

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/22/2022
Identifikačné číslo spisu: 3020200374
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200374.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a zo sudkýň JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu: Ing. Jozef Pribula, s miestom podnikania Rožkovany 176, 082 71 Rožkovany, IČO: 34 812 296, právne zastúpený advokátom: JUDr. Marek Radačovský, so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101616022/2020 zo dňa 22. októbra 2020, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/65/2020-180 zo dňa 24. novembra 2021, takto

r o z h o d o l :

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

II. Žalobcovi p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018 a o jej výsledku vyhotovil protokol č. 102228549/2019 zo dňa 24. septembra 2019 (ďalej len „protokol“), ktorý doručil žalobcovi dňa 2. októbra 2019.

2. V nadväznosti na zistenia obsiahnuté v protokole správca dane rozhodnutím č. 100828690/2020 zo dňa 29. apríla 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) určil žalobcovi rozdiel za zdaňovacie obdobie júl 2018 v sume 9.516,90 €, nepriznal nadmerný odpočet v sume 5.952,73 € a vyrubil daň v sume 3.564,17 €. Správca dane žalobcovi neuznal uplatnené právo na odpočet z dodávateľských faktúr za nákup rôznych druhov elektroinštalačného materiálu v júli 2018 od spoločnosti Družstvo Trentin.

3. Správca dane dospel k názoru, že v predmetnej veci nedošlo k naplneniu práva odpočítať daň a konštatoval, že v posudzovanom prípade nevznikla daňová povinnosť na žiadnom stupni zisteného dodávateľského reťazca, v ktorom došlo k daňovému úniku v dôsledku podvodného konania.

4. Zo zistení správca dane vyplýva, že žalobca mal za deklarovaného dodávateľa konať z pánom Q. S.. Správca dane zistil, že počas realizácie zdaniteľných obchodov bol predsedom predstavenstva

deklarovaného dodávateľa pán S. Z., občan Rumunská. Deklarovaný dodávateľ so správcom dane nekomunikoval, nepredložil mu vyžiadané doklady, rovnako tak predseda predstavenstva dodávateľa. Na registrovanom sídle dodávateľa sa nachádza bytový dom, kde nie je uvedený názov tejto spoločnosti. Posledné daňové priznanie podalo Družstvo Trentin za zdaňovacie obdobie október 2018. Správca dane predvolal ako svedka P. A. E., bývalého podpredsedu predstavenstva, ktorý uviedol, že sa nepodieľal na všetkých činnostiach družstva. Svedok sa so žalobcom osobne nestretol, za dodávateľa mal konať pán S.. Svedok potvrdil vystavené faktúry a podpis pána S. na nich, pričom družstvo malo žalobcovi podľa jeho vedomostí dodávať štrukturálne kabeláže a obchody dojednával pán S.. Materiál bol obstarávaný dodávateľsky a o spôsobe prepravy nemal vedomosť, keďže o toto sa staral pán S..

5. Počas daňovej kontroly bol vypočítaný aj pán S., ktorý uviedol, že konal v mene dodávateľa sám (na základe plnej moci) a dojednával obchody. Na podnikanie družstvo využívalo prenajaté priestory v rodinnom dome, nezamestnávalo žiadnych zamestnancov a nemalo žiadny hmotný či nehmotný majetok. Svedok potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobcom v období od marca do septembra 2018 vo vzťahu k dodávke elektroinštaláčného materiálu. Potvrdil tiež vystavenie faktúr k sporným obchodom, tovar mal nakupovať od dvoch firiem, na ktorých názvy si nepamätá, ale pamätal si na meno konateľa jednej z nich, pána R. T.. Ten aj nosil tovar svedkovi na dohodnuté miesto a pán S. ho následne osobne odvážal do Bratislavy žalobcovi. Tovar svedok prepravoval osobne v prenajatých vozidlách a odovzdával žalobcovi na stavbách v Bratislave.

6. Z vyjadrení žalobcu správca dane zistil, že tovar mal byť žalobcovi dodávaný na konkrétnych miestach v Bratislave, pri vykládke tovaru bol osobne prítomný žalobca a pán S.. Tovar spotrebovávali priamo zamestnanci žalobcu v súvislosti s prácami na stavbách a pri montážnej činnosti. Predložil tiež správcovi dane zoznam pracovníkov vykonávajúcich tieto práce.

7. Z analytického systému kontrolných výkazov správca dane zistil, že Družstvo Trentin v období júl 2018 obchodovalo so spoločnosťami CONFILU s.r.o., NIVELA GROUP, a.s., Rafford Invest s.r.o., ktoré boli nekontaktné a nespolupracovali. Deklarovaný dodávateľ si uplatnil odpočítanie dane od dodávateľa CONFILU s.r.o., ktorý daň na výstupe priznal, avšak svoju daňovú povinnosť si ponížil prostredníctvom jediného dodávateľa, spoločnosti MAFRI, s.r.o., ktorá taktiež deklarovala jediného dodávateľa spoločnosť KRÁSNA A-D s.r.o., ktorá daň nepriznala a neodviedla do štátneho rozpočtu, čím došlo k porušeniu neutrality DPH a k daňovému úniku. Obchodný reťazec, ktorého súčasťou je aj žalobca, bol tak podľa správcu dane poznačený podvodom.

8. Konateľom spoločnosti CONFILU s.r.o. v spornom období bol pán R. T., neskôr bola spoločnosť bez konateľa. Spoločnosť je nekontaktná a jej sídlo je podľa zistení správcu dane virtuálne. Táto spoločnosť nemá v predmete obchodnej činnosti obchodovanie s elektroinštaláčným materiálom. Konateľom daňového subjektu MAFRI, s.r.o. bol pán A. Q., ktorý sa v rámci správy daní vyjadril, že predmetná spoločnosť neuskutočňovala a neprijala žiadne zdaniteľné obchody a obchody s dodávateľom KRÁSNA A-D, s.r.o. sa neuskutočnili. Spoločnosť KRÁSNA A-D s.r.o. je nekontaktná spoločnosť, ktorej bola z úradnej moci zrušená registrácia na DPH. Správca dane uzavrel, že deklarovaný dodávateľ a jeho subdodávateľia reálne nevykonávajú ekonomickú činnosť, ich úlohou bolo transakcie len formálne vykázat', avšak bez ekonomického opodstatnenia s cieľom podvodným spôsobom narušiť riadne fungovanie spoločného systému DPH. Preto skonštatoval, že žalobca nedisponuje materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa Družstvo Trentin, išlo len o formálneho dodávateľa, ktorý tovar žalobcovi nikdy nedodal.

9. Z dokazovania vykonaného vo vyrubovacom konaní (z dožiadania spoločnosti VOLKSWAGEN SLOVAKIA, a.s.) správca dane zistil, že pán S. a pán E. nemali evidovaný vstup do areálu závodu spoločnosti VOLKSWAGEN SLOVAKIA, a.s. v mesiaci júl 2018.

10. Žalovaný rozhodnutím č. 101616022/2020 zo dňa 22. októbra 2020 (ďalej len „žalované rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Zastával názor, že z dokazovania vykonaného správcom dane jednoznačne vyplýva, že žalobca nedisponuje existenciou materiálneho plnenia od deklarovaného dodávateľa. Z dokazovania správcu dane tiež vyplýva, že sporné plnenie bolo spojené s podvodným konaním a daňovým únikom, pričom daň, ktorú si žalobca odpočítal, nebola do štátneho rozpočtu odvedená. Žalovaný akcentoval svoje pochybnosti spočívajúce v nekontaktnosti a nespolupráci deklarovaného dodávateľa, osôb zaň konajúcich a pochybnosti o jeho ekonomickej činnosti podporené skutkovými zisteniami správcu dane. Deklarovaný dodávateľ pritom daň fakturovanú žalobcovi neodviedol do štátneho rozpočtu, ale svoju daňovú povinnosť si umelo

ponižoval prostredníctvom „fiktívneho reťazca“ nekontaktných dodávateľov. Tieto skutočnosti vedú žalovaného k záveru, že žalobcovi nemohol byť dodaný reálny tovar od spoločnosti, ktorá reálne nevykonáva obchodnú činnosť, jej úlohou bolo vystavovanie faktúr a navodenie dojmu reálneho obchodu. To prenieslo v predmetnej veci dôkazné bremeno opäť na daňový subjekt - žalobcu. Ten síce podľa žalovaného predložil menný zoznam zamestnancov a projektovú dokumentáciu poskytnutú odberateľom, tým však neodstránil dôvodné pochybnosti správcu dane o dodaní preverovaného tovaru od spochybneného dodávateľa. Žalobca pritom neposkytol žalovanému ani správcovi dane dôkaz o tom, že deklarovaný tovar použil na zdaniteľné plnenia (spárovanie faktúr) a keďže v danom období obchodoval aj s inými dodávateľmi, žalovaný vyslovil názor, že na zdaniteľné plnenia využil práve tento iný tovar.

11. Žalovaný preto uzavrel, že dôvodom nepriznania práva na odpočet zo sporných obchodov bolo, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že splnil zákonné podmienky oprávňujúce ho uplatniť si právo na odpočítanie dane, keďže skutočnosti uvedené vo faktúrach nezodpovedajú reálnemu plneniu vykonanému deklarovaným dodávateľom. Navyše boli zistené skutočnosti preukazujúce podvodné konanie, s ktorým bolo plnenie žalobcu spojené. O tomto konaní pritom žalobca logicky musel vedieť, keďže k dodaniu tovaru od deklarovaného dodávateľa reálne nedošlo. Žalovaný tiež poukázal na pochybnosti ohľadom osoby pána S., ktorý bol konateľom aj iných nekontaktných spoločností.

12. Podľa názoru žalovaného správcu dane dôvodne nevykonal navrhovaný výsluch svedkov - zamestnancov žalobcu a súvisiace miestne zisťovanie u odberateľa VOLKSWAGEN SLOVAKIA, a.s. Žalovaný neuznal ani námietky žalobcu týkajúce sa väd protokolu či námietku vykonania daňovej kontroly nepríslušným orgánom.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

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

14. V správnej žalobe žalobca namieta, že daňovú kontrolu vykonal miestne nepríslušný daňový orgán, čo je síce v súlade s § 44 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), avšak aktuálna právna úprava neumožňuje miestne nepríslušnému daňovému orgánu aj vydať rozhodnutia v nadväzujúcom daňovom konaní. V predmetnej veci, s ohľadom na miesto podnikania žalobcu, mal byť príslušným orgánom Daňový úrad Prešov. Žalobca namietal aj nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly z dôvodu absencie náležitosti - uvedenia sídla správcu dane, keď tento uvádzal len sídlo pobočky. Žalobca namietal tiež nezákonné odmietnutie dôkazov, ktoré navrhoval vykonať - miestneho zisťovania v priestoroch závodu VW Slovakia, a.s. a výsluchu jeho zamestnancov a naopak vykonanie dôkazov, ktoré žalobca nenavrhol (evidencia vstupov a výstupov do závodu VW Slovakia, a.s.), a to vo vyrubovacom konaní.

15. Podľa názoru žalobcu je rozhodnutie žalovaného a správcu dane v podstatnej miere založené práve na nekontaktnosti, nespolupráci a nevedení účtovníctva zo strany jeho dodávateľov a jeho subdodávateľov. Tieto okolnosti však nastali až po uskutočnení zdaniteľných plnení. Navyše ide o okolnosti mimo sféry vplyvu žalobcu, ktoré správcu dane zisťoval z informačných systémov finančnej správy, za ktoré žalobca nemôže niesť zodpovednosť a o ktorých ani nemohol vedieť. Žalobca zdôrazňuje, že v čase realizácie zdaniteľných plnení neboli dostupné žiadne verejné informácie o nedôveryhodnosti jeho obchodného partnera. Podľa názoru žalobcu sú pochybnosti žalovaného postavené len na domnienkach, pričom žalobca akcentuje skutočnosť, že uskutočnenie zdaniteľných obchodov preukazovali aj výsluchy pána E. a S. a mohli ich potvrdiť aj výsluchy jeho zamestnancov, ktoré však správcu dane odmietol vykonať. Žalobca v správnej žalobe namietal, že bol neprimerane zaťažovaný dôkazným bremenom vo vzťahu ku skutočnostiam ležiacim mimo jeho sféry vplyvu, pričom správcu dane žiadnym spôsobom nepreukázal vedomosť žalobcu o daňovom podvode konštatovanom žalovaným, ktorým mal byť obchodný reťazec, v ktorom figuroval aj žalobca, poznačený.

16. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe zotrval na svojich tvrdeniach uvedených v žalovanom rozhodnutí. Rovnako tak zotrval na svojich tvrdeniach aj žalobca v nasledujúcej replike.

17. Správny súd rozsudkom č. k. 13S/65/2020-180 zo dňa 24. novembra 2021 (ďalej len „napádaný rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a vychádzajúce z nedostatočne zisteného skutkového stavu. Dôvodom zrušenia rozhodnutia žalovaného bolo to, že v obdobných prípadoch žalobcu (daňová kontrola za mesiace január až september 2016 a november 2016) žalovaný zrušil obdobné rozhodnutia správcu dane pre nedostatočne zistenie skutkového stavu. Žalovaný teda v obdobných situáciách rozhodol rozdielne, čo je podľa názoru správneho súdu neprípustný postup. Správny súd tiež konštatoval nedostatočne zistený skutkový stav, keď žalovaný a správca dane odmietol vykonať žalobcom navrhované dôkazy - vypočutie zamestnancov žalobcu za účelom preukázania reálneho dodania tovaru.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

18. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Žiadal, aby kasačný súd napádaný rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

19. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti zopakoval skutkové zistenia uvedené v žalovanom rozhodnutí a v rozhodnutí správcu dane, pričom akcentoval ich správnosť. Zastáva názor, že skutkový stav bol náležite zistený a v predmetnej veci vznikli dôvodné pochybnosti o dodaní preverovaného tovaru prostredníctvom deklarovaného dodávateľa, ktoré správca dane jasne, logicky vyjadril a odôvodnil nimi prechod dôkazného bremena na žalobcu. Navyše správca dane zistil skutočnosť preukazujúce podvodné konanie, s ktorým bolo plnenie žalobcu spojené. Preto to mal byť žalobca, ktorý vo vlastnom záujme mal poskytnúť správcovi dane dôkazy preukazujúce skutočné nadobudnutie tovaru.

20. Žalovaný sa nestotožňuje ani s názorom správneho súdu, že porušil princíp právnej istoty, keď rozhodol o obdobných veciach rozdielne. Podľa názoru žalovaného skutočnosť, že správca dane v zdaňovacích obdobiach roku 2016 nedostatočne zistil skutkový stav ešte neznamená, že nedostatočne zistil skutkový stav aj v zdaňovacom období roku 2018. Ide teda o odlišné situácie, v predmetných konaniach boli vykonané odlišné dôkazy, v obchodných reťazcoch boli iné odberateľské subjekty a vypočutí iní svedkovia. Porovnávanie v tomto smere nie je podľa sťažovateľa namieste.

21. K odmietnutiu vykonania žalobcom navrhovaných dôkazov zotrval žalovaný na argumentácii uvedenej vo svojom rozhodnutí. Tieto nepovažoval za účelné, keďže zamestnanci žalobcu nemali byť podľa tvrdení žalobcu pri osobnom preberaní tovaru žalobcom a miestne zisťovanie v areáli závodu VW Slovakia, a.s. považoval žalovaný za irelevantné s ohľadom na vyžiadajúcu evidenciu týkajúcu sa povolení vstupu do predmetného areálu.

22. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zdôrazňoval správnosť záverov správneho súdu, zopakoval podstatné tvrdenia zo správnej žaloby a poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/1/2020.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

23. 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.

24. Kľúčovou právnou otázkou v predmetnej veci bolo, či správny súd náležite právne posúdil, s ohľadom na dôvod neuznania uplatneného práva na odpočet z realizovaných obchodov, mieru dôkazného bremena, ktoré zaťažovalo žalobcu v daňovom konaní a v tomto kontexte aj náležite posúdil rozsah a výpovednú hodnotu dokazovania vykonaného správcom dane a sťažovateľom spolu s ich postupom pri odmietnutí vykonania žalobcom navrhovaných dôkazov.

Všeobecné východiská

25. V súvislosti s nastolenou otázkou dáva kasačný súd 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 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 *Consorzio 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).

26. 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.

27. 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).

28. 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).

29. 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).

30. 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).

31. Ľahká zneužívateľnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych 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 nepostačujú 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).

32. 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).

33. 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 správcovi 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). 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).

34. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj SD EÚ 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).

35. Kasačný súd považuje za potrebné dať v tomto kontexte do pozornosti tiež svoju aktuálnu ustálenú rozhodovaciu činnosť vyjadrenú v judikáte ZNSS 23/2022 (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022):

„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 materiálo-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia.

V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.“

36. 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).

37. 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 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).

38. 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).

39. V tomto smere možno uviesť, že daňovým podvodom na účely daňového konania možno rozumieť zavinené „protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamľčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne mu zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod“ (RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95). Dôvodom pre neuznanie odpočítania DPH alebo oslobodenia od dane nie je len uskutočnenie daňového podvodu, ale aj účasť na ňom. „Právo na odpočítanie dane sa odoprie, nielen ak zdaniteľná osoba spácha daňový podvod sama, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa zúčastňovala na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH, alebo ho prinajmenšom uľahčila. Takáto zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za subjekt, ktorý sa podieľa na daňovom podvode alebo ho uľahčuje, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z ďalšieho predaja tovaru alebo z používania služieb v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnila na výstupe (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, ako aj rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47, ako aj citovanú judikatúru)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 25). Daňový podvod a účasť na ňom ako dôvody pre nepriznanie práva na úseku DPH sú konštruované na princípe zavinenia. Stávajú sa teda dôvodom pre nepriznanie práva na úseku daní vtedy, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie (odpočet alebo oslobodenie) mal vedomosť o svojej účasti na podvode alebo nemal o tejto účasti vedomosť, avšak to v dôsledku toho, že pri preverovaní svojho obchodného partnera nepostupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou, mal vedieť (bližšie pozri aj bod 32 tohto rozsudku). „[S] režimom s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným smernicou 2006/112 nie je zlučiteľné odopretie uvedeného práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknutá transakcia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iná transakcia, ktorá je súčasťou reťazca dodávok pred alebo po transakcii vykonanej uvedenou zdaniteľnou osobou, bola predmetom podvodu v oblasti DPH. Zavedenie systému objektívnej zodpovednosti by totiž išlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu nárokov štátnej pokladnice (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 25, a rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 49)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 26).

40. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel, C-439/04 zo dňa 6. júla 2006. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:

1. Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
2. Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
3. Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?

4. Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

41. 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 Valérianne, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva dôkazné bremeno finančné orgány.

Aplikácia všeobecných východísk na prípad sťažovateľa

42. Kasačný súd po preskúmaní súdneho a administratívneho spisu konštatuje, že sťažovateľ a správca dane založili svoje rozhodnutia a nepriznanie práva na odpočet DPH jednak na tvrdenom nepreukázaní hmotnoprávných podmienok na priznanie tohto práva (dodania tovaru zo strany deklarovaného dodávateľa) a ako aj na účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

43. Kasačný súd v tomto kontexte považuje za potrebné zdôrazniť, ako to vyplýva už z vyššie uvedených všeobecných východísk, že v prípade sankcionovania účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom alebo v prípade sankcionovania zneužitia práva v daňovej oblasti, ide o situácie, v ktorých hmotnoprávne podmienky priznania týchto práv nie sú sporné. Preto ak príslušné orgány na jednej strane konštatujú, že žalobca nepreukázal hmotnoprávne podmienku odpočtu DPH a na druhej strane konštatujú, že sa dopustil vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, vnútorne si odporujú.

44. Tento rozpor pritom nie je len technickou nedokonalosťou, ale má zásadný dopad na celé daňové konanie. Je tomu tak preto, že od určenia dôvodu nepriznania práva na odpočet DPH závisí posúdenie miery dôkazného bremena, ktorým bol v daňovom konaní zaťažený daňový subjekt a správca dane. V prípade preukazovania daňového podvodu a účasti na ňom totiž dôkazné bremeno ťaží primárne správcu dane, ale pri hmotnoprávných podmienkach práva na odpočet DPH a ich preukazovaní je toto dôkazné bremeno prioritne na daňovom subjekte. Pokiaľ by správny súd prehliadol nepreskúmateľnosť a nezrozumiteľnosť rozhodnutia žalovaného vo vzťahu k zistenému dôvodu nepriznania práva na odpočet, nemohol by ani náležite posúdiť žalobcom nastolenú otázku miery dôkazného bremena, ktorým mal byť v daňovom konaní zaťažený.

45. K správnym súdom vyslovenej nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného z dôvodu, že malo dôjsť k odklonu od jeho rozhodovacej činnosti týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia roku 2016, kasačný súd uvádza, že s touto nesúhlasí. Správca dane totiž v posudzovanom prípade vykonával samostatnú daňovú kontrolu za rok 2018, ktorej závery boli podkladom pre vydanie žalovaných rozhodnutí. Ak žalovaný v súvislosti s daňovou kontrolou za rok 2016 vyslovil odlišné skutkové alebo právne závery, ako urobil v prejednávanej veci, tieto jeho závery vzhľadom na iný skutkový stav (napr. čas realizácie obchodov, odlišní dodávateľa, iná daňová kontrola, iné dôkazné prostriedky) nie je možné bez ďalšieho aplikovať pre daňovú kontrolu za rok 2018 a vyrubovacie konania na ňu nadväzujúce. Ak medzi daňovou kontrolou pre rok 2016 a 2018 existovalo nejaké konkrétne prepojenie, ktoré malo poukazovať na odlišný prístup žalovaného, toto mal správny súd dôkladne popísať a odôvodniť vzťah medzi týmito kontrolami. Vzhľadom na to, že správny súd bližšie nešpecifikoval konkrétne prepojenia medzi týmito dvoma kontrolami, bez ďalšieho nie je možné záver o odklone od rozhodovacej činnosti žalovaného a nepreskúmateľnosti napádaného rozhodnutia zo strany kasačného súdu potvrdiť.

46. Hoci sa kasačný súd nestotožnil s argumentáciou správneho súdu týkajúcou sa nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného pre nevysporiadanie sa s rozhodnutiami žalovaného týkajúcimi sa zdaňovacieho obdobia roku 2016, nemohol sa stotožniť ani s argumentáciou sťažovateľa v tom smere, že závery v jeho rozhodnutí sú jasné, určité a zrozumiteľné. Nezrozumiteľnosť rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia podľa kasačného súdu spočíva v tom, že v napadnutých rozhodnutiach orgánov finančnej správy nebol jasne a zrozumiteľne vyjadrený dôvod, ktorý viedol k nepriznaniu žalobcom uplatneného práva na odpočet DPH. Vzhľadom na to, že ide o identický dôvod nezákonnosti napádaného rozhodnutia, ktorým argumentoval aj správny súd, kasačný súd nepovažoval za účelné v predmetnej veci zrušovať rozsudok správneho súdu pre doplnenie dôvodov nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného v kontexte rozsahu argumentácie žalobcu, pretože vo výsledku je výrok rozsudku správneho súdu vecne správny.

47. Kasačný súd konštatuje, že predmetné pochybenie má súvis aj s posúdením miery dôkazného bremena, ktorým bol žalobca v daňovom konaní zaťažený v kontexte pochybností, ktoré správca dane

počas daňového konania vznášal. V tomto smere považuje kasačný súd za potrebné zdôrazniť, že tak prvostupňové rozhodnutie ako aj rozhodnutie žalovaného sú založené v zásade najmä na pochybnostiach týkajúcich sa subdodávateľov dodávateľa žalobcu a na nekontaktnosti dodávateľa žalobcu - spoločnosti Družstva Trentin.

48. Kasačný súd nespochybňuje úvahu sťažovateľa a správcu dane o tom, že prípadná nekontaktnosť dodávateľa sťažuje procesnú situáciu daňového subjektu. Toto sťaženie spočíva v tom, že v prípade vznesenia legitímnych pochybností o uskutočnení zdaniteľného obchodu je v princípe dôkazná povinnosť na preukázaní hmotnoprávných podmienok práva na odpočet DPH na daňovom subjekte (žalobcovi), keďže dôkazy zo strany deklarovaného dodávateľa nemožno získať.

49. Vyššie uvedené však neznamená to, že samotná nekontaktnosť dodávateľa je aj legitímnou a dostatočnou pochybnosťou správcu dane o uskutočnení zdaniteľných obchodov, ktorá by bola spôsobilá preniesť celé dôkazné bremeno v daňovom konaní na daňový subjekt. A to osobitne v situácii, ak konateľ dodávateľskej spoločnosti alebo osoba oprávnená za predmetnú spoločnosť konať (v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov) potvrdila reálnosť uskutočnenia zdaniteľných plnení. Inými slovami, to, že je deklarovaný dodávateľ v čase daňovej kontroly nekontaktný, bez ďalších iných skutočností nespochybňuje to, že k zdaniteľným obchodom došlo tak, ako je deklarované na predložených faktúrach. Ide v zásade len o indiciu, ktorá môže správcu dane a sťažovateľa viesť k dôslednému prevereniu obchodného reťazca. Súčasne takáto skutočnosť sama o sebe nie je ani dôkazom o daňovom podvode či o vedomej účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

50. Rovnako pochybnosti na strane subdodávateľov dodávateľa žalobcu v zásade nepredstavujú dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočet DPH (ZNSS 23/2022). Tieto skutočnosti totiž žiadnym spôsobom nevyvracajú základné deklarované tvrdenie daňového subjektu o tom, že tovar mu bol dodaný od jeho zmluvného partnera - priameho dodávateľa. Daňový subjekt nemá v zásade povinnosť zisťovať pôvod dodaného tovaru, a teda pátrať po skutočných subdodávateľoch jeho dodávateľa. Vyššie uvedené neznamená, že skutočnosti a nezrovnalosti v subdodávateľskom reťazci sú irelevantné, práve naopak. Tieto totiž môžu dokazovať existenciu daňového podvodu v obchodnom reťazci na predchádzajúcich stupňoch, avšak táto sa stáva vo vzťahu k tretiemu subjektu dôvodom nepriznania práva na odpočet DPH len v prípade preukázania jeho vedomej účasti na takomto reťazci. Teda, ak daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že participuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Náležité preukázanie vedomosti žalobcu o jeho participácii na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom však v rozhodnutí správcu dane a žalovaného absentuje.

51. Keďže rozhodnutie žalovaného trpí vyššie uvedenými vadami, kasačný súd musel konštatovať správnosť a zákonnosť rozsudku správneho súdu v jeho výroku, napriek relatívne strohému a nedôslednému odôvodneniu.

52. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že tieto závery neznamenajú automaticky, že žalobcovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočet dane z predmetného dodania tovaru. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby jednoznačne ustálil dôvod nepriznania odpočítania DPH v predmetnej veci a tento, s ohľadom na jeho povahu, podporili relevantnými skutkovými zisteniami vychádzajúcimi z daňovej kontroly pri akceptovaní a uplatňovaní takého dôkazného bremena, aké zodpovedá zistenému dôvodu nepriznania odpočítania DPH. Tomuto postupu správcu dane, resp. žalovaného potom musí zodpovedať aj odôvodnenie rozhodnutí príslušných orgánov finančnej správy a rozsah vykonaného dokazovania. Pri vykonávaní dokazovania pritom musí sťažovateľ dbať o to, aby žalobcovi nebolo znemožnené relevantnými dôkazmi preukázať svoje tvrdenia.

V.

Záver

53. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje vo výroku za vecne správny a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

54. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane a sťažovateľa postupovať podľa pokynov správneho súdu, v smere naznačenom kasačným súdom vyššie a podľa potreby doplniť vykonané dokazovanie (§

469 SSP). Následne bude potrebné vydať rozhodnutie, ktoré bude aj náležite odôvodnené racionálnymi úvahami, ktoré príslušný orgán viedli k vydaniu rozhodnutia.

55. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 2 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi priznal nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania voči procesne neúspešnému sťažovateľovi. 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).

56. 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.