

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/4/2022
Identifikačné číslo spisu: 3021200142
Dátum vydania rozhodnutia: 14. júna 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200142.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: K.. R. T. s miestom podnikania Rožkovany 176, 082 71 Rožkovany, IČO: 34 812 296, právne zastúpený: JUDr. Marek Radačovský, advokát so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 35 553 961, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100411911/2021 zo dňa 10.03.2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/48/2021-187 zo dňa 29. septembra 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 13S/48/2021-187 zo dňa 29. septembra 2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) rozhodol tak, že podľa § 191 ods. 1 písm. d) a e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100411911/2021 zo dňa 10.03.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 101730706/2020 zo dňa 12.11.2020, ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku bol žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu

23 671,32 eura na DPH za zdaňovacie obdobie december 2017 a nadmerný odpočet bol žalobcovi znížený zo sumy 24 800,28 eura na sumu 1 128,96 eura, keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v sume 23 671,32 eura z faktúr od dodávateľa Cino s.r.o. a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

2. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že žalovaný sa neriadil dôsledne zákonným ustanovením § 63 ods. 5 Daňového poriadku a jeho rozhodnutie je nielen nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, ale je aj nezrozumiteľné. Uviedol, že vo svojej podstate je rozporuplné, keď na jednej strane uvádza, že sa nemusel zaoberať, či žalobca vedel o podvodnom konaní, nakoľko právo na odpočet DPH mu nebolo priznané z dôvodu, že zdaniteľné plnenia mu nedodal dodávateľ uvedený na faktúrach. Ďalej už žalovaný naopak uviedol, že žalobca bol súčasťou obchodného reťazca, v ktorom zistil existenciu podvodného konania realizovaného prostredníctvom deklarovaného dodávateľa Cino s.r.o. Napriek záveru o existencii podvodného konania sa žalovaný ale nezaoberal vedomosťou žalobcu o jeho zapojení do reťazca poznačeného podvodom. V tomto smere bolo potom poukazovanie zo strany žalobcu na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ C-284/2011 opodstatnené.

3. K námietke o nedostatočne zistenom skutkovom stave veci správny súd poukázal na skutočnosť, že žalovaný nevypočul navrhnutých zamestnancov žalobcu. Keďže žalobca dôkazy nevykonáva a má právo ich len navrhnúť, musí správca dane pristupovať veľmi citlivo k tomu, či žalobcom navrhnutý dôkaz nevykoná, a to o to viac v prípade, ak nepriznanie nároku na odpočet DPH chce odôvodniť tým, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno. Ak žalobca tvrdil, že navrhnutí svedkovia preukážu reálne dodanie tovaru, bolo povinnosťou správcu dane takýto dôkaz vykonať. Túto námietku rovnako vyhodnotil ako dôvodnú.

4. Správny súd ďalej konštatoval, že správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach nerešpektovali základnú zásadu v skutkovo zhodných prípadoch rozhodovať rovnako. Žalobca správne súdu predložil rozhodnutia žalovaného, predmetom ktorých boli DPH u žalobcu za január 2016, február 2016, marec 2016, apríl 2016, máj 2016, jún 2016, júl 2016, august 2016, september 2016, november 2016, pričom žalovaný rozhodnutia správcu dane zrušil a veci vrátil na ďalšie konanie pre nedostatočne zistený skutkový stav a z dôvodu, že v odôvodnení rozhodnutia neboli uvedené skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia. Žalovaný sa v zrušujúcich rozhodnutiach zaoberal i s námietkou žalobcu, že právo na odpočítanie DPH možno zamietnuť iba pod podmienkou, že sa objektívne preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol tovar dodaný, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa. Na základe uvedených skutočností (porovnaním uvedených rozhodnutí s rozhodnutím, ktoré je predmetom tohto súdneho prieskumu) je zrejmé, že v obdobných veciach nerozhodol žalovaný jednotne, čo je v rozpore so základnou zásadou uvedenou v § 3 ods. 9 Daňového poriadku a teda takéto rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

5. Záverom uviedol, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a že zistenie skutkového stavu bolo nedostatočné a žalobné námietky boli v tomto smere dôvodné. Ďalším námietkam sa správny súd nevenoval, nakoľko nepreskúmateľnosť rozhodnutia a nedostatočne zistený skutkový stav sú dostatočným dôvodom na zrušenie rozhodnutia žalovaného. Uviedol, že v ďalšom konaní bude povinnosťou žalovaného svoje úvahy v odôvodnení rozhodnutia formulovať tak, aby bolo nadovšetko 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. Ustáli, či zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, alebo ich existencia bola spochybnená a uskutoční výsluch žalobcom navrhnutých svedkov. Žalovaný bude zároveň rešpektovať zásadu rozhodovať v totožných veciach rovnako a svoje rozhodnutie náležite odôvodní.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

6. Proti právoplatnému rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej ako „sťažovateľ“) z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) SSP kasačnú sťažnosť a žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

7. Podľa sťažovateľa sa správny súd odklonil od procesných a hmotnoprávnych postupov daňového konania, ustálených rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, najmä sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 a sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011.

8. Podľa sťažovateľa žalobca v uvedenom prípade neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že splnil zákonné podmienky oprávňujúce ho uplatniť si právo na odpočítanie dane zo sporných faktúr, nakoľko skutočnosti uvedené na faktúrach nezodpovedajú reálnemu plneniu vykonanému deklarovateľom Cino s.r.o., ktorému vznikla daňová povinnosť len podľa § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Tovar nebol dodaný dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach a z uvedeného dôvodu nemohla vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, na základe čoho nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Žalobca nepreukázal, že plnenia reálne dodal deklarovateľ a plnenia boli dodané tak, ako je deklarovateľom uvedenými na faktúrach, deklarovateľom spôsobom a v deklarovanom rozsahu. Išlo o „obchod“, v ktorom bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t. j. existencia prevádzaného tovaru od dodávateľa a s tým spojený reálny základ deklarovateľom zdaniteľného plnenia a teda porušil hmotnoprávne podmienky, ktoré stanovuje zákon o DPH.

9. Uviedol, že daňovou kontrolou správca dane spochybnil vykonávanie ekonomickej činnosti dodávateľa Cino s.r.o., ktorá nebola reálne preukázaná. Správca dane nemohol zistiť spôsob nadobudnutia tovaru, pohyb tovaru, fyzickú prepravu tovaru, skladovanie u dodávateľa a manipuláciu s preverovaným tovarom a celkovú vzájomnú obchodnú spoluprácu s deklarovateľom Cino s.r.o. Bývalí spoločníci a konatelia spoločnosti Cino s.r.o. Ing. Juraj Kuča a Richard Pojezdala previedli svoj obchodný podiel spoločnosti a spoločnosť bola ex offo vymazaná z obchodného registra.

10. Sťažovateľ tiež podotkol, že svoje rozhodnutie považuje za zrozumiteľné a nie rozporuplné. Rozhodnutia správcu dane aj sťažovateľa sú podľa neho založené na skutočnosti, že žalobca nespĺnil zákonné podmienky oprávňujúce ho uplatniť si právo na odpočítanie dane zo sporných faktúr, nakoľko skutočnosti uvedené na faktúrach nezodpovedajú reálnemu plneniu vykonanému deklarovateľom Cino s.r.o. Tovar nebol dodaný dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach a z uvedeného dôvodu nemohla vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, na základe čoho nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Sťažovateľ nikde vo svojom rozhodnutí neuviedol, že žalobca bol súčasťou „obchodného“ reťazca, tak ako uviedol správny súd. Žalovaný uviedol, že išlo o „vykonštruovaný“ reťazec nekontaktných dodávateľov, ktorý bol samozrejme založený len na fakturačnom základe bez reálnych dodávok.

11. K tvrdeniu správneho súdu, že nerozhodoval v obdobných veciach rovnako sťažovateľ uviedol, že skutočnosť, že správca dane nepreveril dostatočne skutkový stav v iných zdaňovacích obdobiach a u iných dodávateľov, nemôže mať podľa neho za následok nezákonnosť rozhodnutia za predmetné zdaňovacie obdobie, kedy zdaniteľné obchody správca dane podrobne preveril, skutkový stav dostatočne zistil a zistenia zákonným spôsobom vyhodnotil. Správca dane pritom v zrušujúcich rozhodnutiach nikde nehovoril o daňovom podvode a ak správca dane správnym smerom doplní a dostatočne preverí, že dodávateľ uvedený na faktúre reálne nedodal tovar žalobcovi, tak ako to tvrdí v zrušujúcich rozhodnutiach, potom môže uzavrieť, že nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, na základe čoho nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Zároveň dodal, že v konaniach, ktoré uvádza správny súd na porovnanie boli vykonané iné dôkazy, boli vypočutí iní svedkovia a dodávateľmi boli iné subjekty.

12. Pokiaľ ide o nedostatočne zistený skutkový stav z dôvodu, že neboli vypočítaní žalobcom navrhnutí svedkovia sťažovateľ namietal, že výpovede zamestnancov žalobcu by nemohli potvrdiť realnosť dodania materiálu zo strany dodávateľa Cino s.r.o., keďže zamestnanci žalobcu mali vykonávať len montáže kabelážnych systémov pre odberateľa, čo správca dane nerozporoval. V súvislosti s vykonaním miestneho zisťovania uviedol, že aj napriek tomu, že sa miestne zisťovanie v závode VW Slovakia, a.s. nezrealizovalo, správca dane získal evidencie vstupov a výstupov od spoločnosti VW Slovakia, a.s. Ak by svedok dodával tovar priamo do závodu Volkswagen Slovakia, a.s. Bratislava, potom podľa zistení správca dane musel mať povolený vstup do areálu motorovými vozidlami. Zároveň sťažovateľ poukázal na zmeny v tvrdeniach žalobcu, ktoré vyhodnotil ako účelové, a preto vykonanie miestneho zisťovania nepovažoval za potrebné.

13. Záverom dodal, že pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúre. Pochybnosti správcu dane o realnosti fakturovaného dodávateľa sú založené na relevantných faktoch, ktoré nesvedčia možnosti, aby mohol dodávateľ Cino s.r.o. reálne dodať žalobcovi tovar uvedený na sporných faktúrach.

14. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sťažovateľ žiadnym spôsobom neuviedol spojitost' ním uvádzanej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorá je z časového a vecného hľadiska neaktuálna, v súvislosti s otázkami a podstatou prejednávanej veci. Sťažovateľ navyše ako dôvod podania kasačnej sťažnosti neuvádza ustanovenie § 440 odsek 1 písm. h) SSP.

15. Správca dane v priebehu daňovej kontroly a daňového konania podľa žalobcu nespochybnil ani jedinú odberateľskú faktúru vystavenú žalobcom, a to ani čo do rozsahu a ani čo do obsahu plnenia. Navyše osoby konajúce v mene a na účet dodávateľov žalobcu v čase uskutočnenia zdaniteľných plnení (ktorí boli aj zapísaní v obchodnom registri ako osoby oprávnené na konanie v mene a na účet dodávateľov) boli prítomní na výsluchu pred správcou dane ako svedkovia a potvrdili uskutočnenie deklarovaných zdaniteľných plnení.

16. Sťažovateľ aj správca dane sa zamerali výlučne na dodávateľov, od ktorých správne orgány nevedia vymôcť svoje pohľadávky a preto sa snažia nezákonnými rozhodnutiami o určení rozdielu dane tieto sumy vymôcť od žalobcu, čoho dôkazom je tá skutočnosť, že správca dane nerealizoval výsluch žiadneho z iných dodávateľov žalobcu, ale zameral sa len na tých, voči ktorým evidentne podľa zoznamu dlžníkov Finančnej správy SR nevie vymôcť svoje daňové pohľadávky. Sťažovateľ sa tiež nevysporiadal s opakovane predneseným tvrdením žalobcu, že dodávateľ žalobcu rozhodne nebol nekontaktný v čase realizovania zdaniteľných plnení, čoho dôkazom je výpoveď svedka, ktorý v čase uskutočnenia plnení konal v mene a na účet dodávateľa.

17. Vo vzťahu k zisteniu správneho súdu, že v skutkovo a právne obdobných veciach sťažovateľ rozhodoval pri tom istom žalobcovi rozdielne v rámci skutkovo a právne rovnakých vecí, argumentácia sťažovateľa v kasačnej sťažnosti podľa žalobcu spočíva v jedinej vete, a to tej, že žalovaný sa nestotožňuje so záverom súdu. Žalobca poukázal tiež na skutočnosť, že nevykonanie ním navrhnutých dôkazov správca dane v daňovom konaní odôvodnil práve opatreniami prijatými v súvislosti s COVID-19 a nie z dôvodu bezvýznamnosti týchto dôkazov, ako to sťažovateľ tvrdí v kasačnej sťažnosti.

18. Vo vzťahu ku konkrétnemu miestu odovzdania tovarov žalobcovi v rámci zákazky VOLKSWAGEN SLOVAKIA, žalobca opakovane správcovi dane opísal priestorové riešenie tejto zákazky, ktorá sa podľa vývoja stavieb v danom areáli menila, a to vzhľadom na rozostavanosť jednotlivých projektov, pričom žalobca nemal v priebehu vyrubovacieho konania a nemá problém ani dnes ukázať na miestnom zisťovaní správcovi dane konkrétne miesto odovzdania, ak ide o otázku, ktorú potrebuje mať správca dane zjavne zodpovedanú. Svoju argumentáciu pritom žalobca opiera aj o rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 18.05.2021, sp. zn. 1Vs/1/2020.

19. Záverom uviedol, že sťažovateľ žalobcovi v rámci vyrubovacieho konania vytkol, že údajne nepostupoval pri nadviazaní spolupráce s dodávateľom ako obozretný podnikateľ. Za účelom vyvrátenia tohto zjavne svojvoľného tvrdenia správcu dane a sťažovateľa, žalobca navrhol ešte v priebehu vyrubovacieho konania vykonať dôkazy vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu, a to najmä úplný výpis dodávateľa z obchodného registra v čase uskutočnenia zdaniteľných plnení, úplný výpis zo zoznamu dlžníkov Finančnej správy SR ku dňu uskutočnenia zdaniteľných plnení, úplný výpis zo zoznamu dlžníkov Sociálnej poisťovne a zdravotných poisťovní ku dňu uskutočnenia zdaniteľných plnení a výpis z registra účtovných závierok. S poukazom na všetky uvedené skutočnosti navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol a zároveň priznal žalobcovi plnú náhradu trov kasačného konania.

III.

Konanie na kasačnom súde

20. Prejednávaná vec bola dňa 14.01.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“), ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S sp. zn. 4Sfk/4/2022, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia.

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

22. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/48/2021-187 zo dňa 29. septembra 2021, ktorým tento podľa § 191 ods. 1 písm. d) a e) SSP zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

23. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2017. Následne rozhodnutím správcu dane č. 101730706/2020 zo dňa 12.11.2020 bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 23 671,32 eura na DPH za zdaňovacie obdobie december 2017 a nadmerný odpočet bol žalobcovi znížený zo sumy 24 800,28 eura na sumu 1 128,96 eura, keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v sume 23 671,32 eura z faktúr od dodávateľa Cino s.r.o. nasledovne:

- faktúra č. 170780 zo dňa 01.12.2017, základ dane 15 809,80 eura, 20 % DPH 3 161,96 eura, predmet „kabelážny materiál“,
- faktúra č. 170781 zo dňa 07.12.2017, základ dane 12 343,40 eura, 20 % DPH 2 468,68 eura, predmet „kabelážny materiál“,
- faktúra č. 170782 zo dňa 11.12.2017, základ dane 11 898,40 eura, 20 % DPH 2 379,68 eura, predmet „kabelážny materiál“,
- faktúra č. 170784 zo dňa 15.12.2017, základ dane 8 030 eur, 20 % DPH 1 606 eur, predmet „kabelážny materiál“,
- faktúra č. 170787 zo dňa 20.12.2017, základ dane 14 414 eur, 20 % DPH 2 882,80 eura, predmet „kabelážny materiál“,
- faktúra č. 170788 zo dňa 21.12.2017, základ dane 16 360,60 eura, 20 % DPH 3 272,12 eura, predmet „kabelážny materiál“,
- faktúra č. 170789 zo dňa 22.12.2017, základ dane 15 320 eur, 20 % DPH 3 064 eur, predmet „kabelážny materiál“,
- faktúra č. 170790 zo dňa 27.12.2017, základ dane 13 594,80 eura, 20 % DPH 2 718,96 eura, predmet „kabelážny materiál“,

- faktúra č. 170791 zo dňa 29.12.2017, základ dane 10 585,60 eura, 20 % DPH
2 117,12 eura, predmet „kabelážny materiál“.

24. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol sťažovateľ napadnutým rozhodnutím č. 100411911/2021 zo dňa 10.03.2021 tak, že rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil s odôvodnením, že pochybnosti správcu dane o reálnosti fakturovaného dodávateľa sú podľa neho založené na relevantných faktoch, ktoré nesvedčia možnosti, aby mohol dodávateľ Cino s.r.o. reálne dodať žalobcovi tovar uvedený na sporných faktúrach. Sporné faktúry z dôvodu, že nezodpovedajú skutočnosti, nepredstavujú zákonný podklad na odpočet DPH. Sťažovateľ sa stotožnil so záverom správcu dane, že v posudzovanom prípade nie sú pochybnosti o reálnosti uskutočnených zdaniteľných plnení žalobcu, ale pochybnosti sú v reálnosti prijatých zdaniteľných plnení žalobcu od dodávateľa Cino s.r.o., z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH. Sekundárne na základe objektívnych skutočností správcu dane zistil aj existenciu podvodného konania v reťazci, ktoré spočívalo v porušení princípu neutrality DPH, ktoré bolo realizované prostredníctvom deklarovaného dodávateľa Cino s.r.o., u ktorého nebolo preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti a svoje uskutočnené zdaniteľné plnenia si účelovo znižoval odpočítaním dane od ďalších nekontaktných dodávateľov v reťazci daňových subjektov, pričom daň na začiatku reťazca nebola priznaná a odvedená do štátneho rozpočtu. Žalobca sa deklarováním odpočtu DPH od dodávateľa Cino s.r.o. stal súčasťou reťazca daňových subjektov, v ktorom došlo k narušeniu neutrality DPH.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

25. Podľa § 2 ods. 1 a ods. 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na právnom súde.

26. Podľa § 3 ods. 9 Daňového poriadku, správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

27. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, 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.

28. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

29. V prvom rade kasačný súd uvádza, že hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočítanie dane v zmysle čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej aj „Smernica 2006/112/ES“) sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Uvedené vyplýva aj z rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie 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.

30. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok však 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

Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29). Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora Európskej únie obmedzené ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane. 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, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021).

31. 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).

32. Odpočítanie dane môže byť aj v zmysle uvedených judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva. V posudzovanom prípade kasačný súd uvádza, že rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane sú vnútorne nekonzistentné a zmätočné, keď sa javí, že dôvod pre nepriznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH sa odvíja od dvoch skutočností a to, že neboli splnené hmotnoprávne predpoklady na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH a zároveň, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o tom, že sa zúčastňuje daňového podvodu. Podľa názoru kasačného súdu je takéto ponímanie rozporné. V prípade, ak správca dane skúma alebo poukáže na nesplnenie hmotnoprávných podmienok daňovým subjektom, následne už účasť na daňovom podvode nepreukazuje.

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

„Pre záver správcu dane, že daňový subjekt nespĺnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálo-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.“

34. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalobcu (za zdaňovacie obdobie júl 2017) rozhodoval kasačný súd rozsudkom sp. zn. 3Sfk/3/2022 zo dňa 26. apríla 2023, ktorým kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol. Keďže sa kasačný senát

rozhodujúci v tejto veci stotožnil s právnym posúdením v predmetnom konaní a zároveň išlo o obdobnú vec s totožnými kasačnými námietkami, v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/3/2022 zo dňa 26. apríla 2023, v ktorom tento k argumentácii sťažovateľa uviedol:

„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 získavať 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 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 preukázanie 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).

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 správnejmu 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 konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:

1. Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
2. Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
3. Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
4. Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

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 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 hmotnoprávnych 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 vzniesenia 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 skutočnosti a nezrovnalosti v subdodávateľskom reťazci sú irelevantné, práve naopak. Tieto totiž môžu dokazovať existenciu daňového podvodu v obchodnom reťazci na predchádzajúcich stupňoch, avšak táto sa stáva vo vzťahu k tretiemu subjektu dôvodom nepriznania práva na odpočet DPH len v prípade preukázania jeho vedomej účasti na takomto reťazci. Teda, ak daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že participuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Náležité preukázanie vedomosti žalobcu o jeho participácii na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom však v rozhodnutí správcu dane a žalovaného absentuje.

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.“

35. V súlade s citovanými ustanoveniami súvisiacej právnej úpravy a vyššie uvedenými právnymi názormi, dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu bol vydaný v súlade so zákonom, neidentifikoval dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu a kasačnú sťažnosť preto ako nedôvodnú zamietol (v zmysle ust. § 461 SSP).

36. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi voči žalovanému - sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, pričom o výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

37. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.