

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/54/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200408
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Trenčan
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4019200408.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (v kasačnom konaní sťažovateľ): Richard Tóth, narodený XX. XX. XXXX, so sídlom: Hollého 1847/34, 927 05 Šaľa, IČO: 34 761 543 (pozastavená činnosť od 04.02.2019 do 04.02.2025), právne zastúpeného: advokátom JUDr. Ivom Babjakom, Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, IČO: 42 227 534, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101417095/2019 zo dňa 10. júna 2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/84/2019 z 31. januára 2023, ECLI:SK:KSNR:2023:4019200408.10, takto

rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/84/2019 z 31. januára 2023 sa m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101417095/2019 z 10. júna 2019 sa z r u š u j e a vec sa v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie apríl 2015. V dotknutom období bol hlavným predmetom činnosti žalobcu nákup a predaj mrazeného mäsa, pričom nadmerný odpočet vznikol titulom nákupu mäsa od dodávateľa TENDERFOOD AB, s.r.o. a jeho následného predaja do Českej republiky spoločnostiam Conflans Energy s.r.o. a Žouželka s.r.o..

2. Rozhodnutím č. 100202835/2019 z 16.01.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 71 642,87 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2015, a to z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods.1 a § 51 ods.1 písm.a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr za dodanie tovaru (mrazeného kuracieho mäsa) od dodávateľa - tuzemskej spoločnosti TENDERFOOD AB s.r.o., ktorý mal žalobca následne dodať do iného členského štátu (ČR) ako intrakomunitárnu dodávku tovaru oslobodenú od dane. Správca dane konštatoval, že zdaniteľné obchody tak, ako boli deklarované, sa neuskutočnili a nie je preukázané dodanie tovaru - mrazených kuracích pŕs jednotlivými dodávateľmi v reťazci Ínyene

Gasztro Kft., Seafood Trade Kft., Meat Food Tompa Kft. › HALKER Kft › TENDERFOOD AB, s. r. o. › žalobca ani v reťazci DANER GASTRO s.r.o. › TENDERFOOD AB, s. r. o. › žalobca.

4. Ako dôvod neuznania odpočítania DPH z deklarovaných obchodov identifikoval skutočnosť, že zdaniiteľné plnenia sa neuskutočnili tak, ako to vyplýva z faktúr; išlo o obchodné transakcie so zapojenými subjektmi, ktoré nevykonávali skutočnú hospodársku činnosť a ktorých konatelia nemali vedomosti o činnosti spoločností a reálne ich nezastupovali. Zároveň mal za to, že nebol preukázaný skutočný pôvod tovaru, a teda ani skutočnosť, ktorý daňový subjekt ako prvý v reťazci deklaroval jeho nadobudnutie. Z uvedeného podľa správcu dane vyplynulo, že jednotlivým dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, a preto žalobcovi ako odberateľovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

5. V nadväznosti na to v závere prvostupňového rozhodnutia skonštatoval, že deklarovaním nepreukázaných obchodov a v dôsledku toho uplatňovaním si neoprávneného odpočítania dane na vstupe v uvedenom reťazci dochádzalo k podvodu s DPH, na ktorom sa podieľali všetky zapojené subjekty, teda aj žalobca.

6. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101417095/2019 z 10.06.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane o neopodstatnenosti práva na odpočet dane z faktúr od deklarovaného dodávateľa.

7. Nestotožnil sa s odvolacou námietkou žalobcu, že lehota na prerušenie daňovej kontroly z dôvodu potreby získania informácií spôsobom podľa osobitného predpisu začína plynúť najskôr odo dňa, kedy príslušný orgán zašle žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) príslušnému orgánu iného členského štátu, a zároveň končí tým dňom, kedy je príslušnému orgánu zaslaná odpoveď od príslušného orgánu iného členského štátu. Uviedol, že z ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku ani z iného ustanovenia príslušného právneho predpisu nevyplýva, že konanie sa prerušuje dňom odoslania, resp. dňom podania žiadosti o MVI povereným orgánom (t.j. oddelením CLO Finančného riaditeľstva SR), rovnako tak z onoho ustanovenia nevyplýva, že dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, pominú dňom prijatia odpovede na zaslanú žiadosť o MVI povereným orgánom (t.j. oddelením CLO Finančného riaditeľstva SR).

8. Objasnil, že podľa § 61 ods. 3 Daňového poriadku je konanie prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania, pričom tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami. Vzhľadom na túto skutočnosť vyslovil žalovaný názor, že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly mohlo byť vyhotovené skôr, ako bola žiadosť o MVI expedovaná, resp. zaslaná dožiadanému orgánu iného členského štátu. Upozornil, že jedinou podmienkou, ktorá musí byť dodržaná, je skutočnosť, že deň prerušenia daňovej kontroly nemôže byť skorší ako deň, kedy sa rozhodnutie o prerušení odovzdalo na poštovú prepravu, čo v predmetnom prípade bolo zachované.

9. Aplikujúc uvedené na posudzovanú vec menovite uviedol, že:

- v prvom prípade bola daňová kontrola prerušená od 22. 03. 2016, pričom rozhodnutie z 17. 03. 2016 č. 102762562/2016 bolo podľa údajov informačného systému správcu dane odovzdané na poštovú prepravu dňa 18. 03. 2016,

- v druhom prípade bola daňová kontrola prerušená od 20. 01. 2017 a rozhodnutie z 19. 01. 2017 č. 52420/2017 bolo podľa údajov informačného systému správcu dane odovzdané na poštovú prepravu dňa 19. 01. 2017.

10. Ak má správca dane v zmysle Daňového poriadku pokračovať v daňovom konaní (resp. v daňovej kontrole) vtedy, keď pominú dôvody, pre ktoré bolo konanie prerušené, žalovaný bol toho názoru, že správca dane môže v konaní pokračovať až vtedy, keď od Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, oddelenie CLO obdrží získané informácie.

11. Aplikujúc uvedené na posudzovanú vec konštatoval:

- v prvom prípade bola daňová kontrola prerušená do 12. 01. 2017, teda do dňa, v ktorý kontaktná osoba pre MVI na daňovom úrade obdržala odpoveď na dotknutú žiadosť o MVI,
- v druhom prípade bola daňová kontrola prerušená do 18. 07. 2017, teda do dňa, v ktorý kontaktná osoba pre MVI na daňovom úrade obdržala odpoveď na dotknutú žiadosť o MVI.
Zároveň žalovaný podotkol, že na samotný spôsob získania informácie, t.j. na administratívny výkon medzinárodnej spolupráce podľa osobitného predpisu, je príslušné Finančné riaditeľstvo SR, nie správca dane.

12. Odvolaciu námietku nezákonnosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly z 17.03.2016 (ktoré podľa žalobcu nemalo za následok neplynutie lehoty na vykonanie daňovej kontroly), vyhodnotil vzhľadom na vyššie uvedené ako nedôvodnú. Konštatoval, že správca dane postupoval v zmysle Daňového poriadku a daňovú kontrolu prerušil zákonným spôsobom.

13. V súvislosti s odvolacou námietkou nesprávneho právneho posúdenia veci žalovaný konštatoval, že správca dane postupoval v súlade so zákonom pre opodstatnené pochybnosti a dbal o to, aby skutočnosti pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Formuloval záver, že za účelom zistenia objektívnej pravdy bol správca dane povinný šetriť celý obchodný reťazec a kontrolu dane v uvedenom rozsahu vykonal aj preto, lebo základné pravidlá DPH musia byť dodržané v celom obchodnom reťazci, čo znamená, že najskôr musí byť daň za dodaný tovar do štátneho rozpočtu odvedená a až potom môže prísť k odpočítaniu dane. Správca dane bol preto povinný zisťovať pohyb tovaru v celom obchodnom reťazci a medzi všetkými v bode 3. označenými spoločnosťami.

14. K otázke dôkazného bremena v onom konaní podotkol, že práve daňový subjekt je povinný preukazovať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a pre unesenie dôkazného bremena nepostačujú iba formálne, t. j. listinné doklady. Žalovaný stotožňujúc sa so správcom dane uzavrel, že pokiaľ nebolo v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH preukázané, že pri danom tovare vznikla prvotným dodávateľom v tuzemsku - platiteľom dane daňová povinnosť, nemohla táto následne vzniknúť ďalším dodávateľom v reťazci.

15. Mal za to, že správca dane k vysloveným záverom dospel podrobným dokazovaním a všetky dôkazy získal zákonným spôsobom. Žalobca síce deklaroval, že nadobudol kuracie prsia od dodávateľa TENDERFOOD AB, s. r. o., avšak ani tento dodávateľ podľa žalovaného nepreukázal, od koho nadobudol tovar a akým spôsobom bol tento tovar na územie Slovenskej republiky dodaný. K tvrdeniu žalobcu, že nie je zodpovedný za to, že správca dane nemôže preveriť skutočnosti týkajúce sa dodávateľov jeho dodávateľa a odberateľov jeho odberateľov, považoval žalovaný za potrebné dodať, že mal venovať náležitú starostlivosť zisteniu informácií o zákonnosti uskutočnenej obchodnej transakcie. Táto požiadavka je vyjadrením všeobecného zákazu zneužívania a podvodov, ako aj zásady, podľa ktorej nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom požívať práva vyplývajúce z právneho poriadku Európskej únie.

Konanie pred správnym súdom

16. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, v ktorej sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného z dôvodov uvedených v § 191 ods. 1 písm. c) až g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Jeho žalobné námietky sa v podstatnom rozsahu prelínali s námietkami odvolacími.

17. Správny súd správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol rozsudkom 11S/84/2019 z 31. januára 2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok“).

18. Námietku nezákonného spôsobu prerušenia daňovej kontroly vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú a poukázal v tejto súvislosti na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn. 5Sžfk/44/2019 zo dňa 27. 10. 2021 so závermi aplikovateľnými na prejednávajúcu vec. Zhodne so žalovaným vyzdvihol znenie ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, v zmysle ktorého je to práve správca dane, ktorý je oprávnený prerušiť daňové konanie (daňovú kontrolu), ak je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, ako aj dikciu ustanovenia § 61 ods. 3 onoho predpisu, ktoré explicitne stanovuje deň, odkedy je konanie (daňová kontrola) prerušené, pričom týmto je deň uvedený v rozhodnutí o prerušení konania. Objasnil, že Daňový poriadok vo vzťahu k určeniu tohto dňa stanovuje iba jedno

(časové) kritérium, ktoré je závislé od spôsobu doručovania a to, že tento nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami a v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane, tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Z uvedeného teda vyplýva, že v prípade, ak správca dane (teda nie žalovaný a jeho oddelenie CLO) potrebuje pre správne určenie dane získať informácie od príslušného orgánu členského štátu, je oprávnený prerušiť daňovú kontrolu, a to dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení, pričom prirodzene v odôvodnení rozhodnutia správca dane uvedie skutočnosti, pre ktoré daňovú kontrolu prerušil.

19. V obidvoch prípadoch prerušenia daňovej kontroly bolo podľa správneho súdu preukázané, že existoval zákonný podklad na vydanie rozhodnutí o prerušení, pričom správca dane stanovil deň prerušenia kontroly v súlade s ustanovením § 61 ods. 3 Daňového poriadku. Zdôraznil, že s poukazom na ustanovenie § 61 ods. 5 Daňového poriadku a právny názor kasačného súdu v rozsudku v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/44/2019 je vo vzťahu k samotnému prerušeniu daňovej kontroly a s tým súvisiacej jej celkovej dĺžky irelevantná skutočnosť, kedy bola správcom dane vyplnená žiadosť o MVI preposlaná žalovaným (jeho oddelením CLO) príslušnému orgánu členského štátu. Objasnil, že žalovaný (oddelenie CLO) po doručení žiadosti správcu dane o MVI túto následne zasiela do iného členského štátu, a nemá žiadnu úvahu, či tak urobí, alebo nie. Ak teda už došlo k prerušeniu konania správcom dane, žalovaný (oddelenie CLO) toto prerušenie nemôže nijako zvrátiť a vzhľadom na absenciu akejkoľvek úlohy oddelenia CLO v posudzovaní potrebnosti a dôvodnosti žiadosti o MVI nemožno podľa správneho súdu o žiaden rozumný argument oprieť záver, že by bolo možné prerušenie konania viazať až na len čisto administratívny či technický úkon oddelenia CLO u žalovaného.

20. Správny súd poukázal aj na skutočnosť, že Najvyšší správny súd SR v rozsudku v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/44/2019 zo dňa 27. 10. 2021 zaujal stanovisko i k rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 6Sžfk/62/2017 zo dňa 27. 02. 2019 (na ktorý poukazoval žalobca v podanej žalobe), keď po oboznámení sa s jeho odôvodnením konštatoval, že cit „nejde o rozhodnutie, ktorým by kasačný súd výslovne zaujal právny názor, že správca dane má prerušovať daňovú kontrolu až dňom, kedy príslušný orgán - oddelenie CLO odošle žiadosť o poskytnutie informácie príslušnému orgánu (rovnako Ústrednému kontaktnému orgánu CLO) a že do celkovej lehoty na vykonanie daňovej kontroly je potrebné započítať aj obdobie plynúce odo dňa určeného v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly do dňa odoslania žiadosti príslušným orgánom - oddelením CLO, tak ako tvrdí sťažovateľ. Toto rozhodnutie tak neobsahuje právny názor, od ktorého by sa kasačný súd v danej veci odklonil“.

21. K námietkam žalobcu ohľadne neuznania nároku na uplatnenie odpočítania DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015 správny súd po citácii relevantných ustanovení zákona o DPH, súvisiacich pojmov, ako aj judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR vo veciach prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt zdôraznil, že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Odkázal pritom na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veciach pod sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu SR vo veci pod sp. zn. II. ÚS 705/2017.

22. Z novšej judikatúry poukázal aj na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 2Sžfk/9/2019 z 27. 05. 2022 týkajúci sa obchodu s kuracím mäsom, z ktorého podľa správneho súdu vyplýva, že sťažovateľova (t. j. v tejto konkrétnej veci žalobcova) námietka proti jeho zaťaženiu dôkazným bremenom je nedôvodná už z dôvodu jeho mylnej predstavy o tom, že správca dane nemôže pri vyhodnocovaní preukaznosti dokladov vychádzať z odôvodnených pochybností.

23. Správny súd mal za to, že vzhľadom na správcom dane identifikované pochybnosti o tom, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je uvedené na predložených faktúrach, tento celkom oprávnenne preveroval skutkový stav s cieľom odstrániť vzniknuté pochybnosti. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovateľnými obchodmi spoločností TENDERFOOD AB, s. r. o. ako dodávateľa a žalobcu ako odberateľa, predmetom ktorých malo byť dodanie tovaru (mrazeného kuracieho mäsa - kuracích pŕs) žalobcovi podľa ním predložených faktúr od vyššie uvedeného dodávateľa, správca dane podľa názoru súdu vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, ktoré podrobne opísal v odôvodnení svojho rozhodnutia, a to vyžiadáním listinných dokladov od žalobcu a jeho bezprostredného dodávateľa, vrátane výsluchu konateľa tohto dodávateľa. Taktiež preveril i ďalšie spoločnosti, nakoľko bolo nesporne preukázané, že s predmetným tovarom sa malo obchodovať v

obchodnom reťazci, ktorý správca dane riadne zistil a identifikoval, vychádzajúc i z informácií získaných od subjektov (resp. ich konateľov) tvoriacich jednotlivé články obchodného reťazca, pričom využil i protokoly z daňových kontrol dane z pridanej hodnoty v spoločnostiach, ktoré v kontrolovanom zdaňovacom období tvorili obchodné reťazce na obchodovanie s mrazeným kuracím mäsom, resp. i ďalšie listiny, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu. Správca dane využil i poznatky získané od dožiadaných správcov dane, v rámci medzinárodnej výmeny informácií či výsluchom zamestnancov spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, ako aj zistenia z nahliadnutí do spisov daňových subjektov.

24. Na základe týchto zistení a deklarováných obchodov bolo potom podľa správneho súdu právom a povinnosťou správcu dane preveriť celý obchodný reťazec, nakoľko reálnosť deklarovaneho obchodu, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie DPH u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov. Správca dane v danom prípade po vykonaní rozsiahleho dokazovania správne konštatoval, že v jednotlivých obchodných reťazcoch obchodujúcich s dotknutým kuracím mäsom síce priamy dodávateľ žalobcu potvrdil zrealizovanie obchodu, avšak nebolo preukázané, že u predchádzajúcich článkov tohto reťazca jednotlivým subjektom vznikla daňová povinnosť, na ktorú nadväzovala daňová povinnosť nasledujúceho obchodného článku a následne právo žalobcu na odpočítanie dane.

25. Na konštatovaní, že žalobca relevantným spôsobom nepreukázal dodanie tovaru spoločnosťou TENDERFOOD AB, s. r. o., a teda nepreukázal ani dôvodnosť uplatneného odpočítania DPH pri ním deklarovanej dodávke od uvedenej spoločnosti, nemôže podľa správneho súdu nič zmeniť ani skutočnosť, že tovar žalobca dodal odberateľom Conflans Energy s.r.o. a Žouželka s.r.o. do Českej republiky s oslobodením od dane, čo nespochybnili ani daňové orgány. Uvedené intrakomunitárne dodanie tovaru a jeho preprava odberateľom do Českej republiky nie je dôkazom toho, že tovar žalobcovi dodala spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o. a že tejto vznikla daňová povinnosť. Správca dane a ani žalovaný nespochybnili existenciu a dodanie tovaru odberateľom do Českej republiky, čo ale nie je dôkazom toho, že sa jedná o tovar, ktorý podľa predložených listinných dokladov (faktúr) mala žalobcovi dodať spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o.

26. Správny súd nadväzujúc na formulované závery podotkol, že skutočnosť, že žalobca vlastní daňové doklady od svojho dodávateľa, t. j. od spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o., že jeho dodávateľ predmetné obchody potvrdil, vystavené faktúry riadne zaúčtoval, zaplatil a priznal daňovú povinnosť k dani z pridanej hodnoty ešte nedokazuje, že mu v súvislosti s týmito dodávkami v súlade so zákonom o DPH daňová povinnosť aj vznikla. Predloženie dokladov je totiž len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že DPH bola odpočítaná oprávnene a v súlade so zákonom.

27. V danej súvislosti zároveň podotkol, že dôležitou právnou otázkou v tomto konaní bolo i posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ustanovenia § 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, predmetné zdaniteľné obchody na úrovni jednotlivých článkov reťazca overoval a vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarováných dodávkach tovaru od týchto spoločností, keď v rámci jednotlivých reťazcov subjektov obchodujúcich s kuracím mäsom nebol preukázaný pôvod tohto tovaru a ani to, ako sa tento dostal na územie SR, hoci ide o potravinu živočíšneho pôvodu, obchodovanie s ktorou upravuje špeciálna legislatíva.

28. K tvrdeniu, že žalobca nikdy neprichádzal do kontaktu s dodávateľmi svojho dodávateľa a nemal vedomosť o tom, ktorý dodávateľ dodal tovar jeho dodávateľovi, správny súd usmerňujúc uviedol, že toto nebolo povinnosťou žalobcu a ani daňové orgány toto žalobcovi nevytýkali a nepovažovali za jeho pochybenie. Ak však uviedol, že si osobne preveroval nakúpený tovar na sklade u skladovateľa a mal prehľad o jeho množstve a kvalite, toto nijako nepreukázal on sám a ani to nevyplýva z vykonaného dokazovania. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že konateľ dodávateľa Ing. Juraj Srnec bol vypočutý dožiadanými správcami dane, pričom neoznačil žalobcu ako osobu, ktorá bola prítomná pri dodaní tovaru (nakládke alebo vykládke tovaru), resp. vnútro-skladovom dodaní tovaru v rámci skladov spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Rovnako tak ani zamestnanci tejto spoločnosti počas realizovaných výsluchov neoznačili žalobcu ako osobu prítomnú pri deklarováných obchodoch s tovarom v rámci skladov spoločnosti. Nebolo teda preukázané tvrdenie žalobcu o preverovaní tovaru

v sklade, pričom k jeho reálnemu presunu v rámci skladu ani nedochádzalo, len sa menilo označenie vlastníkov tovaru na paletách. Žalobca potom podľa správneho súdu nemôže ani tvrdiť, že obchody prebehli tak, ako je to deklarované na dodávateľských a odberateľských faktúrach.

29. V tejto súvislosti je podľa názoru súdu dôvodné položiť si otázku, čo bolo účelom takéhoto „obchodovania s tovarom v sklade“, keď sa len menilo označenie vlastníkov tovaru na paletách, tovar ostával na rovnakom mieste v sklade a následne bol vyvezený do ČR s oslobodením od dane, aby bol neskôr opätovne dodaný k odberateľom v SR, čo preukazujú zistenia z MVI. Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania.

30. Správny súd sa stotožnil s tvrdením žalobcu, že „v celom daňovom spise sa nenachádza ani zmienka o tom, že by sa dopustil nejakého podvodného konania na dani z pridanej hodnoty“. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok kasačného súdu v konaní pod sp. zn. 10Sžfk/8/2020 zo dňa 26. 10. 2022, v zmysle ktorého je vo všeobecnosti potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, resp. podmienok na oslobodenie od tejto dane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom na strane druhej (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Platí pritom, že právo na odpočítanie dane možno odmietnuť vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy, ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľala, resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 45 - 49).

31. Správny súd mal za to, že daňové orgány v predmetnej veci nepriznanie odpočítania DPH primárne odôvodnili tým, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie tejto dane a nevyvrátil dôvodné pochybnosti o reálnom dodaní deklarovaného tovaru. V dôsledku uvedeného nenastalo naplnenie podmienky v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ tohto zákona. Podotkol, že až následne (potom ako žalovaný zrušil prvé rozhodnutie správcu dane zo dňa 20. 12. 2017) bola doplňujúco posudzovaná aj otázka, aké opatrenia prijal žalobca, aby sa uistil, že plnenia, ktoré uskutočnil v apríli 2015, nevedú k podozreniu z jeho účasti na daňovom podvode.

32. Krajský súd ozrejmil, že skutočnosť, či žalobca vedel alebo vedieť mohol o svojej účasti na podvode, resp. či prijal dostatočné opatrenia, aby sa účasti na podvode vyhol, by sa stala relevantnou z hľadiska nepriznania odpočítania dane z pridanej hodnoty až v prípade, keď by bolo konštatované naplnenie hmotnoprávných podmienok odpočítania tejto dane, čo v predmetnej veci nenastalo. Uvedený záver vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ (napr. v rozsudku vydaného v konaní v spojených veciach SGI a Valériane C-459/17 a C-460/17). Samotné uskutočnenie zdaniteľného plnenia má objektívny charakter a teda jeho absencia je sama o sebe predpokladom odmietnutia odpočítania dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ by daňový subjekt nesplnil hmotnoprávnu podmienku odpočítania dane z pridanej hodnoty, tak by správca dane ani nemusel na odmietnutie tohto odpočítania preukazovať jeho účasť na podvode, resp. zneužívajúcom konaní, ako tomu bolo aj v prejednávanej veci. Konštatovanie žalovaného v závere jeho rozhodnutia, že obchodný reťazec nesie znaky reťazových, resp. karuselových daňových podvodov, nemá podľa krajského súdu vplyv na posúdenie zákonnosti jeho rozhodnutia, čo do výrokovej časti.

33. Na záver správny súd uviedol, že z obsahu napadnutého ani prvostupňového rozhodnutia nevyplýva, že by finančné orgány od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on sám zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované, neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet, takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal podľa krajského súdu právo preveriť pôvod tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodoval.

34. V bodoch 122-124 napadnutého rozsudku správny súd jednotlivo objasnil, z akých dôvodov nie sú žalobcom v správnej žalobe označené rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR či Najvyššieho súdu SR aplikovateľné na skutkový stav daný v posudzovanej veci.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko účastníkov

A/

35. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP (nesprávne právne posúdenie veci) a navrhol v zmysle § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok zmeniť tak, že kasačný súd rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

36. Kasačný súd na tomto mieste v stručnosti rekapituluje sťažnostné body, ktoré v značnej miere kopírujú žalobné námietky:

- právny názor správneho súdu, že správca dane nie je oprávnený prerušiť daňovú kontrolu skôr, ako budú splnené podmienky podľa osobitného predpisu, považuje za nesprávny. Aby nedochádzalo k nezákonnému spôsobu prerušenia daňovej kontroly, je potrebné, aby správca dane nevydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly skôr, ako príslušný orgán zašle žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu,

- ak Daňový poriadok v ustanovení § 61 umožňuje prerušiť s ohľadom na § 46 ods. 10 daňovú kontrolu aj z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, potom je potrebné prioritne skúmať, či pri prerušení daňovej kontroly bol dodržaný spôsob uvedený v tomto osobitnom predpise,

- za zákonný spôsob prerušenia daňovej kontroly je preto potrebné považovať také prerušenie, keď správca dane vyhotoví rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly najskôr v deň, kedy príslušný orgán, t.j. Finančné riaditeľstvo SR pošle žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu, čo sa v posudzovanej veci nestalo (k prerušeniu došlo skôr), a preto nemožno rozhodnutie č. 102762562/2016 zo dňa 17.03.2016 o prerušení daňovej kontroly považovať za zákonné. Daňová kontrola tak nebola vykonaná v lehote uvedenej v § 46 ods. 10 Daňového poriadku, čo automaticky spôsobuje jej nezákonnosť,

- odkazujúc na nález Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 24/2010 vymedzujúci daňovú kontrolu z pohľadu ústavných práv daňového subjektu ako „závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy“ má za to, že správca dane nie je oprávnený tento závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu predĺžiť nad rámec zákonom stanovenej lehoty vydaním rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly. Tvrdí preto, že ak je dôvodom na prerušenie daňovej kontroly potreba získania informácií spôsobom podľa osobitného predpisu, už v prvý deň prerušenia daňovej kontroly musia byť splnené podmienky podľa osobitného predpisu,

- existujú poznatky z praxe Finančnej správy SR, že obdobie nevykonávania medzinárodnej výmeny informácií po prerušení daňovej kontroly správcom dane až do dňa skutočného zaslania žiadosti o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu predstavuje nielen niekoľko dní, ale aj týždňov či dokonca mesiacov. Daňová kontrola je pritom rozhodnutím správcu dane prerušená z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, avšak v tomto období odo dňa prerušenia daňovej kontroly do dňa zaslania žiadosti o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu sa žiadna medzinárodná výmena informácií nerealizuje, t.j. neuskutočňuje sa spôsob získavania informácií podľa osobitného predpisu,

- orgánom oprávneným rozhodnúť o prerušení daňovej kontroly v zmysle § 61 Daňového poriadku je jednoznačne správca dane, avšak orgánom oprávneným rozhodnúť o realizácii medzinárodnej výmeny informácií zaslaniem žiadosti o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu je Finančné riaditeľstvo SR. Medzinárodná výmena informácií sa vykonáva jednoznačne mimo právny rámec Daňového poriadku. Kasačný súd by mal dať odpoveď na otázku, čo je pri zistení potreby získania informácií podľa osobitného predpisu prioritné - aby boli dodržané podmienky uvedené v tomto osobitnom predpise alebo aby bola daňová kontrola prerušená. Žiadny právny predpis neukladá správcovi dane povinnosť v prípade zaslania žiadosti o MVI daňovú kontrolu prerušiť. Sťažovateľ však zastáva názor, že ak sa správca dane rozhodne prerušiť daňovú kontrolu z dôvodu potreby získania informácií podľa osobitného predpisu (§ 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku), môže tak urobiť až vtedy, keď sú podmienky spôsobu podľa osobitného predpisu splnené,

- nadväzujúc na záver správneho súdu cit. „Ak teda už došlo k prerušeniu konania správcom dane, žalovaný (oddelenie CLO) toto prerušenie nemôže nijako zvrátiť a vzhľadom na absenciu akejkoľvek

úlohy oddelenia CLO v posudzovaní potrebnosti a dôvodnosti žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií nie je možné o žiaden rozumný argument oprieť záver, že by bolo možné prerušenie konania viazať až na len čisto administratívny, či technický úkon oddelenia CLO u žalovaného“ má za to, že je potrebné dať jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na otázku, že čo v prípade, ak Finančné riaditeľstvo SR, oddelenie CLO žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu nezašle vôbec, resp. ak vráti správcovi dane jeho e-mailom zaslané žiadosti z dôvodu ich nevyhotovenia, avšak daňová kontrola je už prerušená, ale k realizácii medzinárodnej výmeny informácií spôsobom podľa osobitného predpisu nedochádza, resp. táto sa začne realizovať až o niekoľko dní (týždňov) neskôr, kedy príslušný orgán zašle žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu,

- ak sa kasačný súd s výkladom sťažovateľa v danej otázke nestotožní a nebude rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 102762562/2016 zo dňa 17.03.2016 považovať za nezákonné, sťažovateľ žiada kasačný súd, aby sa vyjadril, akým spôsobom posudzovať dobu, kedy daňová kontrola už bola prerušená, avšak k realizácii medzinárodnej výmeny informácií ešte nedošlo z dôvodu, že Finančné riaditeľstvo SR, oddelenie CLO ešte nezaslalo žiadosti o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu a tiež ako posudzovať dobu, kedy odpoveď z MVI už bola doručená FR SR, oddelenie CLO, čím došlo k ukončeniu realizácie MVI, avšak daňová kontrola bola stále prerušená, pretože Finančné riaditeľstvo SR, oddelenie CLO ešte neposlalo odpoveď z MVI správcovi dane,

- za právne správny nepovažuje ani názor krajského súdu týkajúci sa hmotnoprávnej stránky veci, že cit. „nebolo preukázané, ktorým daňovým subjektom bol tovar nadobudnutý a akým spôsobom bol tovar na územie Slovenskej republiky dodaný“ (str. 8 tretí odsek, druhá veta), na základe čoho „konštatuje, že zdaniteľné obchody tak ako boli deklarované sa neuskutočnili a nie je preukázané skutočné dodanie tovaru - mrazených kuracích prís jednodielnymi dodávateľmi“ (str. 11 druhý odsek, str. 12 piaty odsek) v jednotlivých dodávateľských reťazcoch,

- argumentácia správcu dane sa týkala výlučne pohybu tovaru v reťazci subdodávateľov k sťažovateľovmu dodávateľovi TENDERFOOD AB, s.r.o.. Z tejto argumentácie vyvodil správca dane záver, že nedošlo k vzniku daňovej povinnosti na strane dodávateľa TENDERFOOD AB, s.r.o. a preto si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane z faktúr vystavených týmto dodávateľom neoprávnene. Tento záver prijal správca dane napriek tomu, že samotný daňový spis obsahuje dôkazy preukazujúce, že dodávateľ TENDERFOOD AB, s.r.o. potvrdil dodanie predmetného tovaru sťažovateľovi bez prepravy, t.j. na sklade u skladovateľa MRAZIARNE, a.s., Sládkovičovo (ďalej aj ako „skladovateľ“), že faktúry za tento tovar riadne vystavila a podpísala zamestnankyňa dodávateľa pani F., že úhrady týchto faktúr vykonal sťažovateľ bezhotovostne, že daň uvedenú na týchto faktúrach dodávateľ TENDERFOOD AB, s.r.o. priznal a odviezol v príslušnom zdaňovacom období apríl 2015, že konateľ spoločnosti TENDERFOOD AB, s.r.o. predložil aj fotokópie balení tovaru uvedeného na ním vystavených faktúrach, že skladovateľ potvrdil príjem tovaru uvedeného na faktúrach na sklad sťažovateľa a že tento skladovateľ potvrdil aj výdaj toho istého tovaru a manipuláciu s ním pri jeho nakladaní na kamióny, ktorými bol tovar prepravený zo skladu sťažovateľa v Sládkovičove jeho odberateľom v Českej republike, pričom na základe MVI bolo preukázané, že českí odberatelia Conflans Energy s.r.o. a Žouželka s.r.o. potvrdili prijatie tohto tovaru na svoj sklad a jeho ďalší predaj svojim odberateľom,

- označené dôkazy jednoznačne a nespochybniteľne preukazujú, že tovar uvedený dodávateľom TENDERFOOD AB, s.r.o. reálne existoval a že ho sťažovateľ ďalej použil v súlade s ustanovením § 49 ods. 2 zákona o DPH ako platiteľ,

- vytyka správne mu súdu, že si osvojil jednoduché a zároveň všeobecné stanovisko daňových orgánov, ktorým odôvodňujú neuznanie odpočítania dane z faktúr vystavených dodávateľom TENDERFOOD AB, s.r.o. za dodanie tovaru a to, že nie je preukázaný vznik daňovej povinnosti u subdodávateľov. Takéto právne posúdenie obsahu administratívneho spisu nepovažuje za správne,

- samotný správca dane skonštatoval, že vo vzťahu dodávateľ TENDERFOOD AB s.r.o. a odberateľ Richard Tóth prebehli obchody reálne (str. 25, tretí odsek protokolu č. 102118312/2017 zo dňa 06.10.2017): „identifikátory (druh tovaru, váha, názov a číslo výrobného podniku, dátum výroby, dátum spotreby, balenie, či sa jedná o mäso solené alebo natural, šaržu ak je uvedená) uvádzal na príslušných dokladoch iba kontrolovaný daňový subjekt a jeho dodávateľ.“ Ak podľa správneho súdu (bod 109 napadnutého rozsudku) správca dane a ani žalovaný nespochybnili existenciu a dodanie tovaru odberateľom do Českej republiky, pričom samotný správca dane potvrdil splnenie všetkých formálnych evidenčných a identifikačných údajov na faktúrach vystavených tak dodávateľom TENDERFOOD AB, s.r.o., ako aj sťažovateľom, potom tvrdenie správneho súdu, že dodanie tohto tovaru „nie je dôkazom toho, že sa jedná o tovar, ktorý podľa predložených listinných dokladov (faktúr) mala žalobcovi dodať spoločnosť TENDERFOOD AB, s. r. o.“ nevychádza z obsahu administratívneho spisu, ale je potrebné

ho považovať za ničím nepodloženú konštrukciu členov senátu správneho súdu, ktorí v danej veci rozhodovali,

- ak dodávateľ preukáže, že vznik svojej daňovej povinnosti v súvislosti s faktúrami vystavenými pre svojho odberateľa priznal vo svojej účtovnej evidencii, daň zaúčtoval a odviedol, a aj napriek tomu má správca dane pochybnosti o vzniku daňovej povinnosti na strane dodávateľa, v žiadnom prípade nemôže neuznať nárok na odpočítanie dane odberateľovi s poukazom na neosobné konštatovanie, že sa dodanie tovaru nepreukázalo, pokiaľ sám nepredloží dôkazy, ktoré musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené kontrolovaným daňovým subjektom (odkazuje na závery rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019 a 8Sžfk/1/2018 zo dňa 27.09.2018),

- odkazuje na právne závery obsiahnuté v rozhodnutiach Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu SR týkajúcich sa skutkovo obdobných vecí (obchodovanie s brazílskym kuracím mäsom), aplikovateľné podľa sťažovateľa aj na tu prejednanú vec (6Sžfk/20/2020 zo dňa 30.11.2022 a 10Sžfk/28/2020 zo dňa 27.06.2022 - pozn. kasačného súdu: v týchto prípadoch bol žalobcom tu identifikovaný dodávateľ sťažovateľa - spol. TENDERFOOD AB s.r.o.),

- zastáva názor, že právne vety uvedené v judikáte 23/2022 (sp.zn. 3Sžfk/15/2020) je potrebné aplikovať na všetky prípady posudzovania nároku na odpočítanie dane, pri ktorých základným (ak nie jediným) dôvodom na nepriznanie odpočítania dane odberateľovi je pochybnosť správcu dane, ktorá je výlučne na strane subdodávateľských spoločností, a to bez ohľadu na to, či sa v obchodnom reťazci jedná o dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb.

Má tak za to, nadväzujúc na záver správneho súdu prezentovaný v bode 124 napadnutého rozsudku, cit. „K uvedenému rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR súd zaujíma stanovisko, že ho nie je možné porovnať s prejednanou vecou, nakoľko skutkový stav, ako vyplýva z právnej vety, nie je totožný, keďže v predmetom judikáte išlo o dodanie prác, a nie tovaru živočíšneho pôvodu, kde bola riešená otázka, či dodávateľ disponoval dostatkom zamestnancov, personálnym a technickým vybavením na to, aby mohol zrealizovať dodané fakturované práce.“,

- zdôrazňuje, že zohľadňujúc ostatnú relevantnú judikatúru Súdneho dvora EÚ (najmä uznesenie Súdneho dvora vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2020) nárok na odpočet dane zdaniteľnej osobe môže byť zamietnutý výlučne v prípade, ak je s ohľadom na objektívne skutočnosti preukázané, že platiteľ dane, ktorému bol tovar dodaný, vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu. V danej súvislosti dodáva, že v administratívnom spise sa nenachádzajú žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali jeho vedomú či nevedomú účasť na podvodnom konaní s DPH, pričom tak daňové orgány, ako aj správny súd tvrdia, že v prípade neuznania odpočítania dane ide zo strany sťažovateľa o nesplnenie hmotnoprávných podmienok,

- samotné daňové orgány a ani správny súd neuvádzajú žiadne skutočnosti, ktoré by nado všetku pochybnosť vylučovali, že sťažovateľov dodávateľ nenadobudol predmetný tovar od ním deklarovaných subdodávateľov. Obmedzujú sa len na neosobné tvrdenia, že „nebolo preukázané, že pri danom tovare vznikla prvotným dodávateľom v tuzemsku - platiteľom dane daňová povinnosť,“ z čoho vyvodzujú záver, že z tohto dôvodu daňová povinnosť „nemohla následne vzniknúť ďalším dodávateľom v reťazci.“,

- v súvislosti s pochybnosťami daňových orgánov a tiež správneho súdu o nevenovaní náležitej pozornosti sťažovateľa k vysledovateľnosti potravín poukazuje na všeobecne záväzný výklad článku 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES podaný Súdnym dvorom v rozsudku vo veci C-329/18 „Altic“ SIA, v zmysle ktorého označený článok bráni tomu, aby právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo zamietnuté zdaniteľnej osobe zúčastňujúcej sa na potravinovom reťazci, a to iba z dôvodu, aj keby bol riadne preukázaný, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu, že táto zdaniteľná osoba nedodržala povinnosti týkajúce sa identifikácie jej dodávateľov na účely vysledovateľnosti potravín. Článok 168 písm. a) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že to, že zdaniteľná osoba zúčastňujúca sa na potravinovom reťazci neoverila registráciu svojich dodávateľov na príslušných orgánoch, nie je relevantné na účely určenia, či zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH.

B/

37. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa pridriava obsahu odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia a závery napadnutého rozsudku považuje za dostatočne odôvodnené a vychádzajúce z preukázaných a objektívnych skutočností.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

38. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), zohľadniac § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je čiastočne dôvodná, a preto po predchádzajúcom zverejnení termínu verejne vyhlásil dňa 30.októbra 2024 tento rozsudok, ktorým rozhodol spôsobom podľa § 462 ods. 2 SSP.

39. S ohľadom na odôvodnenie rozsudku správneho súdu a vymedzenie sťažnostných bodov bolo úlohou kasačného súdu posúdiť predovšetkým správnosť právneho záveru krajského súdu o zákonnosti spôsobu prerušenia daňovej kontroly ku dňu nasledujúcemu po expedovaní rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly kontrolovanému daňovému subjektu, ako aj správnosť záverov o nesplnení hmotnoprávných podmienok odpočítania dane pre žalobcu z faktúr od dodávateľa TENDERFOOD AB s.r.o. v zdaňovacom období apríl 2015.

IV.a) K námietke nezákonného spôsobu prerušenia daňovej kontroly

40. Kasačný súd sa s interpretáciou zákona sťažovateľom, podľa ktorej rozhodnutie správca dane o prerušení daňovej kontroly z 17.03.2016 nespôsobil zamýšľané právne následky a nevedlo k prerušeniu zákonnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, nemohol stotožniť.

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

42. Z prvej vety citovaného ustanovenia Daňového poriadku plynie, že okamih prerušenia konania tento zákon spája s dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení. Hneď v nasledujúcej vete však zákonodarca limituje stanovené pravidlo tým, že prerušenie nemôže nastať skôr, ako správca dane rozhodnutie o tom odošle, resp. doručí adresátovi. Ak by teda správca dane za deň prerušenia konania v rozhodnutí určil dátum predchádzajúci dňu odoslania, resp. doručenia tohto rozhodnutia, nešlo by o rozhodnutie nultné, nespôsobujúce právne následky spočívajúce v prerušení konania. Stalo by sa len to, že za deň prerušenia konania by sa nepovažoval deň určený v rozhodnutí, ale deň odovzdania rozhodnutia na poštovú prepravu alebo jeho odoslania elektronickými prostriedkami; v prípade jeho doručovania zamestnancami správca dane by týmto dňom bol deň doručenia rozhodnutia (por. rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp.zn. 1Sžfk/42/2020 z 22.06.2021).

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

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

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

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

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

48. K otázke identifikovania momentu pokračovania v daňovej kontrole po jej prerušení z dôvodu získania informácií formou MVI kasačný súd zdôrazňuje, že za pominutie dôvodov, pre ktoré sa konanie prerušilo (§ 61 ods. 4 Daňového poriadku), nemožno označiť moment doručenia odpovede na MVI Finančnému riaditeľstvu SR, ale týmto je až moment, kedy sa predmetná odpoveď preukázateľne dostane do dispozície správcu dane, ktorý daňovú kontrolu vedie. Až týmto momentom možno účel prerušenia daňovej kontroly (potreba získania informácií) považovať za naplnený. Skutočnosť, že tento administratívny proces môže trvať niekoľko týždňov, nie je dôvodom na vyslovenie záveru, že daňová kontrola by mala byť po prerušení obnovená už dňom doručenia odpovede Finančnému riaditeľstvu SR.

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

50. Kasačný súd vzhľadom na vyššie uvedené závery neprisvedčil sťažnostnej námietke o nezákonnom spôsobe prerušenia daňovej kontroly a v zásade sa v jej posúdení stotožnil so správnym súdom a žalovaným (pri vyhodnocovaní tejto ako žalobnej a odvolacej námietky).

IV.b) K námietke nesprávneho právneho posúdenia veci

51. Kasačný súd z pripojeného súdneho a administratívneho spisu zistil, že finančné orgány v podstate nepopierali existenciu tovaru (mrazeného kuracieho mäsa) ani jeho skladovanie u skladovateľa, ale spochybňovali jeho dodanie sťažovateľovi deklarovaným dodávateľom, argumentujúc pritom zisteniami týkajúcimi sa pohybu tovaru v reťazci subdodávateľov a dodávateľov, ako aj zisteniami o nich ako o podnikateľských subjektoch (zmiznutí obchodníci, zaniknuté či nekontaktné spoločnosti). Na druhej

strane sa sťažovateľ od počiatku súdneho konania snažil poukazovať na splnenie odpočítania dane pri dodaní od jeho dodávateľa (teda na poslednom stupni) tvrdiac, že každú transakciu je potrebné posudzovať samostatne a jeho sa netýka pohyb tovaru na skorších stupňoch reťazca.

52. Tu musí dať kasačný súd za pravdu sťažovateľovi, že pri skúmaní, či daňovému subjektu dodávateľ dodal tovar, žalovaný nemôže konštatovať, že dodanie nebolo preukázané, vychádzajúc len z pochybností o transakciách na skorších stupňoch reťazca a na základe toho, že nie je známy pôvod tovaru (ako tovar dodávateľa či subdodávateľa nadobudli a ako sa dostal na sklad).

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

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

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

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

57. Finančné orgány označili obchody zrealizované v rámci reťazca ako karuselové fakturačné obchodné transakcie s tovarom kuracie mäso so zapojenými subjektmi - nárazníkmi, ktoré nevykonávali skutočnú hospodársku činnosť a ktorých konatelia boli tzv. bielymi koňmi. Za nepreukázaný považovali pôvod tovaru, a to aj s ohľadom na skutočnosť, že išlo o komoditu, obchodovanie s ktorou podlieha špeciálnej legislatíve a pokiaľ dodávateľ neposkytol sťažovateľovi informácie o zásielkach potravín živočíšneho pôvodu tak, ako to požaduje vykonávacie nariadenie EÚ, tieto nemal prevziať. Neuskutočnenie

obchodov tak, ako je deklarované na faktúre, odôvodňoval správca dane aj pochybnosťami o maďarských dodávateľoch spoločnosti TENDERFOOD AB, s.r.o., ktoré sú nekontaktné, nepodávajú daňové priznania, príp. na preverovania správcu dane reagujú zmenou obchodného mena, a teda vykazujú nízku mieru spoľahlivosti, ako aj pochybnosťami na strane slovenského dodávateľa spoločnosti TENDERFOOD AB, s.r.o. s nestotožnenou osobou konateľa (občana Španielska).

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

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

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

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

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

63. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti s poukazom na doklady o dodaní tovaru (vrátane dokladov o skladových pohyboch od dodávateľa k sťažovateľovi) teda dôvodne namieta, že žalovaný nemôže

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

64. Správny súd v tomto ohľade dôvodne poukázal na potrebu rozlišovania medzi nesplnením materiálnych a formálnych podmienok pre daňový odpočet podľa § 49 zákona o DPH a účasťou na daňovom podvode, pričom správne konštatoval, že v prejednávanom prípade žalovaný nepriznanie práva na odpočítanie dane odôvodnil nesplnením hmotnoprávných podmienok, konkrétne že nebolo preukázané samotné uskutočnenie obchodu, z ktorého bolo uplatnené odpočítanie dane. Preto ak sťažovateľ tvrdí, že mu nebolo preukázané, že on ako platiteľ dane vedel alebo musel vedieť, že posudzované plnenie je zapojené do daňového podvodu, kasačný súd poukazuje na to, že tento krok v úvahách má zmysel až po riadnom vysporiadaní sa s otázkou, či sa deklarováný obchod uskutočnil.

65. Pozornosti kasačného súdu zároveň neuniklo, že správca dane založiac nepriznanie odpočtu dane z deklarovaneho obchodu na nesplnení hmotnoprávných podmienok (pri konštatovaní porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH) záverom na str. 55 prvostupňového rozhodnutia naznačil i možnú časť sťažovateľa na podvodnom konaní, keď (zmätočne) konštatoval, cit.: „deklarovaním nepreukázaných obchodov a v dôsledku toho uplatňovaním si neoprávneného odpočítania dane na vstupe v uvedenom reťazci dochádzalo k podvodu s daňou z pridanej hodnoty, na ktorej sa podieľali všetky zapojené subjekty, t.j. aj kontrolovaný subjekt Richard Tóth.“ Tieto závery správcu dane podľa kasačného súdu nemôžu obstať popri sebe, navyše bez jasného označenia, kde v reťazci ušla daň a bez zrejmeho preukázania vedomosti sťažovateľa o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca.

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

67. Pre posúdenie skutočnosti, či sa daňový subjekt zúčastnil na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane, sa aplikuje takzvaný 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. Aj odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne: a/ vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik? b/ ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania? c/ pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? d/ ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

68. Kasačný súd má za to, že závery žalovaného vo vzťahu k hmotnoprávnemu posúdeniu veci (totožné so závermi správneho súdu) nie sú vo svetle žalobných bodov spôsobilé obstať, a preto kasačný súd

nepovažoval za účelné a hospodárne zrušiť z tohto dôvodu napadnutý rozsudok a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Kasačný súd preto zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 SSP, a to najmä z dôvodu nesprávneho prístupu žalovaného (a správneho súdu) k vyhodnoteniu otázky hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane.

69. Nesprávnosť v právnom posúdení spočíva v tom, že skutkové zistenia správcu dane netvorila dostatočný podklad pre objektívne spochybnenie dodania deklarovaného plnenia sťažovateľovi označeným dodávateľom so statusom platiteľa DPH a preto je nesprávny právny záver, že sťažovateľ nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane.

V naznačenom smere sa právne závery krajského súdu odkláňajú i od aktuálnej rozhodovacej praxe kasačného súdu a Súdneho dvora EÚ. Kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP teda bol uplatnený opodstatnene.

70. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného v intenciách právneho názoru kasačného súdu vysloveného v tomto rozsudku nanovo uvážiť splnenie zákonných podmienok odpočítania dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, majúc na zreteli, že ak sťažovateľ prijal tovar uvedený na faktúrach vystavených dodávateľom so statusom platiteľa dane a tieto služby použije na svoje zdaniteľné plnenia (to sa v danom prípade nejaví ako pochybné), potom sú splnené hmotnoprávne podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane. Zároveň pritom zohľadní vymedzenie dôkazného bremena daňového subjektu vyplývajúce z ustálenej judikatúry SD EÚ (najmä rozsudku vo veci Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11 a uznesenia vo veci C-610/19 Vikingo), a teda že správca dane nemôže zaťažiť daňový subjekt preukazovaním skutočností nachádzajúcich sa mimo jeho dispozičnú sféru (uvedené sa vzťahuje aj na subdodávateľov v obchodnom reťazci), ako aj skutočnosť, že odpočítanie dane v prípade pochybností na iných stupňoch reťazca možno nepriznať len vtedy, ak by bolo v konaní preukázané, že sťažovateľ sa podieľal na daňovom podvode (nedovolenom daňovom úniku na inom stupni toho istého dodávateľského reťazca mimo rámca bežných obchodných podmienok) alebo vedel či vedieť mal, že sa zúčastňuje na takomto obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

71. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 a ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

72. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie:

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