

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/3/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200165
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4019200165.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD. (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Richard Tóth, R. XX. I. XXXX, Hollého 1847/34, Šaľa, IČO: 34 761 543, zastúpeného advokátom JUDr. Ivom Babjakom, Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100267231/2019 z 22. januára 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/1/2019-211 z 31. januára 2023, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky mení rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/1/2019-211 z 31. januára 2023 tak, že zrušuje rozhodnutie žalovaného č. 100267231/2019 z 22. januára 2019 a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Sťažovateľovi sa voči žalovanému priznáva nárok na náhradu trov konania pred správnym súdom a kasačným súdom.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 470374/2018 z 15. augusta 2018 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane v sume 50.189,86 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2015, nadmerný odpočet v sume 48.146,66 eur nepriznal a vyrubil daň v sume 2.043,10 eur (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“).

2. Správca dane mal na základe získaných dôkazov za to, že:

- išlo o karuselové fakturačné obchodné transakcie s tovarom kuracie mäso so zapojenými subjektmi - nárazníkmi, ktoré nevykonávali skutočnú hospodársku činnosť a ktorých konatelia boli bielymi koňmi;
- nebol preukázaný skutočný pôvod tovaru - spoločnosti deklarovali, že išlo o kuracie prsia z Brazílie, ale nebolo preukázané, ktorý daňový subjekt ako prvý v reťazci deklaroval jeho nadobudnutie;
- nebolo vykonané nahlásenie zásielky v systéme RVPS v zmysle § 7b zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách;
- nebola preukázaná krajina konečnej spotreby;
- nebola preukázaná reálna preprava pri nadobudnutí tovaru v reťazcoch: 1. N&Y s. r. o., A.P.P.I spol. s r. o. a žalobca; 2. Acces line s. r. o., Slovakia Food Trading, s. r. o., FECA FROST, s. r. o., ALFA-R s. r. o. a žalobca; 3. METAL MARKET s. r. o., MARKET CENTRUM, s. r. o., TENDERFOOD AB s. r. o. a žalobca.

3. Žalobca voči prvostupňovému rozhodnutiu podal odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č. 100267231/2019 z 22. januára 2019 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný v preskúmanom rozhodnutí uviedol, že nedošlo k dodaniu tovaru v zmysle § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. (ďalej aj „zákon o DPH“), a z toho dôvodu jednotlivým dodávateľom ani nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Žalovaný mal preto za to, že žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

4. Žalovaný ďalej uviedol, že zdaniteľné plnenia deklarované v obchodnom reťazci sa neuskutočnili tak, ako to vyplývalo z predmetných faktúr. Okrem toho žalovaný poukázal na to, že bol tovar z deklarovaneho obchodu využívaný na deklarovanie dodaní typu tzv. „karusel“, so zapojením článkov charakteristických pre daňové podvody - „zmiznutý obchodník“, „náravník“ a „dodávateľ“ do iného členského štátu.

II. Konanie pred správny súdom

5. Žalobca podal správnu žalobu, ktorou žiadal zrušiť obe rozhodnutia a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

6. Krajský súd v Nitre (ďalej aj „správny súd“) žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“) zamietol rozsudkom č. k. 11S/1/2019-211 z 31. januára 2023 (ďalej „napadnutý rozsudok“).

7. Na úvod správny súd uviedol, že daňová kontrola u žalobcu začala dňa 14. mája 2015 a prerušená bola od 22. marca 2016 do 21. apríla 2016 vrátane, od 29. apríla 2016 do 19. októbra 2016 vrátane a od 26. októbra do 09. marca 2017 vrátane, čo znamená, že výkon daňovej kontroly trval 346 dní, teda zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly prekročená nebola.

8. Ďalej v súvislosti s prerušeniami daňovej kontroly poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR v konaní sp. zn. 5Sžfk/44/2019 z 27. októbra 2011, v ktorom kasačný súd zaujal názor, že je to správca dane, ktorý je oprávnený prerušiť daňové konanie, ak je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Zákon o DPH stanovuje iba jedno kritérium, ktoré je závislé od spôsobu doručovania, a to, že tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami a v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správy dane, tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia.

9. Správny súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku týkajúcu sa dĺžky prerušenia daňovej kontroly, keďže potreba správcu dane preveriť údaje v daňovom priznaní žalobcu k dani z pridanej hodnoty bola zákonným dôvodom na opakované prerušenie daňovej kontroly (vychádzajúc z legitímneho účelu inštitútu prerušenia daňového konania, resp. daňovej kontroly). Svoje právne posúdenie správny súd oprel aj o rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 z 30. septembra 2021.

10. Správny súd k námietke o spísaní protokolu daňovej kontroly z 27. marca 2017, kedy ešte prebieha lehota na podanie vyjadrenia k oboznámeniu z 13. marca 2017, uviedol, že žalobca mal v priebehu daňovej kontroly možnosť nazerať do spisu správcu dane a vyjadrovať sa k jednotlivým zisteniam správcu dane. Po nazretí do spisu nepodal žalobca žiadne vyjadrenie, ani nepredložil ďalšie listiny, resp. dôkazy na preukázanie svojich tvrdení v daňovom priznaní, ani nenavrhol vykonanie ďalšieho dokazovania. Oboznámenie bolo taktiež doručené zástupcovi žalobcu dňa 20. marca 2017, teda lehota na vyjadrenie k oboznámeniu začala plynúť 21. marca 2017 a jej koniec pripadol na 28. marca 2017, pričom žalobca v tejto lehote nepodal žiadne vyjadrenie a lehota márne uplynula, čo znamenalo, že žalobca nevyužil svoje právo vyplývajúce mu zo zákona.

11. Správny súd k vyššie uvedenej námietke posúdil to, či vydaním protokolu správcu dane bol spôsobilý podstatným spôsobom zasiahnuť do subjektívnych práv žalobcu, či priamo ovplyvnil princíp spravodlivého konania a či spôsobil žalobcovi odňatie možnosti riadne konať pred správcou dane. Na základe svojej úvahy dospel k záveru, že vydanie protokolu nepredstavovalo také podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly a následne aj vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, resp. také podstatné porušenie, v dôsledku ktorého by došlo k odňatiu možnosti žalobcu riadne konať v daňovom konaní (s poukazom na obdobný prípad v rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 1Sžfk/57/2018).

12. Správny súd po dôkladnom opísaní skutkového stavu námietky o neuznaní nároku na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty konštatoval, že v obchodnom reťazci METAL MARKET s. r. o., MARKET CENTRUM, s. r. o. a TENDERFOOD AB, s. r. o. nebolo preukázané reálne obchodovanie s deklarovateľným tovarom v zmysle predložených faktúr. S tovarom mali jednotlivé subjekty obchodovať v sklade spoločnosti MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo, pričom nebolo preukázané, kedy, ako, akým spôsobom sa tento tovar do skladu dostal a ktorý subjekt ho tam dodal. Preprava tovaru do skladu nebola žiadnym spôsobom preukázaná, pričom konatelia daňových subjektov, ktoré mali takto obchodovať tvrdili, že prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ tovaru. Pochybnosti vyvolávala aj listina CMR T11826, predložená Milanom Mozolákom - konateľom spoločnosti MARKET CENTRUM, s. r. o., podľa ktorej mal tovar tejto spoločnosti dodať dodávateľ z Dánska, pričom tovar mal byť prijatý spoločnosťou MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo (k čomu však nebol predložený žiadny doklad).

13. V obchodnom reťazci N&Y, A.P.P.O. spol. s r. o. nebolo podľa správneho súdu žalobcom preukázané reálne obchodovanie s deklarovateľným tovarom v zmysle predložených faktúr. Aj v tomto prípade mali jednotlivé subjekty s tovarom obchodovať v sklade spoločnosti MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo, pričom nebolo preukázané, kedy, ako, akým spôsobom sa tento tovar do skladu dostal a ktorý subjekt ho tam dodal. Preprava tovaru do skladu nebola žiadnym spôsobom preukázaná, pričom konateľka spoločnosti A.P.P.O. spol. s r. o. tvrdila, že prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ tovaru, t. j. spoločnosť N&Y s. r. o., čo však vzhľadom na tvrdenia konateľa tejto spoločnosti Jozefa Heliu nebolo žiadnym spôsobom preukázané.

III. Kasačná sťažnosť

14. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorú formálne odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, teda že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutia, vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie a sťažovateľovi prizná náhradu trov konania pred správnym súdom i kasačným súdom.

15. Sťažovateľ považoval za nesprávny názor správneho súdu o oprávnenosti prerušiť daňovú kontrolu skôr, ako boli splnené podmienky podľa osobitného predpisu. Poukazujúc na rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 9 Aps/5/2010 z 16. novembra 2010, sa podľa sťažovateľa medzinárodná výmena informácií uskutočňuje podľa osobitného predpisu, t. j. mimo právny rámec daňového poriadku. Ak daňový poriadok umožnil prerušiť daňovú kontrolu z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, bolo potom potrebné prioritne skúmať, či pri prerušení daňovej kontroly bol dodržaný spôsob uvedený v osobitnom predpise. Podľa sťažovateľa o potrebe získania informácií podľa osobitného predpisu fakticky rozhoduje žalovaný, a teda na aplikáciu ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku musia byť splnené dve zákonné podmienky: 1. musí byť žalovaným zaslaná žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu a 2. táto žiadosť musí byť podaná vo forme štandardného formulára prijatého Európskou komisiou. Prvá podmienka podľa sťažovateľa v tomto prípade nebola splnená, keďže daňová kontrola už bola prerušená, ale príslušný orgán nezaslal žiadosti o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu.

16. Sťažovateľ ďalej uviedol, že kasačný súd by mal dať odpoveď na otázku, čo je pri zistení potreby získania informácií podľa osobitného predpisu prioritné - aby boli dodržané podmienky uvedené v tomto osobitnom predpise alebo aby bola daňová kontrola prerušená, keďže žiadny právny predpis neukladá správcovi dane povinnosť v prípade zaslania žiadosti o MVI daňovú kontrolu prerušiť. Ďalej požiadal kasačný súd, ak sa s touto námietkou sťažovateľa nestotožní, aby sa vyjadril, akým spôsobom bude posudzovať dobu, kedy daňová kontrola už bola prerušená, avšak k realizácii MVI ešte nedošlo z dôvodu, že žalovaný príslušnému orgánu iného členského štátu nezaslal žiadosť o MVI, a tiež ako posudzovať dobu, kedy odpoveď z MVI už bola doručená žalovanému, avšak daňová kontrola bola stále prerušená, pretože žalovaný odpoveď z MVI správcovi dane nezaslal.

17. Ďalšia námietka sťažovateľa sa zaoberala vyhotovením protokolu č. 291613/2017 skôr, ako uplynula lehota, ktorú na vyjadrenie k svojej písomnosti č. 237801/2017 správca dane sťažovateľovi určil. Sťažovateľ má podľa svojich tvrdení právo podľa § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia. Správca dane vyhotovil dňa 13. marca 2017 písomnosť č.

237801/2017, pričom táto písomnosť bola sťažovateľovi doručená dňa 20. marca 2017. Správca dane v písomnosti stanovil na realizáciu práva kontrolovaného daňového subjektu lehotu 8 dní, avšak pred jej uplynutím dňa 27. marca 2017 vyhotovil protokol č. 291613/2017 a zároveň ho aj v tento deň dal na poštovú prepravu, čím znemožnil sťažovateľovi v lehote, ktorú sám stanovil, realizovať jeho právo.

18. S poukazom na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 sťažovateľ uviedol, že akékoľvek procesné pochybenie správcu dane v priebehu daňovej kontroly je vylúčené, keďže ak je daňová kontrola závažným a intenzívnym zásahom do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, potom aj to „najmenšie“ procesné pochybenie správcu dane spôsobuje nezákonnosť. Okrem toho sťažovateľ argumentoval, že daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení dane iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, a jedným zo základných princípov právneho štátu je princíp právnej istoty.

19. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že daňový poriadok v žiadnom ustanovení neuvádza, ktoré sú menej podstatné porušenia zákona, ktoré nemajú za následok nezákonnosť rozhodnutia a ktoré sú podstatné porušenia zákona s následnou nezákonnosťou rozhodnutia. Princíp právnej istoty odôvodňuje legitímne očakávanie, že ak pri daňovej kontrole nebude dôsledne dodržaná zásada zákonnosti upravená v § 3 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

20. Sťažovateľ ďalej spochybnil právne posúdenie veci správnym súdom týkajúce sa hmotnoprávnej stránky veci, t. j. splnenia hmotnoprávnych podmienok na uplatnenia odpočítania dane z faktúr vystavených jeho dodávateľmi ALFA-R s. r. o., TENDERFOOD AB s. r. o. a A.P.P.I spol. s r. o. za dodanie brazílskeho kuracieho mäsa. Správca dane podľa sťažovateľa nepopieral existenciu tovaru a ani jeho skladovanie u skladovateľa MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ale spochybňoval jeho dodanie sťažovateľovi deklarovanými dodávateľmi. Z protokolu č. 291613/2017 z 27. marca 2017 a tiež z rozhodnutia č. 470374/2018 vyplýva, že dôvodom pochybností bola výlučne tá skutočnosť, že nebol „preukázaný pôvod tovaru ani jeho nadobudnutie a akým spôsobom bol tovar na územie Slovenskej republiky dodaný. Na základe uvedeného správca dane neuznáva, že kontrolovaný daňový subjekt Richard Tóth preukázal právo na odpočítanie dane na základe dodávateľských faktúr“ od dodávateľov ALFA-R s. r. o., TENDERFOOD AB s. r. o. a A.P.P.I spol. s r. o. Argumentácia správcu dane sa týkala výlučne pohybu tovaru v reťazci subdodávateľov a dodávateľov, a tiež zisteniami o nich ako o podnikateľských subjektoch.

21. Kontrolné zistenia podľa správcu dane jednoznačne a nespochybniteľne preukázali, že všetci traja dodávatelia potvrdili dodanie tovaru sťažovateľovi, vystavené faktúry riadne zaúčtovali, daň z nich odvodili a sťažovateľ im za tovar bezhotovostne zaplatil. Okrem toho spoločnosť MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo, v ktorej mal sťažovateľ prenajaté skladovacie priestory, potvrdila, že tovar bol riadne do jej areálu dopravený, vyložený, uskladnený, vyskladnený, naložený na kamióny prepravných spoločností a opustil areál skladovateľa. Súčasne aj odpovede z MVI potvrdili, že sťažovateľovi českí odberatelia potvrdili, že tovar nadobudli a že ho ďalej predali. Aj prepravcovia potvrdili, že tovar z areálu prepravili sťažovateľovým odberateľom. Sťažovateľ ďalej poukázal na právne závery Najvyššieho súdu SR v rozsudku sp. zn. 3Sžf/1/2011, podľa ktorého „nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znáša dôkaznú núdzu. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.“

22. Žalovaný podľa sťažovateľa v preskúmanom rozhodnutí už netvrdil, že dôvodom na zamietnutie odpočítania dane bolo nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, ale, že obchodné reťazce, v ktorých sa sťažovateľ nachádzal „nesú znaky reťazových, resp. karuselových daňových podvodov.“ Žalovaný však nepredložil žiadne dôkazy o tom, že sťažovateľ o svojej účasti na týchto karuselových podvodoch vedel alebo mal vedieť, či vedieť mohol, a preto ani vedomú účasť sťažovateľa na týchto podvodoch netvrdil. Správca dane však neuznanie práva na odpočítanie dane odôvodnil výlučne porušením § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty.

23. Žalovaný ďalej nespochybnil materiálnu existenciu tovaru, resp., že by tovar, ktorý bol uvedený na faktúrach vystavených deklarovateľmi, nebol tým tovarom, ktorý predal sťažovateľ svojim českým odberateľom. Nemožno podľa sťažovateľa dávať jemu za vinu, akým spôsobom označovali v skladových priestoroch tovar, ktorý kúpil od svojich dodávateľov, ich subdodávateľov, resp. jeho odberateľov pri jeho ďalšom predaji. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí vôbec netvrdil, že by existovali nejaké rozdiely v označení tovaru, ktorý sťažovateľ nadobudol od svojich dodávateľov a v jeho označení pri jeho ďalšom predaji českým odberateľom, ktoré by podľa neho odôvodňovali neuznanie odpočítania dane z týchto faktúr. Podľa sťažovateľa bolo skutočným dôvodom neuznania odpočítania dane nepotvrdenie reálneho dodania tovaru od prvých zistených subdodávateľov. Skutočnosť, že sa nepotvrdilo dodanie tovaru od prvých zistených subdodávateľov ďalším subdodávateľom, v žiadnom prípade neoprávňovalo správcu dane prijať záver, že zo strany sťažovateľa došlo k porušeniu § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty, pretože sťažovateľ splnenie podmienok riadne preukázal.

24. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že rozdiely v označení tovaru dodávateľom a sťažovateľom neboli dôkazom, že by sťažovateľ svojmu odberateľovi Conflans Energy s. r. o. odpredal iný tovar, než by bol nadobudol od svojho dodávateľa ALFA-R s. r. o., keďže dodávateľ používal ako mernú jednotku kartóny, ktoré boli na sklade uložené na 22 paletách, pričom celková hmotnosť predmetného tovaru bola 21 480 kg, zatiaľ čo pri jeho vyskladnení bol tento tovar v tom istom množstve, hmotnosti a počte paliet. Preto ani opakované tvrdenia správneho súdu, že tovar, ktorý sťažovateľ dodal svojim českým odberateľom, nebol ten, ktorý nadobudol od svojich dodávateľov, sťažovateľ považoval za ničím nepodložené konštrukcie, ktoré sú prejavom nesprávneho posúdenia veci a nevyplývajú z administratívneho spisu.

25. Na záver sťažovateľ poukázal v súvislosti s pochybnosťami správcu dane o nevenovaní náležitej pozornosti k vysledovateľnosti potravín a s tým súvisiacim neuznaním odpočítania dane na všeobecný záväzný výklad článku 168 písm. a) smernice Rady 2006/11/ES podaný Súdnym dvorom v rozsudku vo veci C-329/18 „Altic“ SIA, kde Súdny dvor EÚ uviedol, že „bráni tomu, aby právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe bolo zamietnuté zdaniteľnej osobe zúčastňujúcej sa na potravinovom reťazci, a to iba z dôvodu, ak keby bol riadne preukázaný, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu, že táto zdaniteľná osoba nedodržala povinnosti týkajúce sa identifikácie jej dodávateľov na účely vysledovateľnosti potravín“.

IV. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

26. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. b) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal v medziach kasačnej sťažnosti napadnutý rozsudok a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

27. K námietke sťažovateľa, že lehota pri prerušení daňového konania z dôvodu potreby získania informácií neplynie najskôr odo dňa, kedy príslušný orgán zašle žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií príslušnému orgánu iného členského štátu, a zároveň neplynutie končí tým dňom, kedy je príslušnému orgánu zaslaná odpoveď od príslušného orgánu iného členského štátu, odkazuje kasačný súd podľa § 464 ods. 1 na prechádzajúce rozhodnutie kasačného súdu, sp. zn. 2Sfk/54/2023 z 30. októbra 2024, kde už v obdobnej veci s totožným sťažovateľom rozhodoval iný kasačný senát:

„41. Podľa § 61 ods. 3 Daňového poriadku konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

42. Z prvej vety citovaného ustanovenia Daňového poriadku plynie, že okamih prerušenia konania tento zákon spája s dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení. Hneď v nasledujúcej vete však zákonodarca limituje stanovené pravidlo tým, že prerušenie nemôže nastať skôr, ako správca dane rozhodnutie o tom odošle, resp. doručí adresátovi. Ak by teda správca dane za deň prerušenia konania v rozhodnutí určil dátum predchádzajúci dňu odoslania, resp. doručenia tohto rozhodnutia, nešlo by o rozhodnutie nulité, nespôsobujúce právne následky spočívajúce v prerušení konania. Stalo by sa len to, že za

deň prerušenia konania by sa nepovažoval deň určený v rozhodnutí, ale deň odovzdania rozhodnutia na poštovú prepravu alebo jeho odoslania elektronickými prostriedkami; v prípade jeho doručovania zamestnancami správcu dane by týmto dňom bol deň doručenia rozhodnutia (por. rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 1Sžfk/42/2020 z 22.06.2021).

43. Správca dane samozrejme môže v rozhodnutí určiť za deň prerušenia konania i neskorší dátum ako deň odoslania alebo doručenia rozhodnutia; potom je konanie prerušené dňom stanoveným v rozhodnutí. Uvedený výklad je v súlade i s účelom predmetnej právnej úpravy, ktorým je okrem zabezpečenia právnej istoty účastníkov konania predovšetkým zamedziť, aby účinky prerušenia konania mohli nastať skôr, ako o tom správca dane vydá rozhodnutia a odošle ho, resp. doručí adresátovi.

44. Aplikujúc uvedené na prejednávajúcu vec kasačný súd uvádza, že viazanie momentu prerušenia daňovej kontroly striktnie na deň odoslania žiadosti o MVI orgánu cudzieho štátu nenachádza oporu v dikcii Daňového poriadku. Ak by aj správca dane v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly z 17.03.2016 (hypoteticky) neuviedol žiaden deň jej prerušenia, stal by sa ním automaticky v zmysle vyššie uvedeného deň odovzdania rozhodnutia na poštovú prepravu alebo jeho odoslania elektronickými prostriedkami, nie deň odoslania žiadosti o MVI viažucej sa k onomu prerušeniu (bližšie viď. aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sžfk/73/2020 z 16.02.2022). Ak však v danom prípade ako konkrétny deň prerušenia stanovil 22.03.2016 a rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly odoslal žalobcovi dňa 18.03.2016, postupoval plne v súlade s ustanovením § 61 ods. 3 Daňového poriadku, a teda daňovú kontrolu prerušil zákonným spôsobom.

45. Zároveň sa žiada podotknúť, že proces odoslania žiadosti o MVI sa uskutočňuje mimo ingerencie správcu dane, nakoľko tento zabezpečuje Finančné riaditeľstvo SR na základe návrhu/požiadavky tohto ktorého správcu dane. Zohľadňujúc tento organizačno-administratívny aspekt by ani nebolo objektívne možné požadovať od správcu dane, aby v čase vyhotovovania rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly určil konkrétny deň, kedy bude žiadosť o MVI expedovaná, nakoľko o tomto nemá vopred vedomosť.

46. Ak sťažovateľ žiada kasačný súd, aby sa vyjadril, akým spôsobom posudzovať dobu, kedy daňová kontrola už bola prerušená, avšak k realizácii medzinárodnej výmeny informácií ešte nedošlo z dôvodu, že Finančné riaditeľstvo SR, oddelenie CLO ešte nezaslalo žiadosti o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu a tiež ako posudzovať dobu, kedy odpoveď z MVI už bola doručená Finančnému riaditeľstvu SR, oddeleniu CLO, čím došlo k ukončeniu realizácie MVI, avšak daňová kontrola bola stále prerušená, pretože Finančné riaditeľstvo SR, oddelenie CLO ešte neposlalo odpoveď z MVI správcovi dane, tak kasačný súd uvádza, že odpoveď je daná priamo dikciou ustanovení Daňového poriadku. Ide o dobu, počas ktorej lehota na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 61 ods. 5 Daňového poriadku neplynie, pretože daňové konanie je prerušené, pričom počas trvania prerušenia nedochádza k zasahovaniu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu úkonmi správcu dane.

47. Z uvedeného plynie, že ak na účely preverenia oprávnenosti nadmerného odpočtu DPH vyvstane počas daňovej kontroly potreba získať informácie podľa osobitného predpisu (napr. formou MVI ako v tu posudzovanej veci), je správca dane oprávnený postupom podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku daňovú kontrolu prerušiť až dotedy, kým nepominie dôvod prerušenia. Po dobu, ktorá plynie od nadobudnutia účinkov prerušenia až do pominutia jeho dôvodov, vrátane času vynaloženého Finančným riaditeľstvom SR na spracovanie a odoslania žiadosti o MVI dožadanej daňovej správe iného štátu a doručenia získanej odpovede naspäť správcovi dane, sa daňová kontrola nevykonáva a lehota na jej vykonanie neplynie, pretože dôvody prerušenia (potreba získania informácií potrebných pre riadne rozhodnutie o daňovej povinnosti) naďalej trvajú. O tom, či existuje potreba získania relevantných informácií z iného štátu EÚ, si robí záver správca dane, ktorý na tento účel kontrolu prerušuje, pričom táto potreba je prítomná už v čase rozhodnutia o prerušení, nie až momentom odoslania žiadosti o MVI Finančným riaditeľstvom SR. Trvá dotedy, kým sa požadované informácie k správcovi dane cestou Finančného riaditeľstva SR nedostanú. Až vtedy zanikajú dôvody prerušenia daňovej kontroly a v konaní je možné pokračovať.

48. K otázke identifikovania momentu pokračovania v daňovej kontrole po jej prerušení z dôvodu získania informácií formou MVI kasačný súd zdôrazňuje, že za pominutie dôvodov, pre ktoré sa konanie prerušilo (§ 61 ods. 4 Daňového poriadku), nemožno označiť moment doručenia odpovede na MVI Finančnému riaditeľstvu SR, ale týmto je až moment, kedy sa predmetná odpoveď preukázateľne

dostane do dispozície správcu dane, ktorý daňovú kontrolu vedie. Až týmto momentom možno účel prerušenia daňovej kontroly (potreba získania informácií) považovať za naplnený. Skutočnosť, že tento administratívny proces môže trvať niekoľko týždňov, nie je dôvodom na vyslovenie záveru, že daňová kontrola by mala byť po prerušení obnovená už dňom doručenia odpovede Finančnému riaditeľstvu SR.

49. Pokiaľ ide o hypotetickú situáciu predstretú sťažovateľom, že keby Finančné riaditeľstvo SR odmietlo zaslať žiadosť o MVI, príp. ju zašle správcovi dane naspäť na dopracovanie, avšak daňová kontrola je už prerušená, kasačný súd v prvom rade podotýka, že k tomuto v posudzovanej veci nedošlo, a preto nie je ani na mieste polemizovať o tom, aký by malo uvedené dopad na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly“.

28. K námietke o vypracovaní protokolu o daňovej kontrole deň pred koncom lehoty na vyjadrenie sa k oboznámeniu sa so skutočnosťami sa kasačný súd stotožňuje s právnym názorom správneho súdu o tom, že kľúčovým bolo posúdenie existencie skutočného zásahu do subjektívnych práv sťažovateľa. Správca dane nepostupoval tak, ako predpokladá daňový poriadok, keď vydal protokol deň pred koncom lehoty na zaslanie vyjadrenia k oboznámeniu sa so skutočnosťami. Účelom vyjadrenia sa k oboznámeniu s pochybnosťami správcu dane je predovšetkým zabezpečenie poskytnutia reálnej možnosti daňovému subjektu obhájiť svoje tvrdenia a odstrániť pochybnosti, ktoré správca dane v priebehu kontroly identifikoval. Sťažovateľ však kasačný súd nepresvedčil o tom, že by mal reálny záujem na využití svojho procesného oprávnenia vyjadriť sa k pochybnostiam správcu dane, a teda na uplatnení svojho subjektívneho práva.

29. Protokol o daňovej kontrole bol sťažovateľovi doručený po uplynutí lehoty určenej na vyjadrenie, avšak k žiadnemu následnému úkonu z jeho strany nedošlo. Ak by mal sťažovateľ úmysel využiť svoje procesné právo a reálne pripravoval vyjadrenie, možno dôvodne očakávať, že by ho správca dane obdržal aspoň v deň doručenia protokolu, alebo bezprostredne po ňom. Skutočnosť, že k žiadnemu podaniu nedošlo, nasvedčuje tomu, že sťažovateľ nevyužil priestor na odstránenie pochybností, hoci mu bol objektívne poskytnutý.

30. Kasačný súd preto dospel k záveru, že ani táto kasačná námietka nie je dôvodná. Napriek tomu, že správca dane doručil protokol o daňovej kontrole až v posledný deň lehoty na vyjadrenie, čím došlo k porušeniu procesnej lehoty, nebol týmto zmarený účel tohto inštitútu. V dôsledku toho nemožno hovoriť o podstatnom porušení ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej tak, ako to predpokladá § 191 ods. 1 písm. g) SSP. K namiatanému kvalitatívnemu rozlišovaniu porušení zákona kasačný súd dáva do pozornosti sťažovateľa, že primárnym účelom správneho súdnictva je ochrana subjektívnych práv, a nie ochrana zákonnosti v tom zmysle, že by akékoľvek pochybenie nevyhnutne muselo viesť k zrušeniu rozhodnutia. Okrem toho práve z citovaného ustanovenia SSP vyplýva nutnosť rozlišovania, či bolo zistené porušenie zákonných ustanovení podstatným, a či malo v okolnostiach veci (v kritickej miere) potenciál následku v podobe nezákonného rozhodnutia vo veci samej. V súdnej veci o tom podľa kasačného súdu sťažnosťná námietka sťažovateľa nesvedčí.

31. Napokon sa kasačný súd zaoberal námietkou nesprávneho právneho posúdenia, kde bolo kasačnému súdu zo súdneho a administratívneho spisu zrejmé, že spochybenie dodania tovaru sťažovateľovi deklarovateľmi bolo podopreté pochybnosťami v reťazcoch subdodávateľov a dodávateľov (zistenia týkajúce sa pohybu tovaru, zmiznutých, či neexistujúcich dodávateľov a konateľov - bielych koní). Kasačný súd opätovne odkazuje podľa § 464 ods. 1 na prechádzajúce rozhodnutie kasačného súdu, sp. zn. 2Sfk/54/2023 z 30. októbra 2024:

„53. Kasačný súd konštatuje, že pre splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane na vstupe podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH nie je rozhodujúce, odkiaľ získal tovar dodávateľ (aký je jeho pôvod), ak je preukázané, že tovar skutočne bol kontrolovanému daňovému subjektu dodaný (existuje), dodávateľ i odberateľ majú status platiteľa DPH a tovar je použitý odberateľom na zdaniiteľné plnenia. Nezistenie pôvodu tovaru u dodávateľa teda samo osebe nevyklučuje uskutočnenie jeho dodávky odberateľovi.

54. Kasačný súd prisvedčujúc sťažovateľovi v súvislosti s uvedeným zdôrazňuje, že je v rozpore s európskym právom, ak daňový orgán zamietne zdaniiteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej

hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu (uznesenie Súdneho dvora EÚ z 3. septembra 2020 vo veci C-610/19 Vikingo).

55. Nezrovnalosti týkajúce sa dodávok deklarovaného tovaru na predchádzajúcich stupňoch dodávateľského reťazca teda bez ďalších okolností nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH z transakcie medzi sťažovateľom ako odberateľom a spoločnosťou TENDERFOOD AB s. r. o. ako dodávateľom (osobitne ak nie je sporná existencia tovaru). Takéto komplexné a hĺbkové skúmania deklarovaného dodávateľa (prípadne celého obchodného reťazca) náležia správcovi dane v rámci jeho kontrolnej činnosti zameranej na odhalenie nezákonností a daňových podvodov na DPH a vyvedenia dôsledkov, vrátane odmietnutia nároku na odpočet DPH pre účasť posudzovaných transakcií na nedovolenom daňovom úniku.

56. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ taktiež vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (C-267/15 Gemeente Woerden). Tu bol predmetom vyhodnotenia vzťah sťažovateľa ako odberateľa a dodávateľskej spoločnosti TENDERFOOD AB s. r. o., z ktorého si tento uplatňoval odpočítanie dane za dodanie mrazeného kuracieho mäsa. Kasačný súd nepopiera povinnosť správcu dane zistiť čo možno najúplnejšie skutkový stav a na tento účel z úradnej moci vykonať vlastné šetrenie, je však potrebné konštatovať, že na základe vykonaného dokazovania boli vo vzťahu k identifikovaným obchodom založené pochybnosti o realizácii obchodov na skutočnostiach, ktoré jednak netvoria obsah dôkazného bremena sťažovateľa v rámci daňovej kontroly, príp. na skutočnostiach stojacich objektívne mimo jeho dosah (nekontaktnosť subdodávateľov, nepodávanie daňových priznaní subdodávateľmi a pod.). Tieto následne v zmysle už vyššie predostretých záverov nemôžu byť na ťarchu daňovému subjektu, pokiaľ ide o preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok odpočítania dane. (viď. aj rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022, publikované v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako judikát ZNSS 23/2022).

57. Finančné orgány označili obchody zrealizované v rámci reťazca ako karuselové fakturačné obchodné transakcie s tovarom kuracie mäso so zapojenými subjektmi - nárazníkmi, ktoré nevykonávali skutočnú hospodársku činnosť a ktorých konatelia boli tzv. bielymi koňmi. Za nepreukázaný považovali pôvod tovaru, a to aj s ohľadom na skutočnosť, že išlo o komoditu, obchodovanie s ktorou podlieha špeciálnej legislatíve a pokiaľ dodávateľ neposkytol sťažovateľovi informácie o zásielkach potravín živočíšneho pôvodu tak, ako to požaduje vykonávacie nariadenie EÚ, tieto nemal prevziať. Neuskutočnenie obchodov tak, ako je deklarované na faktúre, odôvodňoval správca dane aj pochybnosťami o maďarských dodávateľoch spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o., ktoré sú nekontaktné, nepodávajú daňové priznania, príp. na preverovania správcu dane reagujú zmenou obchodného mena, a teda vykazujú nízku mieru spoľahlivosti, ako aj pochybnosťami na strane slovenského dodávateľa spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o. s nestotožnenou osobou konateľa (občana Španielska).

58. Z administratívneho spisu kasačnému súdu naproti tomu vyplynulo, že konateľ dodávateľa potvrdil dodanie tovaru, objasnil spôsob jeho objednávanie počas trvania obchodného vzťahu, spôsob úhrady faktúr, špecifikoval formu jeho prepravy (fyzické premiestnenie zo skladu vedeného dodávateľom v rámci Mraziarní a. s. Sládkovičovo na sklad vedený na daňový subjekt Richard Tóth v rámci Mraziarní a. s. Sládkovičovo), ako aj spôsob, akým on sám tento tovar nadobudol od svojich (zväčša) maďarských dodávateľov a ako je tento balený pri dovoze ku skladovateľovi. Sťažovateľ na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočet DPH predložil dodávateľské faktúry (spolu s dodacím listom a dokladom označeným ako „príjem cudzích ukladateľov“), ako aj doklad o bezhotovostnej úhrade faktúr, odkazujúc na skutočnosť, že dodávateľ počas výsluchu realizáciu obchodov potvrdil a zároveň z týchto preukázateľne riadne odviedol daň.

59. Správny súd v podstate sa stotožňuje so záverom žalovaného o nesplnení hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane zo zrealizovaných obchodov odobril existenciu pochybností o deklarovaných obchodoch stojacich na nedôveryhodnosti spoločností v reťazci predchádzajúcich sťažovateľovmu dodávateľovi. Uvedené doplnil o konštatovanie, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno, keďže si žiadnym spôsobom nepreveril pôvod tovaru. Konštatoval, že bolo právom a povinnosťou správcu dane preveriť celý obchodný reťazec, nakoľko reálnosť deklarovaného obchodu, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie DPH u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov.

60. Kasačný súd konštatuje, že správny súd z uvedených hľadísk vec neposúdil správne, keď rovnako ako žalovaný z pochybností týkajúcich sa iných článkov dodávateľského reťazca dovodil nepreukázanie dodania tovaru sťažovateľovi a stotožnil sa s názorom žalovaného, že sťažovateľovmu dodávateľovi (prípadne dodávateľov v predchádzajúcich stupňoch) nevznikla daňová povinnosť a preto ani sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. Podľa názoru kasačného súdu sťažovateľom predložené doklady a ním tvrdené skutočnosti nevykazujú zjavné nezrovnalosti, nie sú v rozpore ani s výpoveďou konateľa dodávateľa, a nenasvedčujú opodstatnenosti záverov žalovaného o tom, že realizácia obchodov bola potvrdená len vo formálnej rovine, teda že by nebolo preukázané, že sa deklarované obchody naozaj uskutočnili. Takýto záver nemá oporu vo vykonaných dôkazoch.

61. Kasačný súd nespochybňuje význam a dôležitosť skutkových zistení správcu dane v predmetnej veci. Opakovane však zdôrazňuje, že pochybnosti o tom, kto komu predmetný tovar predal na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca, nevyvracajú a ani dostatočne nespochybňujú, že sťažovateľ tento tovar reálne nadobudol od deklarovaného dodávateľa (platiteľa dane), od ktorého má faktúru, a že sťažovateľ s týmto tovarom ďalej obchodoval. To totiž postačuje pre splnenie materiálnych a formálnych podmienok pre odpočítanie DPH z realizovaného tuzemského obchodu. Zistenia správcu dane by (aj spolu s vytýkanou nekontaktnosťou či nesúčinnosťou subjektov na inom stupni reťazca) boli smerodajnými v prípade, ak by bola preukazovaná a aj preukázaná aktívna účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu (sťažovateľa) o podvodnom konaní (nedovolenom daňovom úniku) u niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca spočívajúcom v odpočítaní predtým neodvedenej dane v dodávateľskom reťazci mimo rámca bežných obchodných podmienok (napr. prechodnej insolvenčnej).

62. Kasačný súd podotýka, že dostatočným dôvodom na pochybnosti o uskutočnení zdokumentovaného obchodu nie je ani chýbajúca registrácia určitého dodávateľa ako oprávneného na nakladanie s potravinami; taký nedostatok tiež sám osebe nepreukazuje ani podvodné správanie vo vzťahu k DPH, hoci takáto informácia môže byť indíciou k ďalším zisteniam a môže zapadať do určitého obrazu o skutočnej činnosti dodávateľa. V okolnostiach veci však žalovaný nepreukazoval, že o takomto nedostatku musel sťažovateľ vedieť (por. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 10Sžfk/28/2020 z 27.06.2022).

63. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti s poukazom na doklady o dodaní tovaru (vrátane dokladov o skladových pohyboch od dodávateľa k sťažovateľovi) teda dôvodne namietal, že žalovaný nemôže stavať pochybnosti o dodaní tovaru zo strany dodávateľa a na ich základe nepriznať odpočítanie dane sťažovateľovi výlučne na zisteniach týkajúcich sa spoločností v iných stupňoch dodávateľského reťazca, konkrétne že dodávateľ či jeho subdodávateľ nevie preukázať, ako nadobudol tovar a ako sa dostal tovar na sklad. Kasačný súd opäť dodáva, že tieto skutočnosti by bolo možné vziať do úvahy pre účely odopretia práva na odpočítanie dane, ak by bolo dostatočne preukázané, že sa sťažovateľ posudzovanými obchodmi aktívne podieľal na daňovom podvode alebo vedel, alebo mal vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca.

64. Správny súd v tomto ohľade dôvodne poukázal na potrebu rozlišovania medzi nesplnením materiálnych a formálnych podmienok pre daňový odpočet podľa § 49 zákona o DPH a účasťou na daňovom podvode, pričom správne konštatoval, že v prejednávanom prípade žalovaný nepriznanie práva na odpočítanie dane odôvodnil nesplnením hmotnoprávnych podmienok, konkrétne že nebolo preukázané samotné uskutočnenie obchodu, z ktorého bolo uplatnené odpočítanie dane. Preto ak sťažovateľ tvrdí, že mu nebolo preukázané, že on ako platiteľ dane vedel alebo musel vedieť, že

posudzované plnenie je zapojené do daňového podvodu, kasačný súd poukazuje na to, že tento krok v úvahách má zmysel až po riadnom vysporiadaní sa s otázkou, či sa deklarovaný obchod uskutočnil. [...]

66. Účasť na daňovom podvode sa teda môže stať dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet dane, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie vedel o svojej účasti na podvodnej schéme, alebo to s ohľadom na okolnosti prípadu vedieť mal, najmä ak by pri preverovaní svojho obchodného partnera postupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou. Vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať primerané opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58). Tu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domniek (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

67. Pre posúdenie skutočnosti, či sa daňový subjekt zúčastnil na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane, sa aplikuje takzvaný Axell test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axell, C-439/04 zo dňa 6. júla 2006. Aj 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: a/ vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik? b/ ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania? c/ pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? d/ ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

68. Kasačný súd má za to, že závery žalovaného vo vzťahu k hmotnoprávnemu posúdeniu veci (totožné so závermi správneho súdu) nie sú vo svetle žalobných bodov spôsobilé obstať, a preto kasačný súd nepovažoval za účelné a hospodárne zrušiť z tohto dôvodu napadnutý rozsudok a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Kasačný súd preto zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 SSP, a to najmä z dôvodu nesprávneho prístupu žalovaného (a správneho súdu) k vyhodnoteniu otázky hmotnoprávných podmienok odpočítania dane.

69. Nesprávnosť v právnom posúdení spočíva v tom, že skutkové zistenia správcu dane netvorili dostatočný podklad pre objektívne spochybnenie dodania deklarovaného plnenia sťažovateľovi označeným dodávateľom so statusom platiteľa DPH a preto je nesprávny právny záver, že sťažovateľ nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane. V naznačenom smere sa právne závery krajského súdu odkláňajú i od aktuálnej rozhodovacej praxe kasačného súdu a Súdneho dvora EÚ. Kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP teda bol uplatnený opodstatnene.“

32. S citovaným právnym posúdením vo vyššie uvedenom rozsudku sa kasačný súd stotožnil, a preto rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku. V podstate rovnaké právne posúdenie, mutatis mutandis, sa vzťahuje na obchody s ostatnými dodávateľmi. Závery kasačného súdu však automaticky neznamenajú, že sťažovateľovi má byť priznané právo na odpočet dane z týchto obchodných transakcií.

33. Na základe vyššie uvedených dôvodov kasačný súd dospel k záveru, že správny súd zamietol správnu žalobu na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, čo naplnia uplatnený kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Z rovnakého nesprávneho právneho názoru vychádzalo aj preskúmané rozhodnutie žalovaného, čo odôvodňuje jeho zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP, preto kasačný súd podľa § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok zmenil tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Orgány verejnej správy sú v ďalšom konaní viazané právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku (§ 469 SSP).

34. Žalovaný musí v ďalšom konaní ustáliť dôvod nepriznania odpočítania DPH sťažovateľovi, ktorý musí podporiť relevantnými skutkovými zisteniami vychádzajúcimi z daňovej kontroly pri akceptovaní a uplatňovaní takého dôkazného bremena, aké zodpovedá zistenému dôvodu nepriznania odpočítania DPH. Ak správca dane a žalovaný ako dôvod neuznania uplatnenia práva na odpočítanie uvedú účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (čo aj čiastočne správca dane a žalovaný naznačili), musia realizovať tzv. Axel Kittel test a v rámci neho i preukázať, že sťažovateľ vedel alebo mal a mohol vedieť, že sa zúčastnil na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

35. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi (sťažovateľovi) priznal nárok na náhradu trov kasačného konania, ako aj náhradu trov konania pred správny súdom (§ 175 ods. 1 SSP).

36. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.