

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sfk/45/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7019200669  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 10. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7019200669.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., so sídlom: M. R. Štefánika 3504/14, 075 01 Trebišov, IČO: 44 186 266, právne zastúpený: Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Trhová 992/1, Zvolen 960 01, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103382122/2016 zo dňa 21. júna 2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach 6S/150/2019 - 13 zo dňa 08. júla 2021, takto

### rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach 6S/150/2019 - 13 zo dňa 08. júla 2021 z r u š u j e a v e c v r a c i a n a ďalšie konanie a rozhodnutie.

### odôvodnenie:

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu opätovne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil Protokol č. 9813401/5/5205013/2014/Vys zo dňa 26.11.2014 (ďalej len „protokol“).

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 102694903/2016 zo dňa 09.03.2016 o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie august 2008 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“), ktorým žalobcovi určil rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu vo výške 21 832,23 eur. Správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca deklarováním dodania betonárskej ocele s oslobodením od dane českej spoločnosti LANDORIKA s.r.o., v celkovej sume 115.093,10 eur, porušil ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 8 a § 43 ods. 1 až 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o DPH“) tým, že bol zapojený do reťazca obchodných spoločností, ktorý bol umelo vytvorený za účelom zneužitia práva a získania daňovej výhody. Rovnako spoločnosti zapojené do daného reťazca vedeli, že sa svojim konaním zúčastňujú na pleniach, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH.

3. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane. Žalovaný toto rozhodnutie preskúmaným rozhodnutím potvrdil, ktoré odôvodnil nasledovne:

- stotožnil sa so skutkovými zisteniami a právnym posúdením správcu dane, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu, ktorá spočívala v umožnení nadmerného odpočtu DPH konečným spotrebiteľom, čím si neoprávnene znižovali daňovú povinnosť,

- poukázal na fungovanie obchodného reťazca spoločností zistené správcom dane tak, že stavebná oceľ bola do tuzemska dodávaná lotyšskou spoločnosťou JOINT - STOCK COMPANY „LIEPAJAS METALURGS“, jej konečnými spotrebiteľmi boli napríklad spoločnosti M.S.I. Slovakia s.r.o., METALEX a.s., Deltabeam Slovakia s.r.o. Do reťazca spoločností obchodujúcich s touto komoditou bol umelo vložený vytvorený reťazec, pozostávajúci okrem iných aj z obchodnej spoločnosti žalobcu. V dôsledku umelo vytvoreného reťazca spoločností, boli medzi lotyšského dodávateľa a konečných spotrebiteľov zapojené ďalšie spoločnosti, na konci ktorých bola spoločnosť TATRA TRADE CORPORATION s.r.o., ktorá fakturovala oceľ so slovenskou DPH, a tým umožnila získať konečným spotrebiteľom neoprávnenú výhodu v podobe odpočítania dane, uplatnením ktorej si tieto spoločnosti neoprávnene znížili daňovú povinnosť. Z takto vytvoreného reťazca, by tuzemské spoločnosti na konci reťazca mali postavenie nadobúdateľov tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ktoré by im z titulu uplatnenia princípu samozdanenia neprinieslo výhodu, t. j. možnosť uplatnenia odpočítania dane na vstupe z tuzemských prijatých plnení a v konečnom dôsledku, by znamenalo v prípade dodania tohto tovaru v tuzemsku povinnosť odvieť daň na výstupe. Vzhľadom k tomu, že žalobca bol súčasťou tejto siete - uplatňoval odpočítanie dane z nákupu od spoločnosti SOLID PRESS Slovakia s.r.o., a zároveň uplatňoval oslobodenie od dane pri dodávkach stavebnej ocele českej spoločnosti LANDORIKA s.r.o.,

- vedomosť žalobcu o účasti na podvodnom reťazci vyplýva zo skutočností, že tovar bol uskladnený všetkými spoločnosťami zapojenými do reťazca na tom istom mieste v sklade v Ličartovciach; z personálnych väzieb na osoby I. X. a N. K.; z ekonomických väzieb zúčastnených spoločností (financovania); z umelého charakteru ekonomickej činnosti zúčastnených spoločností, bez zamestnancov, majetku, vybavenia atď.; z fakturačného a fyzického pohybu tovaru v reťazci bez zjavného ekonomického opodstatnenia,

- z obsahu rozhodnutia a z obsahu spisu zistil, že zákonom stanovená ročná lehota na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná, pretože daňová kontrola začala 07.03.2012 a protokol z daňovej kontroly bol žalobcovi doručený dňa 28.11.2014. Daňová kontrola bola ukončená dňom doručenia protokolu, a počas prerušenia daňovej kontroly odo dňa 20.12.2012 do 09.10.2014 lehoty neplynuli. Postup správcu dane, ktorý zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a daňovú kontrolu prerušil odo dňa 20.12.2012, bol v súlade s ustanovením § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku,

- skutočnosť, že správca dane nevypočul navrhovaných svedkov neznamena, že nerešpektoval právny názor odvolacieho orgánu. Správca dane posúdil žiadosť žalobcu, zabezpečil zápisnicu z ústnych pojednávaní so svedkom N.. I. X. a R. S., ktoré boli zabezpečené v iných konaniach, a po ich vyhodnotení dospel k záveru, že vypočutie ostatných navrhovaných osôb v tomto konaní by bolo neefektívne vzhľadom na dostatok rozhodujúcich dôkazov, a na skutočnosť, že ide aj o osoby, ktoré nemali žiadnu účasť na obchodovaní so stavebnou oceľou. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na ustanovenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku. K námietke žalobcu, že v rozhodnutí správcu dane nie sú uvedené výpovede ďalších svedkov (napr. D., C.,...), žalovaný konštatoval, že z predloženého spisového materiálu zistil, že tento materiál neobsahuje žiadne zápisnice z výpovedí uvedených osôb ako svedkov. Ďalej konštatoval, že spochybňovanie pravdivosti výpovedí N.. I. X. považuje za neopodstatnené a úvahy žalobcu o tom, prečo menovaný v januári 2016 odmietal vypovedať, nemajú vplyv na závery správcu dane, keďže správca dane zabezpečil dostatok dôkazov, nielen výpovede N.. X., ktoré vyhodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, a opodstatnene dospel k záverom o neoprávnenom odpočítaní dane a oslobodení od dane žalobcom.

## II.

### Konanie na krajskom súde

4. Žalobca podal proti preskúmaným rozhodnutiam žalovaného správcu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Krajský súd vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 6S/90/2016 - 71 zo dňa 15.02.2018, ktorým správcu žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP.

5. Kasačný súd vydal na základe kasačnej sťažnosti žalobcu rozsudok sp. zn. 10Sžfk/46/2018 zo dňa 19.06.2019, ktorým zrušil rozsudok krajského súdu č. k. 6S/90/2016 -71 zo dňa 15.02.2018 a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočne presvedčivého odôvodnenia, ktoré nespĺňa zákonné požiadavky v zmysle ustanovenia § 139 ods. 2 SSP, čím porušil právo žalobcu na spravodlivý súdny proces vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy SR.

6. Následne krajský súd vec opätovne prejednal a vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 6S/150/2019 - 13 zo dňa 08.07.2021, ktorým správcu žalobu ako nedôvodnú opätovne zamietol podľa § 190 SSP. Krajský súd svoj rozsudok zdôvodnil nasledovne:

- dôvody žalobcu, týkajúce sa nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly, neadekvátne dlhej doby prerušenia a neexistencie dôvodu na prerušenie daňovej kontroly, považoval za nedôvodné. Daňový

poriadok neurčuje žiadne konkrétne časové mantinely ohraničujúce trvanie samotného prerušenia daňovej kontroly. Bolo potrebné skúmať účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a aj primeranosť dĺžky prerušenia. Získané informácie mali význam na vyvodenie záverov pre správcu dane, či došlo k fyzickej dodávke deklarovaného tovaru, a či vznikol na základe toho žalobcovi nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty z uskutočneného obchodu, a až po získaní týchto informácií mohol správca pristúpiť k vydaniu napadnutého rozhodnutia. Prerušenie daňovej kontroly nebolo svojvoľné a neúčelné a informácie získané z medzinárodnej výmeny informácií, prispeli k účelu daňovej kontroly a k prevereniu okolností, za ktorým mali byť žalobcom realizované obchody vo vzťahu k českej spoločnosti LANDORIKA, s.r.o.,

- správca dane vo vyrubovacom konaní vyhodnotil všetky získané dôkazy z pohľadu momentu ich zaobstarania a poukázal na tie z dôkazov, na ktoré neprihliadal, pretože zistil, že boli zaobstarané počas prerušenia daňovej kontroly. Z uvedených dôvodov neobstálo tvrdenie žalobcu, že správca dane prihliadal na nezákonné dôkazy,

- žalovaný, ako aj správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí uviedli skutkové zistenia, ktoré boli podkladom pre potvrdenie rozhodnutia správcu dane. Zároveň žalovaný reagoval vo svojom rozhodnutí na návrhy a námietky žalobcu. Podrobne uviedol spôsob hodnotenia vykonaných dôkazov a aplikáciu relevantnej právnej úpravy. Dôkazy vykonané správcou dane boli hodnotené v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, ktorá vyplýva z ustanovenia § 3 ods. 3 daňového poriadku,

- daňový subjekt (žalobca), ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH, je iniciátorom odpočítania DPH, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok a ak daňový subjekt (žalobca), na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepredložil také dôkazy, ktoré by potvrdili vierohodnosť a správnosť ním deklarovaných údajov v dokladoch za zdaňovacie obdobie august 2008,

- skutočnosti, že v súčasnosti je spoločnosť LANDORIKA s.r.o. nezastihnuteľná, o čom svedčia informácie získané v roku 2014, že žalobca s touto spoločnosťou uzatvoril kúpnu zmluvu, že všetky obchody v rokoch 2008 -2011 nemohli byť fiktívne, že tovar v určitom objeme musel existovať a podobne, nemôžu byť podkladom pre poskytovanie úľav žalobcovi spočívajúcich v obmedzení povinnosti riadne preukázať všetky podklady pre overenie správnosti uplatneného oslobodenia od dane,

- z okolností prípadu vyplýva, že žalobca obchodoval s tovarom, ktorý bol zapojený do karuselových obchodov a tak otázka, či sám konateľ žalobcu vedel, alebo nevedel, či je zapojený do karuselového obchodu je irelevantná, nakoľko z obchodného správania sa žalobcu, ako článku karuselového obchodu je evidentné, že sa správal ako jeho súčasť,

- počas obchodného styku žalobca nepožadoval žiadne informácie na overenie si informácií potrebných na vylúčenie pochybností o existencii karuselového obchodu, resp. nevyvíjal takú aktivitu, ktorú by bolo možné posúdiť ako tú, ktorá svedčí o jeho nevedomosti o danom karuselovom obchode,

- ku všetkým skutkovým zisteniam sa žalovaný správny orgán vyjadril, preto nemožno súhlasiť s názorom žalobcu, že správny orgán vychádzal zo skutkových zistení, ktoré nie sú obsahom administratívneho spisu,

- dôkazné bremeno v prejednávanej veci ťažilo žalobcu, ktorý ho neunesol, pretože nevyvrátil pochybnosti správcu dane o deklarovaných zdaniteľných transakciách.

### III.

Konanie na kasačnom súde

7. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

8. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- súd právne nesprávne a zrejme i predčasne konštatoval, že vec bola správcou dane rozhodnutá riadne, včas a teda zákonne, keď postupoval - podobne ako žalovaný, výlučne formálne a bez posúdenia celého kontextu daňovej kontroly a dôvodov prerušenia, trvania prerušenia, neúčelnosti výsledkov MVI pre meritum veci. Poukázal aj na zadanie prejudiciálnej otázky Najvyšším súdom SR uznesením sp. zn. 5Sžfk/34/2018 z 5.3.2020 pre Súdny dvor EÚ,

- súd nesprávne právne posúdil proces hodnotenia dôkazov zo strany žalovaného, pričom sa uspokojil s tým, že konštatovania daňových orgánov mal vyvrátiť sťažovateľ dôkazne, čím opomenul všeobecnú právnu zásadu nemožnosti preukazovania negatívnej skutočnosti, t. j. nemožno preukazovať že žalobca nerealizoval umelý charakter činnosti; že žalobca nemal rizikové osoby konateľov; že žalobca nebol prepojený na osobu I.. X.; že žalobca nebol ekonomicky prepojený financovaním na iné spomínané

spoločnosti a podobne. Súd opomenul, že tu malo prejsť dôkazné bremeno na žalovaného, pričom uvedené sa v obsahu odôvodnenia rozhodnutia žalovaného neodzrkadlilo,

- súd opomenul, že sa malo prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Súd tvrdil, že správca dane bol oprávnený uvážiť, aké dôkazy vykoná a akú dôkaznú silu z nich vyvodí. Mal však jednoznačne tiež uviesť, aké dôkazy sťažovateľ navrhoval, a prečo im nevyhovelo, a zároveň prečo niektoré dôkazy (listiny, svedkov) považoval za hodnovernejšie než iné. Bez týchto náležitostí je rozhodnutie súdu aj nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Súd tiež neposúdil dôveryhodnosť svedka p. X., pričom tento sa vyjadroval iba všeobecne k obchodom bez popisu konkrétne sledovaného časového obdobia, ktoré bolo predmetom daňovej kontroly a nemožno z toho vyvodiť, že by sa vzťahoval na úplne každý obchod,

- v rozsudku sa správny súd nesprávne právne vysporiadal s námietkou zo správnej žaloby o posúdenie otázky o údajnej vedomosti sťažovateľa o zapojení sa do p. I.. X. prezentovaného karuselového obchodu,

- výsluchmi svedkov (napr. zástupcov prepravných spoločností alebo vodičov) bolo potvrdené, že obchodovaný tovar existoval, bol prepravovaný do miest určenia, teda že obchody mali existujúci predmet plnenia.

9. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zrušiť napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach a vec mu vrátiť na ďalšie konanie alebo napadnutý rozsudok zmeniť tak, že zruší preskúmané rozhodnutie žalovaného a veci mu vráti na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP.

10. Žalovaný ku kasačnej sťažnosti uviedol, že dôvody uplatnené sťažovateľom sú neopodstatnené a navrhol, aby kasačný súd sťažnosť ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP. K námietke porušenia lehoty na vykonanie daňovej kontroly poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186 HYDINA SK s.r.o.. K hmotnoprávnym námietkam sťažovateľa zopakoval závery uvedené v preskúmanom rozhodnutí.

#### IV.

Konanie pred kasačným súdom

11. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal vyššie uvedený rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona číslo 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „zákon o súdoch“).

12. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. októbra 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

13. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou.

14. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

#### V.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

## VI.

### Právne posúdenie veci kasačným súdom

15. Úvodom právneho posúdenia kasačný súd považuje za potrebné zhrnúť, že obsahom kasačnej sťažnosti sú dve nosné otázky. Prvou je, či správny súd správne právne posúdil namietané nedodržanie procesných lehôt počas výkonu daňovej kontroly, pričom hlavným argumentom bola dĺžka a účelnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Druhou nosnou otázkou bolo, či správny súd správne právne posúdil hmotnoprávnu stránku veci a teda určenia rozdielu DPH sťažovateľovi, z dôvodu jeho účasti na podvodnom reťazci.

16. Kasačný súd nepovažuje námietku žalobcu týkajúcu sa nedodržania procesnej lehoty na ukončenie daňovej kontroly za dôvodnú. K uvedenej problematike sa už vyjadril aj správny súd, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná, keďže začala dňa 07.03.2012 a bola prerušená odo dňa 20.12.2012 do dňa 09.10.2014, bola ukončená doručením protokolu dňa 28.11.2014.

17. Sporným v tejto otázke najmä bolo, či bolo zákonné prerušenie daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, ktorým správca dane sledoval preverenie zdaniteľných obchodov sťažovateľa so zahraničnými subjektmi. K uvedenému kasačný súd poukazuje na rozsudok SD EÚ vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o. zo dňa 30. septembra 2021, ktorý dospel k záveru, že článok 10 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 neustanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Kasačný súd odkazuje na relevantnú časť znenia uvedeného rozsudku Súdneho dvora EÚ:

„42. Na druhej strane nariadenie č. 904/2010 nemožno vykladať tak, že by priznávalo zdaniteľným osobám konkrétne práva, keďže neobsahuje žiadne výslovné ustanovenie v tomto zmysle (pozri analogicky rozsudok z 20. júna 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, bod 105a citovanú judikatúru).

43. Okrem toho toto nariadenie neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne postup výmeny informácií stanovený týmto nariadením. Preto sa zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na uvedené nariadenie s cieľom napadnúť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa jej týka, z dôvodu neprimeranej dĺžky tohto prerušenia.

44. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je na položené otázky potrebné odpovedať tak, že článok 10 nariadenia č. 904/2010 v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

18. Na druhej strane je potrebné dať za pravdu argumentácii sťažovateľa smerujúcej proti právnomu posúdeniu správneho súdu týkajúcej sa hmotnoprávnej stránky preskúmaného rozhodnutia. Sťažovateľ podľa kasačného súdu oprávnene namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil zákonnosť dôvodov na odmietnutie nadmerného odpočtu DPH z dôvodu účasti sťažovateľa na podvodnom reťazci. Správny súd nesprávne vyhodnotil jednak zaťaženie sťažovateľa dôkazným bremenom v prípade preukazovania účasti na daňovom podvode. Zároveň, ako sťažovateľ dôvodne namieta, sa správny súd nevysporiadal s argumentáciou, že žalobca nemal vedomosť o účasti na podvodnom reťazci. Oba tieto aspekty, jednak účasť na daňovom podvode a zároveň aj vedomosť, prípadne dostatočná obozretnosť sťažovateľa sú práve pre právne posúdenie hmotnoprávnej stránky veci kľúčové.

19. Správny súd sa v napadnutom rozsudku koncentroval na všeobecné konštatovania týkajúce sa rozloženia dôkazného bremena pri posudzovaní splnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH v daňových konaniach, citácii súvisiacej ustálenej judikatúry, a opakovaniu skutkových záverov daňových orgánov zistených v konaní, z ktorých má vyplývať vedomá účasť sťažovateľa na podvodnom reťazci. Z obsahu napadnutého rozsudku teda v konečnom dôsledku vyplýva, že dôkazné bremeno v prejednávanej veci ťažilo sťažovateľa, ktorý ho neuniesol, pretože nevyvrátil pochybnosti správcu dane o deklarovaných zdaniteľných transakciách. Takéto právne posúdenie veci správnym súdom podľa kasačného súdu nie je možné považovať za správne.

20. V prvom rade je vo veci potrebné ustáliť, že nadmerný odpočet DPH nebol sťažovateľovi odmietnutý z dôvodu nenaplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH, ale z dôvodu, že sťažovateľ sa mal zúčastniť na podvodnom reťazci obchodných spoločností.

21. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Pre uvedené je teda zřejmé, že v danom prípade nebolo potrebné špeciálne zohľadňovať dodanie deklarovaného plnenia, keďže jeho existencia musela byť správcom dane prezumovaná už v momente, kedy nadobudol podozrenie o poznačení dotknutého

obchodného reťazca podvodom, v opačnom prípade by správca dane odmietol odpočet DPH z dôvodu nenaplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH.

22. K vyššie uvedenému kasačný súd odkazuje na rozsudok SD EÚ v spojených veciach SGI a Valérie C-459/17 a C-460/17: „Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrovanie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca.“

23. Z tejto časti citovaného rozsudku SD EÚ vyplýva, že dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby (v kontexte preukazovania účasti na podvodnom reťazci), ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru, keďže samotné uskutočnenie zdaniteľného plnenia má objektívny charakter a teda jeho absencia je sama o sebe predpokladom odmietnutia odpočtu DPH. Z toho vyplýva, že pokiaľ by sťažovateľ nespĺnil hmotnoprávnu podmienku odpočtu DPH, tak by správca dane ani nemusel na odmietnutie odpočtu DPH preukazovať jeho účasť na podvodnom reťazci.

24. Navyše v prípade kedy sťažovateľ splnil podmienky odpočtu DPH. V zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ (napríklad rozsudok v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03) je možné v takom prípade odmietnuť odpočet DPH z dôvodu, že zdaniteľná osoba (sťažovateľ) vedela alebo vedieť mala o jej účasti na daňovom podvode. Práve z tohto dôvodu správca dane, ako aj žalovaný, vychádzal pri určení rozdielu DPH sťažovateľovi.

25. 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 EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04). Odborná literatúra (napr. Rakovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré musia byť kumulatívne zodpovedané kladne:

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

26. Tu je zásadné vyzdvihnúť, že dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie opísaného Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane. Správny súd teda nesprávne právne posúdil zaťaženie sťažovateľa dôkazným bremenom tak, že mal preukázať, že sa zdaniteľné obchody uskutočnili tak ako boli deklarované.

27. V zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ je od daňového subjektu možné očakávať, aby prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napríklad rozsudok vo veci C-409/04 Teleos). Preto sa mal správny súd zaoberať aj otázkou, či sťažovateľ v konaní neuviedol také skutočnosti, ktorými by preukázal, že nevedel alebo vedieť nemohol o účasti na podvode na DPH, respektíve, či prijal všetky opatrenia, ktoré je od neho možné očakávať, aby sa účasti na podvodnom konaní vyhol.

28. Správny súd sa s otázkou vedomosti o sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom reťazci vo všeobecnosti vysporiadal príliš povrchno a navyše aj nesprávne, keď uviedol, že otázka, či sám konateľ sťažovateľa vedel, alebo nevedel, či je zapojený do karuselového obchodu je irelevantná, nakoľko z obchodného správania sťažovateľa, ako článku karuselového obchodu je evidentné, že sa správal ako jeho súčasť (druhá veta bodu 81 napadnutého rozsudku). K možnosti sťažovateľa v daňovom konaní preukázať, že vykonal všetky opatrenia, aby sa vyhol účasti na daňovom podvode správny súd tiež len jednou vetou skonštatoval, že sťažovateľ nevyvinul žiadnu aktivitu, ktorú by bolo možné posúdiť ako tú, ktorá svedčí o jeho nevedomosti o danom karuselovom obchode (prvá veta bodu 86 napadnutého rozsudku).

## VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

29. Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody kasačný súd vyhovel kasačnej sťažnosti a zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP. Úlohou správneho súdu bude v ďalšom konaní preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného v zmysle právneho posúdenia, ktoré načrtol kasačný súd v tomto rozsudku.

Podľa § 462 ods. 1 SSP ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

Podľa § 467 ods. 3 SSP ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

30. O nároku na náhradu trov kasačného konania kasačný súd nerozhodoval, pretože o ňom v zmysle § 467 ods. 3 SSP rozhodne krajský súd.

31. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

#### **Poučenie:**

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