

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/93/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200520
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8018200520.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobcu: Vlastimil Štupák BETOS, so sídlom Popradská 17, 064 01 Stará Ľubovňa, IČO: 34 308 865, právne zastúpeného JUDr. Gáborom Szárazom, advokátom, AK so sídlom Kardiarska 20, 064 01 Stará Ľubovňa, proti žalovanému v konaní (sťažovateľ): Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101221676/2018 zo dňa 25. júna 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/75/2018-139 zo dňa 19. septembra 2019, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/75/2018-139 zo dňa 19. septembra 2019 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 102627263/2017 zo dňa 20.12.2017 podľa § 68 ods. 6 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 v sume 1 400,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2013.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101221676/2018 zo dňa 25.06.2018 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 191 ods.1 Správneho súdneho poriadku (ďalej len S.s.p.) zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 25.06.2018, č. 101221676/2018 a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Prešov, pobočka Stará Ľubovňa zo dňa 20.12.2017, č. 102627263/2017 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

4. Ako uviedol krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku, po preskúmaní napadnutých rozhodnutí žalovaného ako aj správcu dane a dôvodov uvedených žalobcom v správnej žalobe mal bezpochyby preukázané, že daňové orgány nepostupovali v zmysle príslušných ustanovení zákonných noriem, a preto rozhodnutia daňových orgánov správny súd zrušil.

5. Ďalej uviedol, že pri svojej úvahe vychádzal z obsahu vykonaného dokazovania správcom dane, teda z jeho postupu, ako aj z rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného. V tejto súvislosti konštatoval, že jeho úlohou v rámci preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a predchádzajúceho postupu správneho orgánu podľa S.s.p. bolo posúdiť, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav dostatočne a riadne, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

V rámci správneho prieskumu súd teda musel skúmať namietané pochybenia správneho orgánu v žalobe, hlavne či uvedené pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

6. Ďalej konštatoval, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“) sú hmotnoprávnej povahy a na ich splnenie sa viaže uznanie práva na odpočítanie DPH ako v tomto prípade na základe spornej faktúry č. 201301069 zo dňa 23.04.2013 na sumu 7 000,- Eur s DPH. Žalobca na preukázanie oprávnenosti nadmerného odpočtu DPH predložil správcovi okrem samotnej faktúry aj dodací list a doklad o zaplatení faktúry.

7. Správny súd po oboznámení sa s administratívnym spisom žalovaného, predovšetkým s napadnutými rozhodnutiami daňových orgánov dospel k záveru, že žaloba bola podaná dôvodne.

8. Z obsahu námietok žalobcu v žalobe je zrejmé, že žalobca namieta nezákonnosť rozhodnutia žalovaného spočívajúcu v nesprávnom vyhodnotení dôkazov daňovými orgánmi, v prenášaní dôkazného bremena na žalobcu, ďalej namieta nedostatočné zohľadnenie obchodných zvyklostí v oblasti obchodovania s motorovou naftou a tiež nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia žalovaného na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu. Podľa žalobcu došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, čo malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

9. Správny súd zdôraznil, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňovému subjektu. Správny súd argumentuje tým, že boj proti podvodným daňovým únikom, resp. prípadnému zneužitiu systému DPH je cieľom uznaným a podporovaným právom EÚ. Prináleží teda vnútroštátnym súdom a predtým správnym orgánom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie DPH, ak sa preukáže jeho uplatnenie na základe podvodu. Vnútroštátna úprava DPH musí byť kompatibilná s právom EÚ a vykladaná v súlade s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň šiestou smernicou Rady 77/388/EHS zo dňa 17.05.1977 o zosúladení právnym predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém DPH. Základnou zásadou spoločného systému DPH je zásada

neutrality, ktorej výklad vyplýva z judikatúry ESD, napr. v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcurum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03). 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 kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. 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 rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, 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 toho-ktorého prípadu vo veci samej - rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében Kft a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11, na ktorý poukazoval i žalobca v podanej žalobe.

10. Správny súd v tomto prípade dospel k záveru, že právo na odpočítanie DPH tak možno žalobcovi zamietnuť, ak vedel o takejto podvodnej transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa spoločnosti DESDEL s.r.o. pred nadobudnutím tovaru - motorovej nafty. V tejto súvislosti poukazuje súd na vyslovený právny názor Súdneho dvora EÚ vo veci Bonik, C - 285/11, bod 40. Ako vyplýva z rozhodnutí daňových orgánov tieto v prejednávanej veci nespochybnili samotnú existenciu dodávaného tovaru - motorovej nafty a s tým spojený reálny základ deklarovaný na zdaniteľnosť, ale plne spochybnili, dodanie tovaru spoločnosťou uvádzanou na faktúre a to spoločnosťou DESDEL, s.r.o.

11. Vychádzajúc z právneho názoru vysloveného vo vyššie uvedených rozhodnutiach SD EÚ, z ktorých majú pri svojej rozhodovacej činnosti vychádzať aj daňové orgány, 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. Je preto úlohou žalovaného, aby uvedené overil podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom poriadku. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel, resp. vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane. Svoje závery je potom povinný riadne odôvodniť aj v kontexte judikatúry SD EÚ. Správny súd súčasne poukazuje na skutočnosť, že aj NS SR vo svojej rozhodovacej činnosti už uzavrel a daňové orgány zaviazal zaoberať sa v zmysle európskej judikatúry aj otázkou podvodného resp. zneužívajúceho konania a súvisiacej otázky vedomosti kontrolovaného daňového subjektu o takomto konaní (porovnaj napr. rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžf/73/2015 zo dňa 01.12.2016). Správca dane, ani žalovaný 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 žalovaný zaťažil svoje rozhodnutie vadou nepreskúmateľnosti, ktorá je dôvodom na zrušenie rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p.

12. Správny súd uzavrel, že napadnuté rozhodnutie neponúka dostatočnú odpoveď na to, ako sa žalovaný vysporiadal s tým, či 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. zneužívajúcom konaní nebude podieľať. Uvedené 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 vyhľadávacích oprávnení a kompetencií, akými disponuje správca dane. Povinnosťou daňových orgánov je na základe výsledkov vykonaného dokazovania nielen učiniť záver ohľadne existencie zneužívajúceho 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 daňový 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 potrebné bez takéhoto posúdenia závery daňových orgánov považovať za predčasné, t. j. nepreskúmateľné.

13. Krajský súd k záverom žalovaného uvádza, že v prejednávanej veci podľa jeho názoru žalobca splnil všetky podmienky na odpočet DPH po formálnej stránke - 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 navyiac, že nedisponoval v čase obchodu priestormi, ani zamestnancami.

14. S uvedeným záverom sa krajský súd nestotožňuje, nakoľko v danom prípade je potrebné zobrať do úvahy charakter konkrétneho plnenia - motorovej nafty, z ktorého vyplýva, že motorová nafta bola dodaná odberateľovi, ktorým je žalobca. Avšak v tomto konkrétnom prípade, kedy predmetom zdanenia bola fa č.201301069 zo dňa 23.04.2013 zaoberal sa správny súd skutkovými okolnosťami tohto obchodu. Z uvedených dôvodov skutočnosť, že spoločnosť DESDEL s.r.o. nemala v čase obchodu skladové priestory resp., že v zdaňovacom období apríl 2013 nemala zamestnancov, podľa názoru súdu ešte neznamená, že žalobca mal resp. mohol vedieť, že sa zúčastňuje na podvodnom konaní. Objednal tovar - motorovú naftu a preveril si skutočnosti ohľadom spoločnosti DESDEL s.r.o. až keď mal faktúru. Túto následne riadne zaplatil a nemal pochybnosti o existencii tejto spoločnosti.

15. 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. Správca dane nepriznanie práva na odpočet DPH žalobcovi z dodávateľskej faktúry od spoločnosti DESDEL s.r.o. odôvodnil tým, že dodanie tovaru tak, ako deklaroval žalobca predloženou faktúrou, sa reálne neuskutočnilo, a tým pri odpočítaní platiteľ porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH. Žalovaný sa s rozhodnutím správcu 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 neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok, na ktoré sa odpočet DPH viaže, a to, že obchod bol uskutočnený v deklarovanom rozsahu a aj uskutočnený osobou uvedenou na faktúre z 23.04.2013. Pokiaľ sa týka deklarovaného rozsahu obchodu, tento však správca dane nespochybnil a z rozhodnutia žalovaného nie je zrejmé, na základe akých dôkazov dospel k uvedenému záveru.

16. Z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov teda vyplýva, že tieto nespochybujú samotnú existenciu tovaru - motorovej nafty a skutočnosť, že žalobca nadobudol motorovú naftu na účely ďalšej svojej podnikateľskej činnosti. Sporným ale zostalo to, či spoločnosť DESDEL s.r.o., ktorá vystavila daňovými orgánmi spochybňovanú faktúru č. 201301069 z 23.04.2013 bola aj skutočným dodávateľom motorovej nafty.

17. S poukazom na vyššie uvedené krajský súd rozhodnutie žalovaného aj správcu dane podľa § 191 ods. 1 písm. d), e) S.s.p. zrušil a vec žalovanému vrátil na ďalšie konanie, nakoľko zistený skutkový stav je nedostačujúci na správne posúdenie veci, a to najmä vzhľadom na konštatovanie žalovaného, že žalobca nemohol nevedieť, na akých dodávkach motorovej nafty sa zúčastňuje. Dokazovanie je potrebné doplniť aj s ohľadom na vysporiadanie sa s príslušnou judikatúrou NS SR a SD EÚ, ako aj s poukazom žalobcu na to, že prepravu motorovej nafty zabezpečoval dodávateľ (spoločnosť DESDEL s.r.o.), ktorý je aj uvedený na dodacom liste, pričom zo zistení správcu dane vyplýva, že spoločnosť DESDEL s.r.o. nedisponovala zamestnancami, ani skladovými priestormi. Z toho vyplýva, že spoločnosť DESDEL s.r.o. prepravu tovaru nevykonávala. Dožiadaný daňový úrad nevyočul svedka C. D. a súčasného konateľa zástupcu dodávateľa N. G. (spoločnosti DESDEL s.r.o.), ale oznámil len skutočnosti, ktoré boli zistené pri daňovej kontrole tohto subjektu v čase, ktorý nebol identický s časom vydania faktúry z 23.04.2013. Tieto skutočnosti však nemali vplyv na predmetné obdobie, viac malo daňové orgány venovať pozornosť výpovedi G.. W. D., ktorý potvrdil tvrdenia žalobcu.

III.

Konanie na kasačnom súde

18. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., súd prvého stupňa rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby postupom podľa § 462 ods. 1 S.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

19. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že žalobca tvrdil, že tovar - motorovú naftu mu dodal dodávateľ DESDEL, s.r.o. Prvostupňový orgán preto primárne preveroval splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane žalobcom, ktorý odpočítanie dane deklaroval, uplatnil si ho a inicioval. Žalobca bol preto povinný preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou deklarovanou na faktúre ako dodávateľ. S poukazom na dôvody, ktoré viedli prvostupňový orgán k nepriznaniu odpočítania dane, možno konštatovať, že sa týkali výlučne skutočností na strane žalobcu. Pokiaľ žalobca tvrdí, že tovar dodala spoločnosť DESDEL, s.r.o., zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu, pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

20. Žalobca navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. Považoval rozsudok krajského súdu za zákonný a správny.

IV.

Právny názor Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 8Sžfk/93/2020. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

22. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. marca 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

23. Podľa 464 ods.1 S.s.p. ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie. V danom prípade kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v obdobnej veci tých istých účastníkov sp. zn. 5Sžfk/8/2020 zo dňa 27.04.2022, na odôvodnenie ktorého odkazuje.

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 D. 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 D. 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 D. 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 Súdného 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:NSSR: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 veci.

31. Kasačný súd nemôže predvídať, k akým záverom pri novom prejednaní veci krajský súd dospeje, avšak dovoľí si poznamenať, že nateraz sa mu zistenia správca 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 preukazovania účasti (vedomosti) na daňovom podvode, a tým podmieňovať prípadné nové rozhodnutie o nepriznaní práva na odpočítanie dane.

24. S odkazom na vyššie konštatované závery (uvedené v citovanom rozsudku najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5Sžfk8/2020 zo dňa 27.04.2022) kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Krajský súd v prvom rade musí skúmať otázku splnenia resp. nesplnenia hmotnoprávnych podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane ako i posúdenie názoru žalovaného o neunesení dôkazného bremena zo strany žalobcu.

25. Správny súd je viazaný právnym názorom kasačného súdu vysloveným v jeho zrušujúcom rozsudku.

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

27. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie :

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