

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/24/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200233
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 11. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4021200233.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): 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, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100295544/2021 zo dňa 22. februára 2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 21S/20/2021 - 109 zo dňa 13. septembra 2022, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 21S/20/2021 - 109 zo dňa 13. septembra 2022 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100295544/2021 zo dňa 22. februára 2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101348265/2020 zo dňa 24. augusta 2020 z r u š u j e a v e c v r a c i a Daňového úradu Nitra na ďalšie konanie.

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

o d ō v o d n e n i e :

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu spoločnosti CORAL, spol. s r.o., Novozámocká 207, 951 12 Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia január 2012 - december 2012, január 2013 - december 2013, január 2014 a február 2014, z ktorej vyhotovil protokol č. 101801894/2017 zo dňa 21. augusta 2017 (ďalej aj „Protokol“). Na základe výsledkov uvedených v Protokole správca dane vydal rozhodnutie č. 101348265/2020 zo dňa 24. augusta 2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „Daňový poriadok“), určil žalobcovi rozdiel dane v sume 744.480,90 eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2012, tým, že žalobcovi znížil uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 769.887,08 eur na sumu 25.406,18 eur.

2. Žalobca si v zdaňovacom období október 2012 uplatnil odpočítanie dane z faktúr, predmetom ktorých bola kúpa kuracích prís, resp. kuracie rezne BR, vystavených dodávateľmi:
- Peter Štepánek, s.r.o., so sídlom Nitrianske Pravno 1200, 972 13 Nitrianske Pravno, IČO: 45 513 325 (ďalej aj „Peter Štepánek“) a

- Konex SK Plus, s.r.o., so sídlom Štúrova 271, 949 01 Nitra, IČO: 36 789 712 (ďalej aj „Konex SK Plus“) [(ďalej spolu aj „deklarovaní dodávateľia“)].

3. Správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že vo vzťahu k zdaniteľným obchodom uskutočneným s deklarovanými dodávateľmi žalobca neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, keď nepreukázal, že sa deklarované zdaniteľné obchody uskutočnili (teda nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH). Správca dane uzavrel, že žalobca uplatnením práva na odpočítanie dane od deklarovaných dodávateľov porušil § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 a § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“). Zároveň správca dane zamietol žalobcove právo na odpočítanie DPH zo sporných faktúr od deklarovaných dodávateľov za zdaňovacie obdobie október 2012 z dôvodu preukázania skutočnosti, že predmetné dodávky boli súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, pričom bolo podľa správcu dane preukázané, že žalobca o tom, že sa zúčastnil na podvode s DPH vedel, alebo vedieť mal. Podľa správcu dane žalobca nevykonal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné v rozumnej miere očakávať, aby sa uistil, že nebude účastný na dodávkach poznačených podvodom vo vzťahu k DPH - t.j. bolo preukázané, že žalobca „mohol vedieť“ ak by bol dodržiaval potrebnú náležitú starostlivosť, že dodávky môžu byť poznačené podvodným konaním (str. 109 prvostupňového rozhodnutia).

4. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100295544/2021 zo dňa 22. februára 2021 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutie“), a to tak, že podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný napadnuté rozhodnutie odôvodnil nasledovne:

- z vykonaného dokazovania správcou dane jednoznačne vyplýva, že žalobca pri uplatnení práva na odpočítanie dane nespĺnil podmienky deklarované v zákone o DPH (§ 49 v spojení s § 51 zákona o DPH),
- primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, pričom žalobca musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaných obchodov a v prípade nepreverení si obchodných partnerov sa dostáva do dôkaznej núdze tak, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne dodanie deklarovaných obchodov medzi ním a deklarovanými dodávateľmi,
- k námietke žalobcu, že nemôže byť zodpovedný za subdodávateľské spoločnosti žalovaný uviedol, že možno súhlasiť s tým, že žalobca 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 týkajúcej sa účasti na podvodnom konaní žalovaný mal za to, že správca dane získal podozrenie, že by žalobca mohol byť účastníkom podvodného konania z dôvodu, že dodávateľské resp. 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,
- žalovaný vyjadril názor, že žalobca mohol byť súčasťou reťazca, ktorého cieľom bolo odpočítanie dane za účelom optimalizácie výsledného vzťahu k štátnemu rozpočtu,
- správca dane ani žalovaný nespochybujú skutočnosť, že tovar bol uskladnený v Mraziarňach Sládkovičovo a ani skutočnosť, že boli splnené všetky zákonné podmienky pre skladovanie tovaru - komodity mäso; skutočnosť, že tovar bol uskladnený v Mraziarňach Sládkovičovo, však nepreukazuje to, kto je majiteľom resp. dodávateľom uskladneného tovaru,
- žalovaný mal za to, že 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 deklarovaných dodávateľských faktúr.

II. Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu doručенú Krajskému súdu v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň žalobca podal návrh na priznanie odkladného účinku správnej žalobe,

6. Krajský súd uznesením č. k. 21S/20/2021 zo dňa 14. decembra 2021 zamietol návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe. Následne krajský súd rozsudkom č. k. 21S/20/2021 - 109 zo dňa 13. septembra 2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) postupom podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol.

7. Krajský súd sa v prvom rade vysporiadal s námietkou žalobcu ohľadne nezákonného postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly, ktorú vyhodnotil ako nedôvodnú. Ustálil, že daňová kontrola bola začatá dňa 27. júna 2014 a ukončená dňa 25. augusta 2017, dňom doručenia Protokolu. Krajský súd poukázal na dôvody a časové úseky prerušenia daňovej kontroly a v tejto súvislosti konštatoval, že celkový čas trvania daňovej kontroly nepresiahol jeden rok. Krajský súd mal za to, že správca dane neporušil zákonné ustanovenie a ani Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010, keď pri prerušení daňovej kontroly bol stanovený ako deň nepredchádzajúci dňu, ku ktorému bolo rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly odovzdané na poštovú prepravu žalobcovi. K dátumu, ktorý stanovil správca dane ako deň, kedy pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly krajský súd uviedol, že i v tomto prípade postupoval správca dane v súlade s § 61 ods. 4 Daňového poriadku, keď tento deň bol dňom doručenia odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (MVI) správcovi dane. V tejto súvislosti krajský súd odkázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 - Hydina SK.

8. Krajský súd ďalej vyhodnotil námietku o vykonávaní úkonov správcom dane počas daňovej kontroly ako nedôvodnú, keďže zápisnice o úkonoch, na ktoré poukazoval žalobca sa v administratívnom spise nenachádzajú a ani na ne daňové orgány nepoukazujú v rámci svojich rozhodnutí. Krajský súd mal navyše za to, že úkony, na ktoré poukazoval žalobca sa netýkali predmetnej daňovej kontroly.

9. Krajský súd k žalobcom predloženému znaleckému posudku č. 3/2019 zo dňa 19. februára 2019 vo veci posúdenia problematiky DPH, vypracovanému O.. E. B., znalcom v odbore ekonómia a manažment, odvetvie účtovníctvo a daňovníctvo, ktorý mal potvrdzovať oprávnenosť žalobcovho nároku na odpočet DPH, v zhode so žalovaným uviedol, že objektívny skutkový stav nie je možné založiť len na účtovnej a daňovej evidencii. Krajský súd konštatoval, že v znaleckom posudku nie sú zohľadnené skutočnosti zistené v priebehu dokazovania, znalecký posudok len poskytuje odpovede na otázky o objeme obchodov týkajúcich sa nákupu a predaja kuracích pfs, kuracie rezne, vyčíslenie zaplatenej dane, výšku prijatých platieb, bilanciu zaplatenej dane, či formálny výklad zákona o DPH. Keďže v danej veci bola jednoznačne spochybnená opodstatnenosť a priebeh zdaniteľných plnení tak, ako boli formálne deklarované prostredníctvom predložených dokladov v preverovanom zdaňovacom období, uvedená argumentácia podľa názoru krajského súdu neobstála.

10. Krajský súd poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zaoberajúcou sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, z ktorej vyplýva, že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu, vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (sp. zn. 3Sžfk/40/2017, sp. zn. 4Sžfk/38/2017, sp. zn. 1Sžfk/1/2017, sp. zn. 6Sžfk/43/2017, sp. zn. 1Sžfk/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017). Krajský súd tiež poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/26/2019 zo dňa 25. mája 2022.

11. Krajský súd ustálil, že predloženie sporných faktúr (opatrených pečiatkou a podpisom) je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie je tým preukázaná reálnosť 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.

12. Vo vzťahu k dodávateľovi Peter Štepánek krajský súd poukázal na zistenia správcu dane, poukázal na to, že spoločnosť bola dňa 28. júla 2014 zrušená a vymazaná z obchodného registra z dôvodu zlúčenia, pričom jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o., ktorá bola dňa 14. mája 2015 vymazaná z obchodného registra ex offo z dôvodu jej zlúčenia so spoločnosťou K-2 - R-A, s.r.o., ktorá bola dňa 02. júna 2015 zrušená. Krajský súd uviedol, že správca dane použil 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. Nebol teda preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH ani u priameho dodávateľa žalobcu, ako ani u jeho subdodávateľov. Krajský súd zároveň konštatoval, že v rámci dokazovania nemožno výpovediam žalobcu a bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa pripisovať význam a váhu svedeckej výpovede, ale skôr význam procesnej obrany, ktorú je taktiež potrebné náležite vyhodnotiť, čo žalovaný v napadnutom rozhodnutí urobil. Obdobne sa tento prístup podľa krajského súdu vzťahuje aj na listinné doklady predložené žalobcom (faktúry), ktoré boli vystavené vo vzájomnej súčinnosti s bývalým konateľom deklarovaného dodávateľa.

13. Vo vzťahu k dodávateľovi Konex SK Plus krajský súd poukázal na zistenia správcu dane o tom, že dodávateľa spoločnosti Konex SK Plus sú nekontaktní, alebo ak potvrdili existenciu obchodných vzťahov, dôkazy o ich uskutočnení nepredložili, a preto bolo potrebné konštatovať, že nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov zo strany spoločnosti Konex SK Plus a jeho dodávateľov, k čomu žalobca rovnako žiadne dôkazy nepredložil.

14. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol krajský súd toho názoru, že deklarovaným dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť na DPH podľa § 19 zákona o DPH, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie DPH. Krajský súd mal za to, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane, keď v rámci jednotlivých obchodných reťazcov obchodujúcich s kuracím mäsom nebol preukázaný pôvod tovaru a ani to, ako sa tento tovar dostal na územie Slovenskej republiky, hoci ide o potravinu živočíšneho pôvodu, na obchodovanie s ktorou sa vzťahuje špeciálna legislatíva.

15. Krajský súd s odkazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ (C-409/04, C-499/10) uviedol, že vnútroštátnemu 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 DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodáva tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Krajský súd konštatoval, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo nepochybne preukázané, že žalobca neprijal žiadne opatrenia, napriek tomu, že obchodovanie s takým druhom tovaru si prijatie náležitých opatrení vyžadovalo. Žalobca podľa krajského súdu 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 zahŕňa aj preverenie dodávateľov, odberateľov a dopravcov. Práve z dôvodu ich nepreverenania a neprijatia adekvátnych opatrení v deklarovaných obchodných vzťahoch sa podľa názoru krajského súdu nemôže žalobca odvolávať na to, že vo vzťahu k deklarovaným dodávateľom konal v dobrej viere, resp. že žalobca vedel alebo mal vedieť, že konkrétne obchody sú súčasťou podvodného konania.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

16. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu [§ 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP]. Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, eventuálne, aby krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

17. Sťažovateľ mal za to, že krajský súd nesprávne vyhodnotil námietku nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly. Sťažovateľ apeloval na preskúmanie skutočnosti, či bol naplnený zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly. Podľa sťažovateľa z administratívneho spisu, ako ani z rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia správcu dane, nie je zrejmé, z akých dôvodov došlo k prerušeniu daňovej kontroly. Uviedol, že správca dane musí dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či sú dané dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť. V dôsledku uvedeného bola podľa názoru sťažovateľa otázka dĺžky trvania daňovej kontroly nesprávne právne posúdená.

18. Sťažovateľ ďalej považoval za nesprávne právne posúdenú aj otázku vykonávania úkonov správcom dane počas prerušenia daňovej kontroly. Predniesol názor, že počas prerušenia daňovej kontroly správca dane nie je oprávnený u kontrolovaného daňového subjektu vykonávať kontrolné úkony a nie je oprávnený od neho vyžadovať súčinnosť. Pokiaľ krajský súd mal za to, že namietané úkony (miestne zisťovanie) sa netýkali predmetnej daňovej kontroly ale išlo o vykonávanie úkonov správcom dane ako dožiadaným správcom dane v rámci daňovej kontroly v spoločnosti NEXT TRADE s.r.o., sťažovateľ uviedol, že pre všetky preverované obdobia u žalobcu sa viedla jedna daňová kontrola a bol vyhotovený jeden Protokol, preto je irelevantné, aké konkrétne obdobie a aké subjekty boli predmetom dožiadania. V zápisniciach o miestnom zisťovaní je uvedená daňová kontrola, ktorej súčasťou je aj zdaňovacie obdobie, ktoré je predmetom prejednávanej veci. Podľa sťažovateľa uvedená súčinnosť mohla byť vykonaná počas daňovej kontroly, ktorá bola vykonávaná od roku 2014 až do roku 2017 a nemuseli byť tieto úkony vykonávané počas prerušenia daňovej kontroly.

19. Sťažovateľ ďalej tvrdil, že splnil hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH a ich splnenie aj riadne preukázal. Odkázal na závery vyplývajúce zo znaleckého posudku č. 3/2019, ktorý predložil v daňovom konaní, ako aj na ostatné predložené listinné dôkazy (faktúry, skladové a účtovné evidencie). Sťažovateľ mal za to, že v konaní bolo preukázané, že tovar zakúpil, bezhotovostne zaň zaplatil, zaplatil fakturovanú DPH, nadobudol vlastnícke právo k tovaru a s týmto tovarom ďalej preukázateľne obchodoval. Materiálna existencia zdaniteľného plnenia správcom dane podľa sťažovateľa spochybnená nebola. Žalovaný pre svoj záver neuviedol žiadny priamy dôkaz, ktorý by potvrdzoval, že sťažovateľ nespĺnil hmotnoprávne podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH.

20. Sťažovateľ zdôraznil, že povinnosť preukázať vznik daňovej povinnosti v každom článku reťazca nie je zo strany daňového subjektu právne možné. Sťažovateľ nemal vedomosť o tom, s kým obchoduje jeho dodávateľ, keďže tieto informácie sú predmetom obchodného tajomstva. Uviedol, že povinnosť preukázať vznik daňovej povinnosti v každom článku reťazca nie je podmienkou pre priznanie práva na odpočet DPH.

21. Pokiaľ krajský súd mal za to, že výpovede bývalých konateľov deklarovaných dodávateľov kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich subdodávateľov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov a ide o tvrdenia a vyhlásenia, ktoré je potrebné ďalej preukazovať, sťažovateľ zdôraznil, že 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 opakovane uviedol, nemal žiadnych subdodávateľov. Spoločnosti, ktoré označil správca dane ako spoločnosti, ktoré daň nepriznali a neodviedli, tieto nie sú dodávateľia sťažovateľa a ani žiadni jeho subdodávateľia. Sťažovateľ poukázal na to, že 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.

22. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/5/2018, podľa ktorého: „Okolnosť, že dodávateľia žalobcu si nespĺnili povinnosť z hľadiska dodržiavania povinnosti podľa zákona č. 39/2007 Z.z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov, nemá vplyv na naplnenie podmienok na uplatnenie práva daňového subjektu na odpočet. Nesplnenie danej povinnosti môže byť predmetom preskúmania a sankcionovania zo strany na to príslušných orgánov verejnej správy, avšak nemá vplyv na uplatňovanie zákona o DPH a vykonané dôkazy ohľadom samotnej realizácie dodávky.“ Sťažovateľ mal za to, že dodržiava nariadenie o výsledovateľnosti potravín a je riadne registrovaný ako obchodník s mrazeným tovarom na Regionálnej veterinárnej správe v Galante a všetky zásielky od zahraničných subjektov v zmysle nariadenia riadne nahlasuje. Sťažovateľ zdôraznil, že pokiaľ nakupuje tovar od tuzemských dodávateľov, povinnosť nahlásiť zásielku nemá. Sťažovateľ taktiež zdôraznil, že preukázanie pôvodu tovaru nie je rozhodujúcou skutočnosťou pre správne určenie dane, resp., že pôvod tovaru nie je definovaný ako podmienka pre priznanie práva na odpočet dane. Sťažovateľ mal za to, že pôvod tovaru bol riadne označený na faktúre.

23. Pokiaľ správca dane konštatoval, že k neoprávnenému daňovému úniku došlo u daňového subjektu Peter Štepánek, ktorý si uplatnil odpočítanie za tovar brazílske kuracie prsia solené na základe dodávateľských faktúr vystavených od dodávateľov spoločností COKER s.r.o, OPTAR s.r.o. RINOR s.r.o., ROFOC s.r.o. - zmiznutých obchodníkov, ktorí daň z dodania nepriznali a nezaplatili, sťažovateľ

uviedol, že tieto spoločnosti nie sú dodávateľmi sťažovateľa, s týmito obchodnými spoločnosťami sťažovateľ neobchodoval a tieto spoločnosti nepozná, preto sťažovateľ nemohol byť s prípadným podvodom nijako spojený. Sťažovateľ mal za to, že správca dane podvodný úmysel nepreukázal, tiež nepreukázal ako mal byť sťažovateľ prepojený so spoločnosťami COKER s.r.o, OPTAR s.r.o. RINOR s.r.o., ROFOC s.r.o.. a z konštatácie správcu dane o tom, že žalobca o podvode vedel resp. mal vedieť, nemožno vyvodíť 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.

24. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa zo dňa 04. januára 2023 zotrval na svojej doterajšej argumentácii majúc za to, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa už vyjadril.

25. Prejednávaná vec bola dňa 21. februára 2023 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky ako kasačnému súdu a bola náhodným výberom technickými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/24/2023.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

26. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 SSP v rozhodujúcom znení), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom [§ 445 ods. 1 písm. c), ods. 2, § 453 ods. 2 SSP] spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

27. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

28. Pokiaľ ide o posúdenie dôvodnosti námietok týkajúcich sa prerušenia daňovej kontroly, tie boli predmetom konania o kasačnej sťažnosti totožného sťažovateľa, ktorá sa týkala záverov z totožnej daňovej kontroly, pričom tieto boli kasačným súdom vyhodnotené ako nedôvodné. Kasačný súd využívajúc postup podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/44/2023 zo dňa 30. novembra 2023, ktorý v bodoch 13 až 17 uviedol nasledovné:

„13.Kasačný súd pre úplnosť považoval za vhodné vysporiadať sa aj s argumentáciou sťažovateľa smerujúcou proti právneému 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 správcu 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 vyhladávacou 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.“

29. 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 Slovenskej republiky 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), sp. zn. 4Sfk/88/2023 z 27. marca 2024 (zdaňovacie obdobie november 2012), sp. zn. 8Sfk/3/2024 z 06. augusta 2024 (zdaňovacie obdobie august 2013), sp. zn. 8Sfk/6/2024 z 06. augusta 2024 (zdaňovacie obdobie marec 2012)]. Kasačný súd sa stotožnil s predloženou argumentáciou, v dôsledku čoho kasačnej sťažnosti vyhovel. Vzhľadom na uvedené kasačný súd využíva postup podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/28/2023 zo dňa 26. októbra 2023 (zdaňovacie obdobie september 2013), s ktorým sa v podstatnom rozsahu stotožňuje, v ktorom konajúci kasačný súd uviedol 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) hmotnoprávnymi, (b) formálnymi 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 Axel 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 Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel 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 konštruuje 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 nepochybné 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 daňovým povinnostiam. Konzekventne však rozdielom vo vzťahu k daňovému konaniu je skutočnosť, že pri zneužití práva nedochádza k priamemu porušovaniu právnym predpisov, 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)[body 39 až 48 v prejednávanej veci], 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) [bod 52 v prejednávanej veci]. 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 preukázaní 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 neuniesol 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 zrejmé 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 neuniesli 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 hmotnoprávných podmienok predmetného práva na jednej strane a daňový podvod pri splnení hmotnoprávných 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 hmotnoprávných/materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane alebo aby preukázali, že napriek splneniu hmotnoprávných/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 preukázanie 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 hmotnoprávných 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).“

V. Záver

30. Vychádzajúc z vyššie citovaných rozsudkov dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP,) rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného [§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP] a rovnako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Keďže krajský súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 452 ods. 1 a § 191 ods. 1 písm. c), ods. 3 písm. a) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vrátil Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

31. V ďalšom konaní bude úlohou konajúcich orgánov verejnej správy postupovať v smere naznačenom kasačným súdom vyššie. Právnym názorom kasačného súdu sú orgány verejnej správy viazané (§ 469 SSP).

32. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že v konaní 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 v Bratislave po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

33. 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 n i e j e prípustný opravný prostriedok.