

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/18/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4020200579
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4020200579.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu: CORAL, spol. s r. o., so sídlom: Novozámocká 207, 951 12 Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, právne zastúpený: JUDr. Svetlana Kšiňanová, PhD., advokátka, so sídlom: Štefánikova 4, Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o všeobecnej správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101519716/2020 zo dňa 02. októbra 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/170/2020 - 134 zo dňa 07. septembra 2022, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .
- II. Žalobcovi sa priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu, spoločnosti CORAL, spol. s r. o., so sídlom: Novozámocká 207, 951 12 Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) zameranú na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2015, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 100428493/2018 zo dňa 21. februára 2018 (ďalej aj „Protokol“).

2. Správca dane v rámci daňovej kontroly preveroval zdaniteľné obchody uskutočnené medzi žalobcom a dodávateľom PAULINE s.r.o., Západní 258/37, 160 00 Praha 6, Česká republika (predmetom zdaniteľného obchodu bolo deklarované dodanie tovaru - kuracie prsia solené značky Coopavel, pôvodom z Brazílie). Správca dane zistil, že tovar od spoločnosti PAULINE s.r.o. bol dodávaný v reťazci spoločností KOVÁŘ plus s.r.o. - Ján Špilar - PAULINE s.r.o. - žalobca. Správca dane k dodaniu tovaru spoločnosťou PAULINE s.r.o. uviedol, že nespochybňuje dodanie tovaru touto spoločnosťou pre žalobcu.

3. Predmetom daňovej kontroly bolo tiež deklarované dodanie tovaru (kuracieho mäsa) žalobcom do iného členského štátu EÚ (Poľsko) odberateľovi PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO-USŁUGOWE „ZUZANEX“ TOMASZ GIEC, Obojna 74, 37 416 Zbydniów, Poľsko (ďalej aj „deklarováný odberateľ“ alebo „ZUZANEX“), pričom malo ísť o tovar, ktorý žalobca nadobudol od dodávateľa PAULINE s.r.o. (ďalej aj „sporný tovar“).

4. Správca dane na základe vykonaného dokazovania spochybnil žalobcom uplatnené právo na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu. Podľa správcu dane nebolo preukázané prepravenie sporného tovaru z tuzemska do iného členského štátu EÚ v zmysle § 43 os.1 a ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“). Správca dane mal za to, že doklad o preprave tovaru zo Slovenskej republiky do Poľska a doklad o preprave tovaru z Poľska späť na Slovensko boli iba účelovo vystavené a preprava tovaru nebola uskutočnená tak, ako je to na prepravných dokladoch uvedené. Skladovú evidenciu vedenú spoločnosťou MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, na ktorú poukazoval žalobca, správca dane vyhodnotil tak, že táto preukazuje iba to, že tovar bol naložený na vozidlo, avšak nie je dôkazom toho, že tovar bol prepravený označeným vozidlom do Poľska.

5. Správca dane mal zároveň za to, že dokazovanie jednoznačne preukázalo podvodné transakcie s komoditou - kuracie mäso. Podľa správcu dane žalobca nepredložil žiadne dôkazy, že sa na podozrivých transakciách vedome nezúčastnil, resp., že prijal opatrenia, aby sa vyhol účasti na podvode s DPH. Zdôraznil, že žalobca dlhodobo preukazuje dodanie tovaru s oslobodením od dane pre deklarovaného odberateľa, čo je zrejme z evidencií správcu dane za obdobie od marca 2014 nepretržite. Na základe výstupov zo systému VIES je podľa správcu dane zrejme, že deklarovaný odberateľ následne bezprostredne preukazuje dodanie tovaru od žalobcu s miestom nakládky v sklade MRAZIARNE a.s., slovenským zmiznutým obchodníkom a nárazníkovým spoločnosťami, neregistrovaným pre účely obchodovania s potravinami veterinárnou správou, ktorým bola zrušená registrácia pre DPH, resp. v čase deklarovaných transakcií nepodávali daňové priznania k DPH. Správca dane vyslovil záver, že žalobca sa zúčastňuje obchodných transakcií s deklarovaným odberateľom podozrivého charakteru a je zjavné, že neprijal opatrenia, aby sa vyhol účasti na podvode s DPH.

6. Na základe výsledkov z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane vydal rozhodnutie č. 100470404/2020 zo dňa 19. februára 2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a ods.6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane v sume 10.583,40 eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015. Správca dane žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet v sume 7.388,26 eur a vyrubil daň v sume 3.195,14 eur. Správca dane zistil, že v súvislosti s uplatneným právom žalobcu na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu EÚ, správanie sa zapojených zdaniteľných osôb do transakcií so sporným tovarom spôsobilo únik na DPH. Podľa správcu dane žalobca vedel, resp. mal vedieť, že je zapojený do transakcií podozrivého charakteru so sporným tovarom, kde dochádza k podvodnému konaniu s DPH, pričom podľa správcu dane išlo o dopredu premyslenú a koordinovanú činnosť. Správca dane zároveň neuznal právo žalobcu na oslobodenie od dane za dodanie sporného tovaru pre deklarovaného odberateľa z dôvodu, že preprava sporného tovaru z tuzemska do iného členského štátu nie je nepochybne preukázaná, čím podľa správcu dane došlo k porušeniu § 43 zákona o DPH.

7. Žalobca podal proti rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101519716/2020 zo dňa 02. októbra 2020 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. K jednotlivým odvolacím námietkam žalobcu žalovaný uviedol:

- deklarovaný odberateľ síce potvrdil prijatie tovaru od žalobcu, avšak nepredložil dôkazy o tom, že tovar bol skutočne popravený na miesto určenia Obojna v Poľsku; skutočnosť, že tovar bol fyzicky prepravený na miesto určenia v inom členskom štáte (Poľsko) nebolo podľa žalovaného v konaní preukázané,
- ku skladovej evidencii, ktorú viedla spoločnosť MRAZIARNE a.s. žalovaný uviedol, že preukazuje len to, že sporný tovar bol naložený na vozidlo, avšak nie je dôkazom toho, že tovar bol prepravený predmetným vozidlom do Poľska,

- k námietke žalobcu o tom, že správca dane sa zaoberal tým, komu následne deklarovaný odberateľ tovar predal, žalovaný uviedol, že správca dane mal v prípade pochybností právo preverovať celý obchodný reťazec; v tejto súvislosti ďalej uzavrel, že v danom prípade išlo o obchodovanie s tým istým tovarom medzi viacerými subjektami pričom tovar bol v priebehu jedného až dvoch dní predmetom intrakomunitárneho nadobudnutia od českého dodávateľa PAULINE s.r.o. u žalobcu, následne intrakomunitárneho dodania s uplatnením práva na oslobodenie od dane zo strany žalobcu pre deklarovaného odberateľa ZUZANEX a následne bol znova predmetom intrakomunitárneho dodania ZUZANEX pre slovenskú spoločnosť Access line s.r.o - podozrivému subjektu, zmiznutému

obchodníkovi, resp. nárazníkovej spoločnosti, pričom išlo o podozrivé obchodné transakcie s komoditou kuracie rezne, t.j. potravinou s obmedzenou zárukou určenou na ľudskú spotrebu,

- pokiaľ žalobca uviedol, že deklarovanému odberateľovi ZUZANEX predával tovar na báze ex works, t.j. predané v sklade a za tým účelom splnil všetky požadované podmienky, žalovaný uvedené akceptoval, ale mal za to, že tento spôsob obchodovania na báze ex works a formálne splnenie si zákonných povinností nevylučuje možnosť účasti žalobcu na podvode s DPH,
- žalovaný ďalej konštatoval, že žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou a neuistil sa, aby jeho konanie nebolo spojené s daňovým podvodom, a zároveň uviedol, že žalobca vedel, resp. mal vedieť, že jeho dodávky sú súčasťou podvodu s daňou (str. 17 rozhodnutia žalovaného), pričom poukázal na dôkazy, ktoré uvedené tvrdenie preukazujú; žalovaný uzavrel, že žalobca bol svojimi transakciami dlhodobo účastný podvodu s DPH, čo správca dane zistil aj z iných konaní,
- žalovaný mal za to, že správca dane nevzniesol pochybnosti o existencii tovaru, ktorým sa v sklade MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo v rozhodnom období disponovalo, správca dane spochybnil opodstatnenosť a priebeh zdaniteľných plnení tak, ako boli deklarované v obchodnom reťazci: KOVÁŘ plus s.r.o.(CZ) - Ján Špilar (CZ) - PAULINE s.r.o.(CZ) - žalobca (SK) - ZUZANEX (PL) - Access line s.r.o. (SK); podľa zistení správcu dane bolo s týmto tovarom nakladené spôsobom, ktorý nesie znaky podvodného konania, ktoré sa dopustil odberateľ v inom členskom štáte; žalovaný prijal záver, že žalobca bol súčasťou podvodného obchodného reťazca s komoditou „mrazené kuracie mäso“, pričom ide o potravinu živočíšneho pôvodu, preto aj realizácia sporných zdaniteľných plnení si vyžadovala vyššiu mieru opatrnosti zo strany žalobcu,
- na záver žalovaný uviedol, že žalobca v konaní nepreukázal (neuniesol dôkazné bremeno) v rozsahu preukázania splnenia zákonných podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane z intrakomunitárnej dodávky tovaru; žalovaný konštatoval, že žalobca uplatnením oslobodenia od dane pri dodaní sporného tovaru z tuzemska do iného členského štátu deklarovanému odberateľovi ZUZANEX porušil zákon o DPH, pretože oslobodenie od dane je možné len v rozsahu a za podmienok stanovených v § 43 zákona o DPH, pričom oslobodenie od dane je viazané kumulatívne na splnenie všetkých stanovených podmienok a už nesplnenie len jednej vylučuje priznanie nároku;

II. Konanie pred správnym súdom

8. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu doručení Krajskému súdu v Nitre (ďalej aj „krajský súd“). Žalobca navrhol, aby krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca zároveň požiadal o priznanie odkladného účinku správnej žalobe podľa § 185 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“)

9. Žalobca namietal nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, najmä tvrdil, že napadnuté rozhodnutie vychádza z neprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Žalovaný sa podľa žalobcu nevysporiadal s otázkou, ako a čím žalobca porušil zákon a aké sú dôkazy a objektívne okolnosti preukazujúce účasť žalobcu na daňovom podvode. Žalobca mal za to, že zákonné podmienky na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru do Poľska v apríli 2015 splnil. Žalobca tvrdil, že dôkazné bremeno vyčerpал a z toho dôvodu dôkazné bremeno v rámci daňovej kontroly (a vyrubovacieho konania) prešlo na správcu dane. Žalobca vo svojej žalobe poukázal aj na súkromný Znalecký posudok č. 3/2019 zo dňa 19. februára 2019 vypracovaného znalcom Ing, Milanom Chovanom vo veci posúdenia problematiky DPH, ktorý si dal žalobca vypracovať za účelom objektívneho zistenia skutkového stavu. Napokon namietal aj neprimeranú dĺžku daňovej kontroly.

10. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe zo dňa 04. júna 2021 uviedol, že trvá na výroku žalobou napadnutého rozhodnutia, pričom opakovane poukázal na jeho odôvodnenie ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu. Žalovaný k žalobným námietkam konštatoval zhodu s odvolacími námietkami, okrem novo vznesenej námietky, týkajúcej sa znaleckého posudku, ku ktorej uviedol, že znalec vychádzal pri spracovaní posudku vyslovene s účtovníctva žalobcu, pričom nemal vedomosť, resp. nevzal do úvahy rozsiahle výsledky zistení správcu dane, preto podľa žalovaného znalecký posudok nemá vplyv na výsledok rozhodnutia. Žalovaný navrhol, aby krajský súd nepriznal žalobe odkladný účinok a zároveň navrhol žalobu zamietnuť a žalobcu zaviazat' znášaním trov konania.

11. Krajský súd uznesením č. k. 11S/170/2020 - 88 zo dňa 23. júna 2021 zamietol návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe.

12. Krajský súd následne preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, pričom dospel k záveru, že podaná žaloba je dôvodná. Krajský súd vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 11S/170/2020 - 134 zo dňa 07. septembra 2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), a to tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť, alebo nedostatok dôvodov.

13. Krajský súd námietku žalobcu ohľadne nezákonného postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly vyhodnotil ako nedôvodnú, keď preskúmaním obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola bola začatá 17. júna 2015 a ukončená bola dňa 02. marca 2018 (dňom doručenia Protokolu spolu s výzvou zo dňa 22. februára 2018 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole). Keďže v priebehu daňovej kontroly nastali situácie, kedy bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, konkrétne nariadenia Rady (EU) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej „nariadenie Rady (EU) č. 904/2010“) a to za účelom zistenia obchodného reťazca a preverenia reálnosti obchodu u dodávateľa a odberateľa žalobcu, správca dane zaslal Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky žiadosť o MVI do Poľska s tým, že možnosť prerušenia daňovej kontroly využil trikrát: od 08. júla 2015 do 01. mája 2016, od 07. júna 2016 do 28. novembra 2016 a od 19. júna 2017 do 20. decembra 2017. Vychádzajúc z celkového času trvania daňovej kontroly po zohľadnení času, počas ktorého bola daňová kontrola prerušená, krajský súd uzavrel, že celkový čas trvania daňovej kontroly nepresiahol jeden rok (daňová kontrola trvala 331 dní). Krajský súd mal v uvedenej súvislosti za to, že správca dane neporušil zákon ani nariadenie Rady (EU) č. 904/2010, keď pri prerušení daňovej kontroly postupoval podľa ustanovenia § 61 Daňového poriadku, pričom prerušenie daňovej kontroly oznamoval žalobcovi (doručením rozhodnutí) a zároveň mu oznámil, kedy pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly a tieto dátumy korešpondujú s dátumami doručenia odpovedí na MVI.

14. Krajský súd ďalej ustálil, že z napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj z prvostupňového rozhodnutia správcu dane vyplýva (aj keď nepresvedčivo), že orgány verejnej správy svoje rozhodnutia založili na zistení o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na oslobodenie od DPH žalobcom. Žalobca mal porušiť § 43 ods. 1 zákona o DPH, keď nepreukázal prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu - Poľska deklarovanému odberateľovi ZUZANEX. Správca dane (a žalovaný) konštatovali, že žalobca nepreukázal, že sporný tovar, ktorého existenciu žalovaný nespochybnil, dodal do iného členského štátu - Poľska.

15. Podľa krajského súdu správca dane zároveň na inom mieste odôvodnenia svojho rozhodnutia uviedol, že žalobca síce predložil formálne dôkazy za účelom preukázania práva na oslobodenie od dane, ale bolo zistené, že transakcia bola podozrivá od začiatku a pri výkone dokazovania sa potvrdilo, že bola spojená s podvodom na DPH spáchanej odberateľom v inom členkom štáte, o čom žalobca mal mať vedomosť.

16. V nadväznosti na vyššie uvedené krajský súd poukázal na to, že v rozhodnutiach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-353/03) a Bond House Systems Ltd. (C-484/03) Európsky súdny dvor konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. K spresneniu tejto zásady došlo v rozhodnutí vo veci Kittel (C-439/04) tak, že vo vzťahu k nedbanlivosti a úmyslu je Európsky súdny dvor tohto názoru, že osobe povinnej k dani, ktorá vedela alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti DPH, môže byť uplatnenie nároku na odpočet dane odopreté. Skutočnosť, či konkrétny daňový subjekt v reťazci vedel, alebo mohol vedieť že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov.

17. Krajský súd ďalej zdôraznil, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho procesu. Nedostatok odôvodnenia rozhodnutia spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Tiež uviedol, že nepreskúmateľným nie je len rozhodnutie, ktoré

neobsahuje vôbec odôvodnenie alebo ktorého odôvodnenie je nedostatočné, ale za nepreskúmateľné je možné označiť aj také rozhodnutia, ktoré obsahujú také odôvodnenie, ktoré si vo vzťahu k výroku rozhodnutia vzájomne odporuje. Podľa názoru krajského súdu z napadnutého rozhodnutia žalovaného i prvostupňového rozhodnutia správcu dane vyplýva, že vykonané dôkazy a zistené skutočnosti sú vyhodnotené v tom zmysle, že preverovaná transakcia indikuje konanie, ktoré smeruje k podvodnému konaniu. V rozhodnutiach správcu dane a žalovaného sa prelína konštatovanie, že žalobca ako daňový subjekt nekonal s náležitou starostlivosťou, aby sa svojim konaním vyhol účasti na podvode s DPH a mohol a mal vedieť, že ide o transakciu, ktorá je súčasťou podvodnej schémy s konštatovaním, že žalobca nespĺnil hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Krajský súd poukázal na skutočnosť, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí na jednom mieste konštatuje, že sporný obchodný reťazec nesie znaky reťazových resp. karuselových daňových podvodov, na inom mieste rozhodnutia uvádza, že žalobca na základe spornej faktúry pre spoločnosť ZUZANEX porušil § 43 zákona o DPH.

18. Podľa názoru krajského súdu odôvodnenia napadnutých rozhodnutí si tak navzájom ako aj vnútorne odporujú. Zdôraznil, že nemožno sa zároveň dopustiť konania majúceho znaky daňového podvodu a zároveň nespĺniť podmienky dôvodnosti nároku na oslobodenie od DPH. Krajský súd uzavrel, že skutočnosť, že dôvody, na ktorých žalovaný (a správca dane) založili svoje rozhodnutia si vnútorne odporujú, spôsobuje zmatečnosť, nezrozumiteľnosť navzájom si odporujúcich skutkových zistení a právnych záverov a s tým súvisiacu nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Takéto právne zdôvodnenie nepriznania oslobodenia od dane považoval krajský súd za mátauce a nezrozumiteľné, pretože z neho po právnej stránke jednoznačne nevyplýva, či žalobca nespĺnil hmotnoprávne podmienky pre oslobodenie od DPH, alebo bol účastný na podvodnom karuselovom obchode smerujúcom k daňovému úniku. Krajský súd dodal, že od právnej kvalifikácie konania, ktoré je nezlučiteľné so systémom DPH, totiž závisí nielen okruh skutočností, ktoré musia byť v daňovom konaní preukázané, ale aj to, kto tieto skutočnosti preukazuje, čo má vplyv aj na realizáciu práva žalobcu ako daňového subjektu na obhajobu ako aj na bránenie svojich práv.

19. V súvislosti s otázkou nepreskúmateľnosti podľa krajského súdu súvisí aj otázka, či dôkazné bremeno zaťažovalo žalobcu, alebo naopak, správcu dane, nakoľko iná dôkazná situácia vzniká pri preukazovaní podvodu, a pri preukazovaní nároku na oslobodenie od dane. Krajský súd poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, z ktorej jasne vyplýva, že je potrebné rozlišovať medzi preukázaním hmotnoprávnej požiadavky práva na odpočítanie DPH, resp. práva na oslobodenie od DPH na jednej strane a určením existencie podvodu na DPH na druhej strane (Ferimet, C-281/20, bod 41). Preukazovanie hmotnoprávnych podmienok má teda prednosť pred povinnosťou daňových orgánov preukazovať, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že poskytnutie uvedených tovarov alebo služieb súvisí s podvodom v oblasti DPH.

20. Krajský súd načrtnul, že v ďalšom konaní bude úlohou žalovaného, aby v naznačenom smere opätovne rozhodol o odvolaní žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, najmä si jednoznačne na základe vykonaného dokazovania ozrejmil, či žalobca splnil podmienky na oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH pri dodaní tovaru spoločnosti ZUZANEX do Poľska. Pokiaľ zotrvá na argumentácii, že tieto neboli splnené z dôvodu, že nebola preukázaná preprava tovaru z tuzemska do Poľska a teda hmotnoprávne podmienky pre oslobodenie od dane splnené neboli, nie je dôvod sa ďalej zaoberať prípadnou účasťou žalobcu na podvodnom konaní v rámci reťazca s kuracím mäsom. Krajský súd dodal, že v ďalšom konaní žalovaný opätovne posúdi žalobcom uplatnený nárok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu a bude povinný svoje závery vyhodnotiť tak, aby z nich bolo zrejmé, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, ako sa vysporiadal s návrhmi a námietkami žalobcu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a aké právne predpisy použil pri svojom rozhodovaní. Krajský súd usmernil, že z rozhodnutia žalovaného musí vyplývať, či a ktorú povinnosť žalobca pri uplatnení nároku na oslobodenie od dane porušil, resp. nespĺnil bez toho, aby došlo k zmatečnej a vzájomne si odporujúcej argumentácii.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

21. Proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 11S/170/2020 zo dňa 07. septembra 2022 podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Žalovaný navrhol, aby Najvyšší správny súd

Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

22. Sťažovateľ za nesprávne právne posúdenie veci považoval tvrdenie krajského súdu, že žalobou napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť, alebo nedostatok dôvodov. Podľa sťažovateľa je uvedené tvrdenie priamo v rozpore s bodmi 77. až 79. napadnutého rozsudku, ktoré citoval. Sťažovateľ mal za to, že rozhodnutie žalovaného obsahuje odôvodnenie, ktoré nie je v rozpore s výrokom tohto rozhodnutia a je dostatočné, nakoľko je z neho zrejmé, čo konštatoval aj krajský súd, že „orgány verejnej správy svoje rozhodnutie založili na zistení, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, došlo k porušeniu ustanovenia § 43 ods.1 zákona č. 222/2004 Z. z., keď žalobca nepreukázal prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu - Poľska deklarovanému odberateľovi ZUZANEX“ (bod 77. rozsudku), a čo uviedol aj sťažovateľ v odôvodnení rozhodnutia na str. 5, 8, 19 a 21, čiže uvedené skutočnosti sú v napadnutom rozhodnutí podľa sťažovateľa vyjadrené korektne a jednoznačne.

23. Sťažovateľ konštatoval, že pokiaľ by išlo o rozhodnutie nepreskúmateľné, v podstate už z lingvistickej stránky veci vyplýva, že nepreskúmateľné rozhodnutie nemožno vecne preskúmať, nemožno sa zaoberať hmotnoprávnou argumentáciou, pokiaľ rozhodnutie neobstojí ani po formálnej stránke. V tejto súvislosti sťažovateľ uviedol, že v žalobe žalobca brojil proti rozhodnutiu sťažovateľa aj z hľadiska hmotnoprávneho, potom namietanie nepreskúmateľnosti sa javilo sťažovateľovi ako účelové, čo uviedol aj vo vyjadrení k žalobe zo dňa 04. júna 2021. Ďalej sťažovateľ uviedol, že za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť možno považovať rozhodnutie, ktoré má buď vadný výrok alebo odôvodnenie. Nepreskúmateľný alebo nezrozumiteľný výrok je taký, z ktorého nemožno zistiť ako bolo rozhodnuté, komu bola uložená povinnosť, prípadne výrok, ktorý je vnútorne rozporný alebo nie je možné rozpoznať, čo je výrok rozhodnutia a čo odôvodnenie. Nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov podľa sťažovateľa znamená, že buď odôvodnenie úplne chýba, alebo je rozhodnutie postavené na nedostatku skutkových dôvodov, ide o prípady, kedy skutkové zistenia majú vady napr. rozhodnutie je založené na skutočnostiach, ktoré v konaní neboli vôbec zisťované, alebo získané z dôkazov, ktoré neboli vykonané alebo neboli získané v súlade so zákonom alebo keď z rozhodnutia nie je zrejmé, aké boli dôkazy vykonané. Takýmito vadami podľa sťažovateľa napadnuté rozhodnutie netrpí. Sťažovateľ, aj správca dane rozhodnutia postavili na porušení zákona o DPH.

24. Na uvedenom podľa sťažovateľa nemení nič skutočnosť, že správca dane ako aj sťažovateľ vo svojich rozhodnutiach vyjadrenia žalobcu vyhodnotili v tom smere, že žalobca nepristupoval v obchodnom vzťahu s odberateľom ZUZANEX s primeranou opatrnosťou počas celej doby obchodovania s týmto odberateľom. Pre správne určenie dane bolo rozhodujúcou skutočnosťou, či fakturované plnenie bolo reálne dodané tak, ako preukazoval žalobca vydanou faktúrou č. 20150090 zo dňa 17. apríla 2015 a ďalšími dokladmi, pričom toto bolo vykonaným dokazovaním správcu dane spochybnené a pochybnosť nebola žalobcom v daňovom konaní vyvrátená.

25. Sťažovateľ zdôraznil, že správca dane v priebehu daňovej kontroly opakovane vyzýval a oboznamoval žalobcu o svojich pochybnostiach súvisiacich s preukázaním prepravy tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH a tieto pochybnosti správca dane zopakoval aj v Protokole a následne aj vo vyrubovacom konaní. Správca dane zároveň vykonal rozsiahle dokazovanie, ktorým zistil, že tovar kuracie rezne prebehol v obchodnom reťazci: KOVÁŘ plus s.r.o. (CZ) › Jan Špilar (CZ) › PAULINE s.r.o. (CZ) › žalobca (SK) › ZUZANEX, resp. Tomasz Giec (PL) › Access line s.r.o.(SK), pričom išlo o podozrivé obchodné transakcie s komoditou kuracie rezne, s predmetným tovarom bolo nakladané spôsobom, ktorý nesie znaky podvodného konania, ktorého sa dopustil odberateľ v inom členskom štáte. Sťažovateľ tiež uviedol, že z dôvodu úplnosti dokazovania správca dane preveroval, ako poľský odberateľ naložil so sporným tovarom a skúmal, či existuje dôkaz o tom, že tovar bol fyzicky prepravený k ďalšiemu odberateľovi v zistenom reťazci deklarovaných transakcií od dodávateľa ZUZANEX z Poľska na Slovensko, táto skutočnosť však podľa sťažovateľa preukázaná nebola.

26. Sťažovateľ považoval konštatovanie krajského súdu o tom, že odôvodnenia napadnutých rozhodnutí si navzájom ako aj vnútorne odporujú, pretože nemožno sa zároveň dopustiť konania majúceho znaky daňového podvodu a zároveň nesplniť podmienky dôvodnosti nároku na oslobodenie od DPH, za nedôvodné, nakoľko dôvodom neuznania oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do

iného členského štátu, bola podľa sťažovateľa celkom jednoznačne skutočnosť, že v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ žiadnym spôsobom nebola žalobcom preukázaná preprava fakturovaného tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

27. Podľa sťažovateľa neobstojí obrana žalobcu, ktorý s odkazom na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora EÚ namietal vyvodzovanie zodpovednosti voči nemu za porušovanie povinností iného daňového subjektu. Závery vychádzajúce z judikatúry Súdneho dvora EÚ je podľa sťažovateľa potrebné aplikovať s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu, pričom prípad žalobcu, ktorý v rámci priameho obchodného vzťahu s deklarovaným odberateľom nepostupoval s náležitou obozretnosťou a nebolo preukázané dodanie plnenia z tuzemska do iného členského štátu, takými okolnosťami nie sú. Zdôraznil, že v okamihu, kedy správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí žalobca ako daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, v tomto prípade vykonanie prepravy tovaru z tuzemska do iného členského štátu, čo žalobca v predmetnej veci neurobil, napriek skutočnosti, že bol správcom dane vyzvaný.

28. Sťažovateľ uviedol, že pri rozhodovaní bral do úvahy aj judikatúru Súdneho dvora EÚ, ale je toho názoru, že pokiaľ nebola preukázaná preprava tovaru z tuzemska do iného členského štátu čo je eseciálnou podmienkou pre uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, nebolo povinnosťou sťažovateľa a ani správcu dane preukazovať, že žalobca sa zúčastnil na daňovom podvode.

29. Sťažovateľ tak považoval rozhodnutia správcu dane a napadnuté rozhodnutie žalovaného za preskúmateľné, nakoľko v nich orgány finančnej správy vyhodnotili skutočnosti, ktoré boli nepochybne zistené a ustálil ich právny význam. Uviedli, z akých dôkazov vychádzali, ako ich zhodnotili a ako sa vyrovnali s námietkami žalobcu vo vzťahu k skutkovým okolnostiam i právnomu posúdeniu veci.

30. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 09. januára 2023 uviedol, že sa stotožňuje s napadnutým rozsudkom krajského súdu. Poukázal na argumentáciu, ktorú uviedol v podanej žalobe a mal v zhode s krajským súdom za to že zistenia správcu dane a žalovaného ohľadne nesplnenia podmienok pre oslobodenie od dane sú nepresvedčivé. Žalobca tvrdil, že preukázal prepravu sporného tovaru do Poľska deklarovanému odberateľovi, pričom za dôležitý a jediný relevantný údaj, ktorý sa nachádza v mýtnom systéme, považoval ten, že vozidlo dňa 17. apríla 2015 prekročilo štátnu hranicu do Poľska. Aký je ďalší pohyb vozidla na území Poľska je podľa žalobcu vo vzťahu k vykonávanej kontrole irelevantné. Žalobca tiež uviedol, že správca dane a žalovaný neodôvodnili, prečo na dôkazy, ktoré svedčia v prospech žalobcu a na vysvetlenie žalobcu podané v daňovom konaní, neprihliadli. Žalobca tiež vyslovil názor, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného je napriek rozsiahlemu dokazovaniu zmätočné, nakoľko sťažovateľ si neujasnili dôvod pre nepriznanie uplatneného nároku, tento riadne nevysvetlil a neuviedol právne úvahy, ktorými sa riadil. Žalobca mal za to, že sťažovateľ v konaní nepreukázal jeho podvodný úmysel, hoci podvodné konanie alebo účasť na takomto konaní použil ako dôvod pre nepriznanie uplatneného nároku. Žalobca zotrval na argumentácii, podľa ktorej žalovaný a správca dane svojim postupom porušili princíp rozloženia dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane pri výkone daňovej kontroly vyplývajúci z § 24 Daňového poriadku a z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Záverom žalobca navrhol kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietnuť a priznať žalobcovi náhradu trov kasačného konania.

31. Prejednávaná vec bola dňa 09. februára 2023 predložená Najvyššiemu správnomu súdu Slovenskej republiky ako kasačnému súdu a bola náhodným výberom technickými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S.

IV. Právne názory kasačného súdu

32. Kasačný súd po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

33. Úlohou kasačného súdu bolo posúdiť, či krajský súd dospel k správneému záveru, ak napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť, alebo nedostatok dôvodov.

34. Z kasačnej sťažnosti je zrejmé, že sťažovateľ sa prednesenou argumentáciou snažil kasačný súd presvedčiť, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane, boli jednoznačne založené na dôvode nesplnenia hmotnoprávnych podmienok pre uplatnenie nároku na oslobodenie od dane žalobcom, nie na preukazovaní účasti žalobcu na podvodnom konaní, s poukazom na vybrané časti rozhodnutia žalovaného. Po preskúmaní administratívneho spisu, ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane a napadnutého rozhodnutia žalovaného, kasačný súd konštatuje, že argumentácia sťažovateľa nemá potenciál zmeniť závery krajského súdu v napadnutom rozsudku.

35. Podľa zistení kasačného súdu žalovaný v napadnutom rozhodnutí, ako aj správca dane v prvostupňovom rozhodnutí, pomerne jasne a bez akýchkoľvek pochybností opakovane poukazovali na to, že žalobca bol účastný daňového podvodu na DPH a zároveň na druhej strane taktiež (opakovane) tvrdili, že žalobca nesplnil zákonné podmienky pre priznanie nároku na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu EÚ, keď žalobca nepreukázal prepravu sporného tovaru zo Slovenskej republiky do Poľska deklarovanému odberateľovi spoločnosti ZUZANEX. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na str. 29 prvostupňového rozhodnutia, keď správca dane uviedol: „Dokazovanie jednoznačne preukazuje podvodné transakcie s uvedenou komoditou. Daňový subjekt CORAL spol. s r.o. nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy preukazujúce, že sa na uvedenej pochybnej transakcii vedome nezúčastnil.“ Správca dane ďalej konštatoval: „Na základe zisteného stavu kontrolovaný daňový subjekt CORAL spol. s r.o. svojho obchodného partnera pozná dlhodobo (pozn. deklarovaný odberateľ ZUZANEX), zúčastňuje sa obchodných transakcií s uvedeným subjektom podozrivého charakteru a je zjavné, že neprijal opatrenia, aby sa deklarovanými transakciami vyhol účasti na podvode s daňou z pridanej hodnoty.“ Taktiež na sr. 47 prvostupňového rozhodnutia správcu dane uviedol: „Kontrolovaný daňový subjekt CORAL spol. s r.o. síce predložil formálne dôkazy za účelom preukázania práva na oslobodenie od dane, ale zistilo sa, že transakcia bola podozrivá od začiatku a pri výkone dokazovania sa potvrdilo, že bola spojená s podvodom na dani z pridanej hodnoty, spáchanej odberateľom v inom členkom štáte (predkladaním falošných faktúr, nepravdivých vyhlásení, deklarováním dodania tovaru pre slovenský subjekt - nárazníka a zmiznutého obchodníka Access line s.r.o., pričom daň z nadobudnutia na tomto stupni preukázateľne nebola priznaná ani zaplatená). Správca dane disponuje dôkazmi, ktoré ho oprávňujú tvrdiť, že kontrolovaný daňový subjekt o tejto skutočnosti, že transakcia, ktorá tvorí základ nárokovaného práva na oslobodenie od dane je súčasťou podvodnej schémy, vedel resp. vedieť mal. Je preukázané, že kontrolovaný daňový subjekt nekonal s náležitou starostlivosťou, aby sa svojím konaním vyhol účasti na podvode daňou z pridanej hodnoty.“ Uvedené závery správcu dane prevzal do svojho rozhodnutia aj žalovaný. Je zrejmé, že argumentácie sťažovateľa v podanej kasačnej sťažnosti o tom, že správca dane a žalovaný svoje rozhodnutia jednoznačne založili na nepreukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok žalobcom pre uplatnenie nároku a oslobodenie od dane v kontexte citovanej textácie záverov správcu dane z prvostupňového rozhodnutia, neobstojí. Sťažovateľ svojou sťažnosťou argumentáciou relevantným spôsobom nespochybnil záver krajského súdu v napadnutom rozsudku.

36. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že zákonné podmienky pre oslobodenie od dane sú splnené. Finančné orgány teda na základe daňovej kontroly buď v zásade komunikujú pochybnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávnych alebo formálnych podmienok, ktoré daňovému subjektu jasne a zrozumiteľne avizujú a umožňujú mu ich predkladaním ďalších dôkazov vyvracať (dôkazné bremeno daňového subjektu), alebo konštatujú záver o účasti daňového subjektu na daňovom úniku a sú zaťažené preukazovaním jeho participácie (dôkazné bremeno finančných orgánov).

37. Kasačný súd na dôvažok uvádza, že uvedený záver kasačného súdu automaticky neznamená, že žalobcovi má byť nárok na oslobodenie od dane uznaný. Kasačný súd má za to, že daňové orgány v predmetnom konaní zistili skutkový stav riadne a dostatočne na vyvodenie jednoznačných záverov. Tak ako v napadnutom rozsudku načrtnol krajský súd v ďalšom konaní však bude úlohou sťažovateľa, aby v naznačenom smere opätovne rozhodol o odvolaní žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu

dane, najmä si jednoznačne na základe vykonaného dokazovania ozrejnil, či žalobca splnil podmienky na oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH pri dodaní tovaru spoločnosti ZUZANEX do Poľska. Pokiaľ zotrvá na argumentácii, že tieto neboli splnené z dôvodu, že nebola preukázaná preprava tovaru z tuzemska do Poľska, a teda hmotnoprávne podmienky pre oslobodenie od dane splnené neboli, nie je dôvod sa ďalej zaoberať prípadnou účasťou žalobcu na podvodnom konaní.

38. Na záver kasačný súd uvádza, že pri preskúvaní kasačnej sťažnosti zistil, že sa už v obdobnej veci totožných účastníkov konania, vo vzťahu k obdobným rozhodnutiam správnych orgánov a krajského súdu (iba v časti týkajúcej sa uplatneného nároku na oslobodenie od dane z dodávok z tuzemska do iného členského štátu pre deklarovaného odberateľa ZUZANEX), zaoberal obdobnou právnou otázkou v rozhodnutí sp. zn. 2Sfk/70/2022 zo dňa 31. júla 2023, v ktorom konajúci kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného ako sťažovateľa taktiež ako nedôvodnú zamietol.

39. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie. Kasačný súd preto postupom podľa § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozsudok sp. zn. 2Sfk/70/2022 z 31. júla 2023 (zdaňovacie obdobie január 2016), v ktorom konajúci kasačný súd uviedol:

„13. Správny súd zrušil preskúvané rozhodnutie žalovaného z dôvodu, že ho považoval za nedostatočne zrozumiteľné z hľadiska jeho dôvodov. Konkrétne z neho nemalo byť zrejmé, z akého dôvodu bol žalobcovi jednak odmietnutý odpočet DPH, ako aj dôvody pre konštatovanie nesplnenia podmienok pre oslobodenie od DPH pri intrakomunitárnej dodávke tovaru. Sťažovateľ považoval dôvody pre vydanie preskúvaného rozhodnutia za dostatočne zreteľné a brojil proti právnemu posúdeniu správneho súdu uvedenom v napadnutom rozsudku.

14. S týmto právnym posúdením správneho súdu sa kasačný súd stotožňuje v dôsledku čoho považuje kasačnú sťažnosť za nedôvodnú. Skutočne sťažovateľ v preskúvanom rozhodnutí na jednej strane konštatuje, že existencia deklarovaného tovaru nebola v konaní spochybnená. Ďalej potom uvádza, že akýsi zodpovedajúci tovar síce na skladoch spoločnosti MRAZIARNE a.s Sládkovičovo bol, avšak nebolo ho jednoznačne možné jednoznačne stotožniť s tovarom uvedeným na faktúrach, čo by svedčalo o absencii hmotnoprávnej podmienky odpočtu DPH - materiálnej existencii plnenia deklarovaného na faktúrach. Sťažovateľ ďalej pokračoval s argumentáciou, že žalobca splnil hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH a preukázal reálnu existenciu zdaniťelného plnenia, avšak odpočet DPH mu bol odmietnutý z dôvodu vedomej účasti na podvodnom reťazci, ktorého cieľom bolo získanie daňovej výhody spočívajúcej v uplatnení neoprávneného odpočtu DPH. Obdobnú argumentačnú líniu sťažovateľ viedol aj ohľadom zdaniťelných obchodov, z ktorých si žalobca uplatnil oslobodenie od DPH pri intrakomunitárnej dodávke tovaru. (pozn. v prejednávanej veci správca dane na jednej strane spochybnil prepravu sporného tovaru zo Slovenskej republiky do Poľska deklarovanému odberateľovi spoločnosti ZUZANEX a zároveň konštatoval, že žalobca síce formálne predložil dôkazy za účelom preukázania práva na oslobodenie od dane, ale zistilo sa, že transakcia bola spojená s podvodom na dani z pridanej hodnoty.)

15. Vzhľadom na vyššie uvedené právne závery sťažovateľa vyplývajúce z preskúvaného rozhodnutia je vskutku nutné konštatovať, že vo vzájomnej súvislosti spôsobujú značný chaos čo do účelu daňového konania, ktorým v danom prípade bolo preveriť, či si žalobca zákonne uplatnil odpočet/oslobodenie od DPH, pretože nie je možné nepochybne určiť, čo bolo v samotnej podstate dôvodom vyrubenia rozdielu dane. Na druhú stranu kasačný súd považuje za vhodné poznamenať, že daňové orgány v predmetnom konaní zistili skutkový stav riadne a dostatočne na vyvodenie jednoznačných záverov (tohto názoru bol aj správny súd v napadnutom rozsudku).

...

17. Ako dôvody odmietnutia nároku na odpočet DPH/ oslobodenie intrakomunitárnej dodávky tovaru od DPH zásadne prichádzajú v úvahu len nasledovné:

- nepreukázanie splnenia podmienok (neunesenie dôkazného bremena);
- dopustenie sa daňového podvodu, resp. vedomá účasť daňového subjektu na podvodnom reťazci;
- zneužitie práva.

18. Súdny dvor EÚ v rámci ustálenej judikatúry týkajúcej sa práva na odpočet DPH upraveného smernicou o DPH vyvodil, že prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť právo na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že dovolávanie sa tohto práva je podvodné alebo zneužívajúce. Ďalej rozhodol, že dôsledok zneužitia alebo podvodu sa v zásade týka aj uplatnenia práva na oslobodenie od dane na základe dodania v rámci Spoločenstva (rozsudok SD EÚ vo veci C-273/11

Mecsek-Gabona, bod 54). Súdny dvor napokon potvrdil, že v rozsahu, v akom prípadné odmietnutie priznania práva vychádzajúceho zo smernice o DPH odráža všeobecnú zásadu, podľa ktorej nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom požívať práva upravené právnym systémom Únie, takéto odmietnutie vo všeobecnosti prináleží vykonať vnútroštátnym orgánom a súdom, a to bez ohľadu na právo v oblasti DPH, ktoré ovplyvnil podvod, teda vrátane práva na vrátenie DPH (rozsudok SD EÚ vo veci C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i, bod 46).

19. Dôvody odmietnutia nároku na odpočet DPH, respektíve nepriznania oslobodenia od DPH pri intrakomunitárnej dodávke tovaru, je nutné striktné rozlišovať. Toto rozlíšenie je osobitne dôležité pre určenie, či dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt (žalobcu) alebo správcu dane. Zároveň je správca dane v procese dokazovania podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku povinný oznámiť svoje pochybnosti o skutočnostiach deklarovaných daňovým subjektom dostatočne jednoznačne a určito tak, aby daňový subjekt mohol efektívne tieto pochybnosti správcu dane rozptýliť a neostal v pochybnostiach akým smerom má rozvíjať svoju argumentáciu a čo má v daňovom konaní preukázať.

20. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018).

21. Jednotlivé dôvody sa navyše vzájomne vylučujú. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené (rozsudok SD EÚ v spojených veciach SGI a Valérieane C-459/17 a C-460/17).“

V. Záver

40. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje vo výroku za vecne správny, dostatočne odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

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

Poučenie:

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