

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/9/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200067
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 03. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200067.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Ing. Ľudovít Kulich s miestom podnikania J. Bottu 1260/32, Partizánske, IČO 11 741 180, právne zastúpeného: ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA LAW OFFICE Mgr. Jaroslav Valjent, JUDr. Matej Valjent so sídlom Jesenského 232, Partizánske, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42?499?500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100335770/2021 z 24. februára 2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/22/2021 - 84 z 29. septembra 2021, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/22/2021 - 84 z 29. septembra 2021 zrušuje a vec sa vracia Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I.
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Trenčín, pobočka Partizánske (ďalej len „správca dane“) č. 101391923/2020 z 4. septembra 2020 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“) bol žalobcovi podľa § 68 ods.6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) určený rozdiel v sume 10.089,61 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej ako „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2018, z dôvodu, že správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet dane z faktúr od dodávateľa Energetické systémy Slovensko a.s., Pestovateľská 1, 821 04 Bratislava, IČO: 48 216 631 za dodávku rôznych tovarov potravinového charakteru.

2. Správca dane ustálil, že v posudzovaných zdaniteľných obchodoch vznikol daňový únik tým, že dodávateľ žalobcu Energetické systémy Slovensko a.s. a jeho subdodávateľ Energetické systémy s.r.o. pôsobili v umelo vytvorenom obchodnom reťazci ako nárazníkové spoločnosti, ktoré prostredníctvom vystavených faktúr predstierali, že medzi sebou obchodujú takým spôsobom, že tovar uvedený na faktúre nakúpili a s malým navýšením ceny ho predali ďalej s cieľom získania odpočítania dane u žalobcu, pričom subdodávateľ túto daň do štátneho rozpočtu neuhradil a vznikol mu daňový nedoplatok. Žalovaný taktiež, s poukazom na personálne prepojenie (dcéru žalobcu), dospel k záveru, že žalobca mohol a mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie DPH je súčasťou podvodného konania zo strany subdodávateľa (Energetické systémy s.r.o.) a umelo vloženého dodávateľa (Energetické systémy Slovensko a.s.) dodávateľského reťazca a žalobca mal a mohol prijať opatrenia, ktoré by vylúčili podvodné konanie, prípadne jeho účasť na takomto konaní.

3. Žalovaný prvostupňové rozhodnutie správcu dane rozhodnutím č. 100335770/2021 z 24. februára 2021 (ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil. Mal za to, že plnenie, ktoré žalobca prijal, bolo spojené s podvodným konaním, pričom daň, ktorú si žalobca odpočítal na vstupe, nebola do štátneho rozpočtu odvedená. Žalovaný zdôraznil, že subdodávateľ žalobcu Energetické systémy s.r.o. reálne nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, jeho úlohou bolo faktúry vystaviť a vykázat v daňovom priznaní s cieľom navodiť dojem reálneho obchodovania a zachovania neutrality DPH, avšak s chýbajúcou daňou, ktorú do štátneho rozpočtu nezaplatil (str. 13 rozhodnutia žalovaného pozn.). Skutočnosť, že subdodávateľ Energetické systémy s.r.o. nebol ekonomicky činným subjektom je zrejmä i z toho, že za zdaňovacie obdobie rok 2018 nepodal daňové priznanie k dani z príjmov a konateľom tejto spoločnosti je p. Pavel Sedlák, ktorý je pre správcu dane známy, pretože sa jedná o osobu, ktorá je štatutárom mnohých nekontaktných obchodných spoločností. Žalovaný konštatoval, že dodanie tovaru prostredníctvom deklarovaného dodávateľa a subdodávateľa bolo predstierané len pre daňové účely a žalobca, ktorému predstieranie právnych úkonov v účelovo vytvorenom dodávateľskom reťazci zabezpečilo daňovú výhodu, o tejto skutočnosti musel vedieť a nekonal v dobrej viere a to najmä s poukázaním na skutočnosť, že žalobca pri obchodných transakciách sám konal s dodávateľmi tovaru z iných členských štátov EÚ, pričom realizoval objednávky tovaru a taktiež jeho prepravu, z čoho vyplýva, že vedomostná stránka žalobcu o nezákonomnom alebo podvodnom konaní iného subjektu je zrejmä (str. 14 rozhodnutia žalovaného pozn.).

II.

Konanie pred správnym súdom

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

5. Žalobca tvrdil, že svoje dôkazné bremeno uniesol, keď disponuje faktúrou a reálnym tovarom. Tým žalobca splnil podmienky svojho nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH. Za najrôznejšie nedostatky v prostredí dodávateľa a subdodávateľa nezodpovedá, a preto tieto nedostatky nemôžu byť dôvodom na nepriznanie odpočítania dane u žalobcu ako odberateľa.

6. Uviedol, že nezískal žiadnu daňovú výhodu, pretože predmetný potravinársky tovar by pre svoju výrobu musel zabezpečiť od iného dodávateľa, pričom by mu rovnako vzniklo právo na vrátenie nadmerného odpočtu DPH.

7. Žalobca zdôraznil, že skutkové zistenia správcu dane a žalovaného považuje za nedostatočné, neúplné a nesprávne vyhodnotené. Zároveň je žalobca toho názoru, že správca dane a žalovaný vychádzali z nesprávneho výkladu rozloženia dôkazného bremena, keďže dôkazné bremeno žalobcu nie je možné vnímať ako absolútne.

8. Žalobca taktiež namietal, že žalovaný žiadnym spôsobom nezdôvodnil, na základe akých dôkazov mohol (mal) mať žalobca vedomosť o prípadnom protiprávnom konaní jeho dodávateľa, resp. subdodávateľa, hoci odpoveď na túto otázku považuje žalobca za kľúčovú.

9. Správny súd napadnutým rozsudkom č. k. 13S/22/2021 - 84 z 29. septembra 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) rozhodol tak, že správnu žalobu žalobcu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol.

10. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd, okrem iného, uviedol, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť 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. Mal za to, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že zdaniteľné plnenia nedodala žalobcovi spoločnosť Energetické systémy Slovensko a.s., o čom žalobca pri náležitej obozretnosti mohol a mal mať vedomosť.

11. Správny súd ďalej konštatoval, že predmetné zdaniteľné 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.

12. Správny súd zdôraznil, že spoločnosť Energetické systémy s.r.o. je ekonomicky nefungujúcim subjektom, na daniach má voči štátu dlh vo výške 1.456 486 eur s tým, že za zdaňovacie obdobie november 2018 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 november 2018. Správny súd poukázal na skutočnosť, že 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 vykonávaného 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 november 2018 žalobcovi uznaný ako oprávnený.

13. Správny súd uzavrel, že z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej ako „zákon o DPH“).

14. Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že pre uplatnenie nároku na odpočet dane postačuje, ak disponuje reálnym zdaniteľným plnením a k tomu vystavenou faktúrou. Správny súd zdôraznil, že pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie faktúry s predpísaným obsahom, pretože pre vznik nároku na odpočet dane musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať aj reálne vykonanie obchodu. Reálne uskutočnenie sporných zdaniteľných plnení v takomto zmysle žalobca podľa názoru správneho súdu nepreukázal, pretože z vykonaného dokazovania je zrejmé, že sporné zdaniteľné plnenia neposkytol žalobcovi deklarovaný dodávateľ Energetické systémy Slovensko a.s..

III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

15. Proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/22/2021 - 84 z 29. septembra 2021 podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP (nesprávne právne posúdenie veci), v ktorej žiadal, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) podľa § 462 ods. 2 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

16. V rámci sťažnostných bodov sťažovateľ namietal najmä nesprávne posúdenie dôkazného bremena, a to v akom rozsahu dôkazné bremeno v daňovom konaní znáša správca dane a v akom rozsahu dôkazné bremeno znáša daňový subjekt.

17. Sťažovateľ uviedol, že preukázal reálne dodanie tovaru, ktorý bol predmetom daňovej kontroly a predložil správne a úplné účtovné a daňové doklady. Sťažovateľ sa vo svojej kasačnej sťažnosti oprel o vykonaný dôkaz správcu dane - miestne zisťovanie dňa 19. marca 2019 v prevádzkových priestoroch sťažovateľa v Partizánskom na Nitrianskej ceste 5003/37, z ktorého, podľa názoru sťažovateľa, vyplýva, že tovar, ktorý bol deklarovaný na faktúrach, bol skutočne sťažovateľom kúpený, sťažovateľ k tomuto tovaru nadobudol vlastnícke právo a teda mu vznikol právny nárok na vrátenie nadmerného odpočtu dane tak, ako to uviedol v daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie.

18. Podľa názoru sťažovateľa záveru správneho súdu, že spoločnosti Energetické systémy s.r.o. ako subdodávateľ a Energetické systémy Slovensko a.s. ako dodávateľ žalobcu boli do obchodného reťazca len umelo vložené, nesvedčí žiadny vykonaný dôkaz a ide iba o tvrdenie bez reálneho základu.

19. Sťažovateľ má za to, že preukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov, preukázal dodanie tovaru, jeho úhradu, dovoz tovaru a bezchybnú účtovnú evidenciu tovaru. Poukázal na skutočnosť, že ak správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na faktúre, toto spochybenie musí mať reálny základ, musí byť dôvodné a riadne odôvodnené. Sťažovateľ má za to, že v tomto prípade správca dane bezdôvodne spochybnil dôveryhodnosť listinných dôkazov.

20. Sťažovateľ taktiež tvrdí, že neexistuje dôkaz o tom, že by mal vedomosť o narušení neutrality dane a ani daňová kontrola nepreukázala, že by mal záujem získať neoprávnený daňový prospech. Tvrdí, že sa nepodieľal na žiadnom daňovom úniku a ide o nepodložené tvrdenia, ktoré nemajú oporu vo výsledkoch daňovej kontroly.

21. Sťažovateľ opätovne vzniesol námietku, ktorú uviedol aj v správnej žalobe, o tom, že nezískal žiadnu daňovú výhodu, pretože predmetný potravinársky tovar by pre svoju výrobu musel zabezpečiť od iného dodávateľa, pričom by mu rovnako vzniklo právo na vrátenie nadmerného odpočtu DPH.

22. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti uviedol aj ďalšie námietky, ktoré sa týkali zdaňovacieho obdobia máj 2019, a teda námietky, ktoré sa neviažu k zdaňovaciemu obdobiu, ktoré je predmetom posúdenia v tejto veci (november 2018).

23. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním z 27. januára 2022. Žalovaný uviedol, že správny súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, že aplikoval a vykladal ustanovenia príslušných právnych predpisov správne a dospel k správnejmu rozhodnutiu vo veci. Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu potvrdil.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

25. Sťažovateľ vo svojej podstate namietal záver správneho súdu, že zdaniteľné plnenia (tovary potravinárskeho charakteru) 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.

26. Podľa § 464 ods. 1 SSP „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“

27. Kasačný súd pri preskúmaní kasačnej sťažnosti zistil, že sa už v obdobnej veci identických účastníkov konania, vo vzťahu k obdobným rozhodnutiam správnych orgánov, k obdobným obchodom s rovnakým dodávateľom i keď vo vzťahu k odlišnému zdaňovaciemu obdobiu, posudzujúc takmer totožne koncipované kasačné sťažnosti, zaoberal rovnakou právnou otázkou v rozhodnutí sp. zn. 5Sfk/11/2022 zo dňa 31. januára 2024.

28. K sťažnostným námietkam sťažovateľa kasačný súd v relevantnej časti rozhodnutia sp. zn. 5Sfk/11/2022 zo dňa 31. januára 2024 v bodoch 21 až 28 uviedol:

„21. 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 oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie dane alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

22. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokuje 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. Vyššie uvedené podmienky vyplývajúce zo Smernice 2006/112/ES sú prevzaté do zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

23. Z napadnutého rozsudku správneho súdu je zrejmé, že správny súd svoje posúdenie zamerl na otázku preukázania dodávateľa tovaru, kde spochybnil, že tento bol sťažovateľovi dodaný deklarovaným dodávateľom Energetické systémy Slovensko a.s. Správny súd sa tak zamerl 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 tvrdenej 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.)(v prejednávanej veci body 30. až 32. pozn.) so záverom správcu dane o jeho tvrdenej účasti na daňovom podvode nesúhlasil.

24. Sťažnostné body sťažovateľa súvisiace so záverom správneho súdu, že sporné zdaniteľné plnenia neposkytol sťažovateľovi deklarovaný 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.

25. 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.

26. Kasačný súd k otázke prípadného posúdenia účasti sťažovateľa na daňovom podvode vo všeobecnosti odkazuje na judikatúru Súdneho 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.

27. 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.“

28. 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 správcom 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?“.

29. Kasačný súd sa v tejto veci s vyššie uvedenými právnymi závermi vyplývajúcimi z rozhodnutia sp. zn. 5Sfk/11/2022 zo dňa 31. januára 2024 stotožňuje, považuje ich za správne a nezistil dôvody, pre ktoré by sa od nich bolo potrebné odchýliť. Preto na vyššie uvedené závery v súlade s § 464 ods. 1 SSP odkazuje.

V. Záver

30. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je s ohľadom na § 440 ods. 1 písm. g) SSP dôvodná a rozsudok správneho súdu je potrebné v súlade s § 462 ods. 1 SSP zrušiť a vec vrátiť ďalšie konanie Správnomu súdu v Banskej Bystrici a to s odkazom na § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

31. 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 a zároveň posúdiť i realizáciu tzv. Axel Kittel testu zo strany správcu dane a žalovaného, a to v rozsahu príslušného žalobného bodu sťažovateľa.

32. V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

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

Poučenie:

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