

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/5/2021  
Identifikačné číslo spisu: 1019200571  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. marca 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1019200571.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD. LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) MARKET CENTRUM, s.r.o., so sídlom Gessayova 10, 851 03 Bratislava, IČO: 46 448 438, právne zastúpenej JUDr. Ing. Ľubomírom Havlíkom, advokátom, AK so sídlom Svätoplukova 28, 821 08 Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100342874/2019 zo dňa 31. januára 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/90/2019-182 zo dňa 22. septembra 2020, takto

### r o z h o d o l :

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

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 102021795/2018 zo dňa 11.10.2018 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov ( ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 44.271,25 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100342874/2019 zo dňa 31.01.2019 prvoinštančné rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

## II.

### Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 191 ods.1 písm. e) Správneho súdneho poriadku (ďalej len S.s.p.) zrušil rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a vec vrátil orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, o výške ktorej bude rozhodnuté po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením.

4. Ako uviedol krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku, predmetom prieskumu správneho súdu bolo rozhodnutie žalovaného číslo: 100342874/2019 zo dňa 31.01.2019, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava číslo 102021795/2018 zo dňa 11.10.2018, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014 v sume 44 271,25 Eur. Správca dane neuznal v zdaňovacom období august 2004 žalobkyni právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených spoločnosťou MäsoPonitrie s.r.o.

5. Správny súd prostredníctvom svojej rozhodovacej činnosti už opakovane rozhodoval vo veci rovnakej žalobkyne, v konaniach vedených na tunajšom súde pod sp. zn. 2S/78/2019, sp. zn. 2S/79/2019 a sp. zn. 2S/80/2019, ktorými za obdobných skutkových okolností vo vzťahu k iným zdaňovacím obdobiam rozhodnutia žalovaného aj orgánu verejnej správy prvého stupňa zrušil podľa § 191 ods.1 písm. e) S.s.p. a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie, s tým, že žalobkyni priznal právo na náhradu trov konania. V tejto súvislosti poukázal na znenie ustanovenia § 140 S.s.p. (Vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.)

6. Krajský súd uviedol, že totožnosť predmetu konania podľa § 140 S.s.p vo vzťahu k vyššie špecifikovaným rozhodnutiam je daná tým, že Správca dane Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty 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 žalobkyne splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 222/2004 Z. z. alebo zákon o DPH“) Žalobkyňa v zdaňovacích obdobiach február - december 2014 uplatnila právo na odpočítanie dane z faktúr od viacerých dodávateľov, medzi inými aj z faktúr od tuzemských dodávateľov za dodávky bravčového mäsa, kuracieho mäsa a mliečnych výrobkov:

- MäsoPonitrie s.r.o., Nám. SNP 35/5, 972 42 Lehota pod Vtáčnikom, IČO: 36 768 995

-SALIM SK, s.r.o., Osloboditeľov 1, 038 53 Turany, IČO: 44 982 259

-MG WOOD-CORP s.r.o., J.Dalloša 1351/31, 925 21 Sládkovičovo, IČO: 46 310 347.

7. Vo svojom odôvodnení poukázal na to, že orgány verejnej správy oboch stupňov vo svojich rozhodnutiach dospeli vo vzťahu ku kontrolovanému obdobiu a dodávateľom žalobkyne MäsoPonitrie s.r.o., SALIM SK, s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o. k rovnakému záveru, že žalobkyni nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. z faktúr od uvedených dodávateľov za dodanie kuracieho, bravčového mäsa a mliečnych výrobkov, pretože žalobkyňa nepreukázala, že tovar fakturovaný spoločnosťami MäsoPonitrie s.r.o., SALIM SK, s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o. tieto spoločnosti, resp. jej subdodávatelia, skutočne dodali. Podľa orgánov verejnej správy žalobkyňa síce preukázala, že fakturovaný tovar existoval, čo správca dane ani nespochybnil, ale žalobkyňa okrem formálnych dôkazov nepredložila žiadne iné dôkazy preukazujúce dodanie fakturovaných tovarov dodávateľskými spoločnosťami, ktoré vystavili preverované faktúry. Teda orgány verejnej správy samostatnými rozhodnutiami, založenými na jednej daňovej kontrole a totožnom rozsiahlom dokazovaní, rozhodli samostatnými rozhodnutiami vo vzťahu k jednotlivým zdaňovacím obdobiam február - december 2014 z totožných dôvodov, týkajúcich sa jedného alebo

viacerých dodávateľov žalobkyne, o tom, že žalobkyni nevzniklo právo na odpočítanie dane. Predmetom konania, vedeného na tunajšom súde pod:

- sp. zn. 2S/78/2019 bolo rozhodnutie orgánov verejnej správy za zdaňovacie obdobie február 2014
- sp. zn. 2S/79/2019 bolo rozhodnutie orgánov verejnej správy za zdaňovacie obdobie júl 2014
- sp. zn. 2S/80/2019 bolo rozhodnutie orgánov verejnej správy za zdaňovacie obdobie jún 2014.

8. Podľa názoru krajského súdu, vzhľadom ku skutočnosti, že tunajší súd už rozhodoval vo veciach rovnakej žalobkyne ako je žalobkyňa v tomto konaní a predmetom dotknutých rozhodnutí bol totožný predmet konania, ako je predmet tohto konania, správny súd sa stotožnil s vysloveným právnym názorom vo veciach tých istých účastníkov v skorších rozsudkoch tunajšieho súdu, v súlade s ustanovením § 140 S.s.p. poukazuje na ich odôvodnenie, pričom zároveň z rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/78/2019-116 zo dňa 07.08.2019 uviedol podstatnú časť odôvodnenia a to body č. 43 až 58.

9. Na záver poukázal na to, že po vrátení veci správcovi dane bude jeho úlohou v ďalšom konaní odstrániť vyššie uvedené nedostatky v zistenom skutkovom stave. Bude potrebné doplniť dokazovanie o zistenie, a to v nevyhnutnej miere a bez pochybností, vzťah žalobkyne k reťazcu, v rámci ktorého sa uskutočnili predmetné zdaniteľné obchody. Správca dane bude povinný riadne zisťovať, a to znova bez pochybností, či žalobkyňa vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu. Za kľúčové považuje správny súd doplnenie dokazovania ohľadom znalosti žalobkyne o svojom dodávateľovi MäsoPonitrie s.r.o. Okrem vyhodnotenia výpovede A.R. L. a ostatných svedkov, pokiaľ by dospel daňový orgán znova k presvedčeniu, že deklarovaný dodávateľ tovar nedodal, je potrebné prešetriť skutočný pôvod tovaru, resp. jeho pohyb vhodným spôsobom. Príkladom je možné zamerať sa na vlastnosti tovaru v kontexte preukaznosti jeho existencie - napr. prostredníctvom preverenia splnenia povinností veterinárnych a hygienických predpisov žalobkyňou, prostredníctvom korešpondencie ohľadom tovaru medzi žalobkyňou a jej dodávateľmi. Následne daňový orgán vyhodnotí dôkazy každý jednotlivito a vo vzájomne súvislosti, vo veci opäť rozhodne a rozhodnutie riadne odôvodní.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

10. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej navrhol kasačnému súde, aby postupom podľa § 462 ods. 1 S.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a zároveň nepriznal žalobkyni náhradu trov konania.

11. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že správca dane konštatoval porušenie ustanovenia § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. z dôvodu, že zistenia správcu dane v priebehu predmetnej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázali, že zdaniteľné obchody fakturované spornými faktúrami od deklarovaných dodávateľov - spoločnosti SALIM SK, s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o. boli uskutočnené tak, ako to deklarujú uvedené sporné faktúry, konkrétne, že boli uskutočnené osobou dodávateľa na nich uvedených, a teda nebolo preukázané naplnenie zákonných podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane v zmysle uvedených zákonných podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane v zmysle uvedených zákonných ustanovení.

12. Sťažovateľ jednoznačne považoval za vecne nesprávny záver krajského súdu, že v kontexte judikatúry Súdneho dvora EÚ citovanej v rozsudku možno akceptovať, že ak dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru žalobkyni, potom ani žalobkyni ako kupujúcej nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľmi, avšak iba za predpokladu, že žalobkyňa vedela, alebo mala vedieť, že tieto plnenia zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

13. Podstatou rozsudkov Súdneho dvora EÚ týkajúcich sa podvodného konania podľa sťažovateľa je, že vnútroštátnemu súdu 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 dani z pridanej hodnoty 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, teda platiteľ dane má právo na odpočítanie dane, avšak jeho znalosť o podvodnom konaní dáva ďalšiu možnosť vnútroštátnemu orgánu neuznať právo na odpočítanie dane.

14. V danom prípade podľa sťažovateľa však vôbec neboli splnené prvotné podmienky stanovené zákonom č. 222/2004 Z. z. pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, a preto nebolo potrebné vec posudzovať z hľadiska práva Európskej únie a rozsudku Súdneho dvora Európskej únie, na ktoré správny súd v odôvodnení svojho rozsudku poukázal a daňové orgány tak aj postupovali.

15. Podľa názoru sťažovateľa v prejednávanej veci bolo práve sporným to, či skutočnými dodávateľmi fakturovaného tovaru boli deklarovaní dodávatelia ( SALIM SK s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o.) Pokiaľ žalobkyňa tvrdí, že dodávateľmi tovaru boli tieto spoločnosti, zaťažuje ju dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu, pri jeho neunesení zostáva iba preukázaným tvrdením. Vzhľadom k tomu, že daňové orgány nevyvodili záver o účasti žalobkyne na daňovom podvode, dôkazné bremeno ostalo na daňovom subjekte, nie na správcovi dane. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8žf/36/2010 zo dňa 28.04.2011 a sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011.

16. Sťažovateľ ďalej argumentoval, že ak daňový subjekt uvedený na faktúre ako dodávateľ svojim konaním znemožňuje správcovi dane vykonať úkon za účelom správneho výkonu daňovej kontroly, je nedôveryhodný. V takomto prípade nemožno prijať ako dôkaz len samotnú faktúru vyhotovenú takýmto daňovým subjektom, nakoľko je takýto dôkazný prostriedok nepreskúmateľný, pretože nemožno jeho pravosť a pravdivosť údajov v ňom uvedených overiť v účtovníctve a evidenciách nekontaktného daňového subjektu.

17. Podľa sťažovateľa je možné logicky predpokladať, že ak u spoločnosti JJ-ATOR s.r.o. a PEPO 1 BB s.r.o., ktoré mali predmetný tovar dodať dodávateľom žalobkyne, nebolo potvrdené vykonávanie reálnej ekonomickej činnosti a ich štatutárni zástupcovia uskutočňovanie akýchkoľvek obchodných aktivít popreli, potom tovar nemohol byť žalobkyňi dodaný tak, ako to bolo uvedené na faktúrach dodávateľov.

18. Sťažovateľ ďalej konštatoval, že personálne prepojenie dodávateľskej 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. Pokiaľ neboli predložené doklady a evidencie zo strany dodávateľov, nebol podľa sťažovateľa u nich preukázaný vznik daňovej povinnosti z dôvodu reálneho plnenia, ale bolo len ústne potvrdené uskutočnenie plnenia, čo je len formálne preukázanie reálneho dodania v zmysle preverovaných faktúr. To správca dane nemohol akceptovať ako dostatočné preukázanie reálneho dodania v zmysle preverovaných faktúr.

19. Sťažovateľ zároveň uviedol, že preveroval aj skutočnosť týkajúcu sa prepravy tovaru, avšak žiaden z preverovaných dodávateľov neuviedol názov konkrétnej prepravnej spoločnosti, ktorá prepravu mala vykonať a podľa informácií Kriminálneho úradu finančnej správy žiadna zo zainteresovaných spoločností nemala v roku 2014 zaregistrované žiadne motorové vozidlo.

20. Vzhľadom na uvedené skutočnosti sa sťažovateľ nestotožnil s tvrdením krajského súdu, že zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci.

21. Žalobkyňa navrhla kasačnú sťažnosť zamietnuť.

#### IV.

#### Právny názor Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 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 Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 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 Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/5/2021. Od 1. augusta 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.

23. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 31. marca 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

24. Podľa 464 ods.1 S.s.p. 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. V danom prípade kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v obdobnej veci tých istých účastníkov sp. zn. 1Sžfk/7/2020 zo dňa 25.03.2021, na odôvodnenie ktorého odkazuje.

26. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či krajský súd správne vyhodnotil otázku dôkazného bremena žalobcu na preukázanie skutočností, ktoré tvrdil a deklaroval v súvislosti s dodávkami tovarov podliehajúcich dani a či správne oprel svoje rozhodnutie o judikatúru Súdneho dvora EÚ vo vzťahu k prípadnej účasti žalobcu na podvodnom konaní, ktorú správca dane podľa jeho názoru nepreukázal.

27. Kasačný súd považuje za potrebné predoslať, že sťažovateľ sa nemýli, keď poukazuje na judikatúru Najvyššieho súdu (napr. rozsudky vo veciach sp. zn. 8Sžf/36/2010 zo dňa 28.4.2011, sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.9.2011), v zmysle ktorej ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry a preukazovanie 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 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 reálnosť 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 m.m. rozhodnutie sp. zn. 1Sžfk/49/2017).

28. V prejednávanom prípade vykonal správca dane rozsiahle dokazovanie na preverenie posudzovaných obchodov, pričom nevychádzal len z dokladov predložených žalobcom. Závery, ku ktorým dospel, vyhodnotil krajský súd v súlade so zákonom a relevantnou judikatúrou ako nesprávne.

Argumentáciu krajského súdu posúdil kasačný súd v medziach sťažnostných bodov kasačnej sťažnosti, ktorou sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie veci.

29. 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 tovar dodali spoločnosti MäsoPonitrie s. r. o. a MG WOOD-CORP s. r. o. Uskutočnenie deklarovaných obchodov ústne potvrdil i bývalý konateľ dodávateľských spoločností A. L., 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 na zdaniteľné plnenia. Možno teda konštatovať, že formálne podmienky pre uplatnenie odpočítania dane z nadobudnutých tovarov žalobca splnil (§ 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 51 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona o DPH).

30. Sťažovateľ však tvrdí, že materiálne podmienky pre daňový odpočet splnené neboli a že pochybná a nepreukázaná zostala skutočnosť, že predmetný tovar dodali žalobcovi práve dodávateľia 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 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.

31. Z uvedeného urobil sťažovateľ záver, že nakoľko nadobudnutie tovaru je nepreukázané u spoločností MäsoPonitrie s.r.o. a MG WOOD-CORP 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 svojim odberateľom.

32. 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.

33. 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/, 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, 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.

34. Zatiaľ čo v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 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 zvýhodnenia.

35. 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.

36. 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 spoločností MäsoPonitrie s. r. o. a MG WOOD-CORP 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.

37. 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., 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 ich 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., ktoré by realizáciu dodávok tak, ako sú zaznamenané v žalobcom predložených dokladoch, robili nemožnými, nepravdepodobnými či nepreukázanými. Záver správcu dane i sťažovateľa, že pokiaľ tovar nenadobudli dodávateľia 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.

38. 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 kontrolou 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 niesť následky nesúčinnosti dodávateľov alebo ich subdodávateľov so správcom dane.

39. Z uvedených dôvodov kasačný súd nemohol akceptovať postoj sťažovateľa, že na základe podozrení správcu dane o podvodnom konaní na predchádzajúcich stupňoch dodávateľského reťazca a s ohľadom na nemožnosť preverenia dokladov u dodávateľov 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.

40. Možno predpokladať, že hlavnou motiváciou správcu 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.

41. 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 zdaniteľné plnenia. Oprávnenie odpočítať daň z tovarov určených alebo použitých na dodávky tovarov a služieb, predpísaným spôsobom uplatnenú 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 nedbalosťou pri uskutočnení obchodov umožnil. Ako však správne konštatoval i správny súd, dôkazné bremeno, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že prijaté zdaniteľné 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 (C-80/11 z 21.6.2012 Mahageben a Dávid, bod 50-53, C-18/13 zo dňa 13.2.2014 Maks Pen EOOD, body 31, 32).

42. Krajský súd tiež správne podotkol, že žalobca v období predchádzajúcom zdaňovaciemu obdobiu február 2014 dlhšiu dobu obchodoval so spoločnosťami, ktoré zastupoval A. L. , 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 vytykať žalobcovi neobzretnosť, či iné zanedbanie obvyklej opatrnosti pri uzavretí sporných obchodov s dodávateľmi.

43. 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.

44. 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.

45. Z uvedených dôvodov nepovažoval kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného za dôvodnú a preto ju postupom podľa § 461 S. s. p. zamietol.

25. Kasačný súd sa stotožňuje s citovaným rozhodnutím kasačného súdu v obdobnej veci tých istých účastníkov konania a podľa § 464 ods.1 S.s.p. naň poukazuje. Nakoľko nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené, rozhodol podľa § 461 S.s.p. o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

26. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 467 ods.1 v spojení s § 167 ods.1 S.s.p. a vzhľadom na úspech žalobkyne v kasačnom konaní jej 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 S.s.p.

27. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

### **Poučenie :**

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