

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/41/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200236  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 03. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4021200236.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): CORAL, spol. s r. o., Novozámocká 207, Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, zastúpeného JUDr. Svetlanou Kšiňanovou, PhD., advokátkou, Štefánikova 4, Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100295894/2021 z 22. februára 2021, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/60/2021 - 121 zo 16. novembra 2022, takto

### rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/60/2021-121 zo 16. novembra 2022 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100295894/2021 z 22. februára 2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101347920/2020 z 24. augusta 2020 sa z r u š u j e a vec sa v r a c i a Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

II. Sťažovateľovi sa p r i z n á v a voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a na kasačnom súde.

### odôvodnenie:

I. Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj „správny súd“) napadnutým rozhodnutím č. k. 11S/60/2021-121 zo 16. novembra 2022 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100295894/2021 z 22. februára 2021 ako nedôvodnú zamietol. Žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) rozhodnutie správcu dane č. 101347920/2020 z 24. augusta 2020, ktorým v zmysle § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 495.074,42 eur tak, že nepriznal nadmerný odpočet uplatnený v podanom daňovom priznaní v sume 481.804,09 eur a vyrubil daň v sume 13.270,33 eur, potvrdil. Žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal.

2. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že správny súd námietku žalobcu ohľadne nezákonného postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly, vyhodnotil ako nedôvodnú, keď preskúmaním obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola bola začatá dňa 27. júna 2014 (čo nebolo medzi účastníkmi sporné, ani namietané) a ukončená bola 25. augusta 2017 (dňom doručenia protokolu). Keďže v priebehu daňovej kontroly nastali situácie, kedy bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, daňová kontrola bola prerušená od 06. marca 2015 až do 07. mája 2015, odo 19. júna 2015 do 04. januára 2016, od 27. januára 2016 do 09. septembra 2016 a tiež bola daňová kontrola prerušená z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia od 19. septembra 2016 do 24. júla 2017 (žalobca v žalobe nesprávne uviedol dátum

01. august 2017, ktorý však z administratívneho spisu nevyplýva). Vychádzajúc z celkového času trvania daňovej kontroly po zohľadnení času, počas ktorého bola daňová kontrola prerušená, správny súd konštatoval, že celkový čas trvania daňovej kontroly nepresiahol jeden rok (daňová kontrola prebiehala v období od 27. júna 2014 do 05. marca 2015, od 08. mája 2015 do 18. júna 2015, od 05. januára 2016 do 26. januára 2016, od 10. septembra 2016 do 18. septembra 2016, od 25. júla 2017 do 25. augusta 2017, čo je celkovo 357 dní).

3. K tvrdeniu žalobcu, že spôsob a rozsah daňovej kontroly musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti, pričom samotné prerušenie kontroly musí byť v súlade so zákonom č. 442/2012 Z. z., správny súd uviedol, že v danom prípade nemožno aplikovať ustanovenia zákona č. 442/2012 Z. z., keďže tento sa nevzťahuje na daň z pridanej hodnoty (§ 3 ods. 2 písm. a/ zákona č. 442/2012 Z. z.). Ohľadom spĺňania požiadavky nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti, správny súd vytýkal, že žalobca nesplnenie týchto požiadaviek v žiadnom rozsahu nerozvinul, ako ani neuviedol, v čom by daňová kontrola tieto požiadavky spĺňať nemala, preto správny súd na uvedené námietky nemohol ani prihliadať. Nie je úlohou správneho súdu dopĺňať právnu a skutkovú argumentáciu žalobcu. Správny súd mal v uvedenej súvislosti za to, že správca dane neporušil žiadne zákonné ustanovenia a ani nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010, keď pri prerušení daňovej kontroly postupoval podľa ustanovenia § 61 daňového poriadku. V tejto súvislosti správny súd dal do pozornosti žalobcu rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20, z ktorého jednoznačne vyplýva, že článok 10 nariadenia č. 904/2010 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 dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

4. Správny súd ďalej uviedol, že nezistil ani žalobcom konkretizované porušenie, spočívajúce vo vykonávaní úkonov počas prerušenia daňovej kontroly, nakoľko žalobcom namietané zápisnice z ústneho pojednávania z 09. mája 2016 a z 01. 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. Navyše, čo sa týkalo zápisníc z miestneho zisťovania z 09. mája 2016 a z 01. júna 2016, predložených na nariadenom pojednávaní, mal správny súd za to, že uvedené úkony sa netýkali predmetnej daňovej kontroly, ale išlo o vykonávanie úkonov správcom dane ako dožiadaným správcom dane v rámci daňovej kontroly prebiehajúcej v spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o. Rovnako tak samotné vykonanie úkonu nie vždy predstavuje zásah do subjektívnych práv žalobcu, a preto každé porušenie zákonných ustanovení je potrebné vyhodnocovať samostatne, čo platí aj pri poukazovaní na iné rozhodnutia.

5. K námietkam žalobcu ohľadne určenia rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 správny súd uviedol, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ ako i v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na faktúrach vystavených spoločnosťou Peter Štěpánek, s. r. o. (faktúra č. 1210266 zo dňa 01.08.2012, č. 1210267 zo dňa 02.08.2012, č. 1210268 zo dňa 02.08.2012, č. 1210269 zo dňa 02.08.2012, č. 1210270 zo dňa 03.08.2012, č. 1210271 zo dňa 03.08.2012, č. 1210272 zo dňa 03.08.2012, č. 1210273 zo dňa 06.08.2012, č. 1210274 zo dňa 07.08.2012, č. 1210275 zo dňa 07.08.2012, č. 1210276 zo dňa 07.08.2012, č. 1210277 zo dňa 07.08.2012, č. 1210278 zo dňa 07.08.2012, č. 1210279 zo dňa 08.08.2012, č. 1210280 zo dňa 09.08.2012, č. 1210281 zo dňa 09.08.2012, č. 1210282 zo dňa 10.08.2012, č. 1210283 zo dňa 10.08.2012, č. 1210284 zo dňa 13.08.2012, č. 1210286 zo dňa 13.08.2012, č. 1210287 zo dňa 14.08.2012, č. 1210288 zo dňa 14.08.2012, č. 1210289 zo dňa 14.08.2012, č. 1210290 zo dňa 15.08.2012, č. 1210291 zo dňa 15.08.2012, č. 1210292 zo dňa 15.08.2012, č. 1210293 zo dňa 16.08.2012, č. 1210294 zo dňa 16.08.2012, č. 1210295 zo dňa 16.08.2012, č. 1210296 zo dňa 16.08.2012, č. 1210297 zo dňa 17.08.2012, č. 1210298 zo dňa 17.08.2012, č. 1210299 zo dňa 20.08.2012, č. 1210300 zo dňa 21.08.2012, č. 1210303 zo dňa 27.08.2012, č. 1210304 zo dňa 28.08.2012, č. 1210306 zo dňa 28.08.2012, č. 1210307 zo dňa 28.08.2012, č. 1210308 zo dňa 30.08.2012, č. 1210309 zo dňa 31.08.2012, č. 1210312 zo dňa 31.08.2012) a spoločnosťou Konex SK plus s.r.o. (faktúra č. 1210311 zo dňa 28.08.2012) ako dodávateľmi tovaru pre žalobcu. Z ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH jednoznačne

vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaných a vyššie uvedených dodávateľov len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla týmto dodávateľom daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru správneho súdu 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.

6. K žalobcovej argumentácii ohľadom znaleckého posudku, správny súd uviedol, a to v zhode so žalovaným, že „Znalecký posudok č. 3/2019 z 19. februára 2019 vo veci posúdenia problematiky DPH“, vypracoval C.. U. N., znalec v odbore ekonómia a manažment, odvetvie účtovníctvo a daňovníctvo. Posudok bol vypracovaný 19. februára 2019 a ako je v ňom uvedené, jeho účelom je „objektívne zistenie skutkového stavu a posúdenia vo veci posúdenia problematiky DPH“. Podkladmi pre vypracovanie posudku boli: Hlavné knihy spoločnosti CORAL, s r. o., Evidencia DPH (vstup a výstup), daňové priznanie k DPH za preverované zdaňovacie obdobie a pod. Správny súd súhlasí so žalovaným, že objektívny skutkový stav nie je možné založiť len na účtovej a daňovej evidencii. Práve z dôvodu, že v znaleckom posudku nie sú zohľadnené skutočnosti zistené v priebehu dokazovania, poskytuje znalecký posudok len odpovede na otázky o objeme obchodov týkajúcich sa nákupu a predaja kuracích pŕs, 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 zdaniteľných plnení tak, ako boli formálne deklarované prostredníctvom predložených dokladov v preverovanom zdaňovacom období, uvedená argumentácia ani podľa názoru súdu neobstála.

7. Správny súd ďalej uviedol, že nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly získal pochybnosť o tom, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je uvedené na predložených faktúrach, oprávnené preveroval skutkový stav s cieľom odstrániť vzniknuté pochybnosti. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovanými zdaniteľnými obchodmi žalobcu (odberateľ) a spoločností Peter Štepánek, s. r. o. a Konex SK plus s.r.o., predmetom ktorých malo byť dodanie tovaru (kuracie prsia, rezne) žalobcovi podľa faktúr uvedených v bode 76 napadnutého rozsudku, vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, pričom využil i poznatky získané od dožiadaných daňových úradov, poznatky získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ako aj iné poznatky z iných daňových kontrol, a tiež poznatky získané zo správ Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Bratislava, ako aj výsluchu svedkov.

8. Žalobca si v zdaňovacom období august 2012 uplatnil odpočítanie dane titulom faktúr vystavených dodávateľom Peter Štepánek, s. r. o. a dodávateľom Konex SK plus s.r.o. (faktúry špecifikované v bode 76 napadnutého rozsudku), predmetom fakturácie bola kúpa kuracích pŕs, kuracích rezňov. Správca dane pri preverovaní predmetných obchodných transakcií zistil, že obchod s predmetným kuracím mäsom bol realizovaný v obchodných reťazcoch, ktoré vypátral a opísal vo svojom rozhodnutí. Na základe týchto zistení a deklarovaných obchodov bolo potom právom a povinnosťou správcu dane preveriť celý obchodný reťazec, nakoľko realnosť deklarovaného obchodu, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov.

9. Pokiaľ sa týka dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o., správny súd uviedol, že správca dane v danom prípade po vykonaní rozsiahleho dokazovania správne konštatoval, že v obchodnom reťazci obchodujúcim s predmetným kuracím mäsom síce bývalý konateľ priameho dodávateľa žalobcu ústne potvrdil zrealizovanie obchodu, avšak uvedené v žiadnom rozsahu nezdokladoval, keď uviedol, že v súčasnosti nemá prístup k žiadnym dokladom, keď tieto boli odovzdané novému majiteľovi. Spoločnosť Peter Štepánek, s. r. o. bola 28. júla 2014 zrušená a následne bola vymazaná z obchodného registra z dôvodu zlúčenia, pričom jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o., ktorá bola dňa 14. mája 2015 vymazaná z obchodného registra ex offo z dôvodu jej zlúčenia so spoločnosťou K-2 - R-A, s. r. o., ktorá bola 02. júna 2015 zrušená a následne 18. júna 2015 vymazaná z obchodného registra. Dožiadanim správcu dane požiadal aj o preverenie spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o., pričom z odpovede z 25. septembra 2014 vyplývalo, že spoločnosť na adrese sídla nesídli a je nekontaktná. Správca dane tiež zistil, že posledný konateľ tejto spoločnosti (p. Miroslav Štefánik) je bezdomovec, ktorý v zápisnici o podaní vysvetlenia spísanej KÚFS 13. marca 2015 uviedol, že nemá žiadne účtovné doklady, pričom sa ohľadom uvedenej spoločnosti ani nevedel relevantne vyjadriť ohľadom identifikačných údajov spoločnosti, zamestnancov, ohľadom spracovania daňového priznania,

čiže o spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o. nemal žiadne vedomosti a v jej prospech nevykonával žiadne úkony. Bol len oslovený neznámym mužom a následne chodieval niečo podpisovať k notárovi do Trenčína resp. Dubnice nad Váhom. Okrem toho správca dane použil aj protokol z daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti Peter Štepánek, s. r. o., predmetom ktorej bolo preverovanie obchodných vzťahov medzi spoločnosťou Peter Štepánek, s. r. o. a dodávateľskými spoločnosťami, na základe čoho bolo potrebné konštatovať, že nebolo preukázané dodanie tovaru na faktúre deklarovaným dodávateľom, ako ani 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. Navyše, výpovede osôb, akými sú bývalí konatelia deklarovaných dodávateľov kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich subdodávateľov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, pretože ich obsah, vzhľadom na postavenie takýchto svedkov, môže mať len charakter tvrdení, resp. vyhlásení, ktoré je potrebné ďalej preukazovať. Tvrdenia inej zmluvnej strany (osoby vystupujúcej v mene dodávateľa), ktorá sa mala podieľať na dodaniach tovaru daňovému subjektu v súlade s predloženými účtovnými dokladmi, ale tiež v súlade so záujmami oboch zmluvných strán (inak by aj pre ňu mohli plynúť prípadné sankčné alebo iné právne následky, ktoré zákon spája s podieľaním sa na postupe pri nezákonne uplatnených daňových výdavkoch), je potrebné preto hodnotiť obzvlášť citlivo. Za svedka vo všeobecnosti (v materiálnom zmysle) nemôže byť považovaná osoba, ktorá bola priamo zainteresovaná v preverovaných skutočnostiach (ako ich aktér) a ktorá tak vypovedá o svojom vlastnom postupe (obhajuje ho). Žalobca a bývalý konateľ deklarovaného dodávateľa tak zjavne nie sú tretími osobami vypovedajúcimi o informáciách, ktoré získali o postupe alebo konaní iného (inak povedané čo videli, počuli alebo inak zmyslovo vnímali), tzn. v rámci dokazovania nemožno ich výpovediam v skutočnosti pripisovať význam a váhu svedeckej výpovede, ale skôr význam procesnej obrany, ktorú je taktiež potrebné náležite vyhodnotiť. Obdobne sa tento prístup vzťahuje na listinné doklady predložené žalobcom (faktúry), preto ich nemožno považovať za dôkazy preukazujúce dodanie tovaru žalobcovi, ale len za podklady spĺňajúce formálne zákonné predpoklady a listinnú súčasť tvrdení žalobcu. Tvrdenia žalobcu a uvedených osôb sami o sebe nepredstavujú dôkaz o tvrdených skutočnostiach. Aj z uvedeného dôvodu, konštatoval správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku, že k nezákonnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu nedošlo.

10. Ohľadom dodávateľa Konex SK plus s.r.o., mal správny súd z priloženého administratívneho spisu za zistené, že splnomocnená zástupkyňa spoločnosti p. Martina Paštiaková v odpovediach na otázky správcu dane týkajúcich sa nadobudnutia tovaru uviedla, že spoločnosť sa zaoberala nákupom a predajom mrazených výrobkov, ktoré dodávala aj žalobcovi. Potvrdila vystavenie faktúr a dodacích listov o dodávke tovaru, ich zaevidovanie v účtovnej evidencii, bezhotovostnú úhradu faktúr a odvedenie dane z pridanej hodnoty. Správca dane v súvislosti so spoločnosťou Konex SK Plus s.r.o. zistil, že predmetná spoločnosť zmenila názov a sídlo spoločnosti. Bývalý konateľ spoločnosti (p. Ľudovít Pecho) potvrdil obchodovanie so žalobcom, pričom svoje tvrdenia nepreukázal, keď o tom nepredložil žiadne relevantné dôkazy. K pôvodu tovaru uviedol, že pochádza z Brazílie, ale ako sa dostal na územie SR, to uviesť nevedel. V spoločnosti bolo vykonané miestne zisťovanie za zdaňovacie obdobie január 2012 - február 2014 a daňová kontrola za január - december 2014, pričom daňový subjekt nebol súčinný. K dodávateľom spoločnosti Konex SK Plus s.r.o. v roku 2012 mali patriť spoločnosti OCELLO s. r. o., MEDER s. r. o., Montieri s. r. o. a Corsano s.r.o. Následne správca dane, ako aj žalovaný poukázali na zistené obchodné reťazce a nepreukázanie tej skutočnosti, že dodávatelia tovar dodali samotnej spoločnosti Konex SK plus s.r.o. Čo sa týka zistení ohľadom uvedených dodávateľov spoločnosti Konex SK plus s.r.o., správca dane konštatoval, že dodávatelia spoločnosti Konex SK plus s.r.o. sú buď nekontaktní alebo so správcom dane nekomunikujú, pričom tí, ktorí komunikujú a ktorí potvrdili existenciu obchodných vzťahov, dôkazy o ich uskutočnení nepredložili, a preto bolo potrebné konštatovať, že nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov zo strany spoločnosti Konex SK plus s.r.o. a jeho dodávateľov, k čomu žalobca rovnako žiadne preukazujúce dôkazy nepredložil, pričom tu tiež absentujú dôkazy o pôvode tovaru.

11. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z predmetného plnenia, musí preukázať nielen jeho použitie na účely svojho podnikania ako platiteľ, ale tiež to, že tieto plnenia boli skutočne dodané spoločnosťou uvedenou na predložených dokladoch a že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. Skutočnosť, že žalobca vlastní daňové doklady od svojho dodávateľa Peter Štepánek, s. r. o. a dodávateľa Konex SK plus s.r.o., ďalej že jeho dodávateľ predmetné obchody ústne potvrdil a prípadne tiež potvrdil, že vystavené faktúry riadne zaúčtoval a priznal daňovú povinnosť k DPH, ešte nedokazuje, že im v súvislosti s týmito dodávkami v súlade so zákonom č.

222/2004 Z. z. vznikla daňová povinnosť. Predloženie dokladov je totiž len jednou z hmotno-právnych podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnené a v súlade so zákonom.

12. Správny súd bol toho názoru, že za danej dôkaznej situácie s poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcou dane, žalobcom deklarovaným dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z., a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR z 28. júna 2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011 ako i na ďalší jeho rozsudok z 23. júna 2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky z 23. februára 2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spofahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný“.

13. Za dôležitú právnu otázku správny súd, v tomto konaní, vyhodnotil aj posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, keď z vykonaného dokazovania vo vzťahu k jednotlivým zdaniteľným obchodom správca dane zistil reťazec dodávateľov, v ktorom boli jednotlivé zdaniteľné obchody realizované, predmetné zdaniteľné obchody na úrovni jednotlivých článkov reťazca overoval a vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarovaných dodávkach tovaru od týchto spoločností, keď v rámci jednotlivých obchodných reťazcov obchodujúcich s kuracím mäsom nebol preukázaný pôvod tohto tovaru a ani to, ako sa tento dostal na územie Slovenskej republiky, hoci ide o potravinu živočíšneho pôvodu, obchodovanie s ktorou upravuje špeciálna legislatíva, najmä zákon č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov, zákon č. 152/1995 Z. z. o potravinách v znení neskorších predpisov a vykonávacie nariadenie komisie (EU) č. 931/2011 z 19. septembra 2011 o požiadavkách na vysledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu, ktoré sú povinné subjekty obchodujúce s potravinami dodržiavať a riadiť sa nimi, pričom žalobca v tomto smere nepristupoval k svojim obchodným partnerom dostatočne zodpovedne. Zisťovanie pôvodu živočíšneho produktu, pričom už z faktúry vyplýva skutočnosť, že bolo dovezené z tretej krajiny, nemôže byť považované za obchodné tajomstvo. Rovnako tak je pravda, že samotná táto skutočnosť nemá vplyv na uplatnenie odpočítania dane, avšak má vplyv na unesenie dôkazného bremena zo strany žalobcu.

14. Správny súd konštatoval, že je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi tovaru. Daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme (v reálnom čase uskutočňovania obchodu) získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5 Sžf 66/2016 z 31. mája 2018). Je právom a povinnosťou správcu dane preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov. O výsledkoch vykonaného dokazovania bol žalobca v priebehu daňovej kontroly správcou dane podrobne oboznamovaný a mal možnosť sa k nim vyjadrovať, čo žalobca i využil. V daňovom konaní správca dane nevyhľadáva dôkazy za kontrolovaný daňový subjekt, pretože ich označenie, resp. predloženie tvorí dôkaznú povinnosť daňového subjektu, nakoľko daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou. Povinnosťou správcu dane je zväžiť vykonanie navrhovaného dôkazu, resp. navrhovaný dôkaz vykonať, alebo zdôvodniť, prečo vykonanie navrhovaného dôkazu považuje s poukazom na poznatky získané v priebehu daňovej kontroly za irelevantné.

## II. Kasačná sťažnosť, stanovisko žalovaného

15. Proti právoplatnému rozsudku správneho súdu podal žalobca, v procesnom postavení sťažovateľa, prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu, riadne a včas kasačnú sťažnosť. V kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správneému súdu na ďalšie konanie, alternatívne aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Dôvody na podanie kasačnej sťažnosti odôvodnil ust. § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP.

16. Za nesprávne posúdenú považoval sťažovateľ otázku týkajúcu sa prerušenia daňovej kontroly zo strany správneho súdu. Namietal, že prerušenie predmetnej daňovej kontroly nebolo dôvodné, pretože jednotlivé rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly nemali uvedený konkrétny dôvod, pričom dôvod podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií považoval za príliš všeobecný. Tiež bol toho názoru, že jednu položenú otázku v rámci medzinárodnej výmeny informácií správca dane položil nesprávne, výsledkom čoho boli nepoužiteľné odpovede, preto musel medzinárodnú výmenu informácií opakovať.

17. Sťažovateľ sa ďalej domnieval, že finančné orgány nie sú oprávnené vyžadovať súčinnosť od kontrolovaného daňového subjektu, a to najmä vo vzťahu k svedeckej výpovedi a miestneho zisťovania. Sťažovateľ bol v tejto súvislosti presvedčený, že pokiaľ je daňová kontrola prerušená, správca dane nemôže vykonávať žiadne procesné úkony, aj keď sa týkali úkonov správcu dane ako dožiadaného orgánu v rámci daňovej kontroly spoločnosti NEXT TRADE. Inštitút prerušenia daňovej kontroly nemôže byť, podľa názoru sťažovateľa, zneužívaný na jej faktické predĺženie prostredníctvom vyžadovania súčinnosti od daňového subjektu v procesných formách, ktoré sa môžu realizovať počas daňovej kontroly.

18. Sťažovateľ tiež namietal nesprávne právne posúdenie veci, ako aj odklon od ustálenej praxe kasačného súdu, vo vzťahu argumentácii správneho súdu ohľadne splnenia (hmotnoprávných) podmienok na odpočítanie dane. V prejednávanej veci podľa názoru sťažovateľa bolo v konaní preukázané, že nadobudol vlastníctvo k tovaru a tovarom disponoval. Sťažovateľ rovnako akcentoval, že reálna existencia tovaru zo strany správcu dane nebola spochybnená.

19. Ďalej sťažovateľ argumentoval tým, že nemôže byť zodpovedný za subdodávateľské spoločnosti, pretože tieto nepozná a do začiatku daňovej kontroly o nich nemal žiadnu vedomosť. Preto nesúhlasil s odôvodnením ohľadne prenosu dôkazného bremena. V tejto súvislosti opätovne zdôrazňoval, že správca dane nespochybnil existenciu tovaru ani právo sťažovateľa disponovať s týmto tovarom a žiadne ďalšie požiadavky na predloženie dôkazov za účelom odstránenia pochybnosti správa dane nevzniesol. Podľa sťažovateľa rozhodnutia, na ktoré správny súd poukázal, nie je možné aplikovať na prejednávanú vec.

20. Poukázal na to, že všetci jeho dodávatelia potvrdili sporné obchodné transakcie, pričom aj popísali spôsob obchodovania, označili relevantných zamestnancov a vodičov, ktorí s tovarom prichádzali do kontaktu alebo potvrdili, že platby boli vykonané bezhotovostne. Skutočnosť, že jeho dodávatelia nespĺnili povinnosť podľa zákona č. 39/2007 Z. Z. o veterinárnej starostlivosti, nemá podľa sťažovateľa vplyv na odpočet DPH. Rovnako sťažovateľ deklaroval, že dodržiava predpisy týkajúce sa sledovateľnosti potravín a je riadne registrovaný na regionálnej veterinárnej správe, všetky zásielky od zahraničných subjektov riadne nahlasuje a tovar skladuje v priestoroch pod stálou veterinárnou kontrolou. Žiadne správne konanie na tomto úseku proti nemu ani zmluvnému skladu nie je vedené.

21. Sťažovateľ namietal aj posúdenie jeho účasti na daňovom podvode. V súvislosti s uvedenou námietkou tvrdil, že spoločnosti identifikované na inom stupni obchodu neboli jeho dodávateľmi a nepreukázal sa mu v konaní ani podvodný úmysel pri uskutočňovaní posudzovaných transakcií. Finančné orgány podľa názoru sťažovateľa nepreukázali jeho prepojenie s týmito spoločnosťami. Pokiaľ finančné orgány v rámci daňového konania identifikovali obchodné spoločnosti, s ktorými sťažovateľ neudržiaval žiadny obchodný ani právny styk, zodpovednosť za podvodné konanie musia podľa mienky sťažovateľa niesť tieto spoločnosti. Rovnako v tejto súvislosti uviedol, že jeho dodávatelia vykonávali riadnu obchodnú činnosť a dlhodobo obchodne spolupracovali. V konaní podľa mienky sťažovateľa ani neboli zistené žiadne spriaznené subjekty, ktoré by vykonávali vzájomné obchody. Sťažovateľ v rámci sťažnostných bodov opakoval, že spoločnosti identifikované na inom stupni dodávateľského reťazca nepozná a neobchoduje s nimi, preto nevie, aké opatrenia mal prijať.

22. Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na svoju argumentáciu uvedenú vo vyjadrení k správnej žalobe a uviedol, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa už žalovaný vyjadril.

### III. Konanie na kasačnom súde

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý 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 prístupná, vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

24. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

25. Predmetom súdneho prieskumu bol rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/60/2021-121 zo 16. novembra 2022, ktorý postupom podľa ust. § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100295894/2021 z 22. februára 2021

### IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

26. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o 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 zistil, že v predmetnom konaní ide o vec, ktorá je obsahovo zhodná s rozhodnutiami kasačného súdu vo veciach zhodného sťažovateľa a žalovaného (iné zdaňovacie obdobie), v ktorých kasačný súd rozhodol rozsudkami napr. 2Sfk/5/2023 zo dňa 30. novembra 2023, 4Sfk/24/2023 z 21. februára 2024.

28. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky sa v rozhodnutí sp. zn. 4Sfk/24/2023 z 21. februára 2024 vysporiadal so závermi totožnej daňovej kontroly, deklarovateľmi aj skutkovým stavom a preto kasačný súd podľa ust. § 464 SSP poukazuje na niektoré časti odôvodnenia tohto rozsudku, s ktorými sa v celom rozsahu stotožnil:

„ 14. 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.

15. 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 dovtedy, 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.

16. 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 zdaniteľných 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.

17. 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.

18. 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.“

K parciálnej kasačnej námietke smerujúcej k spochybneniu dôvodnosti prerušenia predmetnej daňovej kontroly (bod 1, str. 2 - 3 kasačnej sťažnosti), najvyšší správny súd poukazuje na všeobecnosť tejto námietky. Nie je totiž úlohou najvyššieho správneho súdu, aby v kasačnej sťažnosti dohľadával (cez odkazy), príp. „prispôboval“ abstraktnú, príp. nedostatočne špecifickú argumentáciu sťažovateľa k okolnostiam súdnej veci (k tomu analogicky porovnaj § 440 ods. 2, druhá veta SSP a súvisiacu doktrínu - „Právny dôvod kasačnej sťažnosti musí byť presne vymedzený. V doterajšej praxi sa stávalo, že účastníci poukázali len na svoje predchádzajúce vyjadrenia. Nie je možné ponechať na kasačný súd, aby si domyslel, aké námietky a výhrady má sťažovateľ proti napadnutému rozhodnutiu krajského súdu, aby si z predchádzajúcich vyjadrení vybral skutočnosti, ktoré sťažovateľ vytýka konaniu pred krajským súdom“ - Šingliarová, I. - in: Hanzelová, I., Rumana, I., Šingliarová, I.: Správny súdny poriadok - komentár. Wolters Kluwer, 2016). Takýto postup by bol nielen v rozpore s tzv. koncentračnou zásadou aplikovanou v kasačnom konaní (pozn.: okrem zákonných výnimiek), ale narušal by aj rovnosť účastníkov konania pred súdom. V tejto súvislosti však kasačný súd primárne poukazuje na to, že zistil, že sťažovateľ síce v správnej žalobe namietal dĺžku daňovej kontroly (str. 10 správnej žaloby, písm. D)), avšak túto nezákonnosť odvodzoval v zásade od toho, že správca dane vykonával počas prerušenej daňovej kontroly úkony. V správnej žalobe sťažovateľ explicitne nenamietol okolnosti, ktoré v kasačnej sťažnosti špecifikuje ako údajnú nezákonnosť spočívajúcu v položení nesprávnych otázok v rámci procesu MVI, o ktorých sa následne malo - podľa sťažovateľa - ukázať, že tieto boli „položené nesprávne a výsledkom činnosti správcu dane boli nepoužiteľné a irelevantné odpovede“ a že táto skutočnosť mala spôsobiť prekročenie zákonnej lehoty na daňovú kontrolu (bod 1 kasačnej sťažnosti, str. 2 - 3). Žiadna takáto materiálna námietka o nesprávnej formulácii otázok pre účely MVI a potrebe jej opravy/úpravy/doplnenia nevyplyva ani z iných podaní sťažovateľa, ktoré by boli realizované v rámci časového úseku podľa § 441 SSP. Vzhľadom na uvedené sa tejto námietke sťažovateľa najvyšší správny súd podrobnejšie v ďalšom ani nevenoval.

„22. S prihliadnutím na napádané rozhodnutia finančných orgánov, správneho súdu a námietky sťažovateľa sa najpodstatnejšou otázkou v predmetnej veci, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný javí, či bol sťažovateľ v predmetnej veci účastný obchodných stykov poznačených daňovým podvodom a najmä, či vedel, resp. mohol vedieť, že sa na zúčastňuje na obchodných aktivitách poznačených daňovým podvodom.

Všeobecné východiská

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) hmotnoprávnymi, (b) formálnymi 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 nárokujúci 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 poukazať 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).

35. Kasačný súd už len okrajovo uvádza, že podstatnou kategóriou v načrtnutej problematike je aj zneužitie práva (bod 23 tohto rozsudku). Ide v podstate o aktivity zdaniteľnej osoby, ktorými sleduje získanie neoprávnenej daňovej výhody, alebo sa rôznymi spôsobmi snaží vyhnúť daňovým povinnostiam. Konzekventne však rozdielom vo vzťahu k daňovému konaniu je skutočnosť, že pri zneužití práva nedochádza k priamemu porušovaniu právnym predpisov, ale k ich vedomému a zámernému obchádzaniu s cieľom získať načrtnuté výhody.

36. Keďže v prejednávanej veci zneužitie práva nebolo pertraktované v žiadnom z rozhodnutí, ale nejasnosti pri posúdení prejednávanej veci zjavne tkvejú len medzi posúdením splnenia podmienok na

priznania odpočtu dane a účasti sťažovateľa na daňovom úniku, kasačný súd nepovažuje za potrebné problematiku zneužitia práva v podrobnostiach ďalej rozvíjať.

Aplikácia na prípad sťažovateľa

37. Aplikujúc všeobecné východiská na prípad sťažovateľa kasačný súd konštatuje, že správny súd v napadnutom rozsudku pomerne chaoticky sťažovateľovi na jednej strane dôvodí, že nespĺnil hmotnoprávne podmienky viažuce sa nárok na odpočítanie dane (najmä body 80. až 97. napadnutého rozsudku), tieto skutočnosti však následne vyhodnocuje tak, že sťažovateľ participoval na daňovom podvode a neprijal a nepreukázal potrebné opatrenia na zabránenie tejto skutočnosti body 99. a 100. napadnutého rozsudku). Kasačný súd už opakovane uviedol, že takéto zmiešavanie vzájomne sa vylučujúcich dôvodov nepriznania nároku na odpočítanie dane nie je prípustné (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 6/2021 zo dňa 30. novembra 2022, bod 42). Keďže však sťažovateľ nevzniesol námietku nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku v tomto smere, kasačný súd vyššie uvedenú skutočnosť nezohľadňoval.

38. Čo sa týka miery dôkazného bremena a rozsahu vykonaného dokazovania podľa názoru kasačného súdu v predmetnej veci neobstojí v zásade ani jeden so správnymi orgánmi a správnym súdom akcentovaných dôvodov nepriznania práva sťažovateľa na odpočítanie dane zo sporných obchodných prípadov.

39. Pokiaľ ide o spochybnenie hmotnoprávných podmienok, toto je v predmetnej veci postavené len na pochybnostiach správcu dane týkajúcich sa subdodávateľov dodávateľov sťažovateľa - teda na subdodávateľoch spoločností Peter Štepánek, 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. V konečnom dôsledku preto v predmetnej veci nedošlo k opätovnému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa.

42. Záver správnych orgánov a správneho súdu, že sťažovateľ v predmetnej veci neuniesol 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 zrejmé 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 neuniesli svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu toho, či sa sťažovateľ priamo dopustil podvodného konania v predmetnej veci, resp. či vedomo (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.

47. Pokiaľ správny súd, správca dane a žalovaný akcentujú nedostatok primeranej obozretnosti sťažovateľa pri uskutočňovaní zdaniteľných obchodov kasačný súd uznáva, 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. skutočnosti, 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).

48. Daňový subjekt je totiž 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). Ak ich neprijme, nesie zodpovednosť za to, že bol zahrnutý do obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, keďže pri vykonaní potrebných opatrení mohol vedieť, že bude do takéhoto podvodného reťazca zatiahnutý. 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).

49. Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že ani pri vyžadovaní a skúmaní primeranej obozretnosti podnikateľa nemožno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa/subdodávateľom a tým sa na neho fakticky preniesie kontrolná činnosť, ktorá patrí správcovi dane na to vybavenému príslušnými oprávneniami (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).

50. Kasačný súd v tomto smere konštatuje, že pokiaľ správny súd, správca dane a žalovaný konštatovali, že daňový subjekt mal podrobne skúmať situáciu na strane subdodávateľov, teda dodávateľov jeho dodávateľa a podrobne skúmať, či ide o spoločnosti, ktoré sú spôsobilé zaobstarať dodávaný tovar pre jeho dodávateľa, nepochybne zaťažil sťažovateľa takým zisťovaním, ktoré mu nepatrí a ktoré nemal ako uskutočniť. Správca dane, žalovaný a ani správny súd neuvádzajú žiadne rozumné skutočnosti, typické pre bežný obchodný styk, z ktorých by bolo možné vyvodiť, ako mal sťažovateľ zisťovať, od koho má tovar jeho dodávateľ (teda aké opatrenia mal prijať a zanedbal ich), prečo mu malo byť podozrivý pôvod tovaru dodávaný jeho dodávateľom či prečo mu mali vôbec byť podozriví jeho dodávatelia.

51. Zhrňujúc doteraz uvedené kasačný súd konštatuje, že rozsudok správneho súdu, rozhodnutia žalovaného a správcu dane sú vo svojej podstate chaotické už v tom, že argumentačne kumulujú dva vzájomne sa vylučujúce dôvody pre neuznanie uplatneného odpočítania dane zo sporných obchodov (nepreukázanie hmotnoprávných podmienok predmetného práva na jednej strane a daňový podvod pri splnení hmotnoprávných podmienok predmetného práva na strane druhej). Súčasne je zrejmé, že správca dane neuniesol svoje dôkazné bremeno a nedokázal zistiť a pomenovať také relevantné skutočnosti, ktoré by spochybnili splnenie podmienok práva sťažovateľa na odpočítanie dane zo sporných obchodných prípadov, a to v rozsahu, ktorý by dôkazné bremeno na obnovení hodnovernosti fakturačne deklarovaných tvrdení opätovne vrátil na daňový subjekt. Správca dane a žalovaný tiež neuniesli svoje dôkazné bremeno, a nepreukázali sťažovateľovi, že by sám spáchal daňový podvod alebo by sa vedomo (vedel alebo mohol vedieť) zúčastňoval na obchodnom reťazci poznačenom

daňovým podvodom. Najmä nešpecifikovali, či a kde v zistenom obchodnom reťazci došlo k daňovému úniku a nepreukázali relevantnými skutočnosťami, či sťažovateľ mal spáchať daňový podvod alebo mal vedomosť, resp. musel mať vedomosť o tom, že participuje (prípadne benefituje) z obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom. Rozhodnutia správcu dane, žalovaného a ani napadnutý rozsudok správneho súdu preto neobstoja.

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. Je pritom potrebné mať na pamäti, že dôvody na neuznanie uplatneného práva na odpočítanie dane (daňový podvod a účasť na ňom alebo nepreukázanie hmotnoprávných podmienok predmetného práva) nemožno kumulovať (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 27/2021 zo dňa 30. novembra 2022, bod 41).“

29. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpia aj rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c). ods. 3 písm. a) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutia a vec vrátil prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

30. V ďalšom konaní budú správca dane a žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie. Žalovaný a správca dane sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

31. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

32. Toto rozhodnutie prijal senát najvyššieho správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.