

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/8/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200522
Dátum vydania rozhodnutia: 27. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200522.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu: Vlastimil Štupák, podnikajúci s obchodným menom Vlastimil Štupák - BETOS, so sídlom Popradská 17, 064 01 Stará Ľubovňa, IČO: 343 088 65, zastúpeného: JUDr. Gábor Száraz, advokát so sídlom Garbiarska 20, 064 01 Stará Ľubovňa, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 101221512/2018 z 25. júna 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/76/2018-130, ECLI:SK:KSPO:2019:8018200522.3 z 19. septembra 2019, takto

r o z h o d o l :

Rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/76/2018-130, ECLI:SK:KSPO:2019:8018200522.3 z 19. septembra 2019 sa zrušuje a vec sa krajskému súdu vracia na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 102628160/2017 z 20.12.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2013, keď neuznal právo na odpočítanie dane na základe dvoch faktúr vystavených spoločnosťou KASSIA s.r.o. (ďalej len „dodávateľ KASSIA“) za dodanie motorovej nafty.
2. Rozhodnutím č. 101221512/2018 z 25.06.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) sťažovateľ podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku ako odvolací orgán prvostupňové rozhodnutie potvrdil.
3. Sťažovateľ v daňovom konaní dôvodil, že podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 a nasl. zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) sú hmotnoprávne, ich nesplnenie nemožno odpustiť, pričom dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu. Uviedol, že žalobca preukazoval sporný zdaniteľný obchod iba písomnými dokladmi, ktorých obsah nepotvrdzovali svedecké výpovede. Skutočnosť, že dodávateľ KASSIA neuviedol daň v daňovom

priznaní ani ju neodviedol, podľa sťažovateľa neznamená, že by to bolo kladené žalobcovi za vinu, ale v spojení s inými preukázanými skutočnosťami to podľa jeho názoru vytvára celkový obraz preverovanej obchodnej činnosti. Sťažovateľ uzavrel, že žalobca vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal, že splnil podmienky pre vznik práva na odpočítanie DPH.

II. Konanie pred správny súdom

4. Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) na základe správnej žaloby žalobcu rozsudkom č. k. 2S/76/2018-130, ECLI:SK:KSPO:2019:8018200522.3 z 19.09.2019 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) podľa § 191 ods. 1 písm. d) písm. e) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil preskúmané rozhodnutie i prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

5. Správny súd mal za bezpochyby preukázané, že daňové orgány nepostupovali v zmysle príslušných ustanovení zákonných noriem, pričom vychádzal z obsahu vykonaného dokazovania správcom dane, teda z jeho postupu, ako aj z oboch rozhodnutí.

6. Správny súd argumentoval tým, že boj proti podvodným daňovým únikom, resp. proti prípadnému zneužitiu systému DPH, je cieľom uznaným a podporovaným právom EÚ a vnútroštátnym súdom a predtým správny orgánom prináleží zamietnuť priznanie práva na odpočítanie DPH, ak sa preukáže jeho uplatnenie na základe podvodu. Poukázal na zásadu neutrality, na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (C-354/03 Optigen Ltd, C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd, C-484/03 Bond House Systems), a uviedol, že Súdny dvor vo svojej judikatúre konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak vo svetle objektívnych skutočností sa preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Ďalej správny súd uviedol, že Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumné požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, pričom určenie opatrení, ktoré možno v tom-ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností tohto-ktorého prípadu vo veci samej (s poukazom na rozsudok C-80/11 a C-142/11 Mahagében Kft a Pétér Dávid). Správny súd mal za to, že právo na odpočítanie DPH tak možno žalobcovi zamietnuť, ak vedel o takejto podvodnej transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa KASSIA pred nadobudnutím tovaru - motorovej nafty. V tejto súvislosti súd poukázal na vyslovený právny názor Súdneho dvora vo veci C-285/11 Bonik, bod 40.

7. Správny súd pokračoval, že daňové orgány nespochybnili samotnú existenciu dodávaného tovaru - motorovej nafty a s tým spojený reálny základ deklarovaný na zdaniteľnosť, ale plne spochybnili dodanie tovaru spoločnosťou uvádzanou na faktúrach, a to dodávateľom KASSIA. Podľa správneho súdu je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ služby alebo tovaru dopustil podvodu alebo nie, a či žalobca o tomto podvode, vzhľadom na všetky zistené skutočnosti vedel, resp. mohol vedieť. Skutočnosť, že žalobca mal, resp. mohol mať takúto vedomosť, je dôkazným bremenom správcu dane. Podľa správneho súdu správca dane ani sťažovateľ sa však riadne nezaoberali otázkou vedomosti žalobcu o tom, že sa zúčastňuje na obchodoch, ktorých cieľom bolo získanie daňovej výhody, resp. že ide o transakcie, ktoré sú poznačené daňovým podvodom. Takýmto postupom podľa správneho súdu sťažovateľ zaťažil svoje rozhodnutie vadou nepreskúmateľnosti.

8. Napadnuté rozhodnutie podľa správneho súdu neponúka dostatočnú odpoveď na to, ako sa sťažovateľ vysporiadal s tým, čo bolo zistené a na akom základe, či žalobca urobil všetky opatrenia, ktoré bolo rozumné od neho požadovať, aby sa uistil, že sa na podvode, resp. zneužívaním konaní nebude podieľať; pričom toto je potrebné skúmať v časových súvislostiach uskutočňovania sporných zdaniteľných obchodov, nie z pohľadu množiny informácií, ktoré sa stali dostupnými až dodatočne a ktoré vo svojej komplexnosti utvárali správcovi dane iný obraz o sporných otázkach, než aký si mohol vytvoriť žalobca limitovaný v čase uskutočňovania zdaniteľných plnení absenciou tých vyhládavacích oprávnení a kompetencií, akými disponuje správca dane.

9. Správny súd pokračoval, že povinnosťou daňových orgánov je na základe výsledkov vykonaného dokazovania nielen urobiť záver ohľadne existencie zneužívaného konania, resp. podvodu na DPH na niektorom stupni obchodného reťazca, ale súčasne aj záver o tom, či z výsledkov takto vykonaného

dokazovania možno uzavrieť, že o tomto podvodnom, resp. zneužívajúcom konaní kontrolovaný daňových subjekt vedel, resp. vzhľadom na všetky okolnosti posudzovanej veci vedieť mal a mohol. Ak sa argumentuje, že tu k podvodu alebo k zneužitiu práva došlo, ak daňové orgány vo svojich rozhodnutiach vymenujú niektoré skutočnosti (dôkazy) majúce preukazovať existenciu zneužívajúceho konania, avšak tieto skutkové zistenia neposúdia v súvislosti s otázkou možnej ne/vedomosti žalobcu o jeho účasti na takomto konaní, je podľa správneho súdu potrebné bez takéhoto posúdenia závery daňových orgánov považovať za predčasné, t. j. nepreskúmateľné.

10. Podľa správneho súdu žalobca splnil všetky podmienky na odpočet DPH po formálnej stránke, keď preukázal dodanie tovaru faktúrou, ktorá spĺňa náležitosti podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH, ako aj ďalšími dokladmi - dodacím listom a príjemkou tovaru; zdaniteľné plnenie teda materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa, keď dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, ako dodaný tovar obstaral a následne ho reálne dodal žalobcovi a navyše, že nedisponoval v čase obchodu priestormi na podnikanie, ani zamestnancami. Podľa správneho súdu je potrebné zobrať do úvahy charakter konkrétneho plnenia - motorovej nafty, z ktorého vyplýva, že motorová nafta bola dodaná odberateľovi, ktorým je žalobca. Skutočnosť, že dodávateľ KASSIA nemal v čase obchodu skladové priestory resp., že v zdaňovacom období september 2013 nemal zamestnancov, podľa názoru súdu ešte neznamená, že žalobca mal, resp. mohol vedieť, že sa zúčastňuje na podvodnom konaní.

11. Na základe uvedeného krajský súd dospel k záveru, že tvrdenie žalovaného, že žalobca nemohol nevedieť, na akých dodávkach motorovej nafty sa zúčastňuje v reťazci obchodu s motorovou naftou, nebolo dostatočne preukázané a to práve s prihliadnutím na charakter obchodu s motorovou naftou. Podľa krajského súdu správca dane nepriznanie práva na odpočet DPH žalobcovi z dodávateľských faktúr od spoločnosti KASSIA s.r.o. odôvodnil tým, že dodanie tovaru tak, ako deklaroval žalobca predloženými faktúrami, sa reálne neuskutočnilo, a tým pri odpočítaní platiteľ porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Žalovaný sa s rozhodnutím správca dane stotožnil, jeho odôvodnenie považoval za logické, jasné a zrozumiteľné, pričom v rozhodnutí nezistil žiadny rozpor s právnymi predpismi. Žalovaný ako odvolací orgán dospel k záveru, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok, na ktoré sa odpočet DPH viaže, a to, že obchod bol uskutočnený v deklarovanom rozsahu a osobou uvedenou na faktúrach. Pokiaľ sa týka deklarovaného rozsahu obchodu, tento však správca dane podľa správneho súdu nespochybnil a z rozhodnutia žalovaného nie je zjavné, na základe akých dôkazov dospel k uvedenému záveru.

12. Z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov teda podľa správneho súdu vyplýva, že nespochybnujú samotnú existenciu tovaru - motorovej nafty a skutočnosť, že žalobca nadobudol motorovú naftu na účely ďalšej svojej podnikateľskej činnosti. Sporným ale zostalo to, či dodávateľ KASSIA, ktorý vystavil daňovými orgánmi spochybnované faktúry, bol aj skutočným dodávateľom motorovej nafty.

13. Podľa správneho súdu zistený skutkový stav je nedostačujúci na správne posúdenie veci, a to najmä vzhľadom na konštatovanie sťažovateľa, že žalobca nemohol nevedieť, na akých dodávkach motorovej nafty sa zúčastňuje. Dokazovanie je podľa súdu potrebné doplniť aj s ohľadom na vysporiadanie sa s príslušnou judikatúrou NS SR a SD EÚ, ako aj s poukázaním žalobcu na to, že prepravu motorovej nafty zabezpečoval dodávateľ KASSIA, ktorý je aj uvedený na dodacom liste, pričom zo zistení správca dane vyplýva, že dodávateľ KASSIA nedisponoval zamestnancami, ani skladovými priestormi, z čoho vyplýva, že dodávateľ KASSIA prepravu tovaru nevykonával. Dožiadaný daňový úrad podľa správneho súdu nevypočul svedka S. N., ktorý vystupoval ako zástupca dodávateľa KASSIA, ale oznámil len skutočnosti, ktoré boli zistené pri daňovej kontrole iného daňového subjektu, v čase, ktorý nebol identický s časom vydania faktúry. Tieto skutočnosti však podľa správneho súdu nemali vplyv na predmetné obdobie, preto viac mali daňové orgány venovať pozornosť výpovedi K. F. N., ktorý potvrdil tvrdenia žalobcu za iné zdaňovacie obdobie a túto osobu opätovne vypočul ku skutočnostiam týkajúcich sa dodávateľa KASSIA.

III. Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

A)

14. Žalovaný podal kasačnú sťažnosť, v ktorej tvrdil nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom a žiadal zrušenie napadnutého rozsudku a vrátenie veci krajskému súdu.

15. Sťažovateľ tvrdil, že žalobca bol povinný preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou deklarovanou na faktúre ako dodávateľ. Mal za to, že dôvody vedúce k nepriznaniu práva na

odpočítanie dane sa týkali výlučne skutočností na strane žalobcu. Poukázal na pochybnosti o osobe dodávateľa, keď pochybnosti o reálnom dodaní tovaru deklarovanej dodávateľom vplynuli z komplexu získaných dôkazov (chýbajúci skladový priestor, dodávateľ nevlastnil cisterny na prepravu, nemal vlastných zamestnancov, neoprávnené konanie S. N. za dodávateľa, faktúry neboli podpísané konateľom dodávateľa, dodávateľ nebol vlastníkom tovaru a neobchodoval s ním). Sťažovateľ nespochybnil právo na dodávateľa poskytnúť plnenie aj s využitím subdodávateľa, ale poukázal na dôkazné bremeno žalobcu ako daňového subjektu vo vzťahu k tvrdeniu, že mu tovar dodal alebo dodanie zabezpečil ten platiteľ dane, ktorý mu vystavil faktúru s uplatnenou daňou. Sťažovateľ poukazoval na rozpory vo výpovediach a vyjadreniach, a na súvisiace dokazovanie nahliadaním do trestného spisu. Tiež zdôraznil, že dodávateľ nemal povolenie na predaj pohonných hmôt od colného úradu, čo sťažovateľ považoval za dôležité.

16. Sťažovateľ uviedol, že podľa judikatúry si zdaniteľná osoba nemôže odpočítať daň uvedenú na faktúre vystavenej dodávateľom, ak sa preukáže, že zdaniteľný obchod nebol uskutočnený deklarovanej dodávateľom.

17. Sťažovateľ tvrdil, že on ani správca dane neargumentovali v rozhodnutiach tým, že by mal práve podvod na strane dodávateľa byť dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane. Tvrdil, že v tomto prípade bolo rozhodujúce, že žalobca ako odberateľ nepreukázal reálne dodanie tovaru deklarovanej dodávateľom, pričom z preskúmaného rozhodnutia je zrejmé, z akých dôvodov nebolo priznané právo na odpočítanie dane. Uviedol, že nerozumie konštatovaniu správneho súdu, že správca dane deklarovanej rozsah obchodu nespochybnil.

18. Sťažovateľ argumentoval, že dodanie tovaru u priameho dodávateľa nebolo v zmysle spornej faktúry potvrdené, pričom oba dodávateľsko-odberateľské vzťahy nevedú k ozrejmieniu transakcie, ale ju zahmlievajú v podobe rozporných vyjadrení a nepredloženia relevantných dôkazov, čo nemožno nebrať do úvahy pri hodnotení dôkazov. Sťažovateľ trval na tom, že nebolo preukázané splnenie zákonných hmotnoprávných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane priamo na preverovanom stupni - u žalobcu.

19. Ďalej sťažovateľ spochybňoval skutkové konštatovania krajského súdu o nevypočutí S. N. poukazom na jeho výsluch. Takisto k záveru súdu o tom, že mala byť väčšia pozornosť venovaná výpovedi F. N., sťažovateľ uviedol, že sú rozpory v jeho vyjadreniach a vyjadreniach žalobcu, keď pán N. uviedol, že dodávateľa nepozná. Sťažovateľ tvrdil, že pri rozporoch vo výpovediach tieto nie sú bez ďalšieho dôkazom o uskutočnení zdaniteľného obchodu. Pritom podľa sťažovateľa žalobca navrhoval ako svedkov S. N. a K. I., z ktorých výpovedí nevyplýva, že tovar dodal deklarovanej dodávateľ.

20. Záverom sťažovateľ deklaroval dodržanie príslušných ustanovení zákona a konštatoval neunesenie dôkazného bremena žalobcom.

B)

21. Žalobca zastúpený advokátom navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť a žiadal i náhradu trov konania. Napadnutý rozsudok považoval za zákonný a vecne správny. Tvrdil, že preukázal uskutočnenie reálneho obchodu a poukazoval pritom na predložené doklady a mal za to, že splnil všetky podmienky na odpočet dane po formálnej stránke, pričom zdaniteľné plnenie reálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa. Žalobca upozornil, že sťažovateľ niekoľkokrát uvádzal zavádzajúce tvrdenia, ktoré spôsobovali nepreskúmateľnosť rozhodnutí. Tvrdil, že skutočnosti na strane dodávateľa (nevlastnil autá/cisterny, nemal skladové zásoby ani zamestnancov) mu nemôžu byť na ťarchu. Opakoval stanovisko krajského súdu, že je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ dopustil podvodu alebo nie, a či o tomto podvode žalobca vedel alebo musel vedieť. Žalobca tvrdil aj to, že svedok N. vo výsluchu potvrdil jeho tvrdenia a uviedol, že obchod bol reálne uskutočniteľný, a boli vypočutí aj živnostníci, ktorí u neho pracujú, ktorí tiež potvrdili dodanie tovaru. Tvrdil, že bol opatrný a pred zaúčtovaním faktúry zisťoval, či je spoločnosť, ktorá dodala naftu, vedená ako rizikový subjekt, ale ako taký nebol vedený v čase dodania tovaru ani v súčasnosti. Urobil teda všetky opatrenia, ktoré možno od neho očakávať. Mal za to, že mu žiaden právny predpis neukladá dožadovať sa od dodávateľa informáciu, od koho tovar kúpil, za akú cenu, teda aby preukázal, že bol vlastníkom tovaru. Zopakoval aj skoršie výhrady proti postupu finančných orgánov tvrdiac, že nahliadli do trestného spisu napriek tomu, že konanie ešte nebolo ukončené a vychádzali z takto nezákonne získaných dôkazov.

IV. Závery kasačného súdu

22. Dňa 1. augusta 2021 začal činnosť Najvyšší správny súd Slovenskej republiky a prešiel naň výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v spojení s § 11 písm. h/ S.s.p.). Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a preto dňa 27.04.2022 (po predchádzajúcom oznámení termínu) verejne vyhlásil tento rozsudok, ktorým podľa § 462 ods. 1 S.s.p. zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

23. Sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, pričom okrem rekapitulácie niektorých dôkazov a skutkových zistení, ktoré viedli k nepriznaniu práva na odpočítanie dane, zdôrazňoval, že k tomuto výroku nevedli úvahy o účasti žalobcu na daňovom podvode (u dodávateľa alebo na inom stupni reťazca), ale nepreukázanie reálneho dodania tovaru deklarovaným dodávateľom.

24. Je treba poznamenať, že kasačná sťažnosť musí smerovať predovšetkým proti rozhodnutiu správneho súdu a presvedčiť kasačný súd, že sa správny súd dopustil dostatočne závažnej chyby v konaní alebo v rozhodnutí, akú predpokladá § 440 ods. 1 SSP. Opätovné konštatovanie skutkových zistení a akoby opakované vyhodnocovanie dôkazov by v takomto stave správneho súdneho konania nemalo tvoriť podstatnú časť kasačnej sťažnosti žalovaného. V súdnej veci pritom správny súd v zásade nespochybnil väčšinu vykonaných dôkazov a zistených skutočností, okrem poukazov na nedostatočnosť zisťovania skutkového stavu vo vzťahu k podvodu, a potrebu zamerania sa na svedecké výpovede. Iba v tejto časti boli relevantné návraty sťažovateľa k procesu dokazovania.

25. Správnym súdom odporúčané prípadné nové vypočutie svedka N. podľa kasačného súdu nemá potenciál zvrátiť dôkaznú situáciu v prospech žalobcu, pričom sťažovateľ dôvodne poukázal na nesprávnosť konštatovania súdu o jeho nevypočutí, s odkazom na zápisnicu o ústnom pojednávaní so svedkom N. z 05.04.2017, nachádzajúcu sa v administratívnom spise. Sťažovateľ takisto dôvodne upozornil na rozpory vo výpovediach svedkov a ich nízku dôkaznú hodnotu, keď sa napríklad svedok N. odmietol vyjadriť k dodávateľovi KASSIA.

26. Kasačný súd tiež súhlasí s názorom sťažovateľa, že preskúmané rozhodnutie (i prvostupňové rozhodnutie) vôbec nevychádza z úvah o účasti žalobcu na daňovom podvode, ale stojí na konštatovaní, že zo zákonne získaných dôkazov vyplynuli dôvodné pochybnosti o dodaní fakturovaného tovaru (motorovej nafty) sťažovateľovi práve dodávateľom KASSIA, ktoré viedli k záveru, že sa žalobcovi takýto zdaniteľný obchod nepodarilo preukázať.

27. Kasačný súd zdôrazňuje, že pri obchodoch (tuzemskom nadobudnutí tovaru), aké deklaroval žalobca, je v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH platiteľ dane povinný preukázať skutočné dodanie tovaru iným (tuzemským) platiteľom dane. Krajským súdom hojne spomínaný prístup, teda ním citovanou judikatúrou Súdneho dvora EÚ rozpracovaná možnosť nepriznania práva na odpočítanie dane práve z dôvodu preukázanej účasti platiteľa na daňovom podvode (alebo vedomosti o ňom či kvalifikovanej neobozretnosti platiteľa), sa týka len situácií, keď je už preukázaný tento základný predpoklad pre odpočítanie dane, teda dodanie tovaru iným platiteľom dane spojené s uplatnením dane voči platiteľovi, ktorý si uplatňuje odpočítanie dane. A ako vyplýva aj z bohatej národnej judikatúry (napríklad rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/50/2019 z 25.08.2020, ECLI:SK:NSSR:2020:5018200209.1; sp. zn. 1Sžfk/79/2017 z 30.05.2019, ECLI:SK:NSSR:2019:5016200954.1, rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/84/2019 z 27.10.2021, ECLI:SK:NSSSR:2021:2018200068.1, a tam citovaná judikatúra), dôkazné bremeno o skutočnostiach, ktoré majú vplyv na správne určenie dane (§ 24 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku), a o skutočnostiach, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania (§ 24 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku), leží na daňovom subjekte, v okolnostiach veci teda na žalobcovi.

28. Krajský súd vec nesprávne právne posúdil, ak bez toho, aby boli vyvrátené závery žalovaného o nepreukázaní týchto rozhodujúcich skutočností (teda že tovar žalobcovi dodal a daň voči nemu

uplatnil iný platiteľ), dospel súd k záveru o nezákonnosti rozhodnutia sťažovateľa kvôli tomu, že on ani správca dane nezistovali účasť žalobcu na daňovom podvode zo strany dodávateľa KASSIA alebo jeho vedomosť o podvode.

29. Kasačný súd poznamenáva, že v napadnutom rozsudku aj krajský súd na niektorých miestach konštatuje, že dodávateľ KASSIA dopravu tovaru nevykonával, hoci to žalobca tvrdí, a že sporným zostalo dodanie tovaru dodávateľom KASSIA (i keď existencia tovaru spochybnená nebola).

30. Krajský súd sa teda bude musieť vecou nanovo zaoberať a závery sťažovateľa pomeriavať zákonnou úpravou i existujúcou ustálenou judikatúrou. Bude sa musieť vyvarovať aj vyššie uvedených nesprávnych právnych posúdení vecí.

31. Kasačný súd nemôže predvídať, k akým záverom pri novom prejednaní veci krajský súd dospeje, avšak dovoľí si poznamenať, že nateraz sa mu zistenia správcu dane a žalovaného javia ako dostatočné pre spochybnenie obchodu (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku), teda pre konštatovanie o neunesení dôkazného bremena žalobcom, resp. o nepreukázaní splnenia zákonných predpokladov pre odpočítanie dane. Iba v prípade opačného záveru by bolo možné od finančného orgánu požadovať preukázanie účasti (vedomosti) na daňovom podvode, a tým podmieňovať prípadné nové rozhodnutie o nepriznaní práva na odpočítanie dane.

32. O trovách kasačného konania rozhodne v ďalšom konaní správny súd v zmysle § 467 ods. 3 S.s.p.

Poučenie :

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