

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/27/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200235
Dátum vydania rozhodnutia: 11. 07. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4021200235.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD. (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): CORAL, spol. s r.o., so sídlom Novozámocká 207, Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, zastúpeného JUDr. Svetlanou Kšiňanovou, PhD., advokátkou so sídlom Štefánikova 4, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100300431/2021 z 22. februára 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/59/2021-118 z 22. februára 2023, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/59/2021-118 z 22. februára 2023 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100300431/2021 z 22. februára 2021 z r u š u j e a vec žalovanému v r a c i a na ďalšie konanie.

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

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, predmetom ktorej bola daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január - december 2012, január - december 2013, január - február 2014.

2. Správca dane rozhodol o prerušení daňovej kontroly z dôvodu potreby získania informácií prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií (ďalej „MVI“), pričom daňové konanie bolo prerušené od 6. marca 2015 do 7. mája 2015; od 19. júna 2015 do 4. januára 2016; od 27. januára 2016 do 9. septembra 2016; a od 19. septembra 2016 do 24. júla 2017.

3. Záverom daňovej kontroly bolo vydanie protokolu z 21. augusta 2017, v ktorom za mesiac september 2012 správca dane uviedol, že si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“) okrem iných aj z kúpy kuracieho mäsa od dodávateľa Peter Štěpánek, s.r.o. a dodávateľa Konex SK plus s.r.o.

4. Správca dane rozhodnutím č. 101348009/2020 z 24. augusta 2020 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“) určil žalobcovi rozdiel v sume 541 893,12 € na DPH za zdaňovacie obdobie september 2012, keď nepriznal uplatnený nadmerný odpočet 515 331,63 € a vyrubil daň v sume 26 561,49 €. Podľa správcu dane nebolo preukázané uskutočnenie zdaniateľných obchodov zo strany oboch spomenutých

dodávateľov, resp. ich subdodávateľov, ale že vykonané dokazovanie preukazuje, že tieto spoločnosti slúžili na zakrývanie podvodov s DPH ako deklarovaní dodávatelia pre iné spoločnosti - ich odberateľov.

5. Žalovaný na odvolanie žalobcu rozhodnutím č. 100300431/2021 z 22. februára 2021 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný okrem iného dôvodil, že dôkazné bremeno na preukázanie práva na odpočítanie dane ťaží daňový subjekt, a daňový subjekt má právo sa pýtať dodávateľov na ich subdodávateľov, aj na pôvod tovaru. Žalovaný tiež uviedol, že žalobca mohol byť súčasťou reťazca, ktorého cieľom bolo odpočítanie dane za účelom optimalizácie výsledného vzťahu k štátnemu rozpočtu. Žalobca podľa žalovaného nespĺnil zákonnú podmienku podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej „zákon o DPH“), pretože nepreukázal, že dodávateľom tovaru vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH z titulu dodania tovaru. Žalovaný nespochybnil, že tovar bol uskladnený v Mraziarňach Sládkovičovo, ale to nepreukazuje, kto je majiteľom, resp. dodávateľom uskladneného tovaru.

II. Konanie pred správnym súdom

6. Proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu, v ktorej žiadal zrušiť preskúmané rozhodnutie žalovaného súčasne s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a priznať žalobcovi plnú náhradu trov konania. Krajský súd v Nitre (ďalej „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/59/2021-118 z 22. februára 2023 (ďalej len „preskúmaný rozsudok“) žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej „SSP“) zamietol.

7. Správny súd na úvod konštatoval, že námietku nezákonného postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly vyhodnotil ako nedôvodnú, keďže daňová kontrola pri zohľadnení jej prerušení trvala celkovo 357 dní. Okrem toho uviedol, že správca dane neporušil akékoľvek zákonné ustanovenie alebo nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010, keď pri prerušení daňovej kontroly postupoval podľa § 61 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej „daňový poriadok“).

8. Správny súd ďalej uviedol, že nezistil ani žalobcom konkretizované porušenie, spočívajúce vo vykonávaní úkonov počas prerušenia daňovej kontroly, pretože žalobcom namietané zápisnice z ústneho pojednávania z 9. mája 2016 a z 1. júna 2016 sa v administratívnom spise nenachádzajú, ako ani daňové orgány na tieto zápisnice nepoukazujú v rámci svojich rozhodnutí, a preto ani správny súd nemohol konštatovať existenciu žalobcom vytýkaného konkrétneho porušenia procesných predpisov.

9. K námietke žalobcu ohľadne určenia rozdielu dane správny súd uviedol, že správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim listinných dokladov od žalobcu a jeho dodávateľov prostredníctvom dožiadaného správcu dane, pričom preveril i ďalšie spoločnosti, nakoľko bolo nesporne preukázané, že s predmetným tovarom sa obchodovalo aj v ďalšom dodávateľsko-odberateľskom vzťahu, ktorý správca dane riadne zistil a identifikoval vychádzajúc z informácií získaných od subjektov tvoriacich jednotlivé články obchodného reťazca.

10. Čo sa týkalo argumentácie žalobcu ohľadom znaleckého posudku, v tomto ohľade správny súd uviedol, že objektívny skutkový stav nebolo možné založiť len na účtovnej a daňovej evidencii. Pretože v znaleckom posudku neboli zohľadnené skutočnosti zistené v priebehu dokazovania, poskytoval znalecký posudok len odpovede na otázky o objeme obchodov týkajúcich sa nákupu a predaja kuracích pŕs, kuracích rezňov, vyčíslenie zaplatenej dane, výšku prijatých platieb, bilanciu zaplatenej dane, či formálny výklad zákona o DPH. Keďže v danej veci bola jednoznačne spochybnená opodstatnenosť a priebeh zdanielných plnení tak, ako boli formálne deklarované prostredníctvom predložených dokladov v preverovanom zdaňovacom období, uvedená argumentácia ani podľa názoru správneho súdu neobstála.

11. Správny súd následne poukázal na novšiu judikatúru, a to rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/26/2019 z 25. mája 2022, týkajúci sa obchodu s kuracím mäsom, z ktorého vyplynulo, že sťažovateľova námietka proti jeho zaťaženiu dôkazným bremenom bola nedôvodná už z dôvodu jeho mylnej predstavy o tom, že správca dane nemohol pri vyhodnocovaní preukaznosti dokladov vychádzať z odôvodnených pochybností.

12. Správny súd po analýze vykonaných dôkazov konštatoval, že:

- v prípade dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o. nebolo preukázané, že u predchádzajúceho článku tohto reťazca jednotlivým subjektom vznikla daňová povinnosť, na ktorú následne nadväzovala daňová povinnosť nasledujúceho obchodného článku a následne právo žalobcu na odpočítanie dane. Nebol teda preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH ani u priameho dodávateľa žalobcu - spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o.;

- nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov zo strany spoločnosti Konex SK plus s.r.o. a jej dodávateľov, k čomu žalobca rovnako žiadne preukazujúce dôkazy nepredložil.

13. K námietke presunu dôkazného bremena na správcu dane pri hodnotení podvodného konania správny súd uviedol, že dôvodom na rozhodnutie správcu dane o nepriznaní odpočítania dane nebolo podvodné konanie alebo podozrenie z podvodného konania žalobcu alebo jeho dodávateľov a subdodávateľov, ale skutočnosť, že v konaní nebolo preukázané, že k samotnému dodaniu tovaru reálne došlo, resp. predloženými dôkazmi nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok pre odpočet dane. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nebolo podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj to, aby k uskutočneniu dodávky tovaru aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch.

14. Na záver správny súd uviedol, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci, pričom v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva nebolo potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, keďže je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádzalo dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladal, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

III. Kasačná sťažnosť

15. Proti preskúmanému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorú formálne odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP tak, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd preskúmaný rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a rozhodol aj o nároku na náhradu trov konania.

16. Správny súd podľa sťažovateľa nesprávne vyhodnotil námietku nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu MVI, keďže z administratívneho spisu nebolo možné zistiť dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Správca dane mal dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či boli dané dôvody, pre ktoré bolo nutné daňovú kontrolu prerušiť a nie len konštatovať, že celkový čas trvania daňovej kontroly nepresiahol rok. Okrem toho poznamenal, že správcom dane boli položené nesprávne otázky, výsledkom ktorých boli nepoužiteľné a irelevantné odpovede.

17. Sťažovateľ ďalej považoval za nesprávne právne posúdenú otázku vykonávania úkonov správcom dane počas prerušenia daňovej kontroly. Keďže všetky preverované obdobia sa viedli jednou daňovou kontrolou s jedným vyhotoveným protokolom z daňovej kontroly, bolo irelevantné, aké konkrétne obdobia a aké subjekty boli predmetom uvedeného dožiadania.

18. Sťažovateľ podľa svojho tvrdenia splnil hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH a ich splnenie aj riadne preukázal. Odkázal na závery vyplývajúce zo znaleckého posudku, ktorý predložil v daňovom konaní (ktorý bol podľa sťažovateľa relevantným dôkazom práve preto, že vychádzal z daňovej a účtovnej evidencie), ako aj na ostatné predložené listinné dôkazy (faktúry, skladové a účtovné evidencie).

19. Sťažovateľ ďalej poukázal na nemožnosť aplikácie rozsudkov uvedených správnym súdom na tento uvedený prípad, keďže správca dane podľa sťažovateľa potvrdil, že žalobca tovarom uvedeným na

faktúre reálne disponoval a s ním aj obchodoval; materiálna existencia zdaniteľného plnenia správcom dane spochybnená podľa sťažovateľa nebola a dodávateľ dodávateľa tovaru nebol sťažovateľov subdodávateľ.

20. Preukázať vznik daňovej povinnosti v každom článku reťazca zo strany daňového subjektu nebolo podľa názoru sťažovateľa právne možné, keďže sťažovateľ nemal vedomosť o tom, s kým obchodoval jeho dodávateľ. Povinnosť preukázať vznik daňovej povinnosti v každom článku reťazca nebolo podmienkou pre priznanie práva na odpočet DPH.

21. Sťažovateľ ďalej tvrdil, že vyhlásenia deklarovaného dodávateľa o dodaní zdaniteľného plnenia boli preukázané v konaní a vyplývali z daňového priznania za dané zdaňovacie obdobie, ktoré mal správca dane k dispozícii. Spoločnosti, ktoré označil správca dane ako spoločnosti, ktoré daň nepriznali a neodviedli, neboli dodávateľmi sťažovateľa a ani neboli žiadnymi jeho subdodávateľmi. Pokiaľ nejaký daňový subjekt neplnil svoje povinnosti, toto nemohlo byť na ťarchu sťažovateľa.

22. So spoločnosťami COKER s.r.o, Optar s.r.o. RINOR s.r.o., ROFOC s.r.o. (zmiznutými obchodníkmi) sťažovateľ neobchodoval a tieto spoločnosti ani nepoznal, a keďže ani neboli dodávateľmi sťažovateľa, nemohol byť s prípadnými daňovými podvodmi nijako spojený. Sťažovateľovi žiadny podvodný úmysel v konaní preukázaný nebol a konštatácie správcu dane, že žalobca o podvode vedel resp. mal vedieť nebolo možné vyvodiť objektívne zo skutočnosti, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH bolo súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

23. Podľa sťažovateľa, ak nejaká účtovná jednotka nemala k dispozícii účtovné doklady, potom bolo jej povinnosťou zdokumentovať účtovníctvo a to nebolo povinnosťou žalobcu, z čoho vyplýva, že sa nemohol žalobca dostať do dôkaznej núdze. Žalobca nemohol preukazovať skutočnosti z účtovníctva iného daňového subjektu.

24. Ďalej namietal, že prvostupňové rozhodnutie a preskúmané rozhodnutie si odporujú v otázke, či je dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane účasť na daňovom podvode, resp. či sťažovateľ disponoval s tovarom.

25. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

26. Prejednávaná vec bola predložená Najvyššiemu správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej „kasačný súd“) ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná, kasačný súd vo veci nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozsudok bol vyhlásený verejne po predpísanom oznámení dňa jeho vyhlásenia.

27. Kasačný súd z vlastnej rozhodovacej činnosti zistil, že obdobné námietky sťažovateľa už boli predmetom viacerých konaní pred kasačným súdom. Tieto sa týkali záverov z totožnej daňovej kontroly, obdobného skutkového stavu i právneho posúdenia nároku na odpočet DPH, napríklad rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/44/2023 z 30. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie december 2013), sp. zn. 2Sfk/5/2023 z 30. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie apríl 2012), sp. zn. 2Sfk/12/2023 z 30. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie január 2012), sp. zn. 5Sfk/14/2023 z 28. marca 2024 (zdaňovacie obdobie január 2014), sp. zn. 4Sfk/24/2023 z 21. februára 2021 (zdaňovacie obdobie február 2013), sp. zn. 2Sfk/28/2023 z 26. októbra 2023 (zdaňovacie obdobie september 2013), sp. zn. 4Sfk/38/2023 z 27. marca 2024 (zdaňovacie obdobie jún 2012), sp. zn. 4Sfk/41/2023 z 27. marca 2024 (zdaňovacie obdobie august 2012). Kasačný súd v týchto konaniach uznal sťažovateľovu argumentáciu, v dôsledku čoho bolo kasačným sťažnostiam vyhovie.

28. Kasačný súd, v podstatnom sa stotožňuje s rozsudkom Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/28/2023 z 26. októbra 2023 (týkajúcim sa zdaňovacieho obdobia september 2013, kde vystupovali

rovnakí deklarovaní dodávateľa ako v teraz súdnej veci, teda spoločnosti Peter Štěpánek s.r.o., Konex SK Plus, s.r.o.), postupom podľa § 464 ods. 1 SSP naň odkazuje a nižšie z neho cituje podstatné časti. Istou odlišnosťou je, že na rozdiel od odkazovanej veci, v práve posudzovanej veci správny súd neskončatoval, že by sťažovateľ participoval na daňovom podvode. Pre posúdenie dôvodnosti kasačnej sťažnosti vo vzťahu k udržateľnosti napadnutého rozsudku i preskúmaného rozhodnutia v časti vyhodnotenia dokazovania a právneho posúdenia v otázke (ne)splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane je však tento rozdiel nevýznamný.

29. Pre lepšiu zrozumiteľnosť kasačný súd cituje podstatné závery, ako i niektoré ďalšie pasáže rozsudku, vysvetľujúce kontext úvah kasačného súdu:

23. V rámci rozhodovacej činnosti kasačného súdu už bolo judikované, že z pohľadu východiskových otázok nastolených v rámci daňovej kontroly na DPH je vždy potrebné diferencovať medzi (1) preukazovaním podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (a) hmotnoprávnych, (b) formálnych a (2) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu (a) daňového podvodu alebo (b) zneužitia práva (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/47/2021 z 26.4.2023).

24. Hmotnoprávne podmienky v rámci preukazovania práva na priznanie práva na odpočet DPH spočívajú v tom, že (1) daňový subjekt nárokuje si odpočet je zdaniteľnou osobou, (2) tovar, ktorým odôvodňuje právo na odpočítanie DPH, musí byť dodaný inou (ďalšou) zdaniteľnou osobou a (3) zdaniteľná osoba predmetný tovar následne použije vlastné zdaniteľné plnenia.

25. Formálne podmienky v rámci preukazovania práva na priznanie práva na odpočet DPH potom v zásade reflektujú na požiadavky, týkajúce sa zákonných náležitostí predloženej faktúry.

26. Od preukazovania hmotno-právnych a formálno-právnych podmienok práva na odpočítanie dane je potom potrebné dôsledne odlišovať dôvody pre nepriznanie odpočtu DPH z dôvodu vedomej účasti zdaniteľnej osoby na obchodoch poznačených daňovým podvodom, prípadne zneužívajúce konanie zdaniteľnej osoby spočívajúce v úmysle získať daňovú výhodu.

27. Daňový podvod, resp. daňový únik, je v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej Únie možné chápať v intenciách účasti zdaniteľnej osoby na zdaniteľných obchodoch, ktorých účelom je profitovať na systéme DPH tým, že jeden z účastníkov obchodu štátu daň neodvedie a ďalší účastník si uplatňuje právo na jej odpočítanie. Súdny dvor Európskej Únie vo svojej judikatúre (napr. C-439/04 a C- 440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL) však zároveň uvádza, že ak je plnenie tejto zdaniteľnej osoby súčasťou iných plnení v dodávateľskom reťazci poznačených daňovým podvodom, ktoré predchádzajú alebo nasledujú po plnení tejto zdaniteľnej osoby, jej právo na odpočítanie DPH nemôže byť obmedzené, ak zdaniteľná osoba nebola na podvodnom konaní priamo zúčastnená, resp. o takomto konaní nevedela alebo nemohla vedieť.

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

39. Pokiaľ ide o spochybnenie hmotnoprávných podmienok, toto je v predmetnej veci postavené len na pochybnostiach správca dane týkajúcich sa subdodávateľov dodávateľov sťažovateľa - teda na subdodávateľoch spoločností Peter Štěpánek, Konex SK Plus a NEXT TRADE. Správca dane, žalovaný a správny súd postavili svoje pochybnosti v zásade na nekontaktnosti zistených subdodávateľov, nedostatku ich materiálnych a personálnych podmienok pre realizáciu obchodnej činnosti a podozrivom toku tovaru. Z týchto zistení príslušné orgány vyvodzujú, že ak tovar nemohli dodať deklarovaní subdodávateľa deklarovaným dodávateľom, potom nemohol byť tovar dodaný ani deklarovanými dodávateľmi žalobcovi a došlo k spochybneniu materiálnej podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane - postavenia skutočného dodávateľa tovaru ako platiteľa dane.

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

neznamená, že deklarovaný dodávateľ tovar daňovému subjektu - sťažovateľovi skutočne nedodal, resp. že deklarovaný dodávateľ tovar nezískal z iných, hoci nepriznaných, zdrojov a následne dodal daňovému subjektu.

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

42. Záver správnych orgánov a správneho súdu, že sťažovateľ v predmetnej veci neunesol svoje dôkazné bremeno a nepreukázal materiálne/hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane, je preto nesprávny a vychádzajúci z nesprávneho právneho posúdenia veci.

43. Čo sa týka miery dôkazného bremena a tvrdenej vedomej účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ako ďalšieho dôvodu neuznania práva na odpočítanie dane, ani tento neobstojí.

44. Kasačný súd opätovne zdôrazňuje, že pri posudzovaní podvodného konania a participácie sťažovateľa na ňom sa musí zmeniť náhľad príslušných orgánov, keď to nie je sťažovateľ, ktorý je povinný preukazovať, že sa nedopustil podvodného konania, resp. vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ale je to úloha a povinnosť orgánov finančnej správy preukázať sťažovateľovi buď podvodné konanie alebo vedomú (vedel alebo musel vedieť) účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

45. V tomto smere kasačný súd konštatuje, že správca dane vykonal pomerne rozsiahle šetrenie týkajúce sa subdodávateľského článku viacerých obchodných prípadov sťažovateľa. Z rozhodnutia správcu dane, žalovaného a ani z napadnutého rozsudku však nie je zrejmá už prvá skutočnosť, ktorá musí byť pri daňovom podvode ako dôvode odmietnutia práva na odpočítanie dane objasnená - kde v obchodnom reťazci a či vôbec vznikol daňový únik. Teda nebolo zistené, či a ktorý dodávateľ/subdodávateľ zdaniteľný obchod na daňové účely nepriznal, fakticky neodviedol daň alebo si účelovo fiktívnymi obchodmi ponížil svoju daňovú povinnosť.

46. Rovnako sa kasačný súd stotožňuje aj s námietkou sťažovateľa, že príslušné orgány neunesli svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu toho, či sa sťažovateľ priamo dopustil podvodného konania v predmetnej veci, resp. či vedome (vedel alebo mal vedieť) participoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že príslušné orgány v zásade neoznačili ani jediný dôkaz, ktorý by takejto vedomosti, resp. vedomej účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom mal svedčiť.

[...]

52. Vyššie uvedené závery kasačného súdu bez ďalšieho neznamenujú automaticky, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) v ďalšom konaní priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby buď relevantným a zodpovedným spôsobom spochybnili rozhodujúce dôkazy preukazujúce splnenie hmotnoprávných/materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane alebo aby preukázali, že napriek splneniu hmotnoprávných/materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane je toto potrebné odmietnuť s ohľadom na skutočnosť, že sťažovateľ buď priamo uskutočňoval daňový podvod alebo vedel či mal vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou. Dôkazné bremeno na preukázanie daňového podvodu a účasti sťažovateľa na ňom pritom ťaží finančné orgány. [...]"

30. Kasačný súd sa na podklade kasačných sťažností sťažovateľa zaoberal aj obdobnými námietkami procesnej povahy. Kasačný súd preto opäť využívajúc postup podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na

odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/44/2023 z 30. novembra 2023, ktorý v bodoch 13 až 17 skonštatoval nasledovné:

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

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

15. Nie je možné stotožniť sa ani s námietkou sťažovateľa poukazujúcou na vykonávanie úkonov správcou dane počas prerušenia daňovej kontroly. Týmto úkonmi mali byť miestne zisťovania - výsluchy osoby konateľa sťažovateľa, ktoré preukazujú zápisnice č. 103101336/2016 z 09.05.2016 a č. 103252041/2016 z 01.06.2016. Z obsahu oboch zápisníc je možné usúdiť, že smerovali k preverovaniu zdanieľných obchodov medzi sťažovateľom ako dodávateľom a obchodnou spoločnosťou NEXT TRADE, s.r.o., so sídlom: Banská 4, Nové Mesto nad Váhom, IČO: 36 324 825 ako odberateľom. Zároveň z nich vyplýva, že tieto boli vykonané v rámci daňovej kontroly, ktorá bola uskutočňovaná u spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o., teda inej daňovej kontroly vykonanej u daňového subjektu odlišného od sťažovateľa. Uvedená skutočnosť je zrejme aj dôvodom prečo sa označené zápisnice nenachádzajú v administratívnom spise príslušnom k prejednávanej veci.

16. Správca dane nevykonával úkony týkajúce sa prerušenej daňovej kontroly, v dôsledku čoho ani nemohol, tak ako tvrdil sťažovateľ, zneužiť inštitút prerušenej daňovej kontroly na jej faktické predĺženie.
17. Každý daňový subjekt má v zmysle § 39 daňového poriadku povinnosť poskytovať správcovi dane súčinnosť potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, ktoré je zo širšieho hľadiska vyhladávacou činnosťou realizovanou správcou dane (okrem iného) za účelom správneho určenia dane. Túto povinnosť má bez ohľadu na to, či je v danom momente subjektom prebiehajúcej (resp. prerušenej) daňovej kontroly, samozrejme za predpokladu, že sa úkony správcu dane vykonávajú v rámci inej daňovej kontroly.“

31. Vychádzajúc z vyššie citovaných dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že preskúmaný rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a odklonil sa aj od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP. Vadou nesprávneho právneho posúdenia veci trpí aj preskúmané rozhodnutie žalovaného. Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP zmenil preskúmaný rozsudok správneho súdu tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude žalovaný viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu.

32. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 SSP tak, že úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom. O výške náhrady trov konania rozhodne po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník, Správny súd v Bratislave, na ktorý prešiel výkon správneho súdnictva z Krajského súdu v Nitre.

33. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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