

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/13/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200096
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 04. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200096.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobcu: Ing. Ľudovít Kulich s miestom podnikania J. Bottu 1260/32, Partizánske, IČO 11 741 180, zastúpeného: ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA LAW OFFICE Mgr. Jaroslav Valjent, JUDr. Matej Valjent so sídlom Jesenského 232, Partizánske proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100480122/2021 zo dňa 23.03.2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/30/2021 - 82 zo dňa 08.09.2021, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/30/2021 - 82 z 08.09.2021 zrušuje a vec sa vracia Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č. k. 13S/30/2021 - 82 zo dňa 08.09.2021 Krajský súd v Trenčíne postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100480122/2021 zo dňa 23.03.2021, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Partizánske č. 101646078/2020 zo dňa 29.10.2020. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 5.954,89 € na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2019, nadmerný odpočet v sume 4.006,40 € nebol žalobcovi priznaný a žalobcovi bola vyrubená DPH v sume 1.948,49 €, keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH úhrnom v sume 5.954,89 € z faktúr od dodávateľa Energetické systémy Slovensko a.s., nasledovne:

- faktúra č. 20190079 zo dňa 02.05.2019, predmet: Base Cardomilc, Base Extray, Pasta Dopia Panna, Pasta Bisk, Variegato Amarenagel, Variegato Bisk, Variegato Lamponissimo, základ dane 8.233,46 €, 20 % DPH 1.646,69 €,
- faktúra č. 20190082 zo dňa 02.05.2019, predmet: citrónová aróma prášková, základ dane 2.695 €, 20 % DPH 539 €,
- faktúra č. 20190083 zo dňa 03.05.2019, predmet: sušené mlieko Opočno, základ dane 3.450 €, 20 % DPH 690 €,
- faktúra č. 20190085 zo dňa 06.05.2019, predmet: sušené mlieko Opočno, základ dane 9.900 €, 20 % DPH 1.980 €,
- faktúra č. 20190099 zo dňa 22.05.2019, predmet: múka hladká pšeničná, základ dane 2.496 €, 20 % DPH 499,20 €,
- faktúra č. 20190100 zo dňa 22.05.2019, predmet: smotana, základ dane 3.000 €, 20 % DPH 600 €.

2. Správny súd v rozsudku konštatoval, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných spornými faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že zdaniiteľné plnenia nedodala žalobcovi spoločnosť Energetické systémy Slovensko a.s., o čom žalobca pri náležitej obozretnosti mohol a mal mať vedomosť, bol opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu. Predmetné zdaniiteľné plnenia boli realizované v obchodnom reťazci, do ktorého boli spoločnosť Energetické systémy Slovensko a.s. ako dodávateľ a spoločnosť Energetické systémy s.r.o. ako subdodávateľ umelo vložené len z dôvodu narušenia neutrality DPH a získania daňovej výhody v podobe uplatnenia nadmerného odpočtu DPH na poslednom stupni. Spoločnosť Energetické systémy s.r.o. je ekonomicky nefungujúcim subjektom, na daniach má voči štátu dlho vo výške 1.648.554,22 € s tým, že za zdaňovacie obdobie máj 2019 neodviedla DPH do štátneho rozpočtu. Konateľom spoločnosti Energetické systémy s.r.o. je osoba, ktorá je štatutárom mnohých nekontaktných obchodných spoločností. Rovnako ani spoločnosť Energetické systémy Slovensko a.s. neodviedla do štátneho rozpočtu DPH za zdaňovacie obdobie máj 2019 a nedoplatok na dani predstavuje celkovo sumu 109.647,83 €, z toho nedoplatok na DPH predstavuje sumu 86.068,82 €.

3. Podľa súdu žalobca pri obchodných transakciách sám konal s dodávateľmi tovaru z iných členských štátov EÚ, sám realizoval objednávky tovaru a taktiež aj jeho prepravu. Aby sa žalobca vyhol prenosu daňovej povinnosti (samozdaneniu) bolo potrebné medzi žalobcu a dodávateľa z iného členského štátu EÚ umelo vložiť iný subjekt tzv. nárazník, ktorým v danom prípade boli subdodávateľ Energetické systémy s.r.o. a dodávateľ Energetické systémy Slovensko a.s. Takýmto konaním došlo k narušeniu neutrality systému DPH, čo v konečnom dôsledku umožnilo žalobcovi ako konečnému článku vykonštruovaného obchodného reťazca získať neoprávnený daňový prospech vo forme nadmerného odpočtu DPH. Predmetné plnenie je tak poznačené daňovým únikom, o ktorom žalobca vzhľadom na okolnosti daného prípadu vedel, keďže predmetné obchody v reťazci sám dojednával. Vzhľadom na to nemohol byť nárok na nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie máj 2019 žalobcovi uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky uvedené v ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. pre odpočet DPH.

4. Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že pre uplatnenie nároku na odpočet DPH postačuje, ak disponuje reálnym zdaniiteľným plnením a k tomu vystavenou faktúrou. Ako je uvedené v bode 31 tohto rozsudku, pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH nepostačuje iba predloženie faktúry s predpísaným obsahom, pretože pre vznik nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať aj reálne vykonanie obchodu. Ak teda chceme hovoriť o reálnom zdaniiteľnom plnení, musí byť taktiež splnená i tá podmienka, že toto zdaniiteľné plnenie poskytol práve dodávateľ deklarovaný na predmetnej faktúre. Pokiaľ mal žalobca v tomto smere iný právny názor, krajský súd sa s ním nestotožnil. Reálne uskutočnenie sporných zdaniiteľných plnení v takomto zmysle žalobca v žiadnom prípade nepreukázal, pretože z vykonaného dokazovania je zrejmé, že sporné zdaniiteľné plnenia neposkytol žalobcovi deklarovaný dodávateľ Energetické systémy Slovensko a.s.

5. Námitka žalobcu, že dôvodom nepriznania odpočtu DPH nie sú nedostatky na strane dodávateľa nebola podľa súdu taktiež dôvodná. Žalobca má povinnosť prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10), pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). Podľa správneho súdu možno od žalobcu spravodlivo požadovať, aby mal vedomosť o svojich obchodných partneroch a aby pri obchodovaní zachovával potrebnú mieru opatrnosti. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Za stavu, že žalobca podstúpi riziko a začne s nedôveryhodným, príp. neprevereným subjektom obchodovať, musí si byť vedomý následkov svojho nezodpovedného konania.

6. Daňová výhoda žalobcu spočíva v tom, že umelým vložením subdodávateľa a dodávateľa medzi žalobcu a dodávateľa z iného členského štátu EÚ sa žalobca vyhol samozdaneniu, čo žalobcovi umožnilo uplatňovať si nadmerný odpočet DPH. Žalobca teda v rámci umelo vytvoreného reťazca jednoznačne získal daňovú výhodu. Správny súd sa nestotožnil ani s námitkou nedostatočne zisteného skutkového stavu a jeho nesprávneho vyhodnotenia. Z administratívneho spisu je nadovšetko zrejmé,

že správca dane vo veci vykonal rozsiahle dokazovanie a v tomto smere mu nemožno skutočne nič vyčítať. Taktiež nie je dôvodná námietka, že zistený skutkový stav správca dane a žalovaný nesprávne vyhodnotili. Aj správny súd je toho názoru, rovnako ako správca dane a žalovaný, že z vykonaného dokazovania je nesporné, že spoločnosti Energetické systémy s.r.o. ako subdodávateľ a Energetické systémy Slovensko a.s. ako dodávateľ žalobcu boli do obchodného reťazca vložené bez ekonomického opodstatnenia, teda len umelo a s účelom narušiť neutralitu DPH, čo žalobcovi umožnilo uplatniť si nadmerný odpočet DPH.

7. Rozhodovacou praxou kasačného súdu je ustálené, že pokiaľ správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na faktúre (k čomu v posudzovanom prípade nepochybne došlo), musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažovaný dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti potrebné pre priznanie nároku na uznanie uplatnených výdavkov. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdanieľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Správny súd sa teda nestotožnil s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane nezákonne zaťažili žalobcu dôkazným bremenom. Rovnako sa správny súd nestotožnil s tvrdením žalobcu, že si splnil svoju dôkaznú povinnosť. Vychádzajúc z toho, že spoločnosti Energetické systémy s.r.o. ako subdodávateľ a Energetické systémy Slovensko a.s. ako dodávateľ žalobcu boli do obchodného reťazca, na konci ktorého sa nachádzal žalobca len umelo vložené, nemožno potom dospieť k inému záveru, len k takému, že žalobca nesplnil predpoklady pre odpočet DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. Správny súd sa teda nestotožnil so žalobcom, že splnil zákonné predpoklady podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. pre uplatnenie nároku na odpočet DPH zo sporných faktúr.

II. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko žalovaného

a) kasačná sťažnosť

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, kde predovšetkým namietal, že:

- preukázal reálne dodanie tovaru, ktorý bol predmetom daňovej kontroly, kedy navrhol správcovi dane pri výkone daňovej kontroly, aby vykonal miestu obhliadku dodaného tovaru, čo však správca dane neurobil (aj napriek tomu, že v rámci daňovej kontroly za iné zdaňovacie obdobie a to konkrétne november 2018), správca dane miestu obhliadku vykonal a mieste zistil, že sa dodaný tovar skutočne u sťažovateľa nachádza), a b) reálne dodanie a dovoz tovaru preukázal aj správnymi a úplnými listinnými a teda účtovnými a daňovými dokladmi.

- s podnikateľskými subjektmi (pozn. s obchodnými spoločnosťami Energetické systémy s.r.o. a Energetické systémy Slovensko a.s.), ktoré označuje žalovaný resp. Krajský súd v Trenčíne ako subjekty, ktoré mali byť „umelo“ vložené do obchodného reťazca podnikal približne 4 roky, a za celé toto obdobie vždy došlo a dochádzalo k reálnemu dodaniu objednaného tovaru, k jeho riadnej fakturácii a úhrade, vždy išlo o reálne obchody.

- v okamihu, kedy sa prvýkrát dozvedel o tom, že uvedené spoločnosti Energetické systémy s.r.o. a Energetické systémy Slovensko a.s. majú daňové nedoplatky resp. sú daňovými dlžníkmi (uvedená informácia bola sťažovateľovi oznámená pri jeho výsluchu v rámci daňovej kontroly a to zamestnancom správcu dane), ukončil dodávateľsko-odberateľské vzťahy s uvedenými spoločnosťami, a tieto nahradil novými dodávateľmi potravinárskeho tovaru. Ak by mal vedomosť skôr o daňových nedoplatkách uvedených spoločností, nikdy by s nimi nenadviazal obchodné vzťahy a neodoberal od týchto spoločností tovar.

- je nepochybne preukázané, že pri každej faktúre sa nachádza podrobný súpis dodaného tovaru, dodanie tovaru potvrdzujú potvrdenia o platbách, účtovná evidencia Daňového subjektu, preto nemožno hovoriť, že v danom prípade ide o situáciu, že by disponoval iba faktúrou so všeobecným opisom zdanieľného plnenia, ktoré by bolo nepreskúmateľné.

- ak sťažovateľ disponuje existenciou materiálneho plnenia faktúrou a prílohami a s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré sa stali u dodávateľa a jeho subdodávateľa znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.

b) stanovisko žalovaného

9. Žalovaný sa v písomnom vyjadrení stotožnil s právnym posúdením veci uvedeným v rozhodnutiach vydaných v daňovom konaní a súdom. Kasačná sťažnosť neobsahuje podľa jeho názoru dôvody, pre ktoré by bol rozsudok správneho súdu nezákonný.

III. Konanie pred kasačným súdom

10. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

11. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

12. Podľa § 24 ods. 1 písm. a), b), c) Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

13. Podľa § 24 ods. 2, 3, 4 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

14. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

15. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

16. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

17. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

18. Keďže obdobná procesná situácia bola riešená pod spis. zn. 5Sfk/11/2022, kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na rozhodnutie vydané v predmetnej veci poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a na vybrané časti rozhodnutí odkazuje:

19. „Sťažovateľ vo svojej podstate brojil proti záveru správneho súdu, že zdaniteľné plnenia (potravínárske tovary) nedodala žalobcovi spoločnosť Energetické systémy Slovensko a.s., t. j. že sporné zdaniteľné plnenia neposkytol sťažovateľovi deklarovaný dodávateľ Energetické systémy Slovensko a.s. V tomto je sťažovateľovi potrebné dať za pravdu, keďže dodanie tovaru spôsobom deklarovaným sťažovateľom nebolo dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie dane alebo oslobodenia od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie dane alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty 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 dotknutá

tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Vyššie uvedené podmienky vyplývajúce zo Smernice 2006/112/ES sú prevzaté do zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty“.

20. „Z napadnutého rozsudku správneho súdu je zrejmé, že správny súd svoje posúdenie zameral na otázku preukázania dodávateľa tovaru, kde spochybnil, že tento bol sťažovateľovi dodaný deklarovaným dodávateľom Energetické systémy Slovensko a.s. Správny súd sa tak zameral na otázku splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného však vyplýva, že (primárnym) dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane sťažovateľovi nebolo nesplnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane (a teda ani spochybnenie hmotnoprávnej podmienky spočívajúcej v dodaní tovaru alebo poskytnutí služby inou zdaniteľnou osobou - dodávateľom Energetické systémy Slovensko a.s.). V tejto súvislosti je preto potrebné sa stotožniť so sťažovateľom, že správny súd vec nesprávne právne posúdil v otázke nesplnenia jednej z hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, ktorá však z obsahu napadnutého rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia správcu dane nevyplývala. Podstatou prvostupňového rozhodnutia správcu dane a napadnutého rozhodnutia žalovaného bolo odopretie nároku na odpočítanie dane sťažovateľovi z dôvodu tvrdeného daňového podvodu a vedomosti sťažovateľa o ňom. Týmto dôvodom sa však správny súd nezaoberal, i keď sťažovateľ vo svojej správnej žalobe (body 35. a 36.) so záverom správcu dane o jeho tvrdenej účasti na daňovom podvode nesúhlasil“.

21. „Sťažnostné body sťažovateľa súvisiace so záverom správneho súdu, že sporné zdaniteľné plnenia neposkytol sťažovateľovi deklarováný dodávateľ Energetické systémy Slovensko a.s., sú preto dôvodné, čoho dôsledkom je zrušenie napadnutého rozsudku (§ 462 ods. 1 SSP) a vrátenie veci na ďalšie konanie Správneho súdu v Banskej Bystrici, na ktorý v zmysle § 3 ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov s účinnosťou od 01.06.2023 prešiel výkon súdnictva vo vzťahu ku konaniam vo veciach, v ktorých dovtedy konal Krajský súd v Trenčíne. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu vec opätovne posúdiť, a to hlavne v otázke dôvodov, pre ktoré nebolo sťažovateľovi priznané právo na odpočítanie dane“.

22. „Kasačný súd k otázke prípadného posúdenia účasti sťažovateľa na daňovom podvode vo všeobecnosti odkazuje na judikatúru Súdného dvora EÚ (napríklad rozsudky vo veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen; C-439/04 a C-440/04 Kittel a Recolta Recycling, či C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid), ktorá ako podvod na dani z pridanej hodnoty označuje situácie, v ktorých jeden z účastníkov reťazca neodvedie daň a ďalší si ju odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica 2006/112“). Daňové orgány pri posudzovaní jednotlivých prípadov musia zrozumiteľne a presne popísať všetky skutočnosti, ktoré svedčia o tom, že došlo k podvodnému konaniu daňového subjektu. Pokiaľ správca dane preukáže objektívne skutočnosti o tom, že daňový podvod nastal, pristúpi k skúmaniu subjektívnej stránky účasti tohto daňového subjektu na podvode. Pri posudzovaní subjektívnej stránky správcu dane vyhodnotí aj to, či daňový subjekt prijal primerané opatrenia na to, aby zaistil, že jeho plnenie nebude súčasťou podvodného reťazca“.

23. „Súdny dvor EÚ v novšom rozsudku C-537/22 Global Ink Trade taktiež pokiaľ ide o preukazovanie účasti na daňovom podvode skonštatoval, že: „Smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že:

- bráni tomu, aby sa daňová správa v prípade, že má v úmysle odoprieť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba sa podieľala na podvode typu „kolotoč“ v oblasti DPH, obmedzila len na preukázanie, že toto plnenie je súčasťou kruhového fakturačného reťazca,

- uvedenej daňovej správe prináleží jednak presne určiť skutočnosti zakladajúce podvod a preukázať podvodné konanie a jednak preukázať, že zdaniteľná osoba sa aktívne podieľala na tomto podvode alebo že vedela či mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce toto právo bolo súčasťou uvedeného podvodu, čo nevyhnutne neznamená identifikáciu všetkých subjektov, ktoré sa podieľali na podvode, ako aj ich jednotlivých konaní.“

24. „Sumarizujúc preto pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na dani z pridanej hodnoty na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcu dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:

- Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik? · Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania? · Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? · Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným

konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt? Zo strany správneho súdu v ďalšom konaní preto bude potrebné posúdiť i realizáciu tzv. Axel Kittel testu zo strany správcu dane a žalovaného, a to v rozsahu príslušného žalobného bodu sťažovateľa“.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

25. Kasačný súd na základe uvedených skutočností vyhodnotil ako dôvodnú námietku sťažovateľa v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP, preto podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/30/2021 - 82 zo dňa 08.09.1921 a vec vrátil Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie. V ďalšom konaní žalovaný po dôslednom preskúmaní veci opätovne rozhodne, pričom je viazaný právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP.).

26. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd (§ 467 ods. 3 SSP).

27. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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