

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/47/2021
Identifikačné číslo spisu: 3021200136
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200136.1

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. 100410251/2021 zo dňa 10. marca 2021, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/45/2021-189 zo dňa 29. septembra 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 obdobia január až júl 2017 a september až december 2017 a o jej výsledku vyhotovil protokol č. 102445729/2019 zo dňa 28. októbra 2019 (ďalej len „protokol“), ktorý doručil žalobcovi dňa 19. novembra 2019.

2. V nadväznosti na zistenia obsiahnuté v protokole správca dane rozhodnutím č. 101729232/2020 zo dňa 12. novembra 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2017 v sume 13.736,17 €, nadmerný odpočet žalobcovi znížil zo sumy 14.657,17 € na sumu 920,99 €. Správca dane žalobcovi neuznal uplatnené právo na odpočet z dodávateľských faktúr za nákup materiálu pre štruktúrovanú kabeláž v marci 2017 od spoločnosti Cino s.r.o.

3. Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynulo, že spoločnosť Cino s.r.o. bola dňa 23. apríla 2020 ex offio vymazaná z obchodného registra, jej posledný konateľ (občan Rumunská - W. Q.) bol nekontaktný a nepredložil správcovi dane účtovné a daňové doklady. Počas daňovej kontroly bol vypočutý aj svedok, bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti v čase uskutočňovania obchodov, pán

Y. V., ktorý uviedol, že spoločnosť Cino s.r.o. v roku 2017 zamestnávala 4 zamestnancov, potvrdil vystavenie a podpísanie faktúr žalobcovi ako aj uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Tovar mal pán V. nakladať a vykladať osobne, prepravoval ho dodávkami patriacimi dodávateľskej spoločnosti, prevzal ho vždy v Košiciach na Textilnej ulici, číslo si nepamätal a tovar odviezol do areálu Volkswagen Bratislava. Obchodná spolupráca so žalobcom nebola založená na písomnej zmluve, ale na základe objednávok žalobcu, úhrady boli realizované bezhotovostne. Názvy subdodávateľských spoločností si pán V. nepamätal, spomenul si len na meno I. G. z Košíc. Doklady odovzdal pán V. novému konateľovi spoločnosti Cino s.r.o., pánovi Q..

4. Z vyjadrení žalobcu správca dane zistil, že tovar mal byť žalobcovi dodávaný na miesto zákaziek, ktoré súviseli s vystavenými faktúrami. Tovar spotrebovali priamo zamestnanci žalobcu v súvislosti s prácami na stavbách a pri montážnej činnosti. Predložil tiež správcovi dane zoznam pracovníkov vykonávajúcich tieto práce.

5. Správca dane preto preveril súvisiace zdaniteľné plnenia u deklarovaných odberateľov žalobcu - spoločnosti - Soitron, s.r.o., TEMPEST, a.s. a Aliga, s.r.o., pričom uzavrel, že nemá pochybnosti o reálnosti uskutočnených zdaniteľných plnení žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období, ale spochybňuje reálnosť prijatých plnení od dodávateľskej spoločnosti Cino s.r.o.

6. Dodávateľskú spoločnosť Cino s.r.o. považoval správca dane za nekontaktnú, jej konateľ pán V. vystupoval ako štatutárny orgán ďalších 13-tich spoločností, spoločnosť si neplnila svoje zákonné povinnosti a mala evidované vysoké nedoplatky na dani. Predmetná spoločnosť nespolupracovala so správcom dane, sídlo nebolo označené obchodným menom spoločnosti. Hoci pán V. formálne potvrdil spoluprácu so žalobcom, podľa správcu dane nepredložil dôkazy, ktoré by túto spoluprácu potvrdzovali.

7. Z kontrolných výkazov spoločnosti Cino s.r.o. správca dane zistil, že táto si uplatnila odpočítanie dane od dodávateľov - spoločností AZONIX s.r.o., Bau Hause, s.r.o., VERSE one s.r.o., ZEOCEM, spol. s.r.o., BRAVA RESOURCES s.r.o., PARTNERS BARTER NET s.r.o., PROTOS SK s.r.o. a ZWYRO, s.r.o. U týchto spoločností podľa názoru správcu dane dochádzalo k častým zmenám konateľov na zahraničné osoby, k dobrovoľným výmazom spoločností a u viacerých boli vykonané daňové kontroly s výsledným dorubením dane. Prípadne neboli v týchto daňových kontrolách preukázané dodania tovaru pre odberateľa spoločnosť Cino s.r.o. Ide o spoločnosti nepredkladajúce účtovné doklady, nekontaktné a nevykonávajúce ekonomickú činnosť. Spoločnosť ZWYRO, s.r.o., ktorej konateľom bol v rozhodnom čase pán I. G. bola od 9. februára 2019 bez konateľa, v rámci správy daní bolo zistené, že ide o nekontaktnú, nespolupracujúcu spoločnosť. Z evidencie daňových nedoplatkov správca dane zistil vysoké daňové nedoplatky predmetného subjektu. Na základe preverovania vykonaného v rámci iného konania u daňového subjektu Cino s.r.o. správca dane dospel k záveru, že dodanie tovarov a služieb od spoločnosti ZWYRO, s.r.o. spoločnosti Cino s.r.o. nebolo preukázané.

8. Z kontrolných výkazov DPH správca dane preveroval aj deklarovaných dodávateľov spoločnosti ZWYRO, s.r.o., konkrétne spoločnosti FRESH IDEAS, s.r.o., GePE - KASTEL s.r.o., ILP - TRADE s.r.o., JK&OŠ, s.r.o., PREMIO s.r.o., PROJECT PLAN, s.r.o., Verbus grup s.r.o., a zistil, že tieto spoločnosti nevykázali žiadne uskutočnené zdaniteľné plnenia pre daňový subjekt ZWYRO, s.r.o. Dodávky pre spoločnosť ZWYRO s.r.o. vykázala len spoločnosť RF and spol. s r.o., pričom táto spoločnosť si uplatnila odpočet za dodávku tovaru od spoločnosti CORECT GROUP SECURITY, s.r.o. CORECT GROUP SECURITY, s.r.o. však nevykázala žiadne zdaniteľné plnenia. Tieto skutočnosti viedli k porušeniu princípu neutrality DPH v predmetnom obchodnom subdodávateľskom reťazci smerujúcom k spoločnosti ZWYRO, s.r.o.

9. S ohľadom na vyššie uvedené správca dane uzavrel, že nepriznal žalobcovi uplatnené právo na odpočet dane z dôvodu porušenia § 49 ods. 1, 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) a v súvislosti s § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keďže žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu hmotnoprávných podmienok uplatnenia predmetného práva a správca dane preukázal, že k dodaniu fakturovaného tovaru žalobcovi zo strany dodávateľskej spoločnosti Cino s.r.o. reálne nedošlo.

10. Žalovaný rozhodnutím č. 100410251/2021 zo dňa 10. marca 2021 (ďalej len „žalované rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Zdôraznil pritom, že dôkaznú povinnosť a dôkazné bremeno v daňovom konaní má prioritne daňový subjekt uplatňujúci si právo na

odpočet. Správca dane v predmetnom daňovom konaní skúmal prioritne tú skutočnosť, či žalobcovi reálne dodala tovar deklarovaná dodávateľská spoločnosť Cino s.r.o. Žalovaný poukázal na skutkové zistenia správcu dane a zdôraznil najmä skutočnosť, že výpoveď predchádzajúceho konateľa spoločnosti Cino s.r.o. bola nekonkrétne, tento pritom nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, spoločnosť Cino s.r.o. bola nekontaktná a nespolupracujúca, nevykazovala znaky ekonomickej činnosti. Podľa názoru žalovaného nemožnosť preveriť uskutočnenie zdaniteľných plnení u dodávateľov daňového subjektu sťažuje dôkaznú situáciu práve daňovému subjektu, pričom tieto okolnosti môžu predstavovať oprávnené pochybnosti správcu dane o naplnení podmienok uplatneného práva na odpočet. Žalovaný tiež poukázal na skutočnosť, že deklarované dodávky tovaru sa mali uskutočňovať v priestoroch závodu spoločnosti Volkswagen Slovakia, a.s. v Bratislave, z podkladov predložených touto spoločnosťou však nevyplýva, že by pán Y. V. mal oprávnenie vstupovať do priestorov závodu. Poukázal na rozpory v tvrdení žalobcu, ktorému mala spoločnosť Cino s.r.o. dodávať tovar do viacerých miest, kde realizoval svoje práce, kdežto pán V. deklaroval dodávky len do priestorov závodu spoločnosti Volkswagen Slovakia, a.s. v Bratislave a iné miesta nespomenul. Žalovaný akcentoval pochybnosť, že nie je zrejme, prečo sa práve nekontaktná spoločnosť stala najväčším dodávateľom tovaru pre žalobcu, keď rovnaký tovar nakupoval žalobca aj od iných kontaktných spoločností.

11. V predmetnej veci preto podľa žalovaného nebolo možné zistiť pôvod nadobudnutia tovaru, nebolo možné preveriť okolnosti, priebeh a spôsob dodania fakturovaného tovaru, skladovanie, manipuláciu s preverovaným tovarom a celkovú vzájomnú obchodnú spoluprácu. Na základe zistení správcu dane bolo preukázané, že deklarovaný nekontaktný dodávateľ nemohol žalobcovi reálne dodať fakturovaný tovar prostredníctvom vykonštruovaného reťazca nekontaktných spoločností, u ktorých nebolo zistené, že by vykonávali ekonomickú činnosť. Dôvodom nepriznania odpočítania od dane sa tak stalo to, že v daňovom konaní nebolo preukázané, že plnenia boli dodané dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Podľa žalovaného išlo o obchod, v ktorom bola spochybená samotná existencia tovaru, správca dane preukázal, že daňovému subjektu tovar nedodal dodávateľ uvedený na faktúre.

12. Súčasne žalovaný konštatoval, v súlade so zisteniami správcu dane, že žalobca participoval na obchodnom reťazci poznačenom podvodným konaním, ktoré spočívalo v porušení princípu neutrality DPH, ktoré bolo realizované prostredníctvom dodávateľa žalobcu, u ktorého nebolo preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti. Na začiatku reťazca nebola daň priznaná a odvedená do štátneho rozpočtu.

13. Podľa názoru žalovaného správca dane dôvodne nevykonal navrhovaný výsluch svedkov - zamestnancov žalobcu a súvisiace miestne zisťovanie, keď podľa tvrdení žalobcu mali byť pri preberaní tovaru prítomní len pán V. a žalobca. Aj napriek tomu, že správa dane nevykonala miestne zisťovanie v závode VW Slovakia a.s., podľa názoru žalovaného získal dosť dôkazov z evidencie vstupov a výstupov na to, aby vyvrátil tvrdenia daňového subjektu. Tvrdenia žalobcu odôvodňujúce miestne zisťovanie, že k dodávkam malo dôjsť vo výrobných halách, ktoré mali samostatný vstup a tvorili stavenisko, preto nebol potrebný prechod cez hlavnú bránu závodu, resp. že dodania boli uskutočnené pred výrobným závodom, považoval správca dane za účelové a menené v nadväznosti na zistenia správcu dane. Žalovaný neuznal ani námietky žalobcu týkajúce sa väd protokolu, následkov absencie podpisu na výzve na vyjadrenie k protokolu či námietku vykonania daňovej kontroly nepríslušným orgánom.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

14. 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.

15. V správnej žalobe žalobca namietal, 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, a tiež neukončenie daňovej kontroly (v zákonnej lehote), keďže výzva podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, doručovaná s protokolom z daňovej kontroly, nebola podpísaná žiadnou osobou. 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 až vo vyrubovacom konaní.

16. 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 subdodávateľov. Tieto okolnosti však nastali až viac ako rok po uskutočnení zdaniteľných plnení. Navyše ide o okolnosti mimo sféry vplyvu žalobcu, ktoré správca 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 akcentoval skutočnosť, že uskutočnenie zdaniteľných obchodov preukazoval aj výsluch predchádzajúceho konateľa spoločnosti Cino s.r.o. a mohli ich potvrdiť aj výsluchy jeho zamestnancov, ktoré však správca dane odmietol vykonať. Žalobca v správnej žalobe namietal, že bol neprímerane zaťažovaný dôkazným bremenom vo vzťahu ku skutočnostiam ležiacim mimo jeho sféry vplyvu, pričom správca dane žiadnym spôsobom nepreukázal vedomosť žalobcu o daňovom podvode konštatovanom žalovaným, ktorým mal byť obchodný reťazec, v ktorom figuroval aj žalobca, poznačený.

17. 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.

18. Správny súd rozsudkom č. k. 13S/45/2021-189 zo dňa 29. septembra 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. Nezrozumiteľnosť a nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného videl správny súd v skutočnosť, že žalovaný si jasne neustálil dôvod neuznania odpočítania dane z deklarovaných obchodov žalobcu, keď na jednej strane konštatoval tento dôvod v nepreukázaní hmotnoprávných podmienok predmetného práva a na druhej strane konštatoval účasť žalobcu na reťazci poznačenom podvodným konaním, pričom bližšie neskúmal vedomosť žalobcu o tomto daňovom podvode. Správny súd tiež konštatoval nedostatočne zistený skutkový stav, keď žalovaný a správca dane odmietli vykonať žalobcom navrhované dôkazy - vypočutie zamestnancov žalobcu za účelom preukázania reálneho dodania tovaru. Ostatným 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 uviedol, že v prípade, ak tovar existoval, dôvodom nepriznania odpočítania od dane zo sporných obchodov môže byť len preukázanie toho, že žalobca vedel alebo mohol vedieť o svojej participácii v obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Žalovaný teda v obdobných situáciách rozhodol rozdielne, čo je podľa názoru správneho súdu neprípustný postup.

19. V ďalšom konaní uložil správny súd žalovanému, aby svoje úvahy v odôvodnení rozhodnutia formuloval tak, aby bolo zrejmé, z akého dôvodu nepriznáva žalobcovi právo na odpočet DPH zo sporných faktúr. V prípade, ak bude dôvodom nepriznania nároku na odpočet DPH účasť žalobcu v obchodnom reťazci poznačenom podvodom, bude povinnosťou žalovaného vysporiadať sa i s otázkou, či žalobca o svojej účasti na podvode vedomosť mal alebo mohol mať. V tejto súvislosti je samozrejme potrebné si ustáliť, či zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené alebo ich existencia bola spochybnená. Pokiaľ ide o nedostatočne zistený skutkový stav, je potrebné vo veci doložiť žalobcom navrhnutých svedkov. Žalovaný bude samozrejme pri svojom opätovnom rozhodovaní povinný náležite rešpektovať zásadu rozhodovať v totožných veciach rovnako a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

20. 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.

21. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti s odkazom na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (rozhodnutia sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015, sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. júna 2010, sp. zn. 1Sžf/111/2015 zo dňa 11. apríla 2017) akcentoval skutočnosť, že dôkazné bremeno je v daňovom konaní primárne na daňovom subjekte. Ten je preto povinný predložiť dôkazy preukazujúce jeho deklarované tvrdenia, jeho dôkazné bremeno je primárne. Je pritom na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane k dispozícii.

22. Sťažovateľ zastával názor, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v predmetnej veci a nepreukázal, že splnil zákonné podmienky oprávňujúce ho uplatniť si právo na odpočítanie dane zo sporných faktúr, keďže skutočnosti uvedené na faktúrach nezodpovedajú reálnemu plneniu vykonanému deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou Cino s.r.o. Tovar teda nebol dodaný dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. V predmetnej veci išlo, podľa názoru žalovaného, o obchod, v ktorom bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t. j. existencia prevádzaného tovaru od dodávateľa.

23. Žalovaný opätovne zdôraznil, že spoločnosť Cino s.r.o. je nekontaktná, nespolupracuje, výpoveď jej bývalého konateľa bola nekonkrétna a nepresná. Žalovaný a správca dane spochybnili vykonávanie reálnej ekonomickej činnosti spoločnosťou Cino s.r.o., keďže táto nebola reálne preukázaná.

24. Žalovaný nesúhlasí so závermi správneho súdu o nezrozumiteľnosti jeho rozhodnutia. Zdôrazňuje, že jeho rozhodnutie je založené na skutočnosti, že žalobca nesplnil zákonné podmienky oprávňujúce ho uplatniť si odpočítanie dane zo sporných faktúr. Tovar teda nebol dodaný dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Žalovaný svoje rozhodnutie nezaložil na tom, že by žalobca bol súčasťou obchodného reťazca poznačeného podvodom. Žalovaný uviedol len, že išlo o vykonštruovaný reťazec nekontaktných dodávateľov, ktorý bol samozrejme založený len na fakturačnom základe bez reálnych dodávok. Šetrením správcu dane bolo len sekundárne zistené, že sa žalobca deklarovaním odpočítania DPH od dodávateľa Cino s.r.o. stal súčasťou reťazca daňových subjektov, v ktorom došlo k narušeniu neutrality DPH a neodvedeniu dane, pričom daň na začiatku reťazca nebola priznaná a odvedená do štátneho rozpočtu, čím došlo k narušeniu riadneho fungovania spoločného systému DPH a k strate na príjmoch štátneho rozpočtu, a teda k podvodnému konaniu v reťazci, kde daň nebola odvedená.

25. 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 zdaňovacích obdobiach roku 2017. 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 namieste.

26. 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.

27. 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

28. 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.

29. 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. Kasačný súd tiež posudzoval namietaný postup pri odmietnutí vykonania žalobcom navrhovaných dôkazov.

IV.A Všeobecné východiská

30. 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).

31. 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.

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

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 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).

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 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).

35. 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).

36. Ľahká 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).

37. 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).

38. 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).

39. 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).

40. 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 nesplnil 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.“

41. 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).

42. 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).

43. 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).

44. 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 zamlčaním 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).

45. 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 konštruje 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?

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

IV.B Aplikácia všeobecných východísk na prípad sťažovateľa

47. 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 tohto práva (dodania tovaru zo strany deklarovaného dodávateľa) a sťažovateľ sekundárne aj na účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (str. 14 a 15 rozhodnutia žalovaného).

48. 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.

49. 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.

50. Kasačný súd sa preto v plnej miere stotožňuje so správnym súdom v tom, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné, pokiaľ sťažovateľ dostatočne zrejme a určito nevyjadril dôvod, ktorý ho viedol k nepriznaniu uplatneného práva na odpočet. Správny súd náležite v tomto pochybení identifikoval dôvod na zrušenie žalovaného rozhodnutia.

51. 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 Cino s.r.o. Uvedená nekontaktnosť a pochybnosti o subdodávateľoch mali podľa sťažovateľa a správcu dane byť dostatočným podkladom pre záver o nedodaní tovaru.

52. 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 hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet DPH na daňovom subjekte (žalobcovi), keďže dôkazy zo strany deklarovaného dodávateľa nemožno získať.

53. 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 (v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov) potvrdil 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 indíciu, 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.

54. Rovnako pochybnosti na strane subdodávateľov dodávateľa žalobcu v zásade nepredstavujú dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávnych 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 v zásade nemá povinnosť zisťovať pôvod dodaného tovaru, a teda pátrať po skutočných subdodávateľoch jeho dodávateľa. Vyššie uvedené neznamená, že skutočnosť a nezrovnalosť 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.

55. Keďže rozhodnutie žalovaného trpí vyššie uvedenými vadami, ktoré správne identifikoval aj správny súd, kasačný súd musel konštatovať správnosť a zákonnosť rozsudku správneho súdu v jeho podstate, napriek relatívne strohému odôvodneniu.

56. 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

57. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci a súladný s ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

58. 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.

59. 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).

60. 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.