

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/61/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200230
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4021200230.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa), sudcu JUDr. Mariána Trenčana a sudcu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. v právnej veci žalobcu: CORAL, spol. s.r.o., Novozámocká 207, 951 12 Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, právne zastúpený advokátkou: JUDr. Svetlana Kšiňanová, PhD., Štefánikova tr. 4, 949 01 Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100299683/2021 zo dňa 22. februára 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/57/2021 - 118 zo dňa 29. marca 2023, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/57/2021 - 118 zo dňa 29. marca 2023 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100299683/2021 zo dňa 22. februára 2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101347184/2020 z 24. augusta 2020 zrušuje a vec vracia Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 101347184/2020 zo dňa 24.08.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), na základe vykonanej daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január - december 2012, január - december 2013 a január - február 2014, z ktorej vyhotovil protokol č. 101801894/2017 z 21. augusta 2017, podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), určil žalobcovi rozdiel dane na DPH a vyrubil daň v sume 4.161,51 EUR za zdaňovacie obdobie február 2012, pretože dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH a zároveň mal správca dane za to, že vykonané dokazovanie preukazuje skutočnosť, že žalobca sa zúčastnil na obchodnom reťazci, ktorého účelom bolo zakrytie podvodov s DPH.

2. Uvedený záver správca dane konštatoval v spojitosti s dodávateľom kuracieho mäsa - Peter Štepánek, s.r.o., so sídlom Nitrianske Pravno 1200, 972 13 Nitrianske Pravno, IČO: 45 513 325 (ďalej len „Peter Štepánek“). Deklarovaný dodávateľ zanikol v dôsledku zlúčenia s právnym nástupcom spoločnosťou SLOVRESPO, s.r.o., so sídlom: DR. I. Markoviča 1, 915 01 Nové Mesto nad Váhom, IČO: 31 388 868, ktorá bola dňa 14.05.2015 vymazaná z obchodného registra ex offa z dôvodu jej zlúčenia so spoločnosťou K-2-R-A, s.r.o., ktorá bola dňa 02.06.2015. zrušená.

3. Žalovaný preskúmaným rozhodnutím 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“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil a predniesol najmä tieto argumenty:

- dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, pričom musí byť schopný preukázať realitu deklarovaných obchodov a v prípade nepreverení si obchodných partnerov sa dostáva do dôkaznej núdze;
- k námietke žalobcu, že nemôže byť zodpovedný za subdodávateľské spoločnosti sa žalovanému žiadalo uviesť, že možno súhlasiť s tým, že nedisponuje právomocami, ktoré by ho oprávňovali zisťovať subdodávateľov svojich dodávateľov, má však právo pýtať sa svojich dodávateľov na ich subdodávateľov, ako aj na pôvod tovaru, ktorý bude predmetom jeho obchodných transakcií. V prípade, že dodávateľ resp. subdodávateľ nepreukáže realizáciu obchodného prípadu a vznik daňovej povinnosti, daňový subjekt sa dostáva do dôkaznej núdze, nakoľko právo na odpočítanie dane nie je preukázané;
- k námietke žalobcu, že predložil relevantné dôkazy (štandardné doklady) žalovaný uviedol, že samotné preukázanie dodania tovaru len faktúrami a inými listinnými dôkazmi nie je postačujúce dodajúc, že faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie;
- k námietke žalobcu týkajúcej sa účasti na podvodnom konaní uviedol žalovaný, že správca dane získal podozrenie, že by žalobca mohol byť účastníkom podvodného konania z dôvodu, že subdodávateľské spoločnosti sú spoločnosťami, ktoré boli po vykonaní deklarovaných zdaniteľných plnení zlúčené resp. vymazané z obchodného registra, bývalí konatelia spoločností sú nekontaktné osoby, čo znamená, že realizácia obchodných transakcií nebola žiadnym spôsobom preukázaná;
- skutočnosť, že tovar bol uskladnený v Mraziarňach Sládkovičovo, nepreukazuje to, kto je majiteľom resp. dodávateľom, aj keď boli splnené všetky zákonné podmienky pre skladovanie uvedenej komodity;
- konaním žalobcu došlo k porušeniu jednotlivých ustanovení zákona o DPH (§ 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), keď si uplatnil právo na odpočítanie dane z predmetných dodávateľských faktúr.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.

5. Správny súd napadnutým rozsudkom správnu žalobu postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol.

6. Napadnutý rozsudok správny súd postavil v podstate na nasledujúcich skutočnostiach:

- námietka ohľadne nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu prerušenia konania nie je dôvodná, pretože je zrejmé že, časový úsek výkonu daňovej kontroly po zohľadnení času, počas ktorého bola prerušená, nepresiahol jeden rok (v tejto súvislosti správny súd poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej Únie vo veci C-186/20);
- porušenie spočívajúce vo vykonávaní úkonov počas prerušenia daňovej kontroly nebolo zistené, keďže zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 09.05.2016 a zo dňa 01.06.2016 sa v administratívnom spise nenachádzajú a daňové orgány na tieto zápisnice nepoukazujú v rámci napádaných rozhodnutí;
- vo vzťahu k Znaleckému posudku č. 3/2019 zo dňa 19.02.2019 nie je možné skutkový stav založiť len na účtovnej a daňovej evidencii a to z dôvodu, že nie sú zohľadnené skutočnosti zistené v priebehu dokazovania, pričom znalecký posudok ponúka len odpovede na otázky o objeme obchodov týkajúcich sa nákupu a predaja kuracích prís, vyčíslenie zaplatenej dane, výšku prijatých platieb, bilanciu zaplatenej dane, či formálny výklad zákona;
- predloženie dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom) je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie je tým preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené;
- vo vzťahu k dodávateľovi Peter Štepánek finančné orgány použili aj protokol z daňovej kontroly vykonanej v tejto spoločnosti, predmetom ktorej bolo preverovanie obchodných vzťahov medzi spoločnosťou Peter Štepánek, s. r. o. a dodávateľskými spoločnosťami, na základe čoho bolo potrebné konštatovať, že nebolo preukázané dodanie tovaru na faktúre deklarovaným dodávateľom, ako ani nebolo preukázané, že u predchádzajúceho článku tohto reťazca jednotlivým subjektom vznikla daňová povinnosť, na ktorú následne nadväzovala daňová povinnosť nasledujúceho obchodného článku a následne právo žalobcu na odpočítanie dane;

- súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty;

- žalobca neprijal žiadne opatrenia, keďže nepreukázal, či predmetný tovar je tvrdeného pôvodu a či skutočne pochádza od dodávateľov deklarovaných na faktúrach nimi vystavených v kontrolovanom zdaňovacom období; v predmetnej veci nie je postačujúce predložiť iba formálne správne daňové doklady, ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodných transakcií, čo zahrňuje aj preverenie dodávateľov, odberateľov a dopravcov.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

7. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo ho zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti finančným orgánom na ďalšie konanie.

8. Sťažovateľ považoval za nesprávne posúdenú otázku týkajúcu sa prerušenia daňovej kontroly zo strany správneho súdu, keďže sa domnieval, že finančné orgány nie sú oprávnené vyžadovať súčinnosť od kontrolovaného daňového subjektu, a to najmä vo vzťahu k svedeckej výpovedi a miestneho zisťovania (zápisnica o miestnom zisťovaní č. 103101336/2016 z 9.5.2016 a zápisnica o miestnom zisťovaní č. 103252041/2016 z 1.6.2016). Sťažovateľ bol v tejto súvislosti presvedčený, že pokiaľ je daňová kontrola prerušená, správca dane nemôže vykonávať žiadne procesné úkony.

9. Sťažovateľ tiež namietal nesprávne právne posúdenie veci vo vzťahu argumentácii správneho súdu ohľadne splnenia (hmotnoprávných) podmienok na odpočítanie dane. Správny súd v tomto kontexte uvádzal, že sťažovateľ by si mohol odpočítať daň v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaných a vyššie uvedených dodávateľov len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla týmto dodávateľom daňová povinnosť. V prejednávanej veci však podľa názoru sťažovateľa bolo v konaní preukázané, že tovar nakúpil, bezhotovostne za neho zaplatil, zaplatil v dodávateľskej faktúre DPH a nadobudol vlastníctvo k tovaru. Sťažovateľ rovnako akcentoval, že reálna existencia tovaru zo strany správcu dane nebola spochybnená. Uvedenú sťažnostnú námietku sťažovateľ uzatvoril s tým, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané dodanie tovaru, ako aj skutočnosť, že sťažovateľ s týmto tovarom disponoval.

10. Ani s odôvodnením ohľadne prenosu dôkazného bremena správneho súdu sťažovateľ nesúhlasil. V tejto súvislosti opätovne zdôrazňoval, že správca dane nespochybnil existenciu tovaru, ani právo sťažovateľa disponovať s týmto tovarom a žiadne ďalšie požiadavky na predloženie dôkazov za účelom odstránenia pochybnosti správcu dane ani nevzniesol. Rozhodnutia, na ktoré správny súd poukazuje, podľa mienky sťažovateľa nemajú relevantnú súvislosť s prejednávanou vecou.

11. Spoločnosti COKER s.r.o., OPTAR s.r.o., RINOR s.r.o., ROFOC s.r.o. - zmiznutí obchodníci daň z dodania nepriznali a nezaplatili. To však nie sú dodávatelia sťažovateľa a s týmito obchodnými spoločnosťami sťažovateľ neobchodoval a tieto spoločnosti nepozná, preto sťažovateľ nemohol byť s prípadným podvodom nijako spojený. Pokiaľ sa sťažovateľovi nepreukáže podvodný úmysel, je hodnotenie skutkovej otázky, či mohol a mal vedieť, že sa prijatím určitého plnenia zúčastnil reťazca spoločností poznačeného daňovým podvodom, spojené so zisťovaním preventívnych a kontrolných opatrení, ktoré v rámci zachovania obozretnosti daňový subjekt prijal alebo mal prijať, aby zabránil hoc aj nevedomej účasti na daňovom podvode. Sťažovateľovi žiadny podvodný úmysel v konaní preukázaný nebol a z konštatácie správcu dane, že žalobca o podvode vedel resp. mal vedieť nemožno vyvodiť objektívne zo skutočnosti, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

12. Povinnosť preukázať vznik daňovej povinnosti v každom článku reťazca nie je zo strany daňového subjektu právne realizovateľná, keďže sťažovateľ nemá vedomosť o tom, s kým obchoduje jeho dodávateľ. Povinnosť preukázať vznik daňovej povinnosti v každom článku reťazca nie je podmienkou pre priznanie práva na odpočet DPH.

13. Sťažovateľ považoval odôvodnenie rozsudku správneho súdu za zmätočné, keďže na jednej strane správny súd uvádza, že nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi a na druhú stranu, správca dane nespochybnil ani existenciu tovaru a ani možnosť sťažovateľa s týmto tovarom disponovať.

14. Vyhlásenia deklarovaného dodávateľa o dodaní zdaniteľného plnenia boli preukázané v konaní a vyplývajú z daňového priznania za dané zdaňovacie obdobie, ktoré správca dane k dispozícii má.

Sťažovateľ tak ako vyššie uviedol, nemal žiadnych subdodávateľov. Spoločnosti, ktoré označil správca dane ako spoločnosti, ktoré daň nepriznali a neodviedli, tieto nie sú dodávatelia sťažovateľa a ani žiadni jeho subdodávatelia. Pokiaľ nejaký daňový subjekt neplní svoje povinnosti (ako napríklad je nekontaktný alebo nearchivuje účtovníctvo) toto nemôže byť na ťarchu sťažovateľa. Povinnosť viesť a archivovať účtovníctvo má každý daňový subjekt a táto povinnosť vyplýva priamo zo zákona.

15. Kasačné body sťažovateľ uzavrel tým, že napadnutý postup vytvára právnu neistotu, keďže týmto spôsobom je možné spochybniť akýkoľvek obchod. Právne irelevantné skutkové zistenia sú podľa mienky sťažovateľa pripisované na jeho ťarchu, čo rezultuje do situácie, že daň, ktorú už raz zaplatil v dodávateľskej faktúre má zaplatiť ešte raz, aby bol zasanovaný daňový únik, spôsobený inými spoločnosťami.

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na svoju argumentáciu uvedenú vo vyjadrení k správnej žalobe a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť podľa § 461 SSP.

IV. Posúdenie kasačného súdu

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

18. Kasačný súd zo svojej rozhodovacej činnosti zistil, že námietky hmotnoprávnej povahy sťažovateľa už boli predmetom viacerých konaní pred kasačným súdom. Tieto sa týkali záverov z totožnej daňovej kontroly, teda aj rovnakého skutkového stavu a právneho posúdenia nároku na odpočet DPH [napríklad rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/44/2023 z 30. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie december 2013), sp. zn. 2Sfk/5/2023 z 30. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie apríl 2012), sp. zn. 2Sfk/12/2023 z 30. novembra 2013 (zdaňovacie obdobie január 2012), sp. zn. 5Sfk/14/2023 z 28. marca 2024 (zdaňovacie obdobie január 2014), sp. zn. 4Sfk/24/2023 z 21. februára 2021 (zdaňovacie obdobie február 2013), sp. zn. 2Sfk/28/2023 z 26. októbra 2023 (zdaňovacie obdobie september 2013), sp. zn. 4Sfk/38/2023 z 27. marca 2024 (zdaňovacie obdobie jún 2012), sp. zn. 4Sfk/41/2023 z 27. marca 2024 (zdaňovacie obdobie august 2012), sp. zn. 8Sfk/11/2023 z 25. apríla 2024 (zdaňovacie obdobie apríl 2013)]. Kasačný súd sa stotožnil s predloženou argumentáciou, v dôsledku čoho bolo kasačným sťažnostiam sťažovateľa vyhovieť. Kasačný súd po oboznámení sa s citovanými rozhodnutiami Najvyššieho správneho súdu zistil, že v už rozhodnutej veci sp. zn. 2Sfk/28/2023 z 26. októbra 2023 týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia september 2013 vystupoval rovnaký deklarovaný dodávateľ ako v danej veci, teda konkrétne spoločnosť Peter Štěpánek s.r.o.

19. Kasačný súd preto postupom podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/28/2023 z 26. októbra 2023, s ktorým sa v podstatnom rozsahu stotožňuje. Najvyšší správny súd v odôvodnení rozsudku sp. zn. 2Sfk/28/2023 z 26. októbra 2023 skonštatoval nasledovné :

„22. S prihliadnutím na napádané rozhodnutia finančných orgánov, správneho súdu a námietky sťažovateľa sa najpodstatnejšou otázkou v predmetnej veci, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný javí, či bol sťažovateľ v predmetnej veci účastný obchodných stykov poznačených daňovým podvodom a najmä, či vedel, resp. mohol vedieť, že sa na zúčastňuje na obchodných aktivitách poznačených daňovým podvodom.

Všeobecné východiská

23. V rámci rozhodovacej činnosti kasačného súdu už bolo judikované, že z pohľadu východiskových otázok nastolených v rámci daňovej kontroly na DPH je vždy potrebné diferencovať medzi (1) preukazovaním podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (a) hmotnoprávnych, (b) formálnych a (2) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu (a) daňového podvodu alebo (b) zneužitia práva (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/47/2021 z 26.4.2023).

24. Hmotnoprávne podmienky v rámci preukazovania práva na priznanie práva na odpočet DPH spočívajú v tom, že (1) daňový subjekt nárokujúci si odpočet je zdaniteľnou osobou, (2) tovar, ktorým odôvodňuje právo na odpočítanie DPH, musí byť dodaný inou (ďalšou) zdaniteľnou osobou a (3) zdaniteľná osoba predmetný tovar následne použije vlastné zdaniteľné plnenia.

25. Formálne podmienky v rámci preukazovania práva na priznanie práva na odpočet DPH potom v zásade reflektujú na požiadavky, týkajúce sa zákonných náležitostí predloženej faktúry.

26. Od preukazovania hmotno-právnych a formálno-právnych podmienok práva na odpočítanie dane je potom potrebné dôsledne odlišovať dôvody pre nepriznanie odpočtu DPH z dôvodu vedomej účasti

zdaniteľnej osoby na obchodoch poznačených daňovým podvodom, prípadne zneužívajúce konanie zdaniteľnej osoby spočívajúce v úmysle získať daňovú výhodu.

27. Daňový podvod, resp. daňový únik, je v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej Únie možné chápať v intenciách účasti zdaniteľnej osoby na zdaniteľných obchodoch, ktorých účelom je profitovať na systéme DPH tým, že jeden z účastníkov obchodu štátu daň neodvedie a ďalší účastník si uplatňuje právo na jej odpočítanie. Súdny dvor Európskej Únie vo svojej judikatúre (napr. C-439/04 a C-440/04 Axell Kittel a Recolta Recycling SPRL) však zároveň uvádza, že ak je plnenie tejto zdaniteľnej osoby súčasťou iných plnení v dodávateľskom reťazci poznačených daňovým podvodom, ktoré predchádzajú alebo nasledujú po plnení tejto zdaniteľnej osoby, jej právo na odpočítanie DPH nemôže byť obmedzené, ak zdaniteľná osoba nebola na podvodnom konaní priamo zúčastnená, resp. o takomto konaní nevedela alebo nemohla vedieť.

28. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axell Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axell 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?

29. Notorieta v tomto smere je taktiež časté konštatovanie finančných orgánov, že je ich právom preskúmať celé pozadie dodávateľsko - odberateľských vzťahov v rámci posudzovaných obchodných stykov, na ktorých zdaniteľná osoba participovala, ako aj právo od nej požadovať, aby prijala všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

30. Podstatnou v tomto ohľade je však skutočnosť, že podvodný úmysel, resp. zodpovedanie pre daňový únik esenciálnej otázky, či zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že participuje na obchode poznačenom daňovým podvodom, zaťažuje finančné orgány.

31. V kontexte problematiky preukazovania splnenia podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (bod 23 tohto rozsudku) je preto potrebné dôsledne diferencovať subjekt, ktorý zaťažuje dôkazné bremeno, pretože kým pri podmienkach na priznanie práva na odpočítanie DPH dôkazné bremeno zaťažuje prvotne a primárne zdaniteľnú osobu, v prípade preukazovania účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku je procesná situácia presne opačná, keďže zaťažuje finančné orgány. To znamená, že pokiaľ finančné orgány prostredníctvom skutkových zistení v daňovej kontrole dospievajú k záveru, že zdaniteľná osoba bola súčasťou obchodného reťazca, v ktorom sa črtajú prvky typické pre daňové úniky (nekontaktné spoločnosti, zmiznutí obchodníci, nastrčený konatelia a pod.), ich povinnosťou je preukázať, že táto zdaniteľná osoba na týchto aktivitách participovala buď vedome, alebo na nich participovala svojou nedbanlivosťou, resp. ľahostajnosťou.

32. Primárnou a zásadnou úlohou finančných orgánov pri zisťovaní účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku nie je preto len poukazať na nepochybne závažné zistenia týkajúce sa identifikovaného reťazca subjektov participujúcich na obehu uvedeného tovaru, ale unesenie dôkazného bremena finančnými orgánmi, že daná zdaniteľná osoba vedela, resp. musela o týchto podvodných aktivitách vzhľadom na svoju pozíciu v rámci identifikovaných obchodných stykov vedieť.

33. Zároveň kasačný súd dopĺňa aj rozhodnutie sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022, uverejneného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, a ktorý jasne stanovuje, že „v prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom“.

34. V tomto ohľade sa ešte žiada kasačnému súdu uviesť, že otázky splnenia podmienok na odpočet DPH a účasť na daňovom podvode predstavujú dve samostatné entity, ktoré nie je možné stotožňovať a kombinovať. Finančné orgány teda na základe daňovej kontroly buď kreslia pochybnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávných alebo formálnych podmienok, ktoré zdaniteľnej osobe jasne a zrozumiteľne avizujú a umožňujú mu ich predkladaním ďalších dôkazov vyvracať (dôkazné bremeno

daňového subjektu), alebo konštatujú záver o účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku a sú zaťažené preukazovaním jeho participácie (dôkazné bremeno finančných orgánov).

35. Kasačný súd už len okrajovo uvádza, že podstatnou kategóriou v načrtnutej problematike je aj zneužitie práva (bod 23 tohto rozsudku). Ide v podstate o aktivity zdaniteľnej osoby, ktorými sleduje získanie neoprávnenej daňovej výhody, alebo sa rôznymi spôsobmi snaží vyhnúť daňovými povinnosťami. Konzekventne však rozdielom vo vzťahu k daňovému konaniu je skutočnosť, že pri zneužití práva nedochádza k priamemu porušovaniu právnym predpisom, ale k ich vedomému a zámernému obchádzaniu s cieľom získať načrtnuté výhody.

36. Keďže v prejednávanej veci zneužitie práva nebolo pertraktované v žiadnom z rozhodnutí, ale nejasnosti pri posúdení prejednávanej veci zjavne tkvejú len medzi posúdením splnenia podmienok na priznania odpočtu dane a účasti sťažovateľa na daňovom úniku, kasačný súd nepovažuje za potrebné problematiku zneužitia práva v podrobnostiach ďalej rozvíjať.

Aplikácia na prípad sťažovateľa

37. Aplikujúc všeobecné východiská na prípad sťažovateľa kasačný súd konštatuje, že správny súd v napadnutom rozsudku pomerne chaoticky sťažovateľovi na jednej strane dôvodí, že nespĺnil hmotnoprávne podmienky viažuce sa nárok na odpočítanie dane (najmä body 80. až 97. napadnutého rozsudku, tieto skutočnosti však následne vyhodnocuje tak, že sťažovateľ participoval na daňovom podvode a neprijal a nepreukázal potrebné opatrenia na zabránenie tejto skutočnosti (body 99. a 100. napadnutého rozsudku). Kasačný súd už opakovane uviedol, že takéto zmiešavanie vzájomne sa vylučujúcich dôvodov nepriznania nároku na odpočítanie dane nie je prípustné (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 6/2021 zo dňa 30. novembra 2022, bod 42). Keďže však sťažovateľ nevzniesol námietku nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku v tomto smere, kasačný súd vyššie uvedenú skutočnosť nezohľadňoval.

38. Čo sa týka miery dôkazného bremena a rozsahu vykonaného dokazovania podľa názoru kasačného súdu v predmetnej veci neobstojí v zásade ani jeden so správnymi orgánmi a správnym súdom akcentovaných dôvodov nepriznania práva sťažovateľa na odpočítanie dane zo sporných obchodných prípadov.

39. Pokiaľ ide o spochybnenie hmotnoprávných podmienok, toto je v predmetnej veci postavené len na pochybnostiach správca dane týkajúcich sa subdodávateľov dodávateľov sťažovateľa - teda na subdodávateľoch spoločností Peter Štepánek, Konex SK Plus a NEXT TRADE. Správca dane, žalovaný a správny súd postavili svoje pochybnosti v zásade na nekontaktnosti zistených subdodávateľov, nedostatku ich materiálnych a personálnych podmienok pre realizáciu obchodnej činnosti a podozrivom toku tovaru. Z týchto zistení príslušné orgány vyvodzujú, že ak tovar nemohli dodať deklarovaní subdodávateľa deklarovaným dodávateľom, potom nemohol byť tovar dodaný ani deklarovanými dodávateľmi žalobcovi a došlo k spochybneniu materiálnej podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane - postavenia skutočného dodávateľa tovaru ako platiteľa dane.

40. Kasačný súd dáva v tejto veci opätovne do pozornosti, že materiálne podmienky priznania práva na odpočítanie dane sa zásadne týkajú len individuálneho obchodného vzťahu medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom daňového subjektu. Z tohto dôvodu prípadné pochybnosti týkajúce sa subdodávateľskej časti obchodného reťazca alebo časti nasledujúcej po odberateľovi daňového subjektu nepredstavujú (bez ďalšieho) dôvodné pochybnosti o spochybnení hmotnoprávných/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane. Preto pochybnosti týkajúce sa výlučne subdodávateľského článku reťazca nemôžu preniesť dôkazné bremeno na preukázanie hmotnoprávných/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane opätovne na daňový subjekt (ZNSS 23/2022). Samotná skutočnosť, že nebol zistený alebo je pochybný pôvod tovaru ešte totiž neznamená, že deklarovaný dodávateľ tovar daňovému subjektu - sťažovateľovi skutočne nedodal, resp. že deklarovaný dodávateľ tovar nezískal z iných, hoci nepriznaných, zdrojov a následne dodal daňovému subjektu.

41. Pokiaľ preto správca dane, žalovaný a správny súd pomenúvali výlučne pochybnosti týkajúce sa subdodávateľov (dodávateľov dodávateľov) daňového subjektu, avšak nepomenovali a nepreukázali žiadne konkrétne pochybnosti o obchodnom vzťahu medzi dodávateľmi sťažovateľa - sťažovateľom - jeho odberateľmi (nevzniesli pochybnosti o dodávateľoch sťažovateľa a ich činnosti, relevantné pochybnosti o preprave tovaru medzi dodávateľom a sťažovateľom a pod.), nevzniesli dostatočné a dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov, ktoré by spochybnili tvrdenia deklarované sťažovateľom a ním predloženými listinnými dôkazmi. V konečnom dôsledku preto v predmetnej veci nedošlo k opätovnému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa.

42. Záver správnych orgánov a správneho súdu, že sťažovateľ v predmetnej veci neunesol svoje dôkazné bremeno a nepreukázal materiálne/hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane, je preto nesprávny a vychádzajúci z nesprávneho právneho posúdenia veci.

43. Čo sa týka miery dôkazného bremena a tvrdenej vedomej účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ako ďalšieho dôvodu neuznania práva na odpočítanie dane, ani tento neobstojí.

44. Kasačný súd opätovne zdôrazňuje, že pri posudzovaní podvodného konania a participácie sťažovateľa na ňom sa musí zmeniť náhľad príslušných orgánov, keď to nie je sťažovateľ, ktorý je povinný preukazovať, že sa nedopustil podvodného konania, resp. vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ale je to úloha a povinnosť orgánov finančnej správy preukázať sťažovateľovi buď podvodné konanie alebo vedomú (vedel alebo musel vedieť) účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

45. V tomto smere kasačný súd konštatuje, že správca dane vykonal pomerne rozsiahle šetrenie týkajúce sa subdodávateľského článku viacerých obchodných prípadov sťažovateľa. Z rozhodnutia správcu dane, žalovaného a ani z napadnutého rozsudku však nie je zrejma už prvá skutočnosť, ktorá musí byť pri daňovom podvode ako dôvode odmietnutia práva na odpočítanie dane objasnená - kde v obchodnom reťazci a či vôbec vznikol daňový únik. Teda nebolo zistené, či a ktorý dodávateľ/subdodávateľ zdaniteľný obchod na daňové účely nepriznal, fakticky neodviedol daň alebo si účelovo fiktívnymi obchodmi ponížil svoju daňovú povinnosť.

46. Rovnako sa kasačný súd stotožňuje aj s námietkou sťažovateľa, že príslušné orgány neunesli svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu toho, či sa sťažovateľ priamo dopustil podvodného konania v predmetnej veci, resp. či vedome (vedel alebo mal vedieť) participoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že príslušné orgány v zásade neoznačili ani jediný dôkaz, ktorý by takejto vedomosti, resp. vedomej účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom mal svedčiť.

47. Pokiaľ správny súd, správca dane a žalovaný akcentujú nedostatok primeranej obozretnosti sťažovateľa pri uskutočňovaní zdaniteľných obchodov kasačný súd uznáva, 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. skutočnosti, 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).

48. Daňový subjekt je totiž 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). Ak ich neprijme, nesie zodpovednosť za to, že bol zahrnutý do obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, keďže pri vykonaní potrebných opatrení mohol vedieť, že bude do takéhoto podvodného reťazca zatiahnutý. 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).

49. Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že ani pri vyžadovaní a skúmaní primeranej obozretnosti podnikateľa nemožno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa/subdodávateľom a tým sa na neho fakticky preniesie kontrolná činnosť, ktorá patrí správcovi dane na to vybavenému príslušnými oprávneniami (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).

50. Kasačný súd v tomto smere konštatuje, že pokiaľ správny súd, správca dane a žalovaný konštatovali, že daňový subjekt mal podrobne skúmať situáciu na strane subdodávateľov, teda dodávateľov jeho dodávateľa a podrobne skúmať, či ide o spoločnosti, ktoré sú spôsobilé zaobstarať dodávaný tovar pre jeho dodávateľa, nepochybne zaťažil sťažovateľa takým zisťovaním, ktoré mu nepatrí a ktoré nemal ako uskutočniť. Správca dane, žalovaný a ani správny súd neuvádzajú žiadne rozumné skutočnosti, typické pre bežný obchodný styk, z ktorých by bolo možné vyvodiť, ako mal sťažovateľ zisťovať, od koho má tovar jeho dodávateľ (teda aké opatrenia mal prijať a zanedbal ich), prečo mu malo byť podozrivý pôvod tovaru dodávaný jeho dodávateľom či prečo mu mali vôbec byť podozriví jeho dodávatelia.

51. Zhrňujúc doteraz uvedené kasačný súd konštatuje, že rozsudok správneho súdu, rozhodnutia žalovaného a správcu dane sú vo svojej podstate chaotické už v tom, že argumentačne kumulujú dva vzájomne sa vylučujúce dôvody pre neuznanie uplatneného odpočítania dane zo sporných obchodov (nepreukázanie hmotnoprávnych podmienok predmetného práva na jednej strane a daňový podvod pri splnení hmotnoprávnych podmienok predmetného práva na strane druhej). Súčasne je zrejmé, že správca dane neuniesol svoje dôkazné bremeno a nedokázal zistiť a pomenovať také relevantné skutočnosti, ktoré by spochybnili splnenie podmienok práva sťažovateľa na odpočítanie dane zo sporných obchodných prípadov, a to v rozsahu, ktorý by dôkazné bremeno na obnovení hodnovernosti fakturačne deklarovaných tvrdení opätovne vrátil na daňový subjekt. Správca dane a žalovaný tiež neuniesli svoje dôkazné bremeno, a nepreukázali sťažovateľovi, že by sám spáchal daňový podvod alebo by sa vedome (vedel alebo mohol vedieť) zúčastňoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Najmä nešpecifikovali, či a kde v zistenom obchodnom reťazci došlo k daňovému úniku a nepreukázali relevantnými skutočnosťami, či sťažovateľ mal spáchať daňový podvod alebo mal vedomosť, resp. musel mať vedomosť o tom, že participuje (prípadne benefituje) z obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom. Rozhodnutia správcu dane, žalovaného a ani napadnutý rozsudok správneho súdu preto neobstoja.

52. Vyššie uvedené závery kasačného súdu bez ďalšieho neznamenujú automaticky, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) v ďalšom konaní priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby buď relevantným a zodpovedným spôsobom spochybnili rozhodujúce dôkazy preukazujúce splnenie hmotnoprávnych/materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane alebo aby preukázali, že napriek splneniu hmotnoprávnych/materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane je toto potrebné odmietnuť s ohľadom na skutočnosť, že sťažovateľ buď priamo uskutočňoval daňový podvod alebo vedel či mal vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou. Dôkazné bremeno na preukázaní daňového podvodu a účasti sťažovateľa na ňom pritom ťaží finančné orgány. Je pritom potrebné mať na pamäti, že dôvody na neuznanie uplatneného práva na odpočítanie dane (daňový podvod a účasť na ňom alebo nepreukázanie hmotnoprávnych podmienok predmetného práva) nemožno kumulovať (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 27/2021 zo dňa 30. novembra 2022, bod 41).“

20. Pokiaľ ide o posúdenie dôvodnosti námietok procesnej povahy, aj nimi sa už kasačný súd na podklade kasačných sťažností sťažovateľa zaoberal. Kasačný súd preto opäť využívajúc postup podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/44/2023 z 30. novembra 2023, ktorý v bodoch 13 až 17 skonštatoval nasledovné:

„13. Kasačný súd pre úplnosť považoval za vhodné vysporiadať sa aj s argumentáciou sťažovateľa smerujúcou proti právnomu posúdeniu namietaných procesných pochybení správcu dane počas daňovej kontroly, ktoré poskytol správny súd.

14. Na rozdiel od posúdenia námietok hmotnoprávnej povahy veci v kontexte dĺžky prerušenia daňovej kontroly s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 - Hydina SK, nie je možné dať za pravdu sťažovateľovej argumentácii. Článok 10 nariadenia č. 904/2010 nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením. Celkový čas trvania daňovej kontroly, tak ako zdôvodnil správny súd, nepresiahol jeden rok.

15. Nie je možné stotožniť sa ani s námietkou sťažovateľa poukazujúcou na vykonávanie úkonov správcom dane počas prerušenia daňovej kontroly. Týmto úkonmi mali byť miestne zisťovania - výsluchy osoby konateľa sťažovateľa, ktoré preukazujú zápisnice č. 103101336/2016 z 09.05.2016 a č. 103252041/2016 z 01.06.2016. Z obsahu oboch zápisníc je možné usúdiť, že smerovali k preverovaniu zdaniteľných obchodov medzi sťažovateľom ako dodávateľom a obchodnou spoločnosťou NEXT TRADE, s.r.o., so sídlom: Banská 4, Nové Mesto nad Váhom, IČO: 36 324 825 ako odberateľom. Zároveň z nich vyplýva, že tieto boli vykonané v rámci daňovej kontroly, ktorá bola uskutočňovaná u spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o., teda inej daňovej kontroly vykonanej u daňového subjektu odlišného od sťažovateľa. Uvedená skutočnosť je zrejme aj dôvodom prečo sa označené zápisnice nenachádzajú v administratívnom spise príslušnom k prejednávanej veci.

16. Správca dane nevykonával úkony týkajúce sa prerušenej daňovej kontroly, v dôsledku čoho ani nemohol, tak ako tvrdil sťažovateľ, zneužiť inštitút prerušenej daňovej kontroly na jej faktické predĺženie.

17. Každý daňový subjekt má v zmysle § 39 daňového poriadku povinnosť poskytovať správcovi dane súčinnosť potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, ktoré je zo širšieho hľadiska

vyhľadavacou činnosťou realizovanou správcom dane (okrem iného) za účelom správneho určenia dane. Túto povinnosť má bez ohľadu na to, či je v danom momente subjektom prebiehajúcej (resp. prerušenej) daňovej kontroly, samozrejme za predpokladu, že sa úkony správcu dane vykonávajú v rámci inej daňovej kontroly.“

V. Záver

21. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c), ods. 3 písm. a) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

22. V ďalšom konaní budú správca dane a žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie. Žalovaný a správca dane sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

23. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

24. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.