

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/77/2022
Identifikačné číslo spisu: 3021200321
Dátum vydania rozhodnutia: 30. januára 2024
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200321.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu Mgr. Petra Macha, PhD. v právnej veci žalobkyne: EUROPUR s.r.o., so sídlom Novonosická 503/5, 020 01 Púchov, IČO: 36 305 383, právne zastúpená advokátom: Mgr. Andrej Gunár, so sídlom Panenská 13, 811 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101306056/2021 zo dňa 22. júla 2021, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13 S 108/2021-96 zo dňa 30. marca 2022, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamieta.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej len „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo aj „daň“) za zdaňovacie obdobia január až december 2016. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobia správca dane vyhotovil protokol č. 100532659/2019 z 28. februára 2019 (ďalej len „protokol“).
2. Prvostupňový orgán na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 102236839/2019 z 24. septembra 2019, ktoré bolo na základe rozhodnutia žalovaného č. 100206616/2020 z 20. januára 2020 zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie.
3. Prvostupňový orgán rozhodnutím č. 107241/2021 zo dňa 11. marca 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobkyňi rozdiel dane v sume 2.484,- € za zdaňovacie obdobie august 2016. Neuznal pritom žalobkyňi uplatnené právo na odpočítanie dane v súvislosti s faktúrami od spoločnosti FZM, s.r.o. za dodanie služieb (i) zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov klientom za august 2016 a (ii) kooperačné práce pre linku ELOX a pre linku chemického niklu.
4. Žalovaný rozhodnutím č. 101306056/2021 zo dňa 22. júla 2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

5. K sporným obchodom žalovaný uviedol, že správca dane vyzval spoločnosť FZM, s.r.o. na predloženie účtovných a daňových dokladov k sporným obchodom, výzvu si však dotknutá spoločnosť neprevzala. Následne za účelom získania týchto dokladov prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií požiadal správca dane maďarského správcu dane o kontaktovanie konateľa predmetnej spoločnosti pána Istvánné Nagy. Predvolanie nebolo prevzaté a nepodarilo sa tak získať potrebné informácie.

6. Správca dane vypočul v rámci daňovej kontroly pána Ivana Bysterského, konateľa spoločnosti FZM, s.r.o. v čase uskutočnenia sporných zdaniteľných obchodov. Ten uviedol, že žalobkyňa pozná, spolupracoval s ňou aj v minulosti cez inú spoločnosť. Predmetom spolupráce bolo sprostredkovanie kooperačných prác (pre stroje a zariadenia) a prepravných služieb. Služby boli zabezpečované subdodávateľsky prostredníctvom spoločností MACANO, s.r.o. alebo MACANO MEDIA, s.r.o. Pán Bysterský mal konať priamo s konateľom predmetných spoločností, s pánom Petrom Petrovom. Mal aj ďalšieho dodávateľa, bol to pán Y. z Bratislavy a obchodoval s ním cez jeho spoločnosti. Nepamätal si, kto prepravné služby vykonal, či kto bol vlastníkom prepravných automobilov, keďže služby boli zabezpečené subdodávateľsky. Doklady mal odovzdať novému konateľovi, pánovi Istvánné Nagy.

7. Správca dane vypočul aj pána Petra Petrova, konateľa spoločností MACANO, s.r.o., MACANO MEDIA, s.r.o. a MACANO MEDIA PLUS, s.r.o. v čase uskutočnenia sporných obchodov. Pán Petrov uviedol, že už nedisponuje dokumentami a daňovými dokladmi uvedených spoločností, na ich zastupovanie nepochybné nepoveril tretie osoby. Predmetné spoločnosti sa zaoberali sprostredkovateľskou činnosťou v oblasti služieb, reklamnou a marketingovou činnosťou. MACANO MEDIA, s.r.o. v rokoch 2015 - 2016 nevykonávala ekonomickú činnosť, zvyšné spoločnosti boli dodávateľmi pre spoločnosti RALLY Kraft s.r.o., Active-Car, s.r.o. So spoločnosťou FZM, s.r.o. nemal žiadny obchodný vzťah. Žalobkyňa svedok nepoznal a nemal s ňou obchodný vzťah.

8. K predmetnej veci sa vyjadril aj konateľ žalobkyne, Ing. Štefan Rehák. Tento sa nevedel bližšie vyjadriť k nadviazaniu obchodnej spolupráce so spoločnosťou FZM, s.r.o., jednal s pánom Bysterským, pochybuje o tom, že bola podpísaná písomná zmluva o spolupráci, doklady sa odopínajú, archivujú a následne skartujú.

9. Po zrušení a vrátení veci žalovaným bol opätovne vypočutý pán Ivan Bysterský, ktorý zopakoval tvrdenia, ktoré už uviedol vo svojej predchádzajúcej výpovedi. Potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobkyňou, vystavenie a podpísanie sporných faktúr. Za žalobkyňu mal konať s pánom Rehákom. K obchodom so žalobkyňou mala byť vystavená objednávka, zmluva, všetko malo byť súčasťou dokumentov, ktoré už svedok nemal k dispozícii. K predmetu fakturácie sa svedok nevedel vyjadriť bližšie, upresnenie malo byť obsiahnuté v objednávkach a zmluvách, ktoré však už nemal k dispozícii. Nevedel uviesť, kto konkrétne vykonával kooperačné práce, či bol na ich vykonávanie potrebný nejaký materiál a pod. Obdobne sa vyjadril aj k prepravným službám. Všetko bolo vykonávané subdodávateľsky, subdodávateľom bol pán Petrov, cez spoločnosti, ktoré si pán Bysterský presne nepamätal. Konal len s pánom Petrovom, s Ing. Rehákom si odkonzultoval, či bol s prácami spokojný.

10. Žalovaný k zistenému skutkovému stavu uviedol, že dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane ťaží primárne daňový subjekt. Nestačí pritom len predložiť faktúru, ale údaje na nej je potrebné aj preukázať. Žalovaný, stotožňujúc sa so správcom dane, zastával názor, že správca dane dôvodne spochybnil, že sporné služby boli skutočne dodané spoločnosťou FZM, s.r.o. a v konaní sa ani nepodarilo preukázať, kto predmetné služby dodal. Vykonané svedecké výpovede tvrdenia žalobkyne nepreukázali, práve naopak. Svedkovia si vzájomne odporovali, nemali informácie o uskutočnených obchodoch, nepredložili žiadne relevantné dôkazy na podporenie svojich tvrdení.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

11. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) a žiadala, aby správny súd zrušil tak rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

12. V správnej žalobe žalobkyňa namietala, že správca dane v ďalšom konaní (po pôvodnom zrušení jeho prvého rozhodnutia) neodstránil žalovaným vytýkané vady v konaní (nepreskúmateľnosť, nezrozumiteľnosť či nedostatočné zistenie skutkového stavu), nedostatočne doplnil zistenie skutkového stavu a žalovaný sa už vo svojom v poradí druhom rozhodnutí týmto nedostatkom nevenoval.

13. Podľa názoru žalobkyne, aj keď správca dane a žalovaný vzniesli určité pochybnosti o zákonnosti konania žalobkyne, tieto neboli s určitosťou preukázané. Podľa názoru žalobkyne správca dane neskúmal, či sporný daňový výdavok je oprávneným výdavkom v súvislosti s výkonom podnikateľskej činnosti žalobkyňou, ale zaoberal sa sekundárnou skutočnosťou, či žalobkyňa (ne)bola súčasťou podvodného reťazca. Neskúmal však ani to, či žalobkyňa vedela alebo mohla vedieť, že sa do takéhoto reťazca (nie vlastnou vinou) dostala. Správca dane navyše neobjasnil podvodný reťazec, kto a akú úlohu v ňom mal zohrávať a ako z tohto reťazca žalobkyňa profitovala.

14. Čo sa týka pána Petrova žalobkyňa zdôraznila, že z vedomostí, ktoré sú jej známe teraz, je zrejmé, že ide o nedôveryhodnú osobu. Tieto informácie jej však v roku 2016 neboli známe. Navyše platí princíp prezumpcie nevinoty, a to aj vo vzťahu k pánovi Petrovovi.

15. Podľa názoru žalobkyne od nej správca dane a žalovaný vyžadovali, aby detailne poznala svojich zmluvných partnerov, čo sa však vymyká základným obchodným princípom. Vzhľadom na del'bu práce a veľkosť žalobkyne nie je možné vyžadovať, aby sa vždy navzájom stretli konatelia/zástupcovia všetkých zmluvných strán. Ani skutočnosti, že si konateľ spoločnosti FZM, s.r.o. neprevzal zásielku či skutočnosti, že spoločnosť FZM, s.r.o. bola v januári 2021 vymazaná z obchodného registra, nemožno prisudzovať taký význam, ako to urobil správca dane. Nie je povinnosťou žalobkyne vyžadovať od svojich zmluvných partnerov, aby existovali po celú dobu daňovej kontroly či vyrubovacieho konania.

16. Správny súd rozsudkom č. k. 13S/108/2021-96 zo dňa 30. marca 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol.

17. Správny súd poukázal na základné princípy dokazovania v daňovom konaní. Zdôraznil, že dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) je na daňovom subjekte, pričom na preukázanie týchto podmienok nepostačuje predložiť len vystavenú faktúru. Je potrebné preukázať, že obchod aj v skutočnosti prebehol tak, ako bolo na vystavenej faktúre deklarované. Zdôraznil, že dôvodom nepriznania uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov bolo, že žalobkyňa nepreukázala, že služby uvedené na predložených faktúrach reálne poskytol deklarovaný dodávateľ - spoločnosť FZM, s.r.o.

18. Správny súd dospel k záveru, že správca dane a žalovaný vzniesli dostatočné pochybnosti o splnení podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Akcentoval najmä skutočnosť, že vypočítaní svedkovia (konateľ žalobkyne a konateľ spoločnosti FZM, s.r.o. v čase uskutočnenia sporných obchodov) si vzájomne odporujú. Pán Bysterský (konateľ FZM, s.r.o. v čase uskutočnenia sporných obchodov) odkazoval na písomné zmluvy a listinné doklady, ktoré nepredložil, nepredložila ich ani spoločnosť FZM, s.r.o. a ani jej ostatný konateľ. Konateľ žalobkyne existenciu takýchto dokladov buď popieral, alebo tvrdil, že boli skartované. Konateľ subdodávateľských spoločností, na ktorého sa pán Bysterský odvolával, poprel uskutočňovanie obchodov so spoločnosťou FZM, s.r.o. Spoločnosť FZM, s.r.o. pritom nemala žiadne materiálne a personálne podmienky pre uskutočnenie sporných dodaní. Aj podľa názoru správneho súdu je neštandardné, aby pán Bysterský ako konateľ dodávateľa nepoznal subjekty, s ktorými obchoduje, nemal základné informácie o uskutočnenom obchode a pod. Žalobkyňa tieto pochybnosti nevyvrátila.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

19. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodov nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadala zrušiť napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, alternatívne tento rozsudok zmeniť a správnej žalobe vyhovieť.

20. Sťažovateľka opätovne dala do pozornosti, že podľa jej názoru správca dane a žalovaný nerešpektovali záväzné pokyny vyjadrené v prvom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného. V prvom zrušujúcom rozhodnutí žalovaný konštatoval, že (i) rozhodnutie správcu dane je nepreskúmateľné, nedostatočne odôvodnené a podporené nedostatočne vykonaným dokazovaním v časti záveru o dodaní/nedodaní služieb, (ii) nekontaktnosť dodávateľa a nedostatky na strane dodávateľa nemôžu byť dôvodom pre neuznanie odpočítania dane, (iii) správca dane nedostatočne zistil skutkový stav pre posúdenie konania sťažovateľky ako podvodného. Ak správca dane a žalovaný neodstránili tieto vady, nedoplnili dokazovanie a neurobil tak ani správny súd, napadnuté rozhodnutia nimi naďalej trpia.

21. Pokiaľ aj správca dane nadobudol pochybnosti ohľadom uskutočnených zdaniteľných plnení, tieto sa mu v daňovom konaní nepodarilo dokázať, teda sa mu nepodarilo preukázať nezákonné konanie. Správca dane a žalovaný skúmali zapojenie sťažovateľky do podvodného reťazca, avšak neskúmali otázku vedomosti sťažovateľky o týchto skutočnostiach. Nevenovali sa ani tomu, či existoval materiálny základ uskutočnených plnení.

22. Podľa názoru sťažovateľky vykonané dokazovanie preukazuje dôvodnosť uplatnených nárokov sťažovateľky. Pán Ivan Bysterský, konateľ spoločnosti FZM, s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov, (i) potvrdil, že so sťažovateľkou spolupracoval aj v minulosti, (ii) plnenie dodal, sporné faktúry vystavil, (iii) sťažovateľku si pamätal, ale s ohľadom na časový odstup si nepamätal podrobnosti uskutočneného obchodu, (iv) keďže spoločnosť bola prevedená na inú osobu, nedisponuje už účtovnými dokladmi. K druhému svedkovi, pánovi Petrovi Petrovovi, zopakovala sťažovateľka v podstatnom svoju argumentáciu zo správnej žaloby (bod 14 tohto rozsudku).

23. Sťažovateľka namieta, že správca dane a žalovaný od nej neprímerane vyžadovali, aby detailne poznala svojich zmluvných partnerov, vyžadovali, aby konateľ sťažovateľky poznal podrobne svojich zmluvných partnerov bez ohľadu na veľkosť a rozsah podnikateľských aktivít sťažovateľky, vyčítali jej nekontaktnosť jej dodávateľa (bez zohľadnenia časového odstupu) a pod.

24. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril aj žalovaný, ktorý odkázal na svoju argumentáciu v konaní pred správnym súdom a navrhol kasačnú sťažnosť sťažovateľky ako nedôvodnú zamietnuť.

25. Sťažovateľka vo svojej replike poukázala a rozsiahlo citovala rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 42/2020 zo dňa 24. novembra 2021, ktoré sa podľa jej názoru týka obdobnej veci, ako je táto vec. Súčasne v prílohe pripojila rad rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie, na ktoré predmetné rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky odkazuje.

26. Po predložení veci kasačnému súdu bola vec sp. zn. 3 Sfk 77/2022 pridelená do senátu 3 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Katarína Benczová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Zuzana Šabová, PhD. Mgr. Kristína Babiaková bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Anita Filová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.

27. Podpredseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky uznesením sp. zn. KPP 24/23 zo dňa 24. júla 2023, na základe oznámenia sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., tohto podľa § 87 ods. 1 a 2 SSP vylúčil z prejednávania a rozhodovania veci. Ďalším (zastupujúcim) členom senátu sa tak v súlade s prílohou č. 1 rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júla 2023 stal sudca Mgr. Peter Mach, PhD.

IV. Posúdenie kasačného súdu

28. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP účinného do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

29. Kľúčovými právnymi otázkami v predmetnej veci boli, (i) posúdenie vplyvu nerešpektovania prvého zrušujúceho rozhodnutia žalovaného na zákonnosť preskúmaného druhého rozhodnutia žalovaného a (ii) či správny súd, žalovaný a správca dane vychádzali zo správneho právneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľka v predmetnej veci neuniesla dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov.

IV.A K nerešpektovaniu právneho názoru a pokynov žalovaného vyjadrených v zrušujúcom rozhodnutí

30. Podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

31. Podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán

rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

32. Sťažovateľka v kasačnej sťažnosti ako aj v správnej žalobe v prvom rade namieta, že žalovaný v rozhodnutí žalovaného ako aj správca dane v prvostupňovom rozhodnutí nerešpektovali právne názory a pokyny žalovaného vyjadrené v jeho predchádzajúcom zrušujúcom rozhodnutí (bod 2 tohto rozsudku).

33. V súvislosti s argumentáciou sťažovateľky dáva kasačný súd do pozornosti, že predmetom súdneho prieskumu v správnom súdnictve je zásadne právoplatné/konečné rozhodnutie (po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov), ktoré je spôsobilé zasiahnuť do práv a právom chránených záujmov dotknutého účastníka konania (§ 3 písm. b), § 6 ods. 1, § 7 ods. 2 písm. a), b) a e) v spojení s § 177 ods. 1 SSP).

34. Rozhodnutie odvolacieho orgánu, ktorým sa zrušuje prvostupňové rozhodnutie a vec sa vracia na ďalšie konanie, ktoré nezasahuje konečným spôsobom do práv a právom chránených záujmov účastníka konania (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 76/2015 zo dňa 14. decembra 2016). Je tomu tak preto, že takýmto rozhodnutím konanie nekončí, závery v predmetnom rozhodnutí nie sú konečné.

35. Kasačný súd nespochybňuje, že v súlade s § 74 ods. 4 Daňového poriadku sú právne závery vyjadrené v rozhodnutí odvolacieho orgánu záväzné pre prvostupňový orgán. Ide o prejav inštitucionálnej nadradenosti odvolacieho orgánu vo vzťahu k prvostupňovému orgánu, ktorý je vynútitel'ný kompetenciou odvolacieho orgánu zrušiť rozhodnutie, ktoré nerešpektovalo jeho právny názor.

36. Na druhej strane je však potrebné konštatovať, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva viazanosť odvolacieho orgánu jeho predchádzajúcim právnym názorom, vyjadreným v zrušujúcom rozhodnutí a už vôbec viazanosť správneho či kasačného súdu takýmto názorom. Inými slovami úlohou správnych súdov v zásade nie je vynucovať dodržiavanie pokynov odvolacieho orgánu zo strany prvostupňového orgánu, a to už vôbec v prípade, ak tento názor zmenil samotný odvolací orgán. Úlohou a poslaním správnych súdov je posúdiť, či výsledné (konečné) rozhodnutie, ako výsledok celého administratívneho konania, nezasahuje do práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy v rozpore so zákonom (§ 2 ods. 1 SSP). Prípadné procesné pochybenia sa stávajú predmetom záujmu správneho súdu až v tom prípade, ak mohli viesť k vydaniu nezákonného konečného rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP). Nerešpektovanie v zrušujúcom rozhodnutí vyjadreného právneho názoru odvolacieho orgánu prvostupňovým orgánom, pokiaľ bolo v ďalšom konaní opätovne aprobevané odvolacím orgánom (došlo k zmene pôvodného názoru), za predpokladu, že nové názory sú riadne odôvodnené, nepredstavuje takú procesnú vadu, ktorá by mala potenciál vplyvu na zákonnosť konečného rozhodnutia (neoberá účastníka konania napr. o možnosť vyjadriť sa, navrhovať dôkazy, podať odvolanie a dostať odpoveď na svoje námietky). Námietky sťažovateľky v tomto smere sú preto zjavne bezdôvodné.

37. Kasačný súd navyše dodáva, že zo strany správcu dane nedošlo k porušeniu právneho názoru vyjadreného v predchádzajúcom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného (bod 2 tohto rozsudku).

38. Správca dane, na základe vykonaného dokazovania v prvom kole, vydal rozhodnutie č. 102236839/2019 zo dňa 24. septembra 2019, ktorým nepriznal sťažovateľke uplatnené právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Hoci dôvodom jeho postupu bolo, že sťažovateľka nepreukázala splnenie podmienok podľa § 19 ods. 1 a § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, na str. 13 správca dane zdôrazňoval, že sťažovateľka participovala na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, o ktorom mohla vedieť, keďže neprijala dostatočné preventívne opatrenia. Na tento stav zareagoval žalovaný rozhodnutím č. 100206616/2020 zo dňa 20. januára 2020, ktorým zrušil predchádzajúce rozhodnutie a vec vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný dal do pozornosti správcu dane v podstatnom to, že pokiaľ chce založiť svoje rozhodnutie o nepriznaní uplatneného nároku na odpočítanie dane zo sporných obchodov na účasti sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, tak tento záver musí podporiť aj vykonaným dokazovaním a musí preukázať tiež vedomostnú stránku konania sťažovateľky.

39. Správca dane v ďalšom konaní opätovne predvolal a vypočul konateľ a spoločnosti FZM, s.r.o. v čase uskutočnenia sporných obchodov a vydal prvostupňové rozhodnutie, ktorým opätovne neuznal sťažovateľke uplatnené právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. V súlade s právnym

názorom žalovaného a po opätovnom vyhodnotení vykonaných dôkazov správca dane upustil od kvalifikácie dôvodu svojho postupu ako podvodného konania sťažovateľky. Svoje rozhodnutie založil na tom, že z vykonaného dokazovania vyplýva, sťažovateľka neunesla svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane - došlo k spochybneniu toho, že skutočným dodávateľom služieb pre žalobkyňu bola spoločnosť FZM, s.r.o. (str. 6 prvostupňového rozhodnutia). A takto pozmenený názor správcu dane, podporený aj ďalším doplneným dokazovaním, potvrdil žalovaný v jeho rozhodnutí.

40. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že nedošlo ani k nerešpektovaniu právneho názoru odvolacieho orgánu, ale k procesnému vývoju ovplyvnenému novovykonaným dokazovaním a zmenou/úpravou právneho dôvodu neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov zo strany správcu dane.

IV.B K otázke unesenia dôkazného bremena v daňovom konaní a dostatočnosti zistenia skutkového stavu

41. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

42. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 a § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

43. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,

b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,

c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,

d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

44. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

45. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

46. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

47. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

48. Podľa § 24 ods. 2 Daňový poriadok správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Všeobecné východiská

49. V súvislosti s nastolenými právnymi otázkami týkajúcimi sa (ne)primeranosti dôkazného bremena, ktorým bola sťažovateľka zaťažená a požiadaviek na rozsah vykonávaného dokazovania v daňovom konaní, kasačný súd v prvom rade komunikuje svoje všeobecné, (rozhodovacou činnosťou kasačného súdu a Súdneho dvora Európskej únie) ustálené východiská týkajúce sa dokazovania v daňovom

konaní a rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu pri preukazovaní podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov.

50. Kasačný súd dáva do pozornosti, že „právna úprava týkajúca sa predmetnej veci, a to zákon o DPH, je úpravou majúcou pôvod v práve Európskej únie, v smernici Rady č. 2006/112/ES. K aplikácii národných predpisov sa automaticky pridáva aplikácia relevantného európskeho predpisu, a to nielen jeho textu, ale aj interpretácií podaných Súdnyim dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“). Ide o normy východiskovo európske (a v tom zároveň slovenské) a následne o normy vnútroštátne. 23. Uvedená smernica zavádza spoločný a hlavne jednotný systém DPH v Únii, aj v rámci budovania jednotného trhu. Tento jednotný systém je neprípustné narúšať existenciou najrôznejších vlastných, vzájomne nekompatibilných, národných verzii predpisov upravujúcich DPH, či národných verzii interpretácie smernice o DPH. Spoločný a jednotný systém má zmysel, ak je skutočne jednotný, pričom v tomto smere je rola Súdneho dvora nezastupiteľná a vnútroštátne slovenské súdy s ním musia spolupracovať, a to aj vo svetle zásad naposledy uvedených v rozsudku zo 6. októbra 2021 vo veci *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).

51. V oblasti DPH 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.

52. 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, § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, 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, § 51 ods. 1 zákona o DPH, či 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).

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

54. 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).

55. Ľahká zneužitelnosť 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).

56. 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).

57. 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 správcu 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).

58. 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).

59. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že materiálne podmienky priznania práva na odpočet dane sa v zásade týkajú len individuálneho obchodného vzťahu medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom daňového subjektu. Z tohto dôvodu prípadné pochybnosti týkajúce sa subdodávateľskej časti obchodného reťazca alebo časti nasledujúcej po odberateľovi daňového subjektu nepredstavujú (bez ďalšieho) dôvodné pochybnosti o spochybnení hmotnoprávnych/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane. Práve z tohto dôvodu „pre záver správcu dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré

nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 15/2020 zo dňa 30. júna 2022, publikovaného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako ZNSS 23/2022).

60. 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).

61. 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).

62. Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných 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 hmotnoprávných 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).

63. Je na mieste dodať, že už uvedené skutočnosti neznamenajú, že zistenia správcu dane týkajúce sa subdodávateľských spoločností, resp. ďalších zložiek obchodného reťazca, sú irelevantné. Práve naopak, tieto môžu znamenať, že v predchádzajúcich článkoch obchodného reťazca došlo k daňovému úniku (k daňovému podvodu). Vedomá (ak daňový subjekt vedel alebo s ohľadom na všetky okolnosti mohol a mal vedieť) účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom je pritom, napriek splneniu hmotnoprávných/materiálnych podmienok práva na odpočet dane, samostatným dôvodom odopretia práva na odpočet dane (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 26). V tomto smere má práve relevanciu aj prípadná dobrá viera, obozretnosť daňového subjektu alebo neprijatie dostatočných opatrení na predchádzanie účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Tieto skutočnosti totiž

môžu nasvedčovať tomu, že daňový subjekt, ak by postupoval riadne, mal a mohol vedieť, že realizovaním zdaniteľného obchodu bude participovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (obdobne rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

64. 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 zaťažuje finančné orgány.

Aplikácia všeobecných východísk na predmetnú vec

65. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou kasačný súd dáva v prvom rade do pozornosti, že správcom dane a žalovaným deklarovaným dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov sťažovateľky so spoločnosťou FZM, s.r.o. bolo neunesenie dôkazného bremena sťažovateľkou vo vzťahu k preukázaniu identity dodávateľa uskutočnených služieb.

66. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane a žalovaný argumentovali, že sťažovateľka nepreukázala, že jej služby boli dodané deklarovaným dodávateľom (resp. dodanie od deklarovaného dodávateľa bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska). Úlohou správneho ako aj kasačného súdu bolo posúdiť, či takýto záver príslušných orgánov bol dôvodný a podložený relevantnými výsledkami vykonaného dokazovania.

67. V predmetnej veci kasačný súd v zhode so správcom dane, žalovaným a správnym súdom konštatuje, že orgány finančnej správy na podklade vykonaného dokazovania vzniesli legitímne pochybnosti o uskutočnení sporných obchodov. Spochybnili najmä postavenie skutočného dodávateľa tovaru ako platiteľa dane.

68. Sťažovateľka v zásade v daňovom konaní predložila len faktúru za dodanie služieb (zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov klientom za august 2016 a kooperačné práce pre linku ELOX a pre linku chemického niklu) od spoločnosti FZM, s.r.o. Správca dane vykonal šetrenie v snahe overiť pravdivosť deklarovaných tvrdení sťažovateľky.

69. V tomto smere správca dane umožnil vyjadriť sa konateľovi sťažovateľky, Ing. Štefanovi Rehákov, ktorý nevedel uviesť žiadne informácie k nadviazaniu obchodnej spolupráce so spoločnosťou FZM, s.r.o., nevedel sa vyjadriť ani k službám, ktoré táto spoločnosť mala sťažovateľke dodávať (v čom mali spočívať kooperačné práce, kto ich mal vykonávať, mená šoférov vykonávajúcich prepravu, čo malo byť predmetom prepravy, komu mali byť tovary prepravované, na akých vozidlách a pod.). Kasačný súd vníma argumentáciu sťažovateľky, že táto je väčšou spoločnosťou a jej konatelia nemusia mať presné informácie o všetkých uskutočnených obchodoch. Na druhej strane však dáva do pozornosti, že konateľ sťažovateľky neoznačil žiadneho iného zamestnanca či povereného zástupcu sťažovateľky, ktorý ju mal pri obchodoch so spoločnosťou FZM, s.r.o. zastupovať a mal by mať o tomto obchode informácie. Naopak, aj z výpovede pána Bysterského (konateľa spoločnosti FZM, s.r.o. v čase uskutočnenia sporných obchodov) vyplýva, že obchody mali byť dojednávané Ing. Rehákom za sťažovateľku a pánom Bysterským za FZM, s.r.o. Za tohto stavu nemožno považovať absenciu akýchkoľvek informácií o uskutočnených obchodoch na strane konateľa sťažovateľky za pochopiteľnú. Absenciu akýchkoľvek (ani základných a podstatných) informácií o uskutočnených obchodoch nemožno ospravedlniť ani 3-4 ročným časovým odstupom daňovej kontroly od uskutočnenia zdaniteľných obchodov.

70. V rámci vykonaného dokazovania správca dane opakovane vypočul aj pána Bysterského, konateľa spoločnosti FZM, s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Ten síce formálne potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov a vystavenie faktúr, ako akcentuje sťažovateľka, avšak aj podľa názoru kasačného súdu bola výpoveď pána Bysterského v tomto smere nehodnovatelná. Rovnako ako konateľ sťažovateľky ani pán Bysterský nemal informácie o uskutočnených obchodoch, nevedel sa vyjadriť k povahe služieb, ktoré mala spoločnosť FZM, s.r.o. dodávať sťažovateľke (napr. v čom mali spočívať kooperačné práce, kto ich mal vykonávať, mená šoférov vykonávajúcich prepravu, čo malo byť predmetom prepravy, komu mali byť tovary prepravované, na akých vozidlách). Hoci spoločnosť FZM, s.r.o. nemala dostatok zamestnancov a materiálnych predpokladov pre uskutočnenie

zdaniteľných plnení, pán Bysterský nemal presné informácie ani o svojich subdodávateľských spoločnostiach, v tomto smere označoval len ich konateľa, s ktorým mal obchody dojednávať - pána Petra Petrova. Pán Bysterský si navyše s konateľom sťažovateľky vzájomne odporovali aj v tom, či bola podkladom pre spoluprácu písomná zmluva (pán Bysterský tvrdil, že bola vyhotovená, Ing. Rehák o tom pochyboval a tvrdil, že listinné podklady sú skartované). Takáto zmluva či iná dokumentácia preukazujúca obchod pritom nebola nikým predložená.

71. Správca dane a žalovaný v snahe overiť uskutočnenie zdaniteľných obchodov a splnenie podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane (napriek pasivite samotnej sťažovateľky) rozšírili svoje zisťovanie aj na deklarovateľov subdodávateľov sťažovateľky - spoločnosti MACANO, s.r.o., MACANO MEDIA, s.r.o. a MACANO MEDIA PLUS, s.r.o. Konateľ predmetných spoločností v čase uskutočnenia sporných obchodov, pán Peter Petrov, na ktorého sa odvolával aj konateľ spoločnosti FZM, s.r.o., uviedol, že sťažovateľku nepozná (neobchodoval s ňou) a poprel tiež obchodnú spoluprácu so spoločnosťou FZM, s.r.o.

72. K osobe pána Petrova kasačný súd dodáva, že tak správca dane, žalovaný ako ani správny súd nespochybňovali hodnovernosť tohto svedka na základe zistení, ktoré vyplynuli neskôr v súvislosti s jeho inými činmi (ako nesprávne namieta sťažovateľka). Neporušili ani jeho prezumpciu neviny a ani nekládli sťažovateľke za vinu, že s ním obchodovala. Akceptovali však jeho tvrdenie, že so spoločnosťou FZM, s.r.o. neobchodoval. Kasačný súd dodáva, že nevidí dôvod na to, aby toto vyjadrenie spochybňoval, keď popri tomto vyjadrení pán Petrov potvrdil spoluprácu s inými dodávateľmi sťažovateľky v iných zdaňovacích obdobiach (napr. so spoločnosťou RALLY Kraft, s.r.o., ktorej konateľom bol pán Bysterský). Inými slovami nie je zrejmé, prečo by pán Petrov účelovo popieral spoluprácu s jedným dodávateľom sťažovateľky v inom zdaňovacom období a zároveň potvrdzoval spoluprácu s druhým dodávateľom sťažovateľky, keď konateľom oboch bol aj tak pán Bysterský. Dodania od spoločnosti RALLY Kraft, s.r.o. pritom boli tiež správcom dane spochybnené a sú predmetom sporu v iných kasačných konaniach. Navyše sťažovateľka a ani pán Bysterský nepredložili žiadne dôkazy o uskutočnení subdodávok sporných služieb predmetnou sudodávateľskou spoločnosťou.

73. Je potrebné zdôrazniť, že nekontaktnosť a nedostupnosť účtovníctva subdodávateľa nie je kladená sťažovateľke na ťarchu. Jej výsledkom však je, že sa ani z iných zdrojov (z ďalších článkov obchodného reťazca) nepodarilo zistiť také skutočnosti, ktoré by, aj napriek dôkaznej núdzi a pasivite sťažovateľky, boli spôsobilé obnoviť hodnovernosť listinných podkladov (faktúr) predložených sťažovateľkou. Obdobne tomu je v prípade nekontaktnosti a nedostupnosti účtovníctva deklarovateľného dodávateľa - spoločnosti FZM, s.r.o.

74. Kasačný súd nespochybňuje skutočnosť, že nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľa nemôže byť sama o sebe dôvodnou pochybnosťou o splnení podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Avšak z povahy veci táto skutočnosť sťažuje dôkaznú situáciu na strane daňového subjektu (sťažovateľky), pokiaľ si sám nezaobstaral dostatok dôkazov o uskutočnení zdaniteľného obchodu a jeho obchodní partneri (v dôsledku svojej nekontaktnosti a nedostupnosti účtovníctva) tento nedostatok nedokážu sanovať.

75. S ohľadom na vyššie uvedené sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje s názorom správcu dane, žalovaného a správneho súdu v tom, že vyššie uvedené skutočnosti a zistenia predstavujú dôvodnú pochybnosť o splnení materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane - a to podmienky postavenia skutočného dodávateľa služieb ako zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane. Pomenované a zistené relevantné pochybnosti sa pritom týkajú najmä priameho vzťahu medzi sťažovateľkou a dodávateľom sťažovateľky (spoločnosťou FZM, s.r.o.). Sťažovateľka teda nebola neprímerane zaťažovaná dôkazným bremenom vo vzťahu k preukazovaniu skutočností, ktoré nie sú z hľadiska splnenia podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane relevantné. Vznesené pochybnosti pritom nasvedčujú tomu, že služby nedodala spoločnosť FZM, s.r.o. a z administratívneho spisu nevyplýva, kto bol skutočný dodávateľ deklarovateľných služieb. Iného dodávateľa neoznačila ani sťažovateľka a zo zistení správcu dane ani nevyplýva, že by prípadný iný skutočný dodávateľ deklarovateľných služieb nevyhnutne musel mať postavenie zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane.

76. Napriek vyššie uvedeným zisteniam, sťažovateľka nepredložila žiadne ďalšie dôkazy (okrem faktúr), ktoré by dokazovali ňou deklarovajúcu verziu uskutočnenia zdaniteľných obchodov (napr. doklady o uskutočnení prepravných služieb, či bližšiu konkretizáciu deklarovateľných služieb) Kasačný

súd preto zastáva názor, že je dôvodný záver príslušných orgánov, že sťažovateľka neunesla svoje dôkazné bremeno a nepreukázala splnenie podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Preto bol aj dôvodný postup daňových orgánov, ktoré jej neuznali právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Aj podľa názoru kasačného súdu je rozhodnutie žalovaného preskúmateľné a vychádza z riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu.

77. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že správca dane a žalovaný jej nepreukázali podvodné konanie, nepreukázali jej vedomosť o tom, že má participovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom a ani nevyvrátili, že v predmetnom obchodnom reťazci konala v dobrej viere, tieto námietky sú podľa názoru kasačného súdu irelevantné. Kasačný súd dáva opätovne do pozornosti, že nepreukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo strany daňového subjektu a na druhej strane preukázanie vedomej účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom zo strany správcu dane, sú dva samostatné a odlišné dôvody pre odopretie priznania uplatneného práva na odpočítanie dane (body 51, 62 a 63 tohto rozsudku). V rámci skúmania hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane sa neskúma skutočnosť, či došlo v určitom obchodnom reťazci na predchádzajúcich úsekoch k daňovému podvodu (hoci by aj došlo k preukázaniu hmotnoprávných podmienok, alebo by ich splnenie nebolo sporné), ale to, či sú preukázané objektívne zákonné podmienky uplatneného daňového oprávnenia (body 51, 52 a 55 tohto rozsudku). Keďže sú hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane objektívneho charakteru, pri ich skúmaní súčasne v zásade nie je relevantná ani otázka dobrej viery daňového subjektu (body 63 a 64 tohto rozsudku). Argumentácia sťažovateľky sa preto v tejto časti úplne mňa dôvodom, pre ktoré jej nebolo priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov a tieto dôvody (ich správnosť) ani nie je spôsobilá spochybníť.

78. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že ani závery rozhodnutia sp. zn. 6 Sžfk 42/2020 zo dňa 24. novembra 2021 nie sú na túto vec aplikovateľné. V predmetnej veci bolo totiž podstatou to, že medzi žalobcom a žalovaným bola sporná samotná materiálna existencia dodávaného tovaru/služieb, s čím sa žalovaný a ani správny súd nevysporiadali (body 18 a 27 rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 42/2020 zo dňa 24. novembra 2021). A to napriek tomu, že žalobca predložil značné množstvo dôkazov o materiálnej existencii dodávaného tovaru/služieb, čo v kombinácii s ďalšími dôkazmi predloženými žalobcom (zaúčtovanie faktúr na strane deklarovaného dodávateľa a reálne odvedenie dane) považoval kasačný súd za dostatočný dôkaz o splnení materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov (body 24 a 25 rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 42/2020 zo dňa 24. novembra 2021). Preto kasačný súd uložil správne mu súdu zodpovedať otázku existencie materiálneho plnenia a pre prípad, že sa táto existencia plnenia preukáže (teda sa preukáže v kontexte všetkých okolností splnenie materiálnych/hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane), tak mal za to, že zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane možno len vtedy, ak sa preukáže, že sa daňový subjekt vedome podieľal na podvodnom konaní (bod 28 rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 42/2020 zo dňa 24. novembra 2021).

79. Takáto situácia v tejto veci však nenastala. Sťažovateľka najmä (i) v predmetnej veci okrem predložených faktúr neprodukovala žiadne dôkazy, ktorými by preukázala reálne uskutočnenie deklarovaných služieb a (ii) neprodukovala a nepomenúvala žiadne, ani nepriame dôkazy, ktoré by v spojení s preukázaním reálnej existencie materiálneho plnenia, boli spôsobilé preukázať splnenie materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov.

80. Kasačný súd súčasne dodáva, že rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 42/2020 zo dňa 24. novembra 2021 bolo vydané pred rozhodnutím Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021. Je to pritom práve vyššie menované rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie, ktoré objasnilo skutočnosť, že materiálnoú podmienkou práva na odpočítanie dane, ktorú je daňový subjekt povinný preukázať, nie je nevyhnutne identita dodávateľa (tá môže byť sporná), ale skutočnosť, že reálny/skutočný dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby - platiteľa dane v právnom poriadku Slovenskej republiky, resp. takéto postavenie musel nevyhnutne mať. Tieto skutočnosti kasačný súd objasnil už vo svojich všeobecných východiskách a konštatuje, že súc viazaný rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie, tieto aj aplikuje vo svojej aktuálnej rozhodovacej činnosti.

81. Pre rozhodovanú vec je podstatné, že sťažovateľka v konaní netvrdila, že by bol skutočným dodávateľom iný subjekt, ktorý by mal postavenie platiteľa dane, netvrdila však ani to, že bez ohľadu

na spornú identitu dodávateľa služieb by ten skutočný s ohľadom na zistené skutočnosti nevyhnutne musel mať postavenie platiteľa dane (§ 4 ods. 1 až 3 zákona o DPH). Takéto skutočnosti nakoniec nezistil ani kasačný súd z administratívneho a súdneho spisu (bod 75 tohto rozsudku). Kasačný súd (súč viazaný kasačnými námietkami sťažovateľky a jej kasačnou argumentáciou) preto na vec sťažovateľky závery vyššie uvedeného rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie nemohol aplikovať.

V. Záver

82. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

84. 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.