

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sfk/19/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200244  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 11. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vališ  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4021200244.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): CORAL, spol. s.r.o., so sídlom Novozámocká 207, Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, právne zastúpený: JUDr. Svetlana Kšiňanová, PhD., advokátka so sídlom Štefánikova 4, 949 01 Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100292462/2021 zo dňa 22. februára 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 21S/24/2021-105 zo 4. októbra 2022, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 21S/24/2021-105 zo 4. októbra 2022 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100292462/2021 zo dňa 22. februára 2021 z r u š u j e a vec žalovanému v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred kasačným súdom a správnym súdom.

### o d ô v o d n e n i e :

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - apríl, jún - december 2012, január - december 2013, január - február 2014, o výsledku ktorej správca dane vyhotovil protokol č. 101801894/2017 z 21.08.2017 (ďalej len „protokol“).

2. V rámci daňovej kontroly preveroval zdaniiteľné obchody uskutočnené medzi žalobcom a deklarovateľmi:

- Peter Štepánek, s.r.o.

- NEXT TRADE, s.r.o.

- TC Grupe, s.r.o.

Predmetom zdaniiteľných obchodov s vyššie uvedenými deklarovateľmi bolo dodanie tovaru - kuracieho mäsa.

3. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 101349781/2020 zo dňa 24.08.2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým postupom podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový

poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 246 343,47 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013, nadmerný odpočet nepriznal v sume 240 096,63 € a vyrubil mu daň v sume 6 246,84 €.

4. V prvom fakturačnom reťazci deklarovaného dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o. tovar podľa zistení správca dane prechádzal viacerými spôsobmi prostredníctvom spoločností Bewis, s.r.o., M-I, s.r.o., SAPETIUS, s.r.o., SUSS, s.r.o., ASSORO, s.r.o., COKER, s.r.o., FAMAX, s.r.o., INTEC - VH, s.r.o., JET LET, spol. s.r.o., RINOR, s.r.o., ROFOC, s.r.o., RENEGAR, s.r.o., FAMAX plus s.r.o., OPTAR, s.r.o. a AIRBORNE s.r.o. U uvedených dodávateľov kuracieho mäsa bolo zistené nasledovné:

- väčšina dodávateľov spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o. sa na adrese sídla zapísanom v obchodnom registri nenachádza, využíva virtuálne sídla, so správcom dane nespupracuje, alebo je nekontaktná,
- spolupracujúci štatutári síce ústne potvrdili existenciu obchodných vzťahov, avšak bez predloženia relevantných dôkazov,
- subdodávateľa OPTAR, s.r.o., RENEGAR, s.r.o. a AIRBORNE s.r.o. nemajú registrovanú činnosť, ani schválenú prevádzkareň potravinárskeho podniku,
- zo záverov MVI vyplynulo, že nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov priamo medzi spoločnosťami Bewis, s.r.o., SUSS s.r.o., ASSORO, s.r.o., resp. ROFOC, s.r.o. a spoločnosťou Peter Štepánek, s.r.o.,
- správca dane na základe CMR spochybnil prepravu medzi jednotlivými spoločnosťami a Peter Štepánek, s.r.o.,
- ani u jedného subdodávateľa neboli preukázané materiálne - technologické a personálne predpoklady na vykonávanie ekonomickej činnosti,
- svedecké výpovede spolupracujúcich štatutárov subdodávateľov Optar, s.r.o. a SAPETIUS, s.r.o. sú iba vo všeobecnej rovine,
- nebolo preukázané, že tovar uvedený na faktúrach subdodávateľa skutočne vlastnili a nebolo tiež preukázané, že tento reálne dodali daňovému subjektu Peter Štepánek, s.r.o.

5. V druhom fakturačnom reťazci deklarovaného dodávateľa NEXT TRADE, s.r.o. tovar podľa zistení správca dane prechádzal viacerými spôsobmi prostredníctvom spoločností SCAND SLOVAK, s.r.o., Frozen Trade, s.r.o., Ribeco Business, s.r.o., Food Spedition, s.r.o., Well Trade, s.r.o. až k žalobcovi. U uvedených dodávateľov kuracieho mäsa bolo zistené nasledovné:

- konateľ spoločnosti SCAND SLOVAK s.r.o. uviedol, že so spoločnosťou NEXT TRADE, s.r.o. nespupracoval, spoločnosť nepozná a identifikované faktúry nevystavil a nepodpisal, uvedená spoločnosť zároveň nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť,
- spoločnosť Frozen Trade, s.r.o. je nekontaktná, nevlastní majetok a jej konateľ uviedol, že obchodoval s mrazeným mäsom a ako dodávateľa označil spoločnosť ANFOOD s.r.o., ktorá je nekontaktná,
- spoločnosť Ribeco Business, s.r.o. je nekontaktná a so správcom dane nespupracuje, a nespupracuje ani jej konateľ a z jeho výpovede v konaní podľa osobitných právnych predpisov - č. PPZ-NKA-JFP2-149-014/2014 vyplýva, že dokumenty mu dávali podpisovať iné osoby, ktorých totožnosť nechcel prezradiť z obavy o svoje zdravie,
- spoločnosti Food Spedition s.r.o. a Well Trade, s.r.o. sú nekontaktné.

6. Vo vzťahu k tretiemu deklarovanému dodávateľovi spoločnosti TC Grupe, s.r.o. správca dane poukázal na nasledovné zistenia:

- spoločnosť je nekontaktná, so správcom dane nekomunikuje a bývalí konatelia síce potvrdili existenciu obchodných vzťahov so spoločnosťou CORAL spol. s r.o., avšak relevantné dôkazy nepredložili,
- aktuálny konateľ Ladislav Kmeťo uviedol, že spoločnosť, ktorej je konateľom nepozná, o tejto nič nevie, žiadne doklady spoločnosti nevystavoval ani nepodpisoval,
- v dôsledku vyššie uvedeného nebolo možné preveriť dodanie tovaru v účtovníctve,
- u uvedeného dodávateľa neboli preukázané materiálne - technologické a personálne predpoklady na vykonávanie ekonomickej činnosti,
- nebolo preukázané, že dodávateľská spoločnosť reálne obchodovala s tovarom ako je mrazené kuracie mäso,
- nebol preukázaný prevod vlastníckeho práva medzi deklarovanými účastníkmi zdaniteľných obchodov a tým vznik daňovej povinnosti u dodávateľa.

7. Na základe vykonaného dokazovania správca dane dospel k záveru, že preverovaný tovar - kuracie prsia, s ktorým mal v zmysle predložených dodávateľských faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období november 2013 nadobudnúť právo nakladať ako vlastník kontrolovaný daňový subjekt, bol predmetom

režazových transakcií medzi viacerými subjektami, pričom na určitých miestach daňového režazca dochádzalo k nezaplateniu dane, t.j. daňovému podvodu a kontrolovaný daňový subjekt bol s podvodom spojený priamou režazou dodaní. Spoločnosť CORAL, spol. s r.o. nekonala s náležitou starostlivosťou zdaniteľnej osoby, aby sa vyhla účasti na podvode s DPH a nerešpektovala povinnosť vysledovateľnosti potravín a riadneho označovania potravín, nemá vedomosť o pôvode potravín, ktoré jej boli dodané a s týmito ďalej obchodovala. Správca dane uzatvoril, že na základe vykonaného dokazovania zamietol žalobcovi ním uplatnené právo na odpočítanie dane na základe dodávateľských faktúr vystavených dodávateľmi Peter Štepánek, s.r.o., TC Grupe, s.r.o. a NEXT TRADE, s.r.o. z dôvodu preukázania, že predmetné dodávky boli súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, pričom žalobca o tom, že sa zúčastnil na podvode s DPH vedel, alebo mal vedieť. Bolo zistené, že žalobca nevykonával 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 dodržal potrebnú náležitú starostlivosť), že dodávky môžu byť poznačené podvodným konaním.

8. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 100292462/2021 zo dňa 22.02.2021 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil, postup a závery správcu dane vyhodnotil žalovaný ako zákonné a vecne správne. K námietke žalobcu týkajúcej sa dôkazného bremena žalovaný uviedol, že dôkazné bremeno je primárne na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý sa v danom prípade dostal do dôkaznej núdze a nepreukázal splnenie podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH, keďže predložil len formálne doklady, zároveň ani jeho dodávateľia nepreukázali reálnosť zdaniteľných plnení, rozhodujúcich pre uznanie odpočítania dane. Je na rozhodnutí daňového subjektu, koho si vyberie za obchodného partnera, avšak v prípade, že dodávateľ, resp. subdodávateľ nepreukáže realizáciu obchodného prípadu a vznik daňovej povinnosti, daňový subjekt sa dostáva do dôkaznej núdze z dôvodu, že právo na odpočet dane nie je preukázané. Okrem vystavených účtovných dokladov predložených žalobcom nebolo žiadnym iným spôsobom preukázané, že tovar bol dodaný daňovému subjektu práve tými spoločnosťami, ktoré sú uvedené na faktúrach ako dodávateľia.

9. Žalovaný sa stotožnil i so zisteniami správcu dane, že žalobca mohol byť účastníkom podvodného konania z dôvodu, že dodávateľské resp. subdodávateľské spoločnosti sú spoločnosťami, ktoré boli po vykonaní deklarováných zdaniteľných plnení zlúčené resp. vymazané z obchodného registra, bývalí konatelia spoločností sú nekontaktné osoby, čo znamená, že realizácia obchodných transakcií nebola žiadnym spôsobom preukázaná. Žalobcom predložené dodávateľské faktúry sú len formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotno-právne aspekty možnej realizácie zdaniteľného obchodu a za súčasnej situácie absentujú práve tie dôkazy, ktoré by preukázali, že faktúry, ktoré boli predmetom uplatneného práva na odpočítanie dane sú vystavené na základe reálne uskutočneného dodania tovaru dodávateľmi. K námietke žalobcu, že uskladnený tovar bol pod stálym veterinárnym dohľadom žalovaný uviedol, že správca dane ako ani žalovaný nespochybnili skutočnosť, že tovar bol uskladnený v Mraziarňach Sládkovičovo, uvedené však nepreukázalo, kto je vlastníkom, resp. dodávateľom uskladneného tovaru.

10. Žalovaný v závere preskúmaného rozhodnutia zhrnul, 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) tým, že si uplatnil právo na odpočítanie dane z v rozhodnutí správcu dane vymedzených dodávateľských faktúr.

II.

Konanie pred správnym súdom

11. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného na Krajský súd v Nitre správnu žalobu, domáhajúc sa preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100292462/2021 zo dňa 22.02.2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101349781/2020 zo dňa 24.08.2020. Argumentoval, že splnil obidve kumulatívne podmienky na vznik práva na odpočítanie dane (existencia platiteľa dane a vznik daňovej povinnosti) a nie je možné od neho ako od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal, s následnou sankciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno.

12. Krajský súd v Nitre (ďalej aj „správny súd“) rozhodol rozsudkom

č. k. 21S/24/2021-105 zo 04.10.2022 tak, že žalobu žalobcu zamietol. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd námietku žalobcu ohľadne nezákonného postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly, keď celkový čas trvania daňovej kontroly nepresiahol jeden rok, odkazujúc i na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 - Hydina SK. Správny súd nezistil ani žalobcom konkretizované porušenie spočívajúce vo vykonávaní úkonov počas prerušenia daňovej kontroly, keďže zápisnice o úkonoch zo dňa 09.05.2016 a 01.06.2016, na ktoré poukazyval žalobca, sa v administratívnom spise nenachádzajú a ani na ne daňové orgány nepoukazujú v rámci svojich rozhodnutí.

13. Čo sa týkalo argumentácie žalobcu ohľadom súkromného znaleckého posudku č. 3/2019 zo dňa 19.02.2019 uviedol, že v tomto nie sú zohľadnené skutočnosti zistené v priebehu dokazovania. 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 správneho súdu neobstála. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je oprávnením platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou k preukázaniu zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Na vznik nároku na odpočítanie dane sa vyžaduje súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, a teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že dodávateľ v doklade uvedený mu naozaj tovar alebo službu dodal, avšak len za predpokladu, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené plnenie. O týchto okolnostiach vyvstali v daňovom konaní dôvodné pochybnosti. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z predmetného plnenia, musí preukázať nielen jeho použitie na účely svojho podnikania ako platiteľ, ale tiež to, že tieto plnenia boli skutočne dodané spoločnosťou uvedenou na predložených dokladoch a že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z.z..

14. Skutočnosť, že žalobca vlastní daňové doklady od svojho dodávateľa Peter Štepánek, s. r. o., TC Grupe, s.r.o. ako aj NEXT TRADE s.r.o., to, že jeho dodávateľ predmetné obchody potvrdil a potvrdil tiež, že vystavené faktúry riadne zaúčtoval a priznal daňovú povinnosť k DPH, ešte nedokazuje, že im v súvislosti s týmito dodávkami v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. vznikla daňová povinnosť. Predloženie dokladov je totiž len jednou z hmotno-právnych podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnené a v súlade so zákonom. Správny súd zdôraznil, že preskúmané rozhodnutie nestojí iba na závere o spochybnení predložených dôkazov, ale žalovaný (i správny súd) dospel priamo k odôvodneným záverom o tom, že deklarované obchody niesli znaky podvodných transakcií.

15. Čo sa týka miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcej z ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku, keď z vykonaného dokazovania vo vzťahu k jednotlivým zdaniteľným obchodom správca dane zistil reťazec dodávateľov, v ktorom boli jednotlivé zdaniteľné obchody realizované a predmetné zdaniteľné obchody na úrovni jednotlivých článkov reťazca overoval, vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarovaných dodávkach tovaru od týchto spoločností, keď v rámci jednotlivých obchodných reťazcov obchodujúcich s kuracím mäsom nebol preukázaný pôvod tohto tovaru a ani to, ako sa tovar dostal na územie Slovenskej republiky, hoci ide o potravinu živočíšneho pôvodu, obchodovanie s ktorou upravuje špeciálna legislatíva. Žalobca v tomto smere nepristupoval k svojim obchodným partnerom dostatočne zodpovedne.

16. Výpovede osôb, akými sú bývalí konatelia deklarovaných dodávateľov kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich subdodávateľov zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, pretože ich obsah, vzhľadom na postavenie takýchto svedkov, môže mať len charakter tvrdení, resp. vyhlásení, ktoré je potrebné ďalej preukazovať. Obdobne sa tento prístup vzťahuje na listinné doklady predložené žalobcom (faktúry), ktoré boli vystavené len vo vzájomnej súčinnosti žalobcu a bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa, a teda neobsahujú verifikovateľné skutočnosti, preto ich nemožno považovať za dôkazy preukazujúce dodanie tovaru žalobcovi, ale len za podklady spĺňajúce formálne zákonné predpoklady a listinnú súčasť tvrdení žalobcu. Tvrdenia žalobcu a uvedených osôb sami o sebe nepredstavujú dôkaz o tvrdených skutočnostiach a aj z uvedeného dôvodu k nezákonnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu nedošlo.

17. Správny súd s odkazom na judikatúru SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11 konštatoval, že určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej. V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo nepochybne preukázané, že žalobca neprijal žiadne takéto opatrenia, napriek tomu, že obchodovanie s daným druhom tovaru si prijatie náležitých a potrebných opatrení vyžadovalo.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, stanoviská účastníkov

18. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) a zároveň sa správny súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP). Žiadal, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec aby vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie, alternatívne navrhol zrušenie preskúmaného rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správneho orgánu a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

19. V kasačnej sťažnosti žalobca namietal:

- nesprávne vyhodnotenú námietku nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu MVI, keďže z administratívneho spisu nie je možné zistiť dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Správca dane musí dôsledne posúdiť a uviesť dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť. V dôsledku uvedeného bola podľa názoru sťažovateľa otázka dĺžky trvania daňovej kontroly nesprávne právne posúdená. Za nesprávne právne posúdenú považuje žalobca i otázku vykonávania úkonov správcom dane počas prerušenia daňovej kontroly. Inštitút prerušenia daňovej kontroly nemôže byť zneužívaný na jej faktické predĺženie prostredníctvom vyžadovania súčinnosti od daňového subjektu v procesných formách, ktoré sa môžu realizovať v priebehu daňovej kontroly. Uvedená súčinnosť mohla byť vykonaná počas daňovej kontroly a nemuseli byť tieto úkony vykonávané počas jej prerušenia;
- nesprávne právne posúdenie splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočet dane. Sťažovateľ splnil hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH a ich splnenie aj riadne preukázal. Odkázal na závery vyplývajúce zo súkromného znaleckého posudku č. 3/2019, ktorý predložil v daňovom konaní, ako aj na ostatné predložené listinné dôkazy (faktúry, skladové a účtovné evidencie) s tým, že materiálna existencia zdaniteľného plnenia správcom dane spochybnená nebola. Žalovaný pre svoj záver neuviedol žiadny priamy dôkaz, ktorý by potvrdzoval, že sťažovateľ nesplnil hmotnoprávne podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH;
- povinnosť preukázať vznik daňovej povinnosti v každom článku dodávateľského reťazca nie je zo strany daňového subjektu právne možné, keďže sťažovateľ nemá vedomosť o tom, s kým obchoduje jeho dodávateľ a povinnosť preukázať vznik daňovej povinnosti v každom článku reťazca nie je podmienkou pre priznanie práva na odpočet DPH;
- vyhlásenia deklarovaneho dodávateľa o dodaní zdaniteľného plnenia boli preukázané v konaní a vyplývajú z daňového priznania za dané zdaňovacie obdobie, ktoré má správca dane k dispozícii. Spoločnosti, ktoré označil správca dane ako spoločnosti, ktoré daň nepriznali a neodviedli, tieto nie sú dodávateľmi sťažovateľa a ani žiadnymi jeho subdodávateľmi. Pokiaľ nejaký daňový subjekt neplní svoje povinnosti (ako napríklad je nekontaktný alebo nearchivuje účtovníctvo), uvedené nemôže byť na ťarchu sťažovateľa;
- spoločnosti COKER s.r.o, OPTAR s.r.o. RINOR s.r.o., ROFOC s.r.o., Well Trade s.r.o., podľa záverov správcu dane zmiznutí obchodníci, daň z dodania nepriznali a nezaplatili, tieto spoločnosti však nie sú priami dodávateľia sťažovateľa, sťažovateľ s nimi neobchodoval a nepozná ich. Pokiaľ sa sťažovateľovi nepreukáže podvodný úmysel, je hodnotenie skutkovej otázky, či mohol a mal vedieť, že sa prijatím určitého plnenia zúčastnil reťazca spoločností poznačeného daňovým podvodom, spojené so zisťovaním preventívnych a kontrolných opatrení, ktoré v rámci zachovania obozretnosti daňový subjekt prijal alebo mal prijať, aby zabránil hoc aj nevedomej účasti na daňovom podvode. Sťažovateľovi žiadny podvodný úmysel v konaní preukázaný nebol a z konštatácie správcu dane, že žalobca o podvode vedel resp. mal vedieť nemožno vyvodit' objektívne skutočnosti, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Správca dane nepreukázal, ako bol žalobca prepojený s uvedenými zmiznutými obchodníkmi.

20. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril tak, že zotrval na správnosti svojho postupu a rozhodnutia, ako aj rozhodnutia správneho súdu a kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť.

IV.

Právne posúdenie kasačným súdom

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30.06.2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

22. Kasačný súd zo svojej rozhodovacej činnosti zistil, že námietky hmotnoprávnej povahy sťažovateľa už boli predmetom viacerých konaní pred kasačným súdom. Tieto sa týkali záverov z totožnej daňovej kontroly, teda aj rovnakého skutkového stavu a právneho posúdenia nároku na odpočet DPH (napríklad rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/44/2023, sp. zn. 2Sfk/70/2022, sp. zn. 2Sfk/5/2023, sp. zn. 2Sfk/12/2023, sp. zn. 5Sfk 14/2023, sp. zn. 4Sfk/24/2023, sp. zn. 2Sfk/28/2023, sp. zn. 4Sfk/38/2023). Kasačný súd sa stotožnil s predloženou argumentáciou, v dôsledku čoho bolo kasačným sťažnostiam sťažovateľa vyhovené. Jediným rozdielom medzi posudzovanými vecami bola skutočnosť, že v nižšie už skôr rozhodnutej veci správca dane posudzoval zdaniteľné obchody aj s inými deklarovanými dodávateľmi než spoločnosťami Peter Štěpánek, s.r.o., NEXT TRADE, s.r.o. a TC Grupe, s.r.o.. Kasačný súd preto podľa § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/28/2023 z 26.10.2023, v ktorom považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za dôvodnú, a v príslušnom rozsahu ho uvádza:

„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 26.04.2023).

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 konštruje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:

1. Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?

2. Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?

3. Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?

4. Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

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

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

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

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

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

34. V tomto ohľade sa ešte žiada kasačnému súdu uviesť, že otázky splnenia podmienok na odpočet DPH a účasť na daňovom podvode predstavujú dve samostatné entity, ktoré nie je možné stotožňovať a kombinovať. Finančné orgány teda na základe daňovej kontroly buď kreslia pochybnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávných alebo formálnych podmienok, ktoré zdaniteľnej osobe jasne a zrozumiteľne avizujú a umožňujú mu ich predkladaním ďalších dôkazov vyvracať (dôkazné bremeno daňového subjektu), alebo konštatujú záver o účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku a sú zaťažené preukazovaním jeho participácie (dôkazné bremeno finančných orgánov).

35. Kasačný súd už len okrajovo uvádza, že podstatnou kategóriou v načrtnutej problematike je aj zneužitie práva (bod 23 tohto rozsudku). Ide v podstate o aktivity zdaniteľnej osoby, ktorými sleduje získanie neoprávnenej daňovej výhody, alebo sa rôznymi spôsobmi snaží vyhnúť 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.

37. Aplikujúc všeobecné východiská na prípad sťažovateľa kasačný súd konštatuje, že správny súd v napadnutom rozsudku pomerne chaoticky sťažovateľovi na jednej strane dôvodí, že nesplnil hmotnoprávne podmienky viažuce sa nárok na odpočítanie dane (najmä body 80. až 97. napadnutého rozsudku), tieto skutočnosti však následne vyhodnocuje tak, že sťažovateľ participoval na daňovom podvode a neprijal a nepreukázal potrebné opatrenia na zabránenie tejto skutočnosti body 99. a 100. napadnutého rozsudku). Kasačný súd už opakovane uviedol, že takéto zmiešavanie vzájomne sa vylučujúcich dôvodov nepriznania nároku na odpočítanie dane nie je prípustné (napr. rozhodnutie

Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/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 zo správnych orgánov 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 správcu 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 subdodávateľia deklarovaným dodávateľom, potom nemohol byť tovar dodaný ani deklarovanými dodávateľmi žalobcovi a došlo k spochybneniu materiálnej podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane - postavenia skutočného dodávateľa tovaru ako platiteľa dane.

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

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

42. Záver správnych orgánov a správneho súdu, že sťažovateľ v predmetnej veci 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 zrejmá 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. ...“

23. Čo sa týka posúdenia dôvodnosti námietok procesnej povahy, aj nimi sa už kasačný súd na podklade kasačných sťažností sťažovateľa zaoberal. Kasačný súd preto opäť využívajúc postup podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/44/2023 z 30.11.2023, ktorý v bodoch 13 až 17 skonštatoval nasledovne:

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

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

15. Nie je možné stotožniť sa ani s námietkou sťažovateľa poukazujúcou na vykonávanie úkonov správcou dane počas prerušenia daňovej kontroly. Týmito 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 vyhľadávacou činnosťou realizovanou správcou dane (okrem iného) za účelom správneho určenia dane. Túto povinnosť má bez ohľadu na to, či je v danom momente subjektom prebiehajúcej (resp. prerušenej) daňovej kontroly, samozrejme za predpokladu, že sa úkony správcu dane vykonávajú v rámci inej daňovej kontroly.“

V.

Záver

24. Na základe všetkých vyššie uvedených dôvodov tak kasačný súd dospel k záveru, že správny súd zamietol správnu žalobu na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, čo napĺňa uplatnený kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Z rovnakého nesprávneho právneho názoru vychádzalo aj napadnuté 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 napadnuté 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).

25. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred správnym súdom, ako aj trov kasačného konania. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na správnom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

26. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.