

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/78/2022
Identifikačné číslo spisu: 3021200191
Dátum vydania rozhodnutia: 14. júna 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200191.1

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., a v právnej veci žalobcu: V.. N. C. 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 (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100684730/2021 zo dňa 23. apríla 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/62/2021-185 zo dňa 16. marca 2022, 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/62/2021-185 zo dňa 16. marca 2022 (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. 100684730/2021 zo dňa 23. apríla 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. 101729646/2020 zo dňa 12.11.2020, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 16.540,56 eura na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2018 a nadmerný odpočet v sume 14.045,22 eura nebol žalobcovi priznaný a bola mu vyrubená daň 2.495,34 eura, keď správca

dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v sume 16.540,56 eura z faktúr od dodávateľa Družstvo Trentin 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 rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a vychádzajúce z nedostatočne zisteného skutkového stavu. 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.

3. Správny súd ďalej poukázal na základnú zásadu správneho konania, a to aby sa pri rozhodovaní v skutkovo zhodných veciach nevznikali neodôvodnené rozdiely. Zároveň zistil, že správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach túto zásadu nerešpektovali. Žalobca správne mu predložil rozhodnutia žalovaného, predmetom ktorých boli DPH u žalobcu za január až november 2016, pričom žalovaný rozhodnutia správcu dane zrušil a veci vrátil na ďalšie konanie pre nedostatočne zistený skutkový stav s tým, že žalovaný správcovi dane vytkol nevypočítanie žalobcom navrhnutých svedkov. Na základe uvedených skutočností (porovnaním predmetných rozhodnutí s rozhodnutím, ktoré je predmetom tohto súdneho prieskumu) je zrejmé, že v obdobných situáciách rozhodol žalovaný rozdielne, čo je podľa názoru správneho súdu neprípustný postup.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

4. Proti právoplatnému rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej aj 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.

5. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti zopakoval skutkové zistenia uvedené v napadnutom rozhodnutí a v rozhodnutí správcu dane, pričom akcentoval ich správnosť. Výsledky dokazovania zamerané na deklarovanie dodávateľa Družstvo Trentin, M. C. a pôvod sporného tovaru vyvolali dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnej ekonomickej činnosti dodávateľa. Deklarovaný dodávateľ Družstvo Trentin je nekontaktný a nepotvrdil vierohodnosť sporných faktúr v zmysle § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH.

6. Zastával názor, že spochybnenie ekonomickej činnosti deklarovanieho dodávateľa Družstvo Trentin a M. C. ako osoby vystavujúcej sporné faktúry je dôvodné, pričom je možné konštatovať, že žalobca nedisponuje materiálnou existenciou plnenia od deklarovanieho dodávateľa, ktorý reálne nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, jeho úlohou bolo vystavovanie faktúr s cieľom navodiť dojem reálneho obchodovania a zachovania neutrality DPH, avšak bez ekonomického opodstatnenia a bez odvedenia dane v predstieranom dodávateľskom reťazci. Na základe dôvodných pochybností správcu dane bolo dôkazné bremeno prenesené späť na žalobcu, ktorého správca dane vyzval na predloženie ďalších dôkazov.

7. Predloženými dokladmi žalobca neodstránil dôvodné pochybnosti správcu dane o dodaní preverovaného tovaru prostredníctvom deklarovanieho dodávateľa Družstvo Trentin, pretože správca dane v priebehu daňovej kontroly ani v priebehu vyrubovacieho konania nespochybnil reálnu existenciu zákaziek a taktiež nespochybnil, že zákazky realizovali zamestnanci žalobcu. Z uvedeného dôvodu nebolo potrebné vykonať dokazovanie zamerané na odberateľov žalobcu a zamestnancov žalobcu. Žalobca navyše deklaroval nákup materiálu v oveľa vyššej hodnote ako deklaroval v odberateľských faktúrach a tiež konanie žalobcu, ktorý účelovo tvrdil, že svojim odberateľom

fakturoval dodanie tovarov a služieb, avšak bez konkrétnej špecifikácie, čo bolo správcom dane preukázateľne spochybnené.

8. Podľa sťažovateľa bol skutkový stav náležite zistený a v predmetnej veci vznikli dôvodné pochybnosti o dodaní preverovaného tovaru prostredníctvom deklarovaného dodávateľa, ktoré správca dane jasne, logicky vyjadril a odôvodnil nimi prechod dôkazného bremena na žalobcu. Navyše správca dane zistil skutočnosť preukazujúce podvodné konanie, s ktorým bolo plnenie žalobcu spojené. Preto to mal byť žalobca, ktorý vo vlastnom záujme mal poskytnúť správcom dane dôkazy preukazujúce skutočné nadobudnutie tovaru.

9. Sťažovateľ nesúhlasí so záverom správneho súdu, v zmysle ktorého považuje za dôvodnú žalobnú námietku žalobcu súvisiacu s nedostatočne zisteným skutkovým stavom veci z dôvodu nevypočítania zamestnancov žalobcu. Daňové orgány nespochybnili žalobcom realizované zákazky pre jeho odberateľov prostredníctvom žalobcových zamestnancov. Okrem toho výpovede zamestnancov žalobcu, ktorí vykonávali montáž kabelážnych systémov pre odberateľov žalobcu, by boli v prípade realizácie svedeckých výpovedí v súvislosti s dodávateľom irelevantné, pretože podľa vyjadrenia žalobcu, pri preberaní tovaru od dodávateľa Družstvo Trentin boli prítomní len žalobca osobne a bývalý konateľ dodávateľa Richard Pojezdala.

10. Sťažovateľ sa nestotožnil ani s názorom správneho súdu, že porušil princíp právnej istoty, keď rozhodol o obdobných veciach rozdielne. Podľa názoru sťažovateľa skutočnosť, že správca dane v zdaňovacích obdobiach roku 2016 nedostatočne zistil skutkový stav ešte neznamená, že nedostatočne zistil skutkový stav aj v zdaňovacom období roku 2018. V konaniach, na ktoré poukázal správny súd boli vykonané iné dôkazy a dodávateľmi boli iné subjekty. Predmetom prieskumu v tomto konaní (marec 2018) bol iný dodávateľ Družstvo Trentin, pričom boli vykonané iné zisťovania, ako v zdaňovacích obdobiach roka 2016. Ide teda o odlišné situácie, v predmetných konaniach boli vykonané odlišné dôkazy, v obchodných reťazcoch boli iné odberateľské subjekty a vypočutí iní svedkovia. Daňové orgány v dotknutom prípade (marec 2018) vychádzali z dostatočne a spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné presvedčivo konštatovať, že žalobca a deklarovaný dodávateľ Družstvo Trentin vzájomný obchodný vzťah bez riadneho podnikateľského dôvodu účelovo predstierali s cieľom získania takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol žalobca oprávnený.

11. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zdôrazňoval správnosť záverov správneho súdu. Podotkol, že správca dane nespochybnil v priebehu konania ani jediné odberateľskú faktúru, osoby konajúce v mene a na účet dodávateľov boli prítomné na výsluchu pred správcom dane a potvrdili uskutočnenie deklarovaných zdaniteľných plnení. Správca dane sa podľa žalobcu zameral výlučne na dodávateľov od, ktorých orgány finančnej správy nevedia vymôcť svoje pohľadávky. Zopakoval, že do dnešného dňa sa správca dane nevysporiadal s tvrdeniami žalobcu o kontaktnosti jeho dodávateľov, ako ani s dôkazmi, ktoré v priebehu konania navrhol, no správca dane ich nevykonal. Následne zopakoval podstatné tvrdenia zo správnej žaloby a poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/1/2020. Záverom navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol a zároveň priznal žalobcovi plnú náhradu trov kasačného konania.

III.

Konanie na kasačnom súde

12. Prejednávaná vec bola dňa 28.07.2022 predložená Najvyššiemu správnomu 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/78/2022, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia.

13. 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.

14. 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.

15. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2018. Následne rozhodnutím správcu dane č. 101729646/2020 zo dňa 12.11.2020 bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 16 540,56 eura na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2018 a nadmerný odpočet v sume 14.045,22 eura nebol žalobcovi priznaný a bola mu vyrubená daň 2.495,34 eura, keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v sume 16.540,56 eura z faktúr od dodávateľa Družstvo Trentin za elektroinštalačný materiál nasledovne:

- faktúra č. 180001 zo dňa 05.03.2018, základ dane 17.630,40 eura, 20 % DPH 3.526,08 eura,
- faktúra č. 180002 zo dňa 12.03.2018, základ dane 15.091,60 eura, 20 % DPH 3.018,32 eura,
- faktúra č. 180003 zo dňa 16.03.2018, základ dane 16.563,- eura, 20 % DPH 3.312,60 eura,
- faktúra č. 180005 zo dňa 21.03.2018, základ dane 17.050,40 eura, 20 % DPH 3.410,08 eura,
- faktúra č. 180007 zo dňa 26.03.2018, základ dane 16.367,40 eura, 20 % DPH 3.273,48 eura.

16. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol sťažovateľ napadnutým rozhodnutím č. 100684730/2021 zo dňa 23. apríla 2021 tak, že rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil s odôvodnením, že rozhodnutie správcu dane je v súlade s § 63 ods. 5 Daňového poriadku, obsahuje odôvodnenie, skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu, úvahy ovplyvňujúce hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých správca dane rozhodol. Všetky skutočnosti boli získané zákonným spôsobom, tieto správca dane vyhodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, postupoval v súlade s judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako i Súdneho dvora EÚ. Záver správcu dane vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého možno konštatovať, že žalobca a jeho dodávateľ Družstvo Trentin vzájomný obchodný vzťah bez riadneho podnikateľského dôvodu predstierali s cieľom získania takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol žalobca oprávnený, pričom žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že splnil zákonné podmienky oprávňujúce ho uplatniť si právo na odpočet DPH zo sporných faktúr, pretože skutočnosti uvedené na faktúrach nezodpovedajú reálnemu plneniu vykonanému deklarovateľom Družstvo Trentin. Žalobca tak nedisponuje existenciou materiálneho plnenia od deklarovateľného dodávateľa a sporné plnenie bolo spojené s podvodným konaním a daňovým únikom, keď DPH, ktorú si žalobca odpočítal, nebola do štátneho rozpočtu odvedená, čím došlo k narušeniu riadneho fungovania spoločného systému DPH a k strate na príjmoch štátneho rozpočtu.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

17. Podľa § 2 ods. 1 a 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 správnom súde.

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

19. 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.

20. Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

21. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) 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 ods. 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

22. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

23. 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.

24. 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 „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.

25. 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).

26. 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 spochybenie 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).

27. 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 hmotnoprávnych podmienok daňovým subjektom, následne už účasť na daňovom podvode nepreukazuje.

28. 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 spochybenie 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. V prípade spochybených 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.“

29. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalobcu (za zdaňovacie obdobie júl 2018) rozhodoval kasačný súd rozsudkom sp. zn. 3Sfk/22/2022 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/22/2022 zo dňa 26. apríla 2023, v ktorom tento k argumentácii sťažovateľa uviedol:

„36. Je potrebné dodať, že „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31. mája 2018, bod 77).

37. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora

Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa

21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa

21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zúžiť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL,

C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57).

Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť,

že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

38. Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa

11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa

9. decembra 2021, bod 36. Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o.,

C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

39. V tomto smere možno uviesť, že daňovým podvodom na účely daňového konania možno rozumieť zavinené „protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod“ (RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95). Dôvodom pre neuznanie odpočítania DPH alebo oslobodenia od dane

nie je len uskutočnenie daňového podvodu, ale aj účasť na ňom. „Právo na odpočítanie dane sa odoprie, nielen ak zdaniteľná osoba spácha daňový podvod sama, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa zúčastňovala na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH, alebo ho prinajmenšom uľahčila. Takáto zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za subjekt, ktorý sa podieľa na daňovom podvode alebo ho uľahčuje, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z ďalšieho predaja tovaru alebo z používania služieb v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnila na výstupe (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, ako aj rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47, ako aj citovanú judikatúru)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 25). Daňový podvod a účasť na ňom ako dôvody pre nepriznanie práva na úseku DPH sú konštruované na princípe zavinenia. Stávajú sa teda dôvodom pre nepriznanie práva na úseku daní vtedy, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie (odpočet alebo oslobodenie) mal vedomosť o svojej účasti na podvode alebo nemal o tejto účasti vedomosť, avšak to v dôsledku toho, že pri preverovaní svojho obchodného partnera nepostupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou, mal vedieť (bližšie pozri aj bod 32 tohto

rozsudku). „[S] režimom s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným smernicou 2006/112 nie je zlučiteľné odopretie uvedeného práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknutá transakcia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iná transakcia, ktorá je súčasťou reťazca dodávok pred alebo po transakcii vykonanej uvedenou zdaniteľnou osobou, bola predmetom podvodu v oblasti DPH. Zavedenie systému objektívnej zodpovednosti by totiž išlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu nárokov štátnej pokladnice (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 25, a rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 49)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 26).

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

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

41. Zhrňujúc doteraz uvedené možno konštatovať, že zatiaľ čo pri preukazovaní hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt a jeho dobrá viera v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a 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.

Aplikácia všeobecných východísk na prípad sťažovateľa

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

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

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

45. K správnym súdom vyslovenej nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného z dôvodu, že malo dôjsť k odklonu od jeho rozhodovacej činnosti týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia roku 2016, kasačný súd uvádza, že s touto nesúhlasí. Správca dane totiž v posudzovanom prípade vykonával samostatnú daňovú kontrolu za rok 2018, ktorej závery boli podkladom pre vydanie žalovaných rozhodnutí. Ak žalovaný v súvislosti s daňovou kontrolou za rok 2016 vyslovil odlišné skutkové alebo právne závery, ako urobil v prejednávanej veci, tieto jeho závery vzhľadom na iný skutkový stav (napr. čas realizácie

obchodov, odlišní dodávateľa, iná daňová kontrola, iné dôkazné prostriedky) nie je možné bez ďalšieho aplikovať pre daňovú kontrolu za rok 2018 a vyrubovacie konania na ňu nadväzujúce. Ak medzi daňovou kontrolou pre rok 2016 a 2018 existovalo nejaké konkrétne prepojenie, ktoré malo poukazovať na odlišný prístup žalovaného, toto mal správny súd dôkladne popísať a odôvodniť vzťah medzi týmito kontrolami. Vzhľadom na to, že správny súd bližšie nešpecifikoval konkrétne prepojenia medzi týmito dvoma kontrolami, bez ďalšieho nie je možné záver o odklone od rozhodovacej činnosti žalovaného a nepreskúmateľnosti napádaného rozhodnutia zo strany kasačného súdu potvrdiť.

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

47. Kasačný súd konštatuje, že predmetné pochybenie má súvis aj s posúdením miery dôkazného bremena, ktorým bol žalobca v daňovom konaní zaťažený v kontexte pochybností, ktoré správca dane počas daňového konania vznášal. V tomto smere považuje kasačný súd za potrebné zdôrazniť, že tak prvostupňové rozhodnutie ako aj rozhodnutie žalovaného sú založené v zásade najmä na pochybnostiach týkajúcich sa subdodávateľov dodávateľa žalobcu a na nekontaktnosti dodávateľa žalobcu - spoločnosti Družstva Trentin.

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

49. Vyššie uvedené však neznamená to, že samotná nekontaktnosť dodávateľa je aj legitímnou a dostatočnou pochybnosťou správcu dane o uskutočnení zdaniteľných obchodov, ktorá by bola spôsobilá preniesť celé dôkazné bremeno v daňovom konaní na daňový subjekt. A to osobitne v situácii, ak konateľ dodávateľskej spoločnosti alebo osoba oprávnená za predmetnú spoločnosť konať (v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov) potvrdila reálnosť uskutočnenia zdaniteľných plnení. Inými slovami, to, že je deklarovaný dodávateľ v čase daňovej kontroly nekontaktný, bez ďalších iných skutočností nespochybňuje

to, že k zdaniteľným obchodom došlo tak, ako je deklarované na predložených faktúrach. Ide v zásade len o 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.

50. Rovnako pochybnosti na strane subdodávateľov dodávateľa žalobcu v zásade nepredstavujú dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočet DPH (ZNSS 23/2022). Tieto skutočnosti totiž žiadnym spôsobom nevyvracajú základné deklarované tvrdenie daňového subjektu o tom, že tovar mu bol dodaný

od jeho zmluvného partnera - priameho dodávateľa. Daňový subjekt nemá v zásade povinnosť zisťovať pôvod dodaného tovaru, a teda pátrať po skutočných subdodávateľoch jeho dodávateľa. Vyššie uvedené neznamená, že skutočnosti a nezrovnalosti v subdodávateľskom reťazci sú irelevantné, práve naopak. Tieto totiž môžu dokazovať existenciu daňového podvodu v obchodnom reťazci na predchádzajúcich stupňoch, avšak táto sa stáva vo vzťahu k tretiemu subjektu dôvodom nepriznania práva na odpočet DPH len v prípade preukázania jeho vedomej účasti na takomto reťazci. Teda, ak daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že participuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Náležité preukázanie vedomosti žalobcu o jeho participácii na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom však v rozhodnutí správcu dane a žalovaného absentuje.

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

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

30. 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).

31. 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.

32. 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.