

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/76/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7018201008
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 09. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7018201008.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej žalobcu (sťažovateľa): DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., so sídlom M. R. Štefánika 3504/14, 075 01 Trebišov, IČO: 44 186 266, právne zastúpený: Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Trhová 992/1, 960 01 Zvolen, IČO: 50 492 934, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101659886/2018 zo dňa 24.08.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/152/2018 - 92 zo dňa 17.03.2021, takto

rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/152/2018 - 92 zo dňa 17.03.2021 sa z r u š u j e a v e c sa v r a c i a Správnemu súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Košice ako správca dane rozhodnutím č. 100934084/2018 zo dňa 11.05.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 65 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 44 214,78 eur za zdaňovacie obdobie apríl 2010, a to na základe daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za dané zdaňovacie obdobie.

2. Správca dane jednak (i) nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľmi REJACORPORATION, s.r.o., Solid Press Slovakia s.r.o. a Tatra Trade Corporation, s.r.o. za dodanie potravinárskych komodít (olej, ocot, ryža a energetické nápoje) a jednak (ii) neuznal oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru (olej) žalobcom spoločnosti SABCOM 2008 s.r.l. v Rumunsku.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 101659886/2018 zo dňa 24.08.2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) na odvolanie žalobcu potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

4. Žalovaný konštatoval, že správca dane vykonal rozsiahle šetrenie vo vzťahu k prepravcom, dodávateľom i odberateľom tovaru, pričom využil i výsledky zistení z daňovej kontroly u žalobcu za iné zdaňovacie obdobia a u dodávateľov žalobcu, ako aj odpovede získané medzinárodnou výmenou informácií. Preverení prepravy tovaru správca dane zistil, že tovar existoval, bol účelovo premiestňovaný a po splnení účelu - odčerpania DPH bol prepravený ku konečným spotrebiteľom. Na

základe vykonaného dokazovania žalovaný zastával názor, že jediným účelom obchodných transakcií spočívajúcich v deklarovaní nákupu a predaja potravinárskych komodít bolo zneužitie práva a získanie neoprávnenej daňovej výhody. Rovnako žalovaný konštatoval, že žalobca svoj nárok na odpočet DPH a oslobodenie od DPH preukazoval len listinnými dôkazmi, ale reálne dodanie tovaru nepreukázal a neunesol tak dôkazné bremeno. Jedným z dôkazov v predmetnom konaní bola výpoveď svedka P. F. C., bývalého konateľa spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., ktorý popisoval fungovanie fakturačných tokov s cieľom získať od štátu financie prostredníctvom DPH. Táto spoločnosť vyhotovovala faktúry za odplatu, za účelom zníženia daňovej povinnosti na DPH jednotlivých obchodných spoločností v reťazci. Predmetné obchody podľa svedka nemali reálny komerčný základ a ich jediným zmyslom bolo získať financie od štátu. Žalovaný tiež skonštatoval, že nedošlo k prekročeniu dĺžky trvania daňovej kontroly.

II.

Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia) a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

6. Krajský súd zamietol žalobu ako nedôvodnú rozsudkom č. k. 7S/152/2018 - 92 zo dňa 17.03.2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

7. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd žalobnú námietku ohľadne zániku práva vyrubiť daň a prekročenia zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly. Poukázal na časové okolnosti vykonávania daňovej kontroly, kedy daňová kontrola sa začala dňa 21.07.2010, rozhodnutím zo dňa 27.06.2011 bola prerušená z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“) adresovanej českej a rumunskej daňovej správe z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, a 21.09.2015 pominuli dôvody, pre ktoré bolo konanie prerušené a správca dane oznámil žalobcovi, že pokračuje vo výkone daňovej kontroly. Vzhľadom na predĺženie daňovej kontroly bola lehota na vykonanie daňovej kontroly stanovená dňa 15.10.2015. Protokol z daňovej kontroly bol vypracovaný dňa 28.09.2015 a tento bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k nemu doručený žalobcovi (dňa 30.09.2015 - pozn. kasačného súdu), pričom dňa 13.10.2015 došlo k prerokovaniu protokolu so žalobcom. Krajský súd následne skonštatoval, že pri výkone daňovej kontroly u žalobcu nedošlo k porušeniu procesných lehôt upravujúcich dobu trvania daňovej kontroly ani dobu možnosti vyrubiť daň. Navyše uviedol, že na prerušenie daňovej kontroly existoval relevantný dôvod, pretože predmet žiadosti o MVI bol relevantný vo vzťahu k predmetu kontroly. Napokon uviedol, že dĺžka následného vyrubovacieho konania po rozhodnutí žalovaného v odvolacom konaní (nakolko prvostupňové rozhodnutie bolo žalovaným dvakrát zrušené - pozn. kasačného súdu) nemá vplyv na lehotu na vykonanie daňovej kontroly. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd aj žalobnú námietku, že správca dane vykonával počas prerušenia daňovej kontroly dôkazy a tieto sú z tohto dôvodu nezákonné.

8. Krajský súd dal za pravdu daňovým orgánom aj v otázke hmotnoprávneho posúdenia veci, a síce že v konaní nebolo preukázané, že došlo k reálnemu uskutočneniu obchodov tak, ako to deklaroval žalobca predloženými faktúrami. Vyhodnotením všetkých dôkazov vrátane výpovede F. C. ako aj výpovedí zamestnancov žalobcu - P. B. a M. Q., ako aj informácií získaných z MVI mal súd za to, že daňové orgány správne dospeli k tomu, že nedošlo k dodaniu tovaru do zahraničia tak, ako to deklaroval žalobca. V tejto súvislosti už žalobca následne neprodukoval žiadny dôkaz, ktorým by tieto zistenia vyvrátil. Výpoveď F. C. nebola ani jediným ani rozhodujúcim dôkazom v danej veci, ale len jedným z dôkazov, ktoré správca dane a žalovaný v konaní hodnotil. Hodnotené boli všetky získané dôkazy a to predložené listiny, výsledky miestnych zisťovaní, informácie získané z MVI, výpoveď F. C., výpovede svedkov navrhnutých žalobcom - P. B. a M. Q. ako aj dôkazné materiály získané od orgánov činných v trestnom konaní. Krajský súd nesúhlasil ani s názorom žalobcu, že by správny orgán vychádzal zo skutkových zistení, ktoré nie sú obsahom administratívneho spisu.

9. Napokon krajský súd neakceptoval ani poslednú žalobnú námietku ohľadom toho, že základ rozhodnutia je v rozpore so spismi a nemá v nich oporu ohľadom vedomosti a zapojenia sa žalobcu do nelegálnej činnosti spolu s jeho obchodnými partnermi (spoločnosť Tatra Trade Corporation, s.r.o., REJA CORPORATION s.r.o., Solid Press Slovakia, s.r.o.). Súd poukázal na odôvodnenie prvostupňového

rozhodnutia, s ktorým sa stotožnil aj žalovaný, kde správca dane dostatočným spôsobom uzavrel z dôkazov tento záver ako aj záver o tom, na základe čoho konateľ žalobcu musel mať vedomosť o nelegálnej činnosti obchodných partnerov a to, že s jeho vedomím bol žalobca zapojený do tejto činnosti. Súd v tomto poukázal na odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia (s. 51) a rozhodnutia žalovaného (s. 33).

10. Záverom krajský súd skonštatoval, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ a § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“), a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

11. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil podľa § 462 ods. 1 SSP, alternatívne, aby podľa § 462 ods. 2 SSP zmenil rozsudok krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a z dôvodu nepreskúmateľnosti a nedostatku dôvodov rozsudku správneho súdu, čo kasačný súd subsumoval pod dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

12. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom správneho súdu, že zákonné lehoty na výkon daňovej kontroly boli dodržané. Správny súd neuviedol, aké konkrétne otázky správca dane v žiadostiach o MVI položil, čo nimi sledoval a zisťoval. Nie je zrejme ani dôvod trvania výmeny informácií. Je tu aj rozpor v tom, aký bol dôvod prerušenia konania samotného, nakoľko sa najprv uvádza, že správca dane čakal na obdržanie odpovede z MVI a následne sa uvádza, že správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. Konaním o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia nie je MVI, čiže samotný titul vydania rozhodnutia o prerušení konania bol sporný.

13. Sťažovateľ namietal, že výsledky z MVI a predaj zahraničným subjektom nemali vplyv na rozhodnutie správcu dane o neuznaní práva na odpočet dane z nákupu tovaru od tuzemských spoločností. Sťažovateľ tiež namietal, že z dôvodu polozenia prejudiciálnej otázky Najvyšším súdom SR Súdnemu dvoru EÚ uznesením sp. zn. 5Sžfk/34/2018 z 05.03.2020 ohľadne výkladu sporných ustanovení týkajúcich sa vplyvu prekročenia lehôt na výmenu informácií v rámci MVI na zákonnosť daňovej kontroly mal správny súd konanie prerušiť. Tiež vytkol správne súdu, že nevyvodil konzekvencie z toho, že správca dane bol počas prerušenia daňového konania nečinný.

14. Správny súd podľa sťažovateľa nevenoval pozornosť tomu, či žalovaný v rozhodnutí skutočne vyhodnotil všetky zistené skutočnosti vo vzťahu k sťažovateľovi. Namietal, že daňové orgány vykonali široké dokazovanie, ale ako podklad pre rozhodnutie vzali do úvahy prevažne len výpoveď svedka F.. C.. Správny súd v rozsudku nevyhodnotil detailné príklady nesprávnych a nepodložených skutkových záverov žalovaného, ktoré sú v rozpore s obsahompisu.

15. Podľa sťažovateľa krajský súd opomenul, že sa malo prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Aj keď krajský súd tvrdil, že správca dane bol oprávnený uvážiť, aké dôkazy vykoná a akú dôkaznú silu z nich vyvodí, sťažovateľ oponoval, že mal tiež uviesť, aké dôkazy navrhoval sťažovateľ, a prečo im nevyhovelo, a zároveň prečo niektoré dôkazy (listiny, svedkov) považoval za hodnovernejšie než iné. Bez týchto náležitostí je rozhodnutie súdu nepreskúmateľné.

16. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne vyhodnotil i nedôvodnosť vypočutia sťažovateľom navrhovaných svedkov. Sťažovateľ sa ohradil voči záveru žalovaného, že nebolo účelné vykonávať výsluchy „zamestnancov žalobcu“ K.. F., P.. B. a F.. U., nakoľko už dodanie tovaru vylúčil konateľ dodávateľa Tatra Trade Corporation (TTC) F.. C.. Dotyčné osoby neboli zamestnancami žalobcu, ale pracovali v iných spoločnostiach, napr. dodávateľa REJA Corporation s.r.o., alebo prepravcu M.G.M. Express s.r.o., teda mohli vecne potvrdiť reálnosť uskutočnenia obchodov čo do dodania tovaru, prepravu a pod.

17. Sťažovateľ tiež namietal vyhodnotenie svedeckej výpovede F. C., ktorý sa vyjadroval iba všeobecne k obchodom bez popisu konkrétne sledovaného časového obdobia a aj sám potvrdil ich reálne uskutočnenie (spomenuté v obsahu rozhodnutia žalovaného, že TTC nakupoval tovar prevažne zo zahraničia a ďalej ho predával pre sťažovateľa). Z tohoto vyplýva, že tovar skutočne existoval a bol aj predmetom obchodovania medzi TTC a sťažovateľom. Preto sú právne závery súdu o fiktívnosti všetkých obchodov nesprávne a nevychádzajú z vykonaného dokazovania.

18. Krajský súd podľa sťažovateľa nevyhodnotil ani námietky o existencii ďalších dôkazov. Svedkovia popísali bližšie existenciu reálneho dodania tovaru, prepravu tovaru, dopravcov, sklady a tieto výpovede ostali bez povšimnutia (osobitne v prípade dodávateľa REJA CORPORATION s.r.o. a Solid Press Slovakia, s.r.o.). Súd nevysvetlil, na základe čoho prikladá podstatný význam výpovediam svedka F. C., pričom inými svedeckými výpoveďami sa pri vyhodnotení ani len nezaobrá. Rozhodnutie je v danom smere nepreskúmateľné.

19. Ďalej sťažovateľ argumentoval, že krajský súd sa nesprávne vysporiadal aj s otázkou údajnej vedomosti sťažovateľa o zapojení sa do karuselového obchodu. O tom, že sťažovateľ sa mal vedome zapájať do fiktívnych obchodov a predstierať prevzatie tovaru či intrakomunitárne dodanie, nebol okrem spochybneného svedectva F. C. vecný dôkaz.

20. Sťažovateľ tiež namietal nepreskúmateľnosť záveru krajského súdu i daňových orgánov v otázke spochybnenia intrakomunitárneho dodania tovaru. Zdôraznil, že miesto dodania si určil sám odberateľ a žiadny predpis podnikateľovi neprikazuje, že miestom dodania tovaru musí byť len jeho sídlo. Krajský súd opomenul vyhodnotiť skutočnosti uvádzané v obsahu prvostupňového rozhodnutia, kde sa prostredníctvom MVI podrobne popisovali tovar, dodanie, prepravcovia a priznanie nadobudnutia tovaru v daňových priznaniach vo vzťahu k zahraničným odberateľským spoločnostiam.

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojom rozhodnutí a stanovisku k žalobe, námietky sťažovateľa považoval za neopodstatnené a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“) začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/76/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

23. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 2 SSP v rozhodujúcom znení), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 SSP).

24. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28.09.2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

25. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol správnu žalobu podanú proti rozhodnutiam finančných orgánov o vyrubení rozdielu na dani z pridanej hodnoty

sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie apríl 2010 z dôvodu neuznania práva na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľmi REJACORPORATION, s.r.o., Solid Press Slovakia s.r.o. a Tatra Trade Corporation, s.r.o. za dodávku potravinárskych komodít ako aj práva na oslobodenie od DPH z faktúr vystavených sťažovateľom za intrakomunitárne dodanie komodít spoločnosti SABCOM 2008 s.r.l. v Rumunsku. Správca dane a žalovaný jednak konštatovali nesplnenie dôkazného bremena sťažovateľom, súčasne však tiež posúdili plnenia v zistenom fakturačnom reťazci ako umelé plnenia s cieľom získania daňových výhod.

26. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

27. Kasačný súd úvodom poukazuje na skutočnosť, že vydaniu napadnutých rozhodnutí predchádzala daňová kontrola vykonávaná (výlučne) za zdaňovacie obdobie apríl 2010, avšak obdobné námietky sťažovateľa za obdobného skutkového stavu a okruhu dodávateľských a odberateľských spoločností už boli predmetom rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR i Najvyššieho správneho súdu SR. S kasačnými námietkami týkajúcimi sa procesnoprávných aspektov dĺžky daňovej kontroly sa preto kasačný súd vysporadúva samostatne v bodoch 28 až 32 odôvodnenia tohto rozsudku. Kasačnými námietkami týkajúcimi sa hmotnoprávneho posúdenia veci a právneho vyhodnotenia skutkového stavu sa kasačný súd zaoberá v bodoch 33 až 36 vychádzajúc pritom zo svojich skorších rozhodnutí vydaných v konaniach medzi totožnými účastníkmi.

28. Prvú námietku sťažovateľa ohľadne prekročenia zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.

29. Krajský súd podľa kasačného súdu správne ustálil časové okolnosti začiatku, doby prerušenia a skončenia vykonávania daňovej kontroly (viď bod 7 odôvodnenia tohto rozsudku) a následne aj správne uzavrel, že dĺžka trvania daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie apríl 2010 nepresiahla zákonom stanovenú dĺžku jedného roka (po vylúčení doby prerušenia daňovej kontroly). Sťažovateľ vytkol správne súdu, že túto otázku posúdil sám a neprerušil konanie z dôvodu položenia prejudiciálnej otázky Najvyšším súdom SR Súdnemu dvoru EÚ uznesením sp. zn. 5Sžfk/34/2018 z 05.03.2020. Kasačný súd poukazuje na to, že v čase vydania tohto rozsudku je už Súdnym dvorom EÚ v predmetnej veci rozhodnuté, a to tak, že prekročenie lehôt na vybavenie žiadostí o MVI stanovených v príslušných predpisoch Únie nemá vplyv na zákonnosť daňovej kontroly, a preto je uvedená námietka bez právnej relevancie. Súdnym dvorom EÚ rozsudkom vo veci C-186/20 zo dňa 30.09.2021 rozhodol o Najvyšším súdom SR predložených prejudiciálnych otázkach tak, že: „Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“ Rešpektujúc uvedený právne záväzný názor Súdného dvora EÚ dospel kasačný súd k záveru, že lehoty stanovené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (ktorá v § 46 ods. 10 Daňového poriadku stanovuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o MVI vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality.

30. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľa, že správny súd neuviedol, aké konkrétne otázky správca dane v žiadostiach o MVI položil, čo nimi sledoval a zisťoval, kasačný súd poukazuje na to, že takúto žalobnú námietku sťažovateľ v správnej žalobe neuplatnil. V žalobe namietal výlučne len dĺžku trvania daňovej kontroly a vykonávanie dôkazov počas jej prerušenia, nie dôvodnosť samotného prerušenia. V zmysle príslušných ustanovení Správneho súdneho poriadku nemôže sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy, resp. uvádzať nové dôvody, ktoré v konaní pred správnym súdom neuplatnil (§ 439 ods. 3 písm. b) SSP, § 441 SSP). Z tohto dôvodu sa nimi kasačný súd nezaoberal.

31. Obdobne to platí aj pre sťažovateľom namietaný rozpor v dôvode prerušenia konania samotného, nakoľko sa najprv uvádza, že správca dane čakal na obdržanie odpovede z MVI a následne sa uvádza, že správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. Len pre úplnosť kasačný súd uvádza, že je pravdou, že ustanovenie § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku formuluje ako dôvod možného prerušenia daňového konania buď skutočnosť, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo skutočnosť, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, teda aj podľa nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010. Ide však len o formálnu chybu bez vplyvu na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, kedy z obsahu rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly (č. 20 admin spisu) i obsahu administratívneho spisu je zrejme, že dôvodom prerušenia bolo podanie žiadosti o MVI.

32. Sťažovateľ takisto až v kasačnej sťažnosti prvýkrát uplatnil námietku, že výsledky z MVI a predaj či dovoz zahraničným subjektom nemali vplyv na rozhodnutie správca dane o neuznaní práva na odpočet dane z nákupu tovaru od tuzemských spoločností. Pre úplnosť však kasačný súd uvádza, že predmetom daňovej kontroly vykonávanej za zdaňovacie obdobie apríl 2010 a dôvodom pre určenie rozdielu na DPH sťažovateľovi v prvostupňovom rozhodnutí za toto zdaňovacie obdobie bolo aj neuznanie práva sťažovateľa na oslobodenie od dane pri dodávke tovaru sťažovateľom do zahraničia (Rumunsko a Českej republiky). Z tohto dôvodu boli informácie z MVI pre vydanie rozhodnutia relevantné.

33. Pokiaľ ide o námietky spočívajúce v nesprávnom právnom posúdení veci, kľúčovou právnou otázkou v predmetnej veci bolo, či správny súd náležite právne posúdil mieru dôkazného bremena, ktorá zaťažovala sťažovateľa v daňovom konaní a v tomto kontexte aj správne posúdil rozsah a výpovednú hodnotu dokazovania vykonaného správcom dane a žalovaným. S obdobnými kasačnými námietkami sťažovateľa ako v prejednávanej veci sa kasačný súd už zaoberal napríklad v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/35/2017 zo dňa 26.09.2019 (zdaňovacie obdobie jún 2009) a rozsudkoch Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/48/2021 zo dňa 03.08.2022 (zdaňovacie obdobie november 2010), sp. zn. 8Sžfk/50/2021 zo dňa 03.8.2022 (zdaňovacie obdobie máj 2010), sp. zn. 1Sžfk/72/2021 zo dňa 24.05.2022 (zdaňovacie obdobie december 2009), sp. zn. 2Sfk/22/2021 zo dňa 20.12.2022 (zdaňovacie obdobie február 2009), sp. zn. 2Sfk/45/2021 zo dňa 26.10.2022 (zdaňovacie obdobie august 2008) a sp. zn. 6Sžfk/6/2021 zo dňa 30.11.2022 (zdaňovacie obdobie január 2011). Vo všetkých doteraz rozhodnutých veciach kasačný súd uznal dôvodnosť kasačnej sťažnosti a zrušil rozsudky správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

34. Otázka zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom bola dôkladne rozobraná napríklad v rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/6/2021 zo dňa 30.11.2022 vydanom v konaní medzi totožnými účastníkmi, v ktorom konajúci súd uviedol nasledovné všeobecné východiská plne aplikovateľné aj na prejednanú vec:

„24. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

25. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). ...

29. Lhká zneužiteľnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019

a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

30. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcou dane. 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“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pod č. 71/2017).

31. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcu dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku). ...

33. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo

veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. 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).

34. Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (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). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva 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).

35. V tomto smere možno uviesť, že daňovým podvodom na účely daňového konania možno rozumieť zavinené „protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne mu zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod“ (RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95). Dôvodom pre neuznanie odpočítania DPH alebo oslobodenia od dane nie je len uskutočnenie daňového podvodu, ale aj účasť na ňom. „Právo na odpočítanie dane sa odoprie, nielen ak zdaniteľná osoba spácha daňový podvod sama, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa zúčastňovala na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH, alebo ho prinajmenšom uľahčila. Takáto zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za subjekt, ktorý sa podieľa na daňovom podvode alebo ho uľahčuje, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z ďalšieho predaja tovaru alebo z používania služieb v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnila na výstupe (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, ako aj rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47, ako aj citovanú judikatúru)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 25). Daňový podvod a účasť na ňom ako dôvody pre nepriznanie práva na úseku DPH sú konštruované na princípe zavinenia. Stávajú sa teda dôvodom pre nepriznanie práva na úseku daní vtedy, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie (odpočet alebo oslobodenie) mal vedomosť o svojej účasti na podvode alebo nemal o tejto účasti vedomosť, avšak to v dôsledku toho, že pri preverovaní svojho obchodného partnera nepostupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou (bližšie pozri aj bod 32 tohto rozsudku). „[S] režimom s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným smernicou 2006/112 nie je zlučiteľné odopretie uvedeného práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknutá transakcia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iná transakcia, ktorá je súčasťou reťazca dodávok pred alebo po transakcii vykonanej uvedenou zdaniteľnou osobou, bola predmetom podvodu v oblasti DPH. Zavedenie systému objektívnej zodpovednosti by totiž išlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu nárokov štátnej pokladnice (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 25, a rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 49)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 26).

36. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel, C-439/04 zo dňa 6. júla 2006. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá konštruje

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

1. Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
2. Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
3. Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
4. Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

37. Dôvodom pre odopretie odpočtu DPH alebo oslobodenia od dane môže byť tiež zneužitie práva. „Preukázanie zneužívania na jednej strane vyžaduje, aby obchodná transakcia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedla k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane zo súboru objektívnych skutočností musí vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu“ (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci HALIFAX a iní, C-255/02 zo dňa 21. februára 2006, bod 86). Je potrebné si však uvedomiť, že zneužitím práva v zásade nie je postup podnikateľa, ktorý si z dvoch daňových režimov, medzi ktorými má na výber, vyberie ten, ktorý pre neho výhodnejší. Daňový subjekt má právo vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzil svoj daňový dlh - daňová optimalizácia (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci HALIFAX a iní, C-255/02 zo dňa 21. februára 2006, bod 73). O zneužitie práva v daňovej oblasti ide teda vtedy, ak majú plnenia čisto umelý charakter a s ohľadom na právne, ekonomické a personálne prepojenia je zrejmé, že výlučným alebo prevažujúcim účelom týchto plnení je získanie daňovej výhody v rozpore s jej účelom (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci HALIFAX a iní, C-255/02 zo dňa 21. februára 2006, bod 81).

38. V prípade zneužitia práva teda musí z objektívne vykonaného dokazovania vyplývať, že (i) plnenie napriek formálnemu dodržaniu podmienok podľa práva vedie k získaniu daňovej výhody v rozpore s cieľom sledovaným predmetnými ustanoveniami (tzv. objektívny test) a (ii) hlavný/prevažujúci cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu (tzv. subjektívny test).

39. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že zneužitie práva je dôvodom len na odňatie neoprávnenej daňovej výhody. „Keď však už došlo ku konštatácii, že predmetné plnenia boli zneužívajúce, takéto plnenia musia byť znovu zadefinované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce uvedené zneužívanie“ (RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 89, rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci HALIFAX a iní, C-255/02 zo dňa 21. februára 2006, bod 93 a 94)

40. Zhrňujúc doteraz uvedené možno konštatovať, že zatiaľ čo pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt a jeho dobrá viera v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valériane, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva dôkazné bremeno ťaží finančné orgány.

35. Aplikujúc vyššie uvedené zásady na predmetný prípad kasačný súd konštatuje, že krajský súd si v prvom rade jednoznačným spôsobom neustálil dôvod, na základe ktorého žalovaný a správca dane odopreli odpočet a oslobodenie od dane sťažovateľovi v zdaňovacom období apríl 2010. Konkrétne si neustálil, či v danej veci bolo dôvodom neuznania daňových oprávnení (i) nepreukázanie hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH alebo oslobodenia od dane, (ii) spáchanie daňového podvodu alebo účasť na daňovom podvode alebo (iii) zneužitie práva. Správny súd na jednej strane v bodoch 42 - 45 dáva za pravdu daňovým orgánom v ich závere, že k preukázaniu dodania tovaru spôsobom deklarovaným sťažovateľom nedošlo, čoby nasvedčovalo tomu, že dôvodom nepriznania nárokov sťažovateľa bolo nepreukázanie hmotnoprávnych podmienok pre ich vznik. Na druhej strane však v bode 46 s poukazom na závery daňových orgánov uvádza, že žalobca musel mať vedomosť o nelegálnej činnosti obchodných partnerov. V prípade nepriznania nároku na odpočet DPH či oslobodenie od DPH z dôvodu účasti na daňovom podvode alebo zneužitia práva v daňovej oblasti však ide o situácie, v ktorých hmotnoprávne podmienky priznania týchto práv v zásade nie sú sporné. Inými slovami, ak správny súd na jednej strane konštatuje, že sťažovateľ nepreukázal hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH či oslobodenia od dane a na druhej strane konštatuje, že musel mať vedomosť o podvodnom konaní v

reťazci, vnútorne si tieto závery odporujú. Vo vzťahu k záverom správneho súdu o zapojení sťažovateľa do daňového podvodu pritom z rozsudku už nevyplýva splnenie podmienok Axel Kittel testu, ktorých splnenie je pri aplikácii tohto dôvodu vyžadované.

36. Kasačný súd si je vedomý, že k vyššie uvedenému „miešaniu“ dôvodov pre nepriznanie nárokov sťažovateľa (nesplnenie hmotnoprávnych podmienok a účasť sťažovateľa na daňovom podvode alebo zneužití práva) došlo už aj v rozhodnutiach daňových orgánov. Úlohou správneho súdu bude v tomto smere overiť, či pre jeden z týchto postupov v predmetnej veci boli splnené podmienky, a to vo vzťahu k nároku sťažovateľa na odpočítanie DPH podľa § 49 a § 51 zákona o DPH ako aj jeho nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH. V rámci tohto postupu sa správny súd vysporiada aj s jednotlivými čiastkovými zisteniami uvedenými v rozhodnutí správcu dane a dôkazmi svedčiacimi tomu, že tovar existoval (uvedenými napr. na strane 17, 20 prvostupňového rozhodnutia). Správny súd vezme na zreteľ, že v prípade prvej alternatívy (nesplnenie hmotnoprávnych podmienok) dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa, ale v prípade druhej a tretej alternatívy (účasť sťažovateľa na daňovom podvode alebo zneužití práva) dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane.

37. Kasačný súd okrem vyššie uvedenej nezrozumiteľnosti v otázke dôvodu nepriznania sťažovateľových nárokov tiež konštatuje, že rozsudok krajského súdu obsahuje v prevažnej miere len zopakovanie záverov daňových orgánov bez konkrétneho zodpovedania žalobných námietok sťažovateľa. Krajský súd sa nedostatočne vysporiadal s tvrdeniami žalobcu, že dodanie a preprava tovaru boli preukázané sťažovateľom označenými dôkazmi. Krajský súd sa vo svojej argumentácii v podstate len stotožnil s názormi daňových orgánov poukazujúc na všeobecné zásady dokazovania v daňovom konaní. Zrozumiteľne však sťažovateľovi nevysvetlil, prečo na dôkazy a zistenia nasvedčujúce existencii plnenia medzi zúčastnenými subjektmi nebolo možné v konaní prihliadať a aké konkrétne zistenia a dôkazy ich hodnovernosť spochybňovali. Krajský súd tiež nedostatočne vyhodnotil obsah výpovede svedka C., ktorý skôr poukazoval na umelo vytvorený reťazec, v ktorom k pohybu tovaru medzi zúčastnenými subjektami naopak dochádzalo. Sťažovateľ sa tak od krajského súdu nedozvedel, na základe akých skutočností nebolo preukázané dodanie tovaru od ním deklarovaných dodávateľov. Rovnako sa nedozvedel, na základe akých konkrétnych skutočností nebolo preukázané dodanie tovaru odberateľovi v Rumunsku. Kasačný súd však nemôže dať za pravdu sťažovateľovi ohľadne námietky, že správny súd nesprávne vyhodnotil nedôvodnosť vypočutia sťažovateľom navrhovaných svedkov. Záver žalovaného, že nebolo účelné vykonávať výsluchy „zamestnancov žalobcu“ K.. F., P. B., M. U., ktorý sťažovateľ namietal, nebol obsahom napadnutého rozhodnutia žalovaného v prejednávanej veci.

38. Vyššie uvedené skutočnosti vedú kasačný súd k záveru, že rozsudok správneho súdu je nedostatočne odôvodnený a vychádza tiež z nesprávneho právneho posúdenia miery dôkazného bremena zaťažujúceho sťažovateľa.

39. Vzhľadom na to, že kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, napadnutý rozsudok krajského súdu považuje za potrebné zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP správneho súdu v Košiciach, a to s odkazom na § 3 ods. 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov. V ďalšom konaní je správny súd viazaný právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP). Jeho úlohou bude opätovne prejednať vec sťažovateľa a poskytnúť relevantné odpovede na všetky jeho podstatné žalobné námietky.

40. O nároku na náhradu trov kasačného konania ako aj o nároku trov konania pred správnym súdom rozhodne v súlade s § 467 ods. 3 SSP správny súd.

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

Poučenie:

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