

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/11/2021
Identifikačné číslo spisu: 3020200339
Dátum vydania rozhodnutia: 25. júla 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200339.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu Mgr. Petra Macha, PhD. v právnej veci žalobkyne: TD Company s.r.o., so sídlom Račianska 69A/1522, 831 02 Bratislava, IČO: 46 900 284, právne zastúpenej advokátskou kanceláriou: Advokátska kancelária JUDr. Ing. Martin Chlapík s.r.o., so sídlom Sládkovičova 13, 010 01 Žilina, IČO: 47 253 339; proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101364785/2020 zo dňa 27. augusta 2020; konajúc o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 142/2020-41 zo dňa 30. marca 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 142/2020-41 zo dňa 30. marca 2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101364785/2020 zo dňa 27. augusta 2020 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane č. 100841996/2020 zo dňa 5. mája 2020 z r u š u j e a vec Daňovému úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica v r a c i a na ďalšie konanie.

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

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobkyne kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2017 a o jej výsledku vyhotovil protokol č. 100057693/2019 zo dňa 7. januára 2019. Na základe vykonanej kontroly správca dane rozhodnutím č. 100841996/2020 zo dňa 5. mája 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) určil žalobkyni rozdiel dane v sume 2.298,- € za zdaňovacie obdobie december 2017, nepriznal nadmerný odpočet v sume 676,94 € a vyrubil daň v sume 1.621,06 €.

2. Správca dane v predmetnom zdaňovacom období žalobkyni neuznal uplatnený nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry č. 20170043 zo dňa 27. decembra 2017 od spoločnosti East Company s.r.o. za dodanie tovaru - izolačných stierok a penetračného náteru: Apoflex F 10 kg (25 ks), Apoflex W 5 kg (25 ks), Epoxigurnd 390 10kg (30ks).
3. Správca dane zistil, že deklarovaný dodávateľ spoločnosť East Company s.r.o. a jeho konateľka boli nekontaktní, spoločnosť nereagovala na výzvy správcu dane a nepredložila mu vyžiadajúcu účtovnú dokumentáciu. Správca dane predvolal aj pána Petra Kaderku, ktorý bol konateľ dodávateľskej spoločnosti v čase zdaniteľného obchodu, avšak výsluch sa nepodarilo uskutočniť. Z kontrolného výkazu predmetnej spoločnosti správca dane zistil, že jediným subdodávateľom predmetnej spoločnosti mohla byť spoločnosť MANGOS s.r.o. V rámci správy daní správca dane zistil, že Daňový úrad Bratislava vykonal u spoločnosti East Company s.r.o. daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie 2017, ktorá bola začatá dňa 6. apríla 2018, pričom dňa 6. júla 2018 zanikol predmetnej spoločnosti nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, pričom kontrola bola následne ukončená, keďže daňový subjekt nepredložil žiadne doklady. Z preverovania sídla dodávateľskej spoločnosti vyplynulo, že sídlo je iba virtuálne a podľa prenajímateľa bolo evidované od 20. apríla 2017 do 19. apríla 2018. Z informačného systému správca dane zistil, že predmetná spoločnosť neevidovala žiadnych zamestnancov a dňa 30. novembra 2018 jej bola ukončená registrácia pre daň z pridanej hodnoty.
4. Deklarovaný a zistený subdodávateľ spoločnosť MANGOS s.r.o. bola nekontaktná spoločnosť, ktorá správcovi dane nepredložila vyžiadajúcu dokumentáciu. Rovnako tak bola neúspešná snaha správcu dane kontaktovať aktuálnu konateľku predmetnej spoločnosti - pani Martinu Kitnerovú. Vo svojom daňovom priznaní spoločnosť MANGOS s.r.o. deklarovala dodanie tovaru, ale svoju daňovú povinnosť si ponížila uplatnením práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti RDD.com, s.r.o.. Sídlo spoločnosti MANGOS s.r.o. bolo virtuálne, predplatené na 1 rok (skončilo dňa 11. júla 2018), dňa 31. augusta 2018 jej bola ukončená registrácia pre daň z pridanej hodnoty a z informačného systému správca dane vyplýva, že v roku 2017 neevidovala žiadnych zamestnancov.
5. Správca dane sa pokúsil predvolať aj konateľa spoločnosti MANGOS s.r.o. v čase zdaniteľných obchodov, pána Miloslava Blahu. Výsluch svedka sa nepodarilo uskutočniť.
6. Druhým zisteným subdodávateľom bola spoločnosť RDD.com s.r.o., resp. od 24. novembra 2017 jej právny nástupca spoločnosť MEGER s.r.o. Z informačného systému správca dane vyplýva, že predmetná spoločnosť neevidovala žiadnych zamestnancov, zanikla v dôsledku zlúčenia dňa 24. novembra 2017. Predmetná spoločnosť v roku 2017 nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť.
7. Konateľka žalobkyne, pani Denisa Cedzová (rodená Ryšavá), k spornému obchodu uviedla, že faktúra bola zaplatená bezhotovostne. Išlo o nákup chémie používanej v stavebníctve, ktorá bola následne použitá pri rekonštrukcii nehnuteľnosti žalobkyne v Hornom Hričove. Písomná zmluva k dodávke nebola uzatvorená, žalobkyňa disponuje len faktúrou, ktorá bola odovzdaná pri nákupe tovaru. Nadviazanie spolupráce vybavoval brat žalobkyne ako rodinnú výpomoc, bližšie podrobnosti nevedela uviesť, keďže obchod zabezpečoval jej brat. Za spoločnosť East Company s.r.o. konal pán Kaderka, išlo o jednorazový obchod. Prepravu tovaru zabezpečil dodávateľ na svoj účet, tovar bol odovzdaný v Hornom Hričove. Nevedela uviesť, kto tovar priviezol, mohol to byť konateľ alebo zamestnanec dodávateľa. Tovar prevzal zamestnanec žalobkyne, konateľka prítomná nebola.
8. Brat konateľky žalobkyne, G.. C.. D. k spornému obchodu uviedol, že jeho úlohou bolo zabezpečiť čo najlacnejšie a najvýhodnejšie zrekonštruovanie priestorov v Hornom W.. Pána Kaderku pozná a firmu East Company s.r.o. si preveril cez portály finančnej správy. Spoločnosť riadne plnila predmet zákazky.
9. Vo vyrubovacom konaní zabezpečil pán D. účasť pána Kaderku na výsluchu realizovanom správcou dane. Neprebratie predvolania pán Kaderka vysvetlil tým, že trvalý pobyt má v Svitávke len formálne, zdržiava sa a býva v Prahe. Podľa jeho vedomostí by sa na adrese sídla spoločnosti East Company s.r.o. mala nachádzať schránka, nevedel uviesť prečo si súčasná konateľka nepreberá zásielky. V decembri 2017 sa spoločnosť East Company s.r.o. zaoberala predajom izolačného materiálu - chémie. Sklady predmetná spoločnosť nemala, v sídle tiež nikdy nebol, na adrese sídla bola len schránka. Na základe dohody so známym využíval pán Kaderka skladové priestory na Vajnorskej v Bratislave. Všetky obchodné činnosti vykonával osobne, predmetná spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, majetok, prepravu tovaru zabezpečovali cez dopravcov. Spomenul si na dodávateľa spoločnosti East Company s.r.o., na spoločnosť MANGOS s.r.o. Účtovnú dokumentáciu odovzdal pán Kaderka novej konateľke spoločnosti East Company s.r.o.

10. K obchodnej spolupráci so žalobkyňou uviedol, že predmetnú spoločnosť pozná, obchodoval s ňou v decembri 2017. S pánom D. sa poznal osobne, predmetom obchodnej spolupráce bola izolačná chémia. Spornú faktúru vystavil osobne, nemá však k dispozícii účtovníctvo, aby preukázal, že bola v účtovníctve aj vedená. Dodávka prebehla v decembri 2017, telefonicky jednal s pánom D., stretli sa v Hričove, kde aj doviezol tovar. Tovar mal od spoločnosti MANGOS s.r.o., ktorú si našiel na internete. Táto mu dodala tovar v dodávke do Bratislavy, na Vajnorskú, následne bol tovar preložený do ďalšej dodávky, ktorá patrila jeho kamarátovi A. S., F., Česká republika a odvezený do Hričova. Šoféroval práve kamarát pána Kaderku, pán A. S., ktorý mal aj vodičský preukaz. Všetky náklady na prepravu platil pán Kaderka. Platba za obchod bola bezhotovostná. Pán Kaderka uviedol, že v prípade potreby poskytne o pánovi S. aj ďalšie informácie, aby mohol prísť na úrad. Identifikačné údaje pána S. však správcovi dane svedok nezaslal.

11. Správca dane považoval výpoveď pána Kaderku za nedôveryhodnú, keďže hoci bol konateľom spoločnosti East Company s.r.o., nikdy nebol osobne v jej sídle, svoje tvrdenia nepodporil žiadnymi listinnými dôkazmi, ďalej deklaroval obchodnú spoluprácu s viacerými obchodnými partnermi, avšak zo zistení správcu dane vyplýva, že obchodným partnerom bola len spoločnosť MANGOS s.r.o. Svedok sa tiež nevedel vyjadriť k tomu, s kým zo spoločnosti MANGOS s.r.o. komunikoval a nie je dôveryhodné ani dohodnutie jeho spolupráce so spoločnosťou MANGOS s.r.o., keďže z verejne dostupných informácií nie je o tejto spoločnosti nič známe. Navyše nepredložil dokumenty, ktoré prisľúbil správcovi dane predložiť.

12. Správca dane na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že žalobkyňa sa stala súčasťou vykonštruovaného reťazca, v ktorom bol narušený princíp neutrality DPH, keďže táto na začiatku nebola odvedená do štátneho rozpočtu. Správca dane nespochybnil reálnu existenciu tovaru, ale reťazec dodávateľov, ktorého hlavnou úlohou bolo odpočítanie dane z umelo vytvorených obchodných prípadov, pričom daň z takto umelo vytvorených obchodov nebola odvedená. Neoprávnené odpočítanie dane v preverovanom prípade čerpala práve žalobkyňa.

13. V daňovom konaní správca dane skúmal, či tovar reálne dodala žalobkyňi spoločnosť East Company s.r.o. Dokazovaním však nebolo potvrdené, že zdaniteľný obchod zrealizoval konkrétny dodávateľ. Z daňových priznaní spoločnosti East Company s.r.o. a MANGOS s.r.o. vyvodil správca dane záver, že boli podané len formálne. Žalobkyňa nepreukázala, že tovar nadobudla od spoločnosti East Company s.r.o. Spoločnosť MANGOS s.r.o., označená pánom Kaderkom, sa nepotvrdila ako skutočný pôvodca tovaru a k nákupu tovaru od tejto spoločnosti neboli predložené ani listinné dokumenty. Správca dane teda spochybnil, že tovar deklarovaný spornou faktúrou bol žalobkyňi reálne dodaný deklarovaným dodávateľom, pričom zistené skutočnosti svedčia o tom, že daňové subjekty v reťazci RDD.com, s.r.o. - MANGOS s.r.o. - East Company s.r.o. tovar nemohli dodať. Došlo k spochybneniu ekonomickej činnosti zisteného obchodného reťazca subdodávateľov, ktorých obchodná činnosť spočívala len vo vystavovaní faktúr s cieľom formálne splniť podmienky uvedené v zákone. Činnosť obchodného reťazca bola účelová s jediným cieľom - podvodným spôsobom vytvoriť situáciu, ktorá umožní odpočítať DPH. Na konci reťazca sa nachádzala žalobkyňa, ktorá získala daňovú výhodu. Bez účasti žalobkyne by tento reťazec nemal zmysel. Aj keď žalobkyňa nezodpovedá za konanie svojich obchodných partnerov, vyberá si ich a ich prípadné rizikové správanie nemôže ísť na ťarchu štátneho rozpočtu.

14. Žalovaný rozhodnutím č. 101364785/2020 zo dňa 27. augusta 2020 (ďalej len „žalované rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Vo svojom rozhodnutí uviedol, že správca dane, s ohľadom na skutočnosť, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u spoločnosti East Company s.r.o., nadobudol pochybnosť o reálnom uskutočnení dodaní. Deklarovaný dodávateľ a ani subdodávateľ nepredložili správcovi dane žiadne dôkazy preukazujúce reálnosť plnení. Správca dane vychádzal predovšetkým z nekontaktnosti dodávateľa a subdodávateľa, nepredloženia účtovných dokumentov, nepresvedčivej výpovede konateľa East Company s.r.o. - pána Kaderku, z daňových priznaní a kontrolných výkazov. Pre všetky spoločnosti v reťazci platí, že nezamestnávali žiadnych zamestnancov, nevlastnili žiadny majetok, nepreukázali, že by mali vytvorené reálne predpoklady na vykonávanie ekonomickej činnosti. Správcovi dane nebolo objasnené, odkiaľ žalobkyňa vedela, že práve East Company s.r.o. disponuje fakturovaným tovarom. Vyjadrenia konateľky žalobkyne boli tiež len veľmi všeobecné a nebol preukázaný pôvod dodávaného tovaru. Z vykonaného dokazovania podľa názoru žalovaného vyplýva pochybnosť, že žalobkyňa nenadobudla tovar od deklarovaného dodávateľa, a preto táto porušila § 49 ods. 1 v spojení s § 51

zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Dôvodom odmietnutia práva na odpočet v predmetnej veci nebol daňový podvod, lebo v prípade existencie daňového podvodu kontrolovaný subjekt musí splniť všetky podmienky uvedené v zákone o DPH. V predmetnom prípade však nebolo preukázané nadobudnutie tovaru od deklarovaného dodávateľa.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

15. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.

16. Podľa názoru žalobkyne správca dane po zrušujúcom rozhodnutí žalovaného náležite nedoplnil dokazovanie. Dôkazná situácia po zrušujúcom rozhodnutí žalovaného zostala nezmenená, správcovi dane sa nepodarilo zabezpečiť výsluch konateľa spoločnosti MANGOS s.r.o.

17. Žalobkyňa tiež tvrdila, že v daňovom konaní riadne uniesla svoje dôkazné bremeno. Bolo podľa nej preukázané, že disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou, dodacím listom od spoločnosti East Company s.r.o. Obchod v mene žalobkyne uzatváral pán Ryšavý s konateľom spoločnosti East Company s.r.o. pánom Kaderkom. Obaja pritom uskutočnenie obchodu potvrdili. Pochybnosti správcu dane vzťahujúce sa na činnosť spoločnosti East Company s.r.o. pritom vo vzťahu k uplatnenému nároku žalobkyne nemajú relevanciu. Žalobkyňa zdôrazňuje, že správca dane zameral kontrolu na jej dodávateľa a nedostatky zistené na strane dodávateľa bez ďalšieho preniesol na žalobkyňu. Uviedla tiež, že ak by bolo dôvodom nepriznania odpočtu DPH žalobkyňi podvodné konanie jej dodávateľa, v tomto smere ťaží dôkazné bremeno správcu dane.

18. Pokiaľ žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol, že dôvodom nepriznania odpočtu nebol daňový podvod na strane dodávateľa žalobkyne, tento záver je v rozpore s argumentáciou správcu dane uvedenou v jeho rozhodnutí.

19. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe v podstatnom zopakoval svoju argumentáciu uvedenú v jeho rozhodnutí.

20. Správny súd rozsudkom č. k. 11 S 142/2020-41 zo dňa 30. marca 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu zamietol. Zdôraznil, že právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH nie je viazané len na formálne preukázanie. Podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Dôkazné bremeno na preukázaní reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov ťaží tú osobu, ktorá si z nich uplatňuje daňové oprávnenie.

21. Správny súd sa stotožnil so záverom správcu dane a žalovaného, že žalobkyňa nepreukázala dodanie tovaru od spoločnosti deklarovanej na predloženej faktúre. Výpoveď konateľa deklarovaného dodávateľa, pána Kaderku, považoval správny súd za nedostatočnú, ktorá bez ďalších dôkazov nemohla obstať. Podľa názoru správneho súdu bolo rozhodujúce, že správca dane zistil, že tak dodávateľská spoločnosť ako aj jej subdodávatelia sú nekontaktné spoločnosti, nepredložili žiadne doklady preukazujúce vznik ich daňovej povinnosti, nevykazovali reálnu činnosť, nemali vytvorené prevádzkové priestory na dodanie tovarov, nemali žiadnych zamestnancov, žiadny majetok ako ani technické či personálne predpoklady. Rozsah dokazovania vykonaný správcou dane považoval správny súd za postačujúci.

22. Keďže dôvodom nepriznania práva na odpočet dane zo sporných faktúr bolo neunesenie dôkazného bremena žalobkyne vo vzťahu k dodaniu tovaru deklarovaným dodávateľom, nedôvodná bola námietka žalobkyne, že jej nebola preukázaná vedomosť o podvodnom konaní v dotknutom obchodnom reťazci.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

23. Proti rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodu, že napadnutý rozsudok má vychádzať z nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Žiadala zmeniť rozsudok správneho súdu tak, že bude zrušené rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec bude vrátená na ďalšie konanie.

24. Sťažovateľka v prvom rade namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil mieru dôkazného bremena, ktorým bola v daňovom konaní zaťažená. Zdôraznila, že ňou predložené listinné dôkazy boli podporené výpoveďou splnomocneného zástupcu sťažovateľky Q.. L. D. (ktorý v mene sťažovateľky

dohadoval obchody) a konateľom deklarovaného dodávateľa pána Petra Kaderku. Obaja potvrdili uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Sťažovateľka si podľa svojich tvrdení preverila dodávateľa z verejne dostupných zdrojov (obchodný register, fínstat, stránka o neplatičoch DPH a pod.). V konaní bolo tiež preukázané, že deklarovaný dodávateľ faktúru vo svojom účtovníctve zaevidoval a táto bola súčasťou jeho kontrolného výkazu za mesiac 12/2017. Skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ si uplatnil daň na vstupe z faktúr od iného dodávateľa, výsledkom čoho bol nadmerný odpočet DPH a v konečnom dôsledku tak DPH nebola zo strany dodávateľa odvedená do štátneho rozpočtu, nemohla sťažovateľka žiadnym spôsobom ovplyvniť a o nej ani nevedela.

25. Sťažovateľka tiež poukázala na rozpor v argumentácií žalovaného a správcu dane vo vzťahu k posúdeniu jej konania z pohľadu jej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Zastáva názor, že správca dane považoval jej vec za daňový podvod, preto mal viesť dokazovanie v tomto smere, čo však nespravil. Dôkazné bremeno v prípade daňového podvodu pritom ťaží správcu dane. Ten však v danej veci nepreukázal vedomosť žalobkyne o nejakom daňovom podvode.

26. Sťažovateľka tiež zastáva názor, že správny súd je v postojoch k takým veciam, o akú ide aj v jej prípade, nekonzistentný. Poukázala pritom na rozsudok správneho súdu vo veci sp. zn. 11 S 12/2017 zo dňa 6. februára 2018, kde v obdobnej situácii zrušil napadnuté rozhodnutia správnych orgánov.

27. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na svoju argumentáciu uvedenú v jeho rozhodnutí a navrhol, aby kasačný súd sťažnosť sťažovateľky ako nedôvodnú zamietol.

28. Po predložení veci kasačnému súdu bola táto pridelená do senátu 3 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Katarína Benczová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Zuzana Šabová, PhD. Mgr. Kristína Babiaková bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Anita Filová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.

29. Podpredseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky uznesením KPP 17/23 zo dňa 3. júla 2023, na základe oznámenia sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., tohto podľa § 87 ods. 1 a 2 SSP v spojení s poverením predsedu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. KPr 216/2022 zo dňa 27. júla 2022 vylúčil z prejednávania a rozhodovania predmetnej veci. Ďalším (zastupujúcim) členom senátu sa tak v súlade s prílohou č. 1 rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júla 2023 stal Mgr. Peter Mach, PhD.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

30. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

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

Všeobecné východiská

32. V súvislosti s nastolenou otázkou týkajúcou sa (ne)primeranosti dôkazného bremena, ktorým bola sťažovateľka zaťažená, kasačný súd v prvom rade komunikuje svoje všeobecné, (rozhodovacou činnosťou kasačného súdu a Súdneho dvora Európskej únie) ustálené východiská týkajúce sa dokazovania v daňovom konaní a rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu pri preukazovaní podmienok uplatneného práva na odpočet DPH zo zdaniteľných obchodov.

33. Kasačný súd dáva do pozornosti, že „právná úprava týkajúca sa predmetnej veci, a to zákon o DPH, je úpravou majúcou pôvod v práve Európskej únie, v smernici Rady č. 2006/112/ES. K aplikácii národných predpisov sa automaticky pridáva aplikácia relevantného európskeho predpisu, a to nielen jeho textu, ale aj interpretácií podaných Súdny dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“). Ide o normy východiskovo európske (a v tom zároveň slovenské) a následne o normy vnútroštátne. 23.

Uvedená smernica zavádza spoločný a hlavne jednotný systém DPH v Únii, aj v rámci budovania jednotného trhu. Tento jednotný systém je neprípustné narúšať existenciou najrôznejších vlastných, vzájomne nekompatibilných, národných verzií predpisov upravujúcich DPH, či národných verzií interpretácie smernice o DPH. Spoločný a jednotný systém má zmysel, ak je skutočne jednotný, pričom v tomto smere je rola Súdneho dvora nezastupiteľná a vnútroštátne slovenské súdy s ním musia spolupracovať, a to aj vo svetle zásad naposledy uvedených v rozsudku zo 6. októbra 2021 vo veci *Conorzio Italian Management e Catania Multiservizi and Catania Multiservizi, sp. zn. C-561/19* (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022, body 22 a 23).

34. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

35. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokuje si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *Senatex GmbH, C-518/14* zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci *Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19* zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *Senatex GmbH, C-518/14* zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci *Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19* zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci *Ferimet SL, C-281/20* zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

36. Slovenská republika je jednou z krajín, ktoré si uplatňujú výnimku podľa čl. 287 Smernice, v kontexte ktorej niektoré zo zdaniteľných osôb podľa čl. 9 ods. 1 Smernice oslobodzuje od dane z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 1 zákona o DPH). Preto sa hmotnoprávna podmienka preukázania statusu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) Smernice mení na požiadavku preukázania statusu dodávateľa ako platiteľa dane (§ 4 ods. 1 a 2 zákona o DPH). Platiteľom dane je pritom osoba registrovaná pre daň z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 3 zákona o DPH). Podmienka dodania tovaru/služby platiteľom dane ako podmienka priznania práva na odpočet dane je pritom zrejماً aj z § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

37. Platí pritom, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade formálnych podmienok tomu tak bez ďalšieho nie je. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *SC Paper Consult SRL, C-101/16* zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci *Ferimet SL, C-281/20* zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci *Senatex GmbH, C-518/14* zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 9. decembra 2021, bod 29).

38. Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *SC Paper Consult SRL, C-101/16* zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci *Ferimet SL, C-281/20* zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *Ferimet SL, C-281/20* zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 9. decembra 2021, bod 38). Ak je v daňovom konaní riadne zistené splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane v intenciách Smernice,

nemôže vnútroštátna právna úprava daňovníkovi ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať taký účinok, že predmetné právo nie je možné uplatniť (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 30).

39. Právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v spojení s čl. 168 písm. a) Smernice preto nemožno nepriznať v prípade, ak daňový subjekt (okrem iných materiálnych podmienok) preukáže (alebo zo správcom dane vykonaného dokazovania vyplynie), že skutočný dodávateľ tovarov a služieb bol platiteľom dane (osobou registrovanou na daň), alebo takéto postavenie nevyhnutne musel mať s ohľadom na znenie § 4 ods. 1 zákona o DPH. A to aj v prípade, ak identita skutočného dodávateľa tovaru/služby nebude rovnaká s identitou faktúrou deklarovaného dodávateľa tovaru alebo služby (podobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, body 52 až 56). To všetko platí za situácie, že sa príslušným orgánom nepodari preukázať daňový podvod, resp. vedomú (vedel alebo musel vedieť o svojej účasti) účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

40. Členské štáty Európskej únie sú oprávnené vnútroštátnym právom uložiť daňovým subjektom aj iné povinnosti, ako tie, ktoré ustanovuje Smernica, za účelom riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Takéto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie určených cieľov a ich limitom je prísny zákaz uplatňovania takých opatrení, ktoré systematicky spochybňujú právo na odpočítanie DPH a princíp neutrality DPH ako taký (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 32; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 44; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, body 55 - 57, vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 28).

41. Lhká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

42. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „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 prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe

vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

43. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcom dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019).

44. V rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022 k vyššie uvedenému Ústavný súd Slovenskej republiky dodal:

„Až preukázateľným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaneho zdaniteľného plnenia, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie na okolnosť, či tieto plnenia sú fiktívne. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovarov od dodávateľa nedošlo, nepostačuje bez ďalšieho iba spochybnenie dodania tovaru. Kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane založené na indíciách a domnienkach. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľné vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom.“

45. V tomto smere považuje kasačný súd za potrebné poukázať aj rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022:

„Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať daň z pridanej hodnoty len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry (ako je napríklad nekontaktnosť dodávateľa). Pochybnosti o identite dodávateľa či o presnom priebehu dodávateľského reťazca samy osebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať. Finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií a nie je v princípe oprávnená s negatívnym dôsledkom pre daňový subjekt vyhodnocovať racionalitu či hospodársku účelnosť (optimálnosť, odôvodnenosť) zvoleného spôsobu usporiadania si podnikateľských aktivít (obchodného modelu). Existenciu rôznych pochybností nemôže finančná správa automaticky prenášať na daňový subjekt.“

46. Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

47. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj Súdneho dvora Európskej únie identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 64; obdobne vo veci Mahagében Kft., C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 50).

48. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že materiálne podmienky priznania práva na odpočet dane sa v zásade týkajú len individuálneho obchodného vzťahu medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom daňového subjektu. Z tohto dôvodu prípadné pochybnosti týkajúce sa subdodávateľskej časti obchodného reťazca alebo časti nasledujúcej po odberateľovi daňového

subjektu nepredstavujú (bez ďalšieho) dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávnych/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane. Práve z tohto dôvodu „pre záver správcu dane, že daňový subjekt nespĺnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 15/2020 zo dňa 30. júna 2022, publikovaného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako ZNSS 23/2022).

49. Je potrebné dodať, že „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31. mája 2018, bod 77).

50. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hlbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

51. Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

52. Je na mieste dodať, že už uvedené skutočnosti neznamenajú, že zistenia správcu dane týkajúce sa subdodávateľských spoločností, resp. ďalších zložiek obchodného reťazca, sú irelevantné. Práve naopak, tieto môžu znamenať, že v predchádzajúcich článkoch obchodného reťazca došlo k daňovému úniku (k daňovému podvodu). Vedomá (ak daňový subjekt vedel alebo s ohľadom na všetky okolnosti mohol a mal vedieť) účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom je pritom, napriek splneniu hmotnoprávnych/materiálnych podmienok práva na odpočet

dane, samostatným dôvodom odopretia práva na odpočet dane (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 26). V tomto smere má práve relevanciu aj prípadná dobrá viera, obozretnosť daňového subjektu alebo neprijatie dostatočných opatrení na predchádzanie účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Tieto skutočnosti totiž môžu nasvedčovať tomu, že daňový subjekt, ak by postupoval riadne, mal a mohol vedieť, že realizovaním zdaniteľného obchodu bude participovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (obdobne rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

53. Zhrňujúc doteraz uvedené možno konštatovať, že zatiaľ čo pri preukazovaní hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt a jeho dobrá viera v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valériane, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva dôkazné bremeno zaťažuje finančné orgány.

Aplikácia všeobecných východísk na prípad sťažovateľky

54. Aplikujúc vyššie uvedené východiská na prípad sťažovateľky kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd argumentovali, že sťažovateľka nepreukázala, že jej tovary boli dodané od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti East Company s.r.o., spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska).

55. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom správneho súdu, že správca dane najprv vzniesol pochybnosti o reálnosti zdaniteľného obchodu medzi sťažovateľkou a spoločnosťou East Company s.r.o. Tie spočívali najmä v tom, že deklarovaný dodávateľ sťažovateľky bol nekontaktný, nevedel predložiť účtovnú dokumentáciu a neboli k dispozícii ani doklady a dôkazy o preprave (nakládke a vykládke) dodávaného tovaru. Samotná existencia tovaru pritom nie je bez ďalšieho skutočnosťou, ktorá by preukazovala splnenie hmotnoprávnej podmienky práva na odpočet dane - nadobudnutie tovaru od dodávateľa, ktorý má postavenie platiteľa dane.

56. Sťažovateľka však v nadväznosti na vznesené pochybnosti nezostala pasívna, ale produkovala ďalšie dôkazy, ktoré vyššie uvedené pochybnosti správcu dane rozptýlili. Je síce pravdou, že vysvetlenia konateľky sťažovateľky pani Denisy Cedzovej (rodenej Ryšavej) boli v predmetnom konaní naozaj všeobecné, avšak táto mala základné informácie o predmete obchodu a o jeho použití. Kasačný súd pritom považuje za zrozumiteľné jej vysvetlenie, že v rámci podnikania jej pomáha aj jej brat (ako rodinná výpomoc), ktorý dojednával predmetný obchod. Kasačný súd nepovažuje za nezvyčajné, že v rámci rôznych obchodných spoločností či rodinných firiem dochádza k deľbe úloh, pričom konateľ spoločnosti nemusí mať nevyhnutne na starosti dojednávanie všetkých obchodov za samotnú spoločnosť.

57. Relevantné v tejto veci bolo, že brat pani Cedzovej, Q.. L. D., potvrdil jej tvrdenia, a teda že zastupoval sťažovateľku pri dojednávaní obchodu so spoločnosťou East Company s.r.o. Popísal obchodnú spoluprácu a potvrdil dojednanie obchodu ako aj dodanie samotného tovaru. Sťažovateľka tiež zabezpečila účasť konateľa dodávateľskej spoločnosti East Company s.r.o. - pána Petra Kaderku na výsluchu. Pán Kaderka potvrdil realizáciu zdaniteľného obchodu v mene spoločnosti East Company s.r.o., popísal prepravu deklarovaného tovaru a označil aj osoby na tejto preprave participujúce (on a pán A. S., F., Česká republika).

58. Týmito skutočnosťami a vykonanými dôkazmi podľa názoru kasačného súdu sťažovateľka rozptýlila prvotné pochybnosti správcu dane postavené na nekontaktnosti obchodných partnerov a nedostatku informácií o preprave tovaru. Bolo preto úlohou správcu dane vykonať ďalšie šetrenie a spochybniť nové dôkazy a tvrdenia predkladané sťažovateľkou. Správca dane však takéto šetrenie nevykonala a neprodukovala žiadne relevantné dôkazy na podporu ním deklarovaných pochybností. Najmä však nevykonala výsluch pána A. S. z F. a ani nevykonala žiadne úkony za zistenie jeho bližších identifikačných údajov (či už prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií alebo explicitným vyžiadaním od pána Kaderku, a to samostatne alebo prostredníctvom Q.. L. D.).

59. Kasačný súd neprehliada argumentáciu správcu dane a žalovaného, ktorí výpoveď pána Kaderku spochybňujú najmä na nezrovnalostiach, ktoré spočívajú v otázkach ako a od koho získal pán Kaderka

tovar, ktorý dodával sťažovateľke, ako sa nakontaktoval na spoločnosť MANGOS s.r.o., ako aj všeobecné pochybnosti o nedostatku personálnych (absencia zamestnancov) a materiálnych podmienok (absencia skladov) na strane spoločnosti East Company s.r.o. a spoločnosti MANGOS s.r.o. Je však potrebné zdôrazniť, že výpoveď pána Kaderku má v zásade dve časti - jedna spočíva v popísaní obchodu spoločnosti East Company s.r.o. so sťažovateľkou a druhá v popísaní vzťahov spoločnosti East Company s.r.o. s jej deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou MANGOS s.r.o.

60. Pochybnosti správcu o tom, ako mohla spoločnosť MANGOS s.r.o. (nekontaktná spoločnosť, bez zamestnancov a majetku, bez zistenej prepravy tovaru, bez jasných kontaktných údajov) dodať tovar spoločnosti East Company s.r.o. bez ďalšieho nepredstavujú dôvodné pochybnosti o dodaní tovaru spoločnosťou East Company s.r.o. sťažovateľke. Z hľadiska hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane vo vzťahu k obchodom sťažovateľky so spoločnosťou East Company s.r.o. totiž nie je relevantné, odkiaľ mala spoločnosť East Company s.r.o. tovar, ale či táto spoločnosť tovar reálne (fakticky) dodala sťažovateľke.

61. Inými slovami, správca dane a žalovaný spochybnili výpoveď pána Kaderku len všeobecnými okolnosťami a zisteniami týkajúcimi sa subdodávateľských vzťahov, na ktoré nemožno pri skúmaní hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane prihliadať (ZNSS 23/2022 ako aj bod 48 tohto rozsudku).

62. Celkovo vo vzťahu k všeobecným pochybnostiam a zisteniam správcu dane týkajúcim sa subdodávateľských prvkov obchodného reťazca (spoločnosti MANGOS s.r.o. a spoločnosti RDD.com, s.r.o.) kasačný súd dodáva, že tieto sa netýkajú priameho vzťahu dodávateľa (spoločnosť East Company, s.r.o.) a odberateľa (sťažovateľky), a preto na nich nemožno bez ďalšieho založiť dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane tak, ako boli vymedzené v bodoch 35 až 39 tohto rozsudku. Tento názor kasačného súdu však nemení nič na tom, že ide o podstatné zistenia, ktoré sú potenciálne využiteľné pri skúmaní spáchania daňového podvodu v obchodnom reťazci, ako odlišného dôvodu pre odopretie uplatneného práva na odpočet dane (body 50, 52 a 53 tohto rozsudku).

63. Kasačný súd sa však stotožňuje so sťažovateľkou v tom, že správca dane, žalovaný a ani správny súd neuviedli žiadne argumenty a nepomenovali (a neprodukovali) dôkazy, ktorými by preukázali buď spáchanie podvodu sťažovateľkou alebo jej vedomú (vedela alebo mala vedieť) participáciu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Dôkazné bremeno na preukázaní daňového podvodu a účasti sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ako osobitných dôvodov nepriznania práva na odpočítanie dane, pritom ťaží príslušné správne orgány (bod 51 tohto rozsudku).

64. Zhrnújúc vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že správny súd vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, pokiaľ usúdil (akcentujúc najmä pochybnosti týkajúce sa subdodávateľov deklarovaného dodávateľa), že sťažovateľka v predmetnej veci neunesla svoje dôkazné bremeno na preukázaní hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Kasačný súd práve naopak zastáva názor, že je to práve správca dane a žalovaný, ktorý v predmetnej veci nevzniesli dostatočné silné a odôvodnené pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok sťažovateľkou uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporného obchodu so spoločnosťou East Company s.r.o.

65. Pre úplnosť kasačný súd považuje za potrebné dodať, že jeho závery v predmetnej veci neznamenajú automaticky, že sťažovateľke má byť (nevyhnutne) v ďalšom konaní priznané právo na odpočet dane z predmetného dodania tovaru. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby buď relevantným a zodpovedným spôsobom spochybnili rozhodujúce dôkazy preukazujúce splnenie hmotnoprávných/materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (a to najmä vykonaním dokazovania vo vzťahu k preprave a odovzdaniu sporného tovaru - body 57 a 58 tohto rozsudku) alebo aby preukázali, že napriek splneniu hmotnoprávných/materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane je toto potrebné odmietnuť s ohľadom na skutočnosť, že sťažovateľka buď priamo uskutočňovala daňový podvod alebo vedela či mala vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bola súčasťou (bod 52 tohto rozsudku). Dôkazné bremeno na preukázaní daňového podvodu a účasti sťažovateľky na ňom pritom ťaží finančné orgány (bod 51 tohto rozsudku). Je pritom potrebné mať na pamäti, že dôvody na neuznanie uplatneného práva na odpočítanie dane (daňový podvod a účasť na ňom alebo nepreukázanie hmotnoprávných podmienok predmetného práva) nemožno kumulovať (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 27/2021 zo dňa 30. novembra 2022, bod 41).

V.

Záver

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

67. V ďalšom konaní budú správca dane a žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie (osobitne bod 65 tohto rozsudku). Žalovaný a správca dane sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

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

69. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.