

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/17/2021
Identifikačné číslo spisu: 3019200535
Dátum vydania rozhodnutia: 25. júla 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200535.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu Mgr. Petra Macha, PhD. v právnej veci žalobcu: Ján Pavelčiak, podnikajúci pod obchodným menom Ján Pavelčiak - K.T.O., s miestom podnikania Jablonka 200, IČO: 437130 399, zastúpeného advokátom JUDr. Lubomírom Vanekom, so sídlom advokátskej kancelárie Potočná 169/85, Skalica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102292486/2019 zo dňa 3. októbra 2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/214/2019 - 53 zo dňa 28. apríla 2021, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I. Pribeh administratívneho konania

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Trenčín (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 100613172/2019 zo dňa 12. marca 2019 (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 (ďalej ako „Daňový poriadok“) žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 1.489,50 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2017. Správca dane spochybnil dodanie tovaru, ktorý mal žalobca obstaráť od spoločnosti 3W Group, s.r.o. a plnenia od tejto spoločnosti, uvedené na faktúrach, vyhodnotil ako fiktívne.

2. Správca dane dospel k záveru, že žalobca si v rozpore s ustanovením § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej ako „zákon o DPH“) uplatnil nárok na odpočítanie DPH z týchto faktúr od dodávateľa 3W Group, s.r.o.:

- faktúra č. 2017061203 zo dňa 12. júna 2017 za nákup „plátky, závitníky“ v celkovej hodnote 4.183,08 €, z toho DPH 697,18 €,

- faktúra č. 20170611503 zo dňa 15. júna 2017 za nákup „plátky, frézy“ v celkovej hodnote 4.753,92 €, z toho DPH 792,32 €.

3. Podľa správcu dane v predmetnej veci žalobca nielenže nepreukázal, že spoločnosť 3W Group s.r.o. mu reálne dodala predmetný tovar popísaný na sporných faktúrach, ale práve naopak správca dane svojim šetrením jednoznačne preukázal, že faktúry, ktoré deklarujú dodanie sporného tovaru, sú len dokladom, ktorý neodráža reálnosť zdaniteľných plnení uvedených na týchto faktúrach. Dodanie tovaru uvedenou spoločnosťou a tým aj pravdivosť predložených dokladov ku kontrole boli podľa správcu dane spochybnené najmä:

- výpoveďou žalobcu, ktorý si nebol istý s kým jednal, neskôr vo svojej výpovedi uviedol iba „ten pán“,

- výpoveďou konateľa spoločnosti 3W Group s.r.o., Daniela Čepca, ktorý uviedol, že nikdy v uvedenej spoločnosti nič nevykonával, vystupoval iba ako „biely kôň“, v sídle spoločnosti nikdy nebol, nikdy nepodpísal žiadnu faktúru. Od 6. novembra 2017 sa konateľom stal Daniel Hamza z Rumunska,

- spoločnosť 3W Group, s.r.o. so správcom dane nekomunikovala, žiadne doklady nepredložila, zamestnancov nemala, daňové priznanie na daň z príjmu právnických osôb nebolo podané, posledné podané daňové priznanie na DPH bolo podané za zdaňovacie obdobie november 2017 a spoločnosť bola ukončená registrácia ku dňu 30. novembra 2017,

- spoločnosť 3W Group s.r.o. vykazovala v podaných daňových priznaniach vysoké obraty a nízke daňové povinnosti, čo je jeden zo znakov „nárazníka“, sídlo spoločnosti je virtuálne,

- hotovostné platby (doklady vystavené z elektronickej pokladnice) preukazujú rovnaké znaky, keď sú vystavené v jeden deň, s minútovým rozdielom, alebo aj v jednej a tej istej minúte, platby mali však podľa žalobcu prebehnúť pri dodávke tovaru,

- výpovede konateľa dodávateľa a žalobcu sa líšia,

- S. J. potvrdil nákup tovaru od náhodných obchodníkov, aj od spoločnosti 3W Group s.r.o., ale na mená konkrétnych náhodných obchodníkov si nepamätal, spomenul si iba na Michala Pútika za spoločnosť TECHNOLOGY REAL, s.r.o.

4. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102292486/2019 zo dňa 3. októbra 2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so správcom dane v tom, že žalobca nespĺnil podmienky stanovené v §49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a neunesol dôkazné bremeno, keďže nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane v zmysle uvedených ustanovení.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného a vec vrátiť na ďalšie konanie.

6. Žalobca namietal nesprávne vyhodnotenie neunesenia dôkazného bremena, keď žalovaný preniesol na žalobcu dôkazné bremeno ohľadom skutočností týkajúcich sa jeho obchodného partnera, ktoré však on sám nevie ovplyvniť, keďže nemal v žiadnom smere možnosť kontrolovať účtovné a daňové doklady svojho dodávateľa. Rovnako žalobca nemal možnosť preverovať skutočnosti ohľadom obstarania tovarov od subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemohli byť preto pričítané na jeho ťarchu. Žalobca bol naopak toho názoru, že on sám si splnil všetky povinnosti na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Predložením faktúry a navrhnutím výsluchu svedka S. J. (pracovník žalobcu) žalobca svoje dôkazné bremeno vyčerpal.

7. Žalobca ďalej zdôraznil, že v priebehu daňovej kontroly nevznikli pochybnosti ohľadom reálnej existencie tovaru a tým pádom bolo potvrdené aj jeho dodanie deklarovanej dodávateľom. Rozhodnutie správcu dane označil v tomto smere za nezrozumiteľné a zmätočné, keď tento najprv v konaní potvrdzuje dodanie tovaru žalobcovi, pričom spochybnil dodávateľa a následne už bez náležitého odôvodnenia spochybnuje aj samotné dodanie a existenciu tovaru, ktorý mal byť dodaný.

8. Namietal tiež nezákonnosť protokolu vypracovaného správcom dane, ktorý neobsahuje všetky zákonom požadované údaje ako aj to, že mu nebolo umožnené vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam.

9. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe v podstatnom zopakoval argumentáciu uvedenú vo svojom rozhodnutí. Zdôraznil, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie dodávok tovaru práve osobou uvedenou na dodávateľskej faktúre, spoločnosťou 3W Group, s.r.o. a doplnil, že na preukázanie fakturovaných dodávok nepostačuje len predloženie listinných dôkazov.

10. Správny súd rozsudkom č. k. 11S/214/2019 - 53 zo dňa 28. apríla 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu žalobcu zamietol. Potvrdil záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, že dodávateľ žalobcu dodal žalobcovi tovar uvedený na sporných faktúrach.

11. Odkazujúc a opakujúc závery správcu dane a žalovaného (bod 3) uviedol, že pri existencii vyššie uvedených diametrálne protichodných skutočností, ktoré vylučujú dodanie tovaru fakturovaných dodávateľom, sú potom pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnom dodaní tovaru práve dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach, oprávnené. Vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno, spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia v zmysle sporných faktúr došlo, nemohol byť nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie jún 2017 uznaný ako oprávnený.

12. Ani žalobná námietka, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné nebola podľa správneho súdu dôvodná. Naopak, správny súd je toho názoru, že v preskúvanom rozhodnutí žalovaný jasne formuloval svoje závery, že nedošlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného obchodu dodávateľom deklarovaným na sporných faktúrach. Preto, pokiaľ si žalobca z týchto faktúr uplatňoval odpočítanie dane, išlo zo strany žalobcu o zneužívajúce konanie a získanie neoprávnenej daňovej výhody.

13. K námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu veci správny súd uviedol, že vychádzajúc z administratívneho spisu je nadovšetko zrejmé, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, ktoré viedlo k náležitému zisteniu skutkového stavu. K nezákonnému prenosu dôkazného bremena správny súd uviedol, že okamihom, keď správca dane na základe ním vykonaného dokazovania spochybnil dôveryhodnosť údajov na sporných faktúrach, musí žalobca produkovať (označiť a navrhnúť) ďalšie dôkazy na preukázanie, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Je len a len na žalobcovi, akými skutočnosťami (dôkazmi) preukáže reálnosť sporných obchodov.

14. Žalobnú námietku o zmätočnosti postupu správcu dane, keď najprv mal spochybňovať len dodávateľa žalobcu a neskôr i samotné dodanie a existenciu tovaru, vyhodnotil správny súd za nedôvodnú. Ako vyplýva nielen z napadnutého rozhodnutia žalovaného, ale i z rozhodnutia správcu dane, v predmetnom prípade nebola spochybňovaná existencia tovaru ako tvrdí žalobca, ale to, že tento tovar dodala žalobcovi práve spoločnosť 3W Group, s.r.o. uvedená na sporných faktúrach.

15. Podľa názoru správneho súdu nebola dôvodná ani námietka žalobcu, že protokol neobsahuje všetky zákonom požadované údaje. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe správne poukázal na znenie ustanovenia § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, podľa ktorého daňový subjekt má právo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k protokolu. Ide o právo daňového subjektu, a pokiaľ toto právo nevyužije, ako v posudzovanom prípade, potom nemôže namietať, že jeho vyjadrenia k protokolu v ňom absentujú. Taktiež z administratívneho spisu správny súd nezistil, že by správca dane porušil základné zásady daňového konania. Je nesporné, že žalobca sa ku kontrolným zisteniam správcu dane počas daňového konania mohol vyjadriť a aj sa vyjadril, vzniesol pripomienky, pričom tieto správca dane prerokoval.

III.

Kasačná sťažnosť apriebeh konania na kasačnom súde

16. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne žiadal, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie.

17. Sťažovateľ zastáva názor, že správny súd v napadnutom rozsudku len preberá argumentáciu žalovaného a správcu dane, z toho dôvodu ho považoval aj za nepreskúmateľný.

18. Uviedol, že žalovaný v konaní nespochybnil materiálnu existenciu dodaných prác (pozn. kasačného súdu - v prejednávacom prípade šlo o tovar) a zo strany sťažovateľa boli splnené všetky zákonom stanovené podmienky s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Závery žalovaného považoval za účelové bez podložených relevantných dôkazov. Dokazovanie vedie správca dane,

príčom je jeho povinnosťou zisťovať skutočnosti čo najúplnejšie a pritom nie je viazaný iba jeho návrhmi. Povinnosťou sťažovateľa bolo podľa jeho názoru predložiť faktúry podľa § 71 zákona o DPH a splniť podmienky v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH. Pokiaľ správny súd konštatuje, že sťažovateľ nepreukázal svoje tvrdenia, mal preukázať svoje pochybnosti dostatočným a nevyvrátiteľným spôsobom na základe prísnej logickej úvahy, ktorá vyplýva zo starostlivého uváženia dôkazov, ktoré má k dispozícii. Sťažovateľ tu poukázal na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Ústavný súd SR“) sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009.

19. Tvrdenia správcu dane o neoprávnenom uplatnení práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr boli podľa jeho názoru zistené nedostatočne. Správca dane je zaťažený dôkazným bremenom a je jeho povinnosťou dostatočným spôsobom preukázať kontrolné zistenia a nie len sa stroho odvolávať na ustanovenia zákona o DPH. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/15/2010 zo dňa 17.09.2010 a bol toho názoru, že správca dane primárne nespĺnil povinnosť v zmysle § 24 Daňového poriadku, a to čo najúplnejšie zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a dôkazné konanie zaťažil závažnými vadami.

20. Sťažovateľ namietal, že správca dane neposúdil vec z hľadiska práva Európskej únie a pochybil, keď dôkazné bremeno ponechal výslovne na žalobcovi. Sťažovateľ tu poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“) v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems) zo dňa 12. januára 2006, v ktorých Súdny dvor EÚ konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. Sťažovateľ namietal, že ak správca dane nepreukáže preverovanému daňovému subjektu úmysel zúčastniť sa alebo priamo realizovať podvodné konanie a ak správca dane nepreukáže, že o podvodných konaniach iných subjektov mal alebo mohol preverovaný daňový subjekt vedieť, nemôže byť právo na priznanie nadmerného odpočtu (prípadne zníženia vlastnej daňovej povinnosti) žiadajúcemu daňovému subjektu odopreté. V opačnom prípade by došlo k nespravodlivej penalizácii nevinného subjektu, pri ktorej by správca dane iba alibisticky poukazoval na povinnosť takéhoto daňového subjektu preukázať skutočnosti, ktoré už len z podstaty veci nemôže takýto daňový subjekt nikdy preukázať. Správny súd podľa názoru sťažovateľa nevysvetlil, aké konkrétne opatrenia mal sťažovateľ prijať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom úniku. Sťažovateľ uviedol, že nemá možnosť kontrolovať účtovné a daňové doklady spoločnosti svojho dodávateľa a preverovať skutočnosti ohľadom obstarávania tovarov pred ich následným predajom a preto je neprípustné, aby uvedené skutočnosti boli pričítané na ťarchu sťažovateľa.

21. Sťažovateľ poukázal na to, že správny súd sa nezaoberal argumentmi sťažovateľa, ktorý vysvetľoval jeho spôsob podnikania. Uviedol, že ide o bežnú obchodnú prax pri nakupovaní tovaru. Skutočnosť, že sa dodávateľ sťažovateľa stal nekontaktným po tom, ako sa zmenil konateľ tohto dodávateľa, nemôže mať žiadny vplyv na reálne plnenie deklarované predmetnými faktúrami, najmä ak v rozhodnom čase konateľ dodávateľa potvrdil obchodnú spoluprácu a dodanie tovaru tak, ako deklaroval sťažovateľ. Sťažovateľ tvrdil, že mal dostatočné vedomosti o subjektoch, s ktorými obchodoval a sám nedisponuje právomocami, ktoré by ho oprávňovali zisťovať subdodávateľov svojich dodávateľov.

22. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s právnym názorom správneho súdu a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. V plnom rozsahu zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí a vo svojom vyjadrení ku žalobe. Žalovaný poukázal na to, že deklarovaný dodávateľ (obchodná spoločnosť 3W Group, s.r.o.) nepotvrdil vierohodnosť faktúry, nepotvrdil totožnosť dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru. Taktiež poukázal na to, že konateľ spoločnosti uviedol, že v uvedenej spoločnosti nič nevykonával a vystupoval iba ako „biely kôň“. Uvedené vyjadrenie vyhodnotené vo vzájomnej súvislosti s informáciami o deklarovanom dodávateľovi (ktorý v podaných daňových priznaniach vykazoval vysoké obraty a nízke daňové povinnosti, nepredložil účtovné doklady, so správcom dane nekomunikoval, nemal zamestnancov, sídlo mal na virtuálnej adrese) zakladajú dôvodnú pochybnosť o reálnom vykonávaní ekonomickej činnosti dodávateľa. Na druhej strane ani sťažovateľ okrem sporných faktúr nepredložil žiadny dôkaz o reálnom dodaní tovaru prostredníctvom deklarovaného

odávateľa. Tvrdenia sťažovateľa vo veci realizácie sporných plnení sú v priamom rozpore s tvrdeniami konateľa deklarovaného dodávateľa. Žalovaný bol toho názoru, že na základe vyhodnotenia všetkých dôkazov, jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach možno konštatovať, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno svojich tvrdení, keďže predloženými dôkazmi a vyjadreniami neodstránil dôvodné pochybnosti správcu dane o dodaní tovaru prostredníctvom deklarovaného dodávateľa. Sťažovateľ pri obchodovaní nezachoval potrebnú mieru opatrnosti, pretože si nepreveril svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreveril si, či tovar mu bol skutočne dodaný zmluvným dodávateľom.

23. 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.

24. Podpredseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky uznesením sp. zn. KPP26/23 zo dňa 4. júla 2023, na základe oznámenia sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., tohto podľa § 87 ods. 1 a 2 SSP vylúčil z prejednávania a rozhodovania vecí. 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

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa 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 sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

26. Kľúčovou spornou otázkou, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, bolo, či sťažovateľ uniesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok pre priznanie odpočtu dane podľa § 49 ods. 1 a nasl. zákona o DPH vo vzťahu k spornému dodaniu tovaru spoločnosťou 3W Group, s.r.o. a či zo strany daňových orgánov nebolo dôkazné bremeno prenesené na neho nezákonne.

27. Na úvod kasačný súd konštatuje, že rozsudok správneho súdu považoval za preskúmateľný a náležite odôvodnený. Dôvody, pre ktoré správny súd konštatoval zákonnosť rozhodnutia žalovaného sú z napadnutého rozsudku zrejmé, pričom správny súd zodpovedal všetky podstatné námietky sťažovateľa. Preto pristúpil k preskúmaniu právneho posúdenia správneho súdu, ktoré namietol sťažovateľ.

Všeobecné východiská

28. V súvislosti s prvou nastolenou otázkou týkajúcou sa (ne)primeranosti dôkazného bremena, ktorým mal byť sťažovateľ zaťažený, 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.

29. Kasačný súd dáva do pozornosti, že „právna 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 verzii predpisov upravujúcich DPH, či národných verzii 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 *Consortio 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).

30. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych 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.

31. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci 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 Fővállalkozó 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 Fővállalkozó 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).

32. 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.

33. 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 hmotnoprávnych 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).

34. 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 hmotnoprávnych 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).

35. 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.

36. 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 Fövállalkozó 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).

37. 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).

38. 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 deklarovaného 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).

39. 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).

40. 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 deklarovanych zdaniteľných plnení, 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.“

41. 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.“

42. 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).

43. 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 Fővállalkozó 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 Fővállalkozó 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).

44. 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 spochybnení hmotnoprávných/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane. Práve z tohto dôvodu „pre záver

správcu dane, že daňový subjekt nesplnil 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).

45. 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).

46. 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 hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na neho 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).

47. 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 domniek (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).

48. 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).

49. Zhrňujúc doteraz uvedené možno konštatovať, že zatiaľ čo pri preukazovaní hmotnoprávnych 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 na prípad sťažovateľa

50. Aplikujúc vyššie uvedené na prípad sťažovateľa kasačný súd konštatuje, že medzi účastníkmi konania je v zásade nesporné, že si sťažovateľ splnil svoju prvotnú dôkaznú povinnosť a predložil správcovi dane písomné podklady dokumentujúce deklarované obchody so spoločnosťou 3W Group, s.r.o., z ktorých si aj uplatnil nárok na odpočet DPH. Správca dane a žalovaný však v ďalšom procesnom postupe spochybnili, že dodávateľom tovarov bola skutočne 3W Group, s.r.o.

51. Kasačný súd sa zhoduje s právnym názorom správneho súdu, že žalovaný ako aj správca dane uniesli svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k spochybneniu splnenia základnej hmotnoprávnej podmienky zo strany sťažovateľa, a teda že sporné tovary (bod 2) boli sťažovateľovi skutočne dodané osobou, ktorá má postavenie zdaniteľnej osoby.

52. Aj z pohľadu kasačného súdu boli predmetné pochybnosti odôvodnené. Vyplývajú najmä zo skutočností, že Dávid Čepc, ktorý bol konateľom spoločnosti 3W Group, s.r.o. v čase deklarovaných obchodov, podal vysvetlenie Kriminálnemu úradu finančnej správy, v ktorom uviedol, že k tejto spoločnosti nevie nič povedať, vystupoval v nej ako „biely kôň“ a nikdy nepodpísal žiadnu faktúru. Daniel Čepc taktiež uviedol, že v mene spoločnosti nevykonával žiadne úkony. Nie je teda pravdivé tvrdenie sťažovateľa, že konateľ deklarovaného dodávateľa potvrdil uskutočnenie zdaniteľných plnení. Rovnako výpoveď sťažovateľa bola v tomto smere nejasná, keď sám sťažovateľ síce tvrdil, že pri uzatváraní obchodov konal s pánom Danielom Čepcom, ktorý mu tovar aj mal doviesť, ale nebol si sám istý, keď uviedol že „asi“. K spoločnosti 3W Group, s.r.o., ako priamemu dodávateľovi sťažovateľa, je tiež potrebné uviesť, že táto so správcom dane nekomunikovala, žiadne doklady nepredložila, zamestnancov nemala, daňové priznanie na daň z príjmu právnických osôb nebolo podané, posledné podané daňové priznanie na DPH bolo podané za zdaňovacie obdobie november 2017 a spoločnosť bola ukončená registrácia ku dňu 30. novembra 2017. Tieto skutočnosti sú riadne zdokumentované v administratívnom spise správcu dane ako aj žalovaného.

53. Ako ďalšiu pochybnosť vyhodnotil tiež kasačný súd, že sťažovateľ uviedol, že pri dodaní tovaru mu bola odovzdaná faktúra, za ktorú pri odovzdaní tovaru zaplatil v hotovosti. Z predložených dokladov však vyplynulo, že toto tvrdenie nie je pravdivé, keďže dodanie tovaru a úhrada neprebehli v jeden deň. Sťažovateľ síce predložil doklady z elektronickej pokladnice, ale k dodaniu tovarov zo sporných faktúr malo dôjsť 12. a 15. júna 2017 a v tento deň mal sťažovateľ podľa jeho slov platiť dodávateľovi v hotovosti, pričom oba doklady o úhrade predložené sťažovateľom sú zo dňa 10. júla 2017.

54. Na návrh sťažovateľa vypočul správca dane spolupracovníka sťažovateľa, pána S. J., ktorý mal potvrdiť uskutočnenie zdaniteľných plnení deklarovaným spôsobom. S. J. síce potvrdil spôsob uskutočňovania obchodov (príchod konateľa dodávateľa na prevádzku sťažovateľa, prebratie a skúška vzoriek) avšak nevedel uviesť žiadne bližšie informácie k týmto spoločnostiam (deklarovaným dodávateľom), prípadne k ich konateľom, osobám, ktoré tieto tovary mali doniesť do prevádzky, či o preberaní tovaru, ani informácie týkajúce sa faktúr či úhrad. Kasačný súd je preto v názorovej zhode s konštatovaním správneho súdu, že odstráneniu pochybností neprispela ani výpoveď pracovníka sťažovateľa, ktorý iba veľmi všeobecne potvrdil, že spoločnosť 3W Group, s.r.o. bola dodávateľom sťažovateľa. Ďalšie okolnosti týkajúce sa osoby konateľa, dodania tovaru, prípadne podmienok platby pracovník uviesť nevedel.

55. Pochybnosti správcu dane pritom nebolo možné vyvrátiť ani šetrením u dodávateľa sťažovateľa, keďže spoločnosť 3W Group, s.r.o. bola nekontaktná, nepredložila účtovnú dokumentáciu a jej konateľ o sporných obchodoch nemal žiadnu vedomosť.

56. Za tohto stavu aj kasačný súd zastáva názor, že dôkazné bremeno na preukázanie dodávateľa tovaru v predmetnej veci, resp. zdaniteľného postavenia tohto dodávateľa, ako hmotnoprávnej podmienky priznania nároku na odpočet DPH, bolo opätovne prenesené na sťažovateľa. Tento však počas daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní neprodukoval žiadne ďalšie dôkazy, ktoré by spornú skutočnosť objasnili. Ako už bolo vyššie uvedené, relevantným dôkazom nebola ani svedecká výpoveď pána J., ktorý ku sporným obchodom nevedel uviesť nič konkrétne. Kasačný súd preto konštatuje, že jediný relevantný dôkaz, ktorý sťažovateľ predložil, boli dodávateľské faktúry. Tieto samotné, bez akýchkoľvek ďalších hodnoverných dokladov preukazujúcich deklarované dodanie tovaru od obchodnej spoločnosti 3W Group, s.r.o., nemožno považovať za dostačujúce pre preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok na účely odpočítania dane z pridanej hodnoty.

57. Kasačný súd sa nestotožňuje s názorom sťažovateľa, že pochybnosti správcu dane mali byť rozptýlené tým, že dodanie tovaru nebolo spochybnené. Dôvodom nepriznania nároku na odpočet DPH sťažovateľa v predmetnej veci totiž nie sú pochybnosti o (ne)existencii dodávaného tovaru (bod 2), ale o tom, či skutočným dodávateľom tohto tovaru sťažovateľovi bola spoločnosť 3W Group, s.r.o., resp. pochybnosti o tom, kto je skutočným dodávateľom tovaru sťažovateľovi a či tento mal postavenie zdaniteľnej osoby. Kasačný súd v tomto smere dopĺňa, že ani z administratívneho spisu nezistil skutočnosti nasvedčujúce tomu, že by skutočný dodávateľ predmetného tovaru (ktorého identita nebola zistená), musel nevyhnutne mať postavenie zdaniteľnej osoby. Nakoniec ani samotný sťažovateľ neoznačil iného dodávateľa ako spoločnosť 3W Group, s.r.o.

58. Nemožno uznať ani výhradu sťažovateľa, že bol neprimerane zaťažovaný dôkazným bremenom vo vzťahu k skutočnostiam a okolnostiam, ktoré nastali u jeho dodávateľa. Kasačný súd zastáva názor, že od sťažovateľa je možné rozumne a spravodlivo požadovať, aby preukázal materiálne podmienky uplatneného práva na odpočet DPH zo sporných obchodov - a to vrátane postavenia dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Správca dane ani žalovaný pritom nevyžadovali od sťažovateľa vykonávanie komplexných šetrení spoločnosti 3W Group, s.r.o., ale len dodržiavanie primeranej obozretnosti spočívajúcej v zabezpečení primeraného množstva dôkazných prostriedkov pre preukázanie splnenia podmienok uplatňovaného nároku. Samotná požiadavka, aby sťažovateľ preukázal alebo aspoň označil dôkazy preukazujúce reálnosť deklarovaných obchodov, prostredníctvom ktorých by bolo možné identifikovať aj dodávateľa tovaru, nemožno považovať za neprimerane zaťažujúce a ani za zaťažovanie sťažovateľa dokazovaním skutočností, ktoré nastali u jeho dodávateľov.

59. Doteraz uvedené skutočnosti vedú kasačný súd, v zhode so žalovaným ako aj správnym súdom, k záveru, že sťažovateľ počas daňovej kontroly a ani v nadväzujúcom vyrubovacom konaní neunesol svoje dôkazné bremeno a riadne nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa 3W Group, s.r.o., čím porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 zákona o DPH. Kasačný súd, rovnako ako správny súd, preto považuje za zákonný záver správcu dane a žalovaného o nepriznaní nároku na odpočet DPH sťažovateľovi vo vzťahu k sporným obchodom.

60. Kasačný súd dodáva, že je irelevantná aj obrana sťažovateľa odkazujúca na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ ako aj judikatúru Najvyššieho súdu SR týkajúcu sa nároku na odpočet dane v prípade nevedomosti platiteľa dane o podvodnom konaní ostatných subjektov v dodávateľskom reťazci, keďže správca dane sťažovateľovi konanie jeho deklarovaného dodávateľa nijakým spôsobom nepričítal. Správca dane sa zameril na overenie reálnosti dodania tovarov od deklarovaného dodávateľa a neposudzoval prípadné podvodné konanie deklarovaného dodávateľa. Rozsudky Súdneho dvora EÚ, ktoré citoval sťažovateľ, by mohli byť v prejednávanej veci smerodajné za predpokladu, že by sťažovateľom predložené doklady a dôkazy odôvodňovali a preukazovali nárok na odpočítanie dane (preukazovali reálnosť dodania tovarov od deklarovaného dodávateľa) a jemu by bola vyčítaná vedomá účasť na podvode, čo sa však v prejednávanom prípade nestalo.

61. Zistené okolnosti zjavne nasvedčujú tomu, že plnenia, ktoré sťažovateľ deklaruje ako prijaté a z ktorých si uplatnil odpočítanie dane, sa neuskutočnili tak, ako sťažovateľ tvrdil. Keďže sťažovateľ v daňovom konaní nepreukázal, že od dodávateľa prijal tovar, ktorý deklaroval predloženými faktúrami, mohol kasačný súd len konštatovať, že správny súd posúdil vec z hľadiska vymedzenia žalobných bodov po právnej stránke správne, keď sa z vyššie opísaných dôvodov stotožnil so

žalovaným, že v danom prípade sťažovateľovi právo na odpočítanie dane pre porušenie § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 zákona o DPH nepatrí.

V.

Záver

62. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

63. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.