateľ ďalej citoval zákonné ustanovenia § 19 ods. 1. § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH a § 24 ods. 1 daňového poriadku a uviedol, že v danom prípade bolo sporným práve to, či skutočnými dodávateľmi fakturovaného tovaru boli deklarovaní dodávatelia. Pokiaľ žalobca tvrdí, že dodávateľmi tovaru boli tieto spoločnosti, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu, ktoré pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

9. Sťažovateľ mal za to, že orgány verejnej správy nevyvodili záver o účasti žalobcu na daňovom podvode, dôkazné bremeno preto ostalo na daňovom subjekte, nie na správcovi dane. K právnej otázke rozloženia dôkazného bremena sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/39/2010 zo dňa 28.04.2011 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011. Sťažovateľ uviedol, že od žalobcu nepožadoval žiadne také informácie alebo dôkazy, ktorými by daňový subjekt nemohol disponovať, resp., ktoré by sa týkali okolností, o ktorých by daňový subjekt objektívne nemohol mať informácie. Správca dane nerozlišoval dôkazné bremeno daňového subjektu na preukázanie takých skutočností, ktoré by daňový subjekt nemohol vedieť

preukázat, ani od neho nežiadal nadštandardné dôkazy, pretože správca dane požadoval preukázanie reálneho dodania tovarov od deklarovaných dodávateľov, čo je preukázaním základnej podmienky pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Daňový subjekt nepredložil žiadne konkrétne dôkazy, ktorými by jednoznačne a nespochybniteľne preukázal splnenie zákonom stanovených podmienok odpočítania dane a tým nesprávnosť záverov správcu dane. V prípade, ak daňový subjekt, ktorý je uvedený na faktúre ako deklarovaný dodávateľ, svojím konaním znemožňuje správcovi dane vykonať úkon za účelom správneho posúdenia dane pre účely výkonu daňovej kontroly, je nedôveryhodný. V takomto prípade nemožno prijať ako dôkaz len samotnú faktúru vyhotovenú takýmto daňovým subjektom, pretože takýto dôkazný prostriedok je nepreskúmateľný, keďže nemožno jeho pravosť a pravdivosť údajov v ňom uvedených overiť v účtovníctve a evidenciách nekontaktného daňového subjektu. Zdokumentované zistenia o nekontaktnosti subjektov vyvracajú hodnovernosť a preukaznosť faktúr a zakladajú odôvodnenú pochybnosť o ich pravosti a pravdivosti. Je možné logicky predpokladať, že ak u subdodávateľov dodávateľa sťažovateľa nebolo potvrdené vykonávanie reálnej ekonomickej činnosti a ich štatutári uskutočňovanie akýchkoľvek obchodných aktivít popreli, potom tovar nemohol byť sťažovateľovi dodaný tak, ako to bolo uvedené v predmetných faktúrach.

10. Vo vzťahu k spochybneniu identity skutočného dodávateľa daňového subjektu správcom dane sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/94/2014 zo dňa 29.02.2016. Uviedol, že personálne prepojené dodávateľské spoločnosti MG WOOD-CORP s.r.o. a MäsoPonitrie s.r.o. nepreukázali vznik daňovej povinnosti, nepredložili v procese preverovania žiadne doklady preukazujúce deklarované transakcie, nakoľko zanikli a sú nekontaktné. Dodávateľská spoločnosť SALIM SK, s.r.o., aj keď bezprostredne pred ukončením preverovania (prostredníctvom vyjadrení konateľ a Róberta Kepiča) formálne deklarovala záujem dokladmi preukázať deklarované dodania pre daňový subjekt, nakoniec „nič nepreukázala a dňa 24.03.2017 sa zrušila“. Pokiaľ neboli predložené doklady a evidencie zo strany dodávateľa, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti z dôvodu reálneho plnenia, ale bolo len ústne potvrdené uskutočnenie plnenia, je to len formálne preukázanie deklarovaných obchodov, čo správca dane nemohol akceptovať ako dostatočné preukázanie reálneho dodania v zmysle preverovaných faktúr. V danom prípade nebolo jednoznačne preukázané, kto dodal tovar platiteľovi, keďže neexistuje žiadna osoba, ktorá by dodanie na strane dodávateľa preukázala, a nie iba ústne potvrdila a bližšie ozrejmila okolnosti na strane dodania.

11. Sťažovateľ k tvrdeniam krajského súdu o nedostatočnom preverovaní prepravy uviedol, že správca dane preveroval aj túto skutočnosť, avšak žiaden z deklarovaných dodávateľov neuviedol názov konkrétnej prepravnej spoločnosti, ktorá prepravu vykonala. Správca dane požiadala o spoluprácu aj Kriminálny úrad finančnej správy a zistil, že dodávatelia aj subdodávatelia sťažovateľa v roku 2014 nemali zaregistrované žiadne motorové vozidlá.

12. Sťažovateľ nesúhlasil s vyjadrením krajského súdu, ktorý považoval za právne irelevantnú skutočnosť, že dodávateľské a subdodávateľské spoločnosti zanikli zlúčením s inými subjektmi, boli vymazané z obchodného registra SR, resp. ich konateľmi sa stali zahraničné osoby. Uvedenú skutočnosť správca dane uviedol ako zistenú informáciu, ktorá dotvorila celkový obraz o preverovaných skutočnostiach a z tejto informácie správca dane vo vzťahu k žalobcovi nevyvodzoval žiadne dôsledky.

13. Vzhľadom na uvedené sa sťažovateľ nestotožnil s tvrdením krajského súdu, že zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a trval na tom, že postup správcu dane, ako aj postup sťažovateľa, boli v súlade so zákonom a práva žalobcu neboli porušené.

B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

14. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že splnil všetky hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty stanovené v § 49 a § 51 zákona o DPH, keďže mu bol dodaný tovar, čím mu vznikla daňová povinnosť, daň voči nemu bola uplatnená iným platiteľom a má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 zákona o DPH. Rozsudky Najvyššieho súdu SR, na ktoré poukazuje sťažovateľ, sú sťažovateľom nesprávne interpretované, pretože tieto sa

vzťahujú na situácie, keď bolo spochybnené reálne dodanie tovaru ako materiálny podklad transakcie. V danom prípade však dodanie tovaru správcovi dane spochybnené nebolo a existencia všetkého fakturovaného tovaru je preukázaná. Žalobca okrem toho, že preukázal existenciu tovaru, predložil správcovi dane aj všetky zákonom požadované doklady o jeho nadobudnutí. Spôsob dodania tovaru potvrdil aj konateľ dodávateľov Róbert Kepič. Správca dane však požadoval od žalobcu preukázanie spôsobu nadobudnutia tovaru jeho dodávateľmi, čo ďaleko prekračuje zákonnú dôkaznú povinnosť žalobcu. Žalobca uniesol dôkazné bremeno v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2014 zo dňa 29.02.2016 pokiaľ ide o jeho dodávateľov. Vo vzťahu k dodávateľom svojich dodávateľov však už toto bremeno nenesie a je povinnosťou dodávateľov žalobcu preukazovať, odkiaľ tovar nadobudli, ak si chcú uplatniť právo na odpočítanie dane. Z vyjadrenia sťažovateľa je evidentné, že dôvodom vyrubenia rozdielu dane žalobcovi bolo práve to, že jeho dodávateľské spoločnosti nepreukázali vznik daňovej povinnosti, teda nadobudnutie tovaru. Ak niektorú z povinností vyplývajúcich zo zákona o DPH nesplnil dodávateľ žalobcu, mala byť daň vyrubená práve tomuto subjektu, ktorému žalobca fakturovanú daň z pridanej hodnoty zaplatil. Pre prenesenie daňovej povinnosti z dodávateľa na žalobcu neexistuje žiadny zákonný podklad a takýto postup daňových orgánov vedie k dvojitému zdaneniu, čo je v rozpore s princípom dane z pridanej hodnoty.

15. Z uvedených dôvodov považoval žalobca napadnutý rozsudok za správny a zákonný a navrhol, aby kasačný súd podanú kasačnú sťažnosť zamietol.

IV.

Právny názor kasačného súdu

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/17/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

17. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského 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 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

18. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

19. 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.

20. 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.

21. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

22. 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.

23. Podľa § 24 ods. 1 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 pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

24. 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.

25. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

26. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej 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.

27. Kasačný súd konštatuje, že predmetom kasačného konania je skutkový a právny stav týkajúci sa daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie február - december 2014 rovnakých účastníkov MARKET CENTRUM, s.r.o. proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, ktorý bol predmetom konania a rozhodovania iných senátov kasačného súdu a predtým Najvyššieho súdu SR vo veciach vedených pod sp. zn. 1Sžfk/7/2020 zo dňa 25.03.2021 (zdaňovacie obdobie február 2014), sp. zn. 8Sžfk/22/2021 zo dňa 28.04.2021 (zdaňovacie obdobie apríl 2014), sp. zn. 10Sžfk/15/2021 zo dňa 23.03.2022 (zdaňovacie obdobie máj 2014), sp. zn. 8Sžfk/5/2020 zo dňa 08.12.2020 (zdaňovacie obdobie jún 2014), sp. zn. 1Sžfk/5/2021 zo dňa 31.03.2022 (zdaňovacie obdobie august 2014) a sp. zn. 5Sžfk/28/2021 zo dňa 27.10.2022 (zdaňovacie obdobie september 2014), v ktorých boli rozhodnutia žalovaného správnym súdom zrušené pre nedostatočné zistenie skutkového stavu podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP. Zohľadniac túto skutočnosť, kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP ku sťažnostným bodom sťažovateľa poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/7/2020 zo dňa 25.03.2021, s ktorým sa konajúci kasačný súd stotožňuje a v príslušnom rozsahu uvádza. Na tých miestach, na ktorých odôvodnenie citovaného rozsudku nie je plne aplikovateľné na prejednávanú vec, kasačný súd v záujme zrozumiteľnosti a presvedčivosti odôvodnenia tohto rozsudku uvádza okolnosti príznačné pre prejednávanú vec.

28. Kasačný súd považuje sa potrebné predoslať, že sťažovateľ sa nemýli, keď poukazuje na judikatúru Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudky sp. zn. 8Sžf/36/2010 zo dňa 28.04.2011, sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011), v zmysle ktorej, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry a preukázanie jej zaplatenia pokladničnými dokladmi nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH; a že úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom nechýba materiálny podklad. Najvyšší súd SR skutočne v mnohých rozhodnutiach v posledných rokoch konštantne rozhodoval v tom zmysle, že predloženie faktúr a účtovných dokladov samo osebe nemusí byť dostatočným dôkazom o uskutočnení deklarovaného

plnenia označeným dodávateľom a že platiteľ dane požadujúci vrátenie/odpočítanie dane musí byť schopný preukázať realnosť príslušného obchodu, ak o tom v daňovom konaní vzniknú dôvodné pochybnosti (napr. rozhodnutia sp. zn. 8Sžf/26/2014, 5Sžf/11/2014, 2Sžf/52/2010, 8Sžf/36/2010, tiež rozhodnutie sp. zn. 1Sžfk/49/2017).

29. V prejednávanom prípade vykonal správca dane rozsiahle dokazovanie na preverenie posudzovaných obchodov, pričom nevychádzal len z dokladov predložených žalobcom. Závery, ku ktorým došiel, vyhodnotil krajský súd v súlade so zákonom a relevantnou judikatúrou ako nesprávne. Argumentáciou krajského súdu posúdil kasačný súd v medziach sťažnostných bodov kasačnej sťažnosti, ktorou sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie veci.

30. Sťažovateľ v daňovom konaní i správny súd v konaní o správnej žalobe vychádzali pri svojom rozhodovaní zo skutočnosti, že žalobca tovar uvedený na sporných faktúrach skutočne nadobudol, o čom v daňovom konaní predložil daňové a účtovné doklady (objednávky, faktúry, doklady o ich bezhotovostnej úhrade, doklady o preprave a prevzatí tovaru), podľa ktorých mu tovaru dodali spoločnosti MäsoPonitrie s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o. [v predmetnom zdaňovacom období júl 2014 to boli spoločnosti Mäso Ponitrie s.r.o., MG WOOD-CORP s.r.o. a SALIM SK, s.r.o.]. Uskutočnenie deklarovaných obchodov ústne potvrdil i bývalý konateľ dodávateľských spoločností W. J., s ktorým žalobca obchodoval dlhšiu dobu a väčšiu časť obchodov v kontrolovanom období (aspoň u dodávateľa MäsoPonitrie, s.r.o.) z hľadiska odpočítania dane považoval za dostatočne doložené i správca dane. Predložené doklady sťažovateľ v jednotlivostiach nespochybňuje, za sporné nepovažuje ani to, že žalobca predmetný tovar ďalej použil za zdaniteľné plnenia. Možno teda konštatovať, že formálne podmienky pre uplatnenie odpočítania dane z nadobudnutých tovarov žalobca splnil (§ 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH).

31. Sťažovateľ však tvrdí, že materiálne podmienky pre daňový odpočet splnené neboli a že pochybná a nepreukázaná zostala skutočnosť, že predmetný tovar dodali žalobcovi práve dodávatelia uvedení na faktúrach. Je toho názoru, že nakoľko nebolo preukázané, že dodávateľským spoločnostiam vznikla v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť, nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane. Opiera sa o zistenia týkajúce sa jednak dodávateľských spoločností, ktoré v čase daňovej kontroly so správcom dane efektívne nespolupracovali a nepredložili doklady preukazujúce vznik daňovej povinnosti z dodávok tovarov v prospech žalobcu, no najmä o zistenia o spoločnostiach, ktoré mali mať predmetný tovar dodať žalobcovým dodávateľom - JJ-ATOR s.r.o., MD3 s.r.o. a PEPO 1 BB s.r.o.. Tie podľa správcu dane v relevantnom čase vôbec nevykonávali podnikateľskú činnosť a nemohli tovar dodať žalobcovým dodávateľom.

32. Z uvedeného urobil sťažovateľ záver, že nakoľko nadobudnutie tovaru je nepreukázané u spoločností MäsoPonitrie, s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o. [v predmetnom zdaňovacom období júl 2014 Mäso Ponitrie s.r.o., MG WOOD-CORP s.r.o. a SALIM SK, s.r.o.] (dodávateľov žalobcu), zostali pochybné aj dodávky od dodávateľov k žalobcovi, ktorý podľa sťažovateľa žiadne ďalšie doklady vyvracajúce pochybnosti o nadobudnutí tovaru nepredložil. Žalobca teda podľa sťažovateľa neunesol dôkazné bremeno plynúce mu z ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku na preukázanie svojich tvrdení o prijatí tovaru od deklarovaných dodávateľov, hoci sťažovateľ považuje za nesporné, že predmetný tovar prijal a dodal ho svojím odberateľom.

33. Sťažovateľ teda v kasačnej sťažnosti nekonštatuje, že by v súvislosti s dodávateľským reťazcom došlo k podvodu na dani (nedovolenému daňovému úniku) a že by bol žalobca do tohto podvodného konania zapojený a preto je toho názoru, že na vec nedopadá judikatúra Súdneho dvora EÚ, na ktorú sa odvoláva správny súd.

34. Kasačný súd pripomína, že v daňovom konaní nesie daňový subjekt dôkazné bremeno ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Preukazuje okolnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach a ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; zodpovedá za vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť (§ 24 ods. 1 písm. a), písm. c) daňového poriadku).

Dokazovanie v daňovom konaní vedie správca dane, ktorý je oprávnený ako dôkaz použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 24 ods. 2, ods. 4 daňového poriadku). Ak daňový subjekt preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu mu orgány finančnej správy neuznať právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ prelamuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH.

35. Zatiaľ čo v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil, v prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (najmä § 3 ods. 6 daňového poriadku) je dôkazné bremeno len na správcovi dane. K podvodnému konaniu pritom dochádza vtedy, keď jeden z účastníkov transakcie neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvyhodnenia.

36. Ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku dáva správcovi dane v rámci daňovej kontroly k dispozícii významný nástroj na vyjasňovanie pochybností o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených. Umožňuje správcovi dane po preverení údajov uvedených v daňovom priznaní a predložených dokladoch sformulovať, ktoré skutočnosti alebo doklady a z akých dôvodov považuje za pochybné z hľadiska pravdivosti alebo úplnosti, tieto pochybnosti oznámiť daňovému subjektu a vyzvať ho, aby nejasnosti vysvetlil, chýbajúce údaje doplnil, či preukázal ich pravdivosť. Ak správca dane takéto pochybné okolnosti zistí a oznámi ich daňovému subjektu, prechádza na daňový subjekt opätovne dôkazné bremeno za účelom vysvetlenia nejasností a preukázanie sporných skutočností (§ 24 ods. 1 písm. b) daňového poriadku). Musí však ísť o pochybnosti objektívne podložené, teda také, ktoré z konkrétnych dôvodov robia tvrdenia alebo doklady daňového subjektu nevierohodnými či nepravdepodobnými.

37. Kasačný súd predovšetkým poukazuje na to, že v danom prípade chýba stanovisko sťažovateľa, aké konkrétne skutočnosti, či ktoré žalobcom predložené doklady o deklarovaných dodávkach tovaru od spoločnosti MäsoPonitrie, s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o. [v predmetnom zdaňovacom období júl 2014 Mäso Ponitrie s.r.o., MG WOOD-CORP s.r.o. a SALIM SK, s.r.o.] zostali podľa správcu dane pochybné čo do správnosti, pravdivosti alebo úplnosti, prípadne ktoré údaje v nich uvedené považuje za nepravdivé. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti ani neuvádza, že by žalobcu v rámci daňovej kontroly márne vyzýval na odstránenie konkrétnych pochybností, hoci vykonal nesporne rozsiahle dokazovanie na preverenie posudzovaných obchodov.

38. Skutočnosti, o ktoré sťažovateľ opiera pochybnosti správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených dokladov, sa netýkajú dodávok medzi žalobcom a spoločnosťami MäsoPonitrie, s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o. [v zdaňovacom období júl 2014 Mäso Ponitrie s.r.o., MG WOOD-CORP s.r.o. a SALIM SK, s.r.o.], ale predchádzajúceho stupňa dodávateľského reťazca, teda obchodov medzi dodávateľmi žalobcu a spoločnosťami JJ-ATOR s. r. o., MD3 s. r. o. a PEPO 1 BB s. r. o.. Tu treba uznať, že pochybnosti správcu dane v naznačenom smere ako aj príčiny boli jasne pomenované a doložené skutkovými zisteniami. Zistenia o subdodávateľoch však nepredstavujú dostatočne zrozumiteľný podklad pre pochybnosti o dodaní tovaru od dodávateľov k žalobcovi. Sťažovateľ totiž neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti na strane spoločností MäsoPonitrie, s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o. [v zdaňovacom období júl 2014 Mäso Ponitrie s.r.o., MG WOOD-CORP s.r.o. a SALIM SK, s.r.o.], ktoré by realizáciu dodávok tak, ako sú zaznamenané v žalobcom predložených dokladoch, robili nemožnými, nepravdepodobnými či nepreukázanými. Záver správcu dane o sťažovateľa, že pokiaľ tovar nenadobudli dodávatelia od subdodávateľov, nemohol ho nadobudnúť ani žalobca od dodávateľov, je nesprávny a platí len pod podmienkou, ktorú s odkazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ definoval správny súd.

39. Tvrdenia o nepreukázaní vzniku daňovej povinnosti na strane dodávateľov v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH odôvodňuje sťažovateľ aj tým, že pre ich nedostatočnú spoluprácu a nepredloženie dokladov nemohol správca dane uskutočnenie dodávok žalobcovi preveriť. Tu treba taktiež poznamenať, že nedostatok súčinnosti v čase daňovej kontroly zo strany žalobcových dodávateľov, ktorí inak v čase sporných dodávok s potravinárskym tovarom reálne obchodovali, nie je takou skutočnosťou, ktorá by sama o sebe robila realizáciu dodávok žalobcovi a ním predložené doklady pochybnými z hľadiska ich správnosti či pravdivosti. Nebolo povinnosťou žalobcu v rámci daňovej kontroly preukazovať pôvod a okolnosti obehu tovaru nadobudnutého od svojich dodávateľov na im predchádzajúcich stupňoch dodávateľského reťazca, ani nieť následky nesúčinnosti dodávateľov alebo ich subdodávateľov so správcom dane.

40. Z uvedených dôvodov kasačný súd nemohol akceptovať postoj sťažovateľa, že na základe správca dane o podvodnom konaní na predchádzajúcich stupňoch dodávateľského reťazca a s ohľadom na nemožnosť preverenia dokladov u dodávateľa v čase kontroly malo prejsť na žalobcu dôkazné bremeno na preukázanie vzniku daňovej povinnosti u jeho dodávateľov (§ 19 ods. 1 zákona o DPH), ktorého neunesenie by mohlo mať za daných okolností za následok nesplnenie podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane.

41. Možno predpokladať, že hlavnou motiváciou správca dane k preverovaniu obchodov žalobcu s dodávateľmi bola skutočnosť, že niektorý z dodávateľov alebo subdodávateľov v rámci dodávateľského reťazca nepriznal alebo neodviedol daň a nasledujúci obchodný článok si túto daň uplatnil, pričom existovali podozrenia z účasti žalobcu na takomto nedovolenom daňovom úniku. Sťažovateľ však žiadny nedovolený daňový únik v konaní netvrdil a ani nepreukazoval účasť žalobcu na takomto konaní. Aj v kasačnej sťažnosti uvádza, že účasť na daňovom podvode nepovažoval za právny dôvod vyrubenia rozdielu dane žalobcovi. Svoje závery oprel predovšetkým o vnútroštátnu legislatívu a judikatúru Najvyššieho súdu, ktorú však nesprávne interpretoval, keď v podstate zastal názor, že žalobcovi sa majú pripísať právne následky nemožnosti preverenia uskutočnenia posudzovaných transakcií u žalobcových dodávateľov či podozrení o fiktívnosti obchodov medzi dodávateľmi a ich subdodávateľmi.

42. Pokiaľ aj na strane žalobcových dodávateľov alebo subdodávateľov došlo k nedovolenému daňovému úniku (daňovému podvodu), nemá to bez ďalšieho za následok, že žalobcovi nepatrí právo na odpočítanie dane z predmetných dodávok, ktorých prijatie od deklarovaných dodávateľov doložil hodnovernými dokladmi a použil dodávky na ďalšie zdaniiteľné plnenia. Oprávnenie odpočítať daň z tovarov určených alebo použitých na dodávky tovarov a služieb, predpísaným spôsobom uplatnené dodávateľom, by bolo s ohľadom na zásadu neutrality DPH možné žalobcovi odoprieť v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ len v prípade, ak by sa žalobca vedome zúčastnil na takomto nedovolenom konaní alebo by ho svojou nebalosťou pri uskutočňovaní obchodov umožnil. Ako však správne konštatoval aj správny súd, dôkazné bremeno, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že prijaté zdaniiteľné plnenia zakladajúce nárok na odpočet dane sú súčasťou daňového podvodu zo strany subjektov zúčastnených v dodávateľskom reťazci, je na strane orgánov daňovej správy. V tomto zmysle správny súd dôvodne citoval z relevantných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ (vo veci č. C-80/11 (Mahageben a Dávid) zo dňa 21.6.2012 a vo veci č. C-18/13 (Maks Pen EOOD) zo dňa 13.2.2014).

43. Krajský súd taktiež správne podotkol, že žalobca v období predchádzajúcom zdaňovaciemu obdobiu február 2014 dlhšiu dobu obchodoval so spoločnosťami, ktoré zastupoval W. J., pričom väčšina z obchodov v kontrolovaných obdobiach (minimálne u spoločnosti MäsoPonitrie, s.r.o.) nebola správcom dane spochybnená. Nemožno preto bez ďalších zistení preukazujúcich opak vytýkať žalobcovi neobozretnosť, či iné zanedbanie obvyklej opatrnosti pri uzavretí sporných obchodov s dodávateľmi.

44. Pokiaľ teda nie je sporné, že tovar uvedený na faktúrach bol žalobcovi dodaný, dodávky sú doložené obvyklými dokladmi, boli potvrdené bývalým konateľom dodávateľa, ktorý so žalobcom v relevantnom čase reálne obchodoval a žalobca mu vystavené faktúry bezhotovostne uhradil, nie sú

zistenia správcu dane ohľadom pohybu tovaru medzi dodávateľmi a ich subdodávateľmi dostatočným podkladom zakladajúcim objektívne pochybnosti o uskutočnení posudzovaných dodávok tak, ako boli deklarované. Za daných okolností by bolo možné žalobcovi odoprieť právo na odpočítanie dane z takýchto dodávok len za predpokladu preukázania, že došlo v dodávateľskom reťazci u niektorých z jeho účastníkov k nedovolenému daňovému úniku, ktorý bol dôsledkom podvodného alebo iného zneužívajúceho konania, pričom posudzované zdaniteľné obchody boli s týmto konaním spojené a žalobca o tom vedel alebo mohol a mal vedieť, bez ohľadu na to, či mal z takéhoto konania prospech.

45. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k presvedčeniu, že právne závery krajského súdu o nepreukázaní účasti žalobcu na daňovom podvode zo strany subjektov zúčastnených v dodávateľskom reťazci, ktoré by mohlo zabrániť priznaniu práva na odpočítanie dane, nevybočujú z argumentačnej línie preskúmaného rozhodnutia sťažovateľa a je ich treba považovať za správne. V okolnostiach daného prípadu totiž nezaťažovalo dôkazné bremeno žalobcu, aby preukázal nadobudnutie tovaru od dodávateľov, ktoré správca dane ničím relevantným nespochybnil. Pokiaľ mal správca dane v úmysle odoprieť žalobcovi právo na odpočítanie dane, musel by preukázať jeho účasť na podvodnom alebo zneužívajúcom konaní, čo však daňové orgány v konaní ani netvrdili.

46. Kasačný súd v súvislosti s uvedeným poukazuje aj na nedávny nález Ústavného súdu SR (ďalej aj „Ústavný súd SR“) sp. zn. IV. ÚS 569/2022 zo dňa 07.02.2023, v ktorom bol vyslovený právny názor, že „neúmerne prenášanie dôkazného bremena na daňový subjekt zo strany finančnej správy je potrebné považovať za ústavne neudržateľný postup. Neprimerané dôkazné bremeno sa môže prejavovať v dvoch rovinách, a to (i) zaťažením daňového subjektu predkladaním dôkazov nad rozsah nevyhnutne postačujúci na preukázanie rozhodujúcich skutočností alebo (ii) požiadavkou na preukazovanie takého okruhu skutočností, ktoré netvorí dôkazné bremeno daňového subjektu. Dôkazné bremeno by mal daňový subjekt znášať v rozumne akceptovateľnom rámci, resp. do tej miery, do ktorej to od neho možno rozumne požadovať. Od daňového subjektu možno na daňové účely požadovať štandardné a v obchodnej praxi obvyklé dôkazy, pri ktorých je rozumné predpokladať, že ich daňový subjekt bude uchovávať; samozrejme, musí ísť o dôkazy, ktoré sú postačujúce na preukázanie skutočného dodania tovaru (resp. služby), ktoré sa javí dostatočne pravdepodobné.

47. Ak daňový subjekt preukázal existenciu materiálneho plnenia a predložil všetky zákonom požadované doklady viažuce sa na neho, vyčerpal tým vlastné dôkazné bremeno. Správca dane nemôže daňovému subjektu pričítať existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Z hľadiska teórie dôkazného práva nemožno požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je z pohľadu daňového subjektu objektívne nemožné (tzv. probatio diabolica). Rozsah dôkaznej povinnosti sa logicky môže vzťahovať len na tie dôkazy, ktorými reálne môže disponovať daňový subjekt. Dôkazné bremeno teda nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, t. j. vrátane tých, ktoré je povinný predložiť iný subjekt.

48. Ak u správcu dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie alebo iných daňových významných dokladov alebo z dôvodu podvodného konania dodávateľov alebo odberateľov daňového subjektu, ktoré mu nemožno s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ pripísať, táto skutočnosť nemôže byť pripísaná na úkon kontrolovaného daňového subjektu, ktorý na to nemá vplyv. Kontrolovaný daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov alebo odberateľov by si mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude dokumentácia riadne vedená, prípadne, že ide o karuselový podvod, o ktorom nemohol mať vedomosť“

49. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že jeho závery neznamenajú automaticky, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočet dane z predmetného dodania tovaru. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby buď:

a) relevantným a zodpovedným spôsobom spochybnili rozhodujúce dôkazy preukazujúce splnenie hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (t. j. podmienku, či tovar dodal

dodávateľ uvedený na faktúre, nakoľko splnenie ostatných hmotnoprávných podmienok sporné nebolo). Takéto spochybnenie sa však v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ nemôže zakladať na okolnostiach spočívajúcich v nedostatku kapacít deklarovaného dodávateľa a jeho subdodávateľov, ale na okolnostiach prislúchajúcich k samostatnému zdaniteľnému obchodu medzi sťažovateľom a samotným deklarovaným dodávateľom. Pokiaľ správca dane vyžaduje od žalobcu unesenie dôkazného bremena ohľadne preukázania skutočností týkajúcich sa predchádzajúcich stupňov dodávateľského reťazca, ktoré žalobca neunesie, nesmie z tohto dôvodu žalobcovi odoprieť nárok na odpočet DPH, okrem prípadov daňového podvodu, vid' bod b),
alebo

b) aby preukázali, že napriek splneniu hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočet dane, je toto potrebné odmietnuť s ohľadom na skutočnosť, že žalobca buď priamo participoval na daňovom podvode alebo mal a mohol vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou.

50. Z uvedených dôvodov nepovažoval kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa za dôvodnú a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

51. 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.

52. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.