

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/24/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200241
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 02. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4021200241.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členiek senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): CORAL, spol. s.r.o., so sídlom Novozámocká 207, 951 12 Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, právne zastúpený advokátkou: JUDr. Svetlana Kšiňanová, PhD., Štefánikova tr. 4, 949 01 Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100293277/2021 zo dňa 22. februára 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 21S/22/2021-105 zo dňa 20. septembra 2022, takto

rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 21S/22/2021-105 zo dňa 20. septembra 2022 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100293277/2021 zo dňa 22. februára 2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101349325/2020 zo dňa 24. augusta 2020 sa z r u š u j ú 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 orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 101349325/2020 zo dňa 24.08.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), na základe vykonanej daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január - apríl 2012, január - december 2013 a január - február 2014 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), určil žalobcovi rozdiel dane na DPH v sume 309.292,82 eura za zdaňovacie obdobie február 2013, pretože dospel k záveru, že žalobca bol zapojený do obchodných transakcií poznačených daňovým podvodom. Uvedený záver správca dane konštatoval v spojitosti s dodávateľmi kuracieho mäsa:

- Peter Štěpánek, s.r.o., so sídlom Nitrianske Pravno 1200, 972 13 Nitrianske Pravno, IČO: 45 513 325 (ďalej len „Peter Štěpánek“),
- Konex SK Plus, s.r.o., so sídlom Štúrova 271, 949 01 Nitra (ďalej len „Konex SK Plus“),
- NEXT TRADE, s.r.o., so sídlom Banská 4, Nové Mesto nad Váhom, IČO: 36 324 825 (ďalej len „Next Trade“).

2. Podľa zistení správca dane bolo kuracie mäso od uvedených dodávateľov žalobcu dodávané vo viacerých fakturačných reťazcoch.

3. V prvom fakturačnom reťazci dodávateľa Peter Štěpánek tovar podľa zistení správca dane prechádzal viacerými spôsobmi prostredníctvom spoločností Pauline, s.r.o. (CZ), Bewis, s.r.o., SAPETIUS, s.r.o., Made Group, s.r.o. (CZ), Suss, s.r.o., TRADECO s.r.o.(CZ), ASSORO, s.r.o., AB FOOD, s.r.o., ROFOC, s.r.o., RENEGAR s.r.o., Optar, s.r.o., Diana Fish, s.r.o.(CZ), AIRBORNE, s.r.o., Pyrosafestol, s.r.o. Peter

Štěpánek, s.r.o. a Peter Štěpánek (živnostník) až k žalobcovi. Správca dane vo vzťahu k dodávateľovi Peter Štěpánek uviedol nasledovné zistenia:

- dodávateľia Petra Štěpánka sú nekontaktní, využívajú len virtuálne sídla a so správcom dane nespolupracujú,
 - v niektorých spoločnostiach dochádzalo k účelovým zmenám štatutárneho orgánu,
 - konatelia týchto spoločností sa buď na výsluch nedostavili alebo potvrdili existenciu spochybnených obchodov bez predloženia dokladov,
 - spoločnosti Optar, s.r.o., RENEGAR, s.r.o., AIRBORNE, s.r.o. nemajú registrovanú činnosť, ani schválenú prevádzkareň potravinárskeho podniku,
 - podľa zistení českých finančných orgánov obchod prebehol medzi spoločnosťami Pauline s.r.o., BEWIS s.r.o., medzi MADE GROUP, a.s. a Suss, s.r.o., medzi TRADECO s.r.o. a ASSORO, s.r.o., medzi Pauline s.r.o. a ROFOC, s.r.o.; teda nebolo preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov priamo medzi spoločnosťami BEWIS, s.r.o., Suss, s.r.o., ASSORO, s.r.o., resp. ROFOC, s.r.o. a Petrom Štěpánkom,
 - správca dane na základe viacerých CMR dokladov spochybňoval aj prepravu tovaru medzi jednotlivými spoločnosťami a spoločnosťou Peter Štěpánek s.r.o. (dodávateľ žalobcu),
 - u žiadneho dodávateľa spoločnosti Peter Štěpánek neboli preukázané materiálo-technické a personálne kapacity na vykonávanie ekonomickej činnosti,
 - svedecké výpovede Milana Sirotného (Optar, s.r.o.) a Petry Unterfrancovej (SAPETIUS, s.r.o.) sú iba vo všeobecnej rovine,
 - konateľ spoločnosti Pyrosafestol, s.r.o. opísal spôsob uskutočňovania obchodov pre spoločnosť Peter Štěpánek,
 - z výpovede konateľa spoločnosti SLOVRESPO vyplýva, že sa stal bielym koňom za finančnú odmenu.
4. V druhom fakturačnom reťazci dodávateľa spoločnosti Konex SK Plus tovar podľa zistení správca dane prechádzal spoločnosťami OCELLO, s.r.o., MEDER, s.r.o., Montieri, s.r.o., Corsano, s.r.o., TC - stav, s.r.o., EXMATIC, s.r.o. až k žalobcovi. Správca dane vo vzťahu k dodávateľovi Konex SK Plus uviedol nasledovné:

- spoločnosti sú nekontaktné, konatelia a bývalí konatelia spoločností so správcom dane nekomunikujú alebo obchodné vzťahy potvrdili bez predloženia dokladov, nie je možné preveriť ich účtovníctvo,
- v spoločnosti Kmeťo Services, s.r.o. (právny nástupca dodávateľa TC - stav, s.r.o.) prichádzalo k účelovým zmenám konateľov, spoločníkov a sídla spoločnosti,
- tieto spoločnosti nepredložili daňové doklady, na predloženie ktorých ich správca dane vyzval, neboli preukázané materiálo-technické a personálne zabezpečenia na výkon ekonomickej činnosti, nebolo preukázané, že tieto spoločnosti obchodovali s kuracím mäsom,
- nebolo preukázané dodanie tovaru spoločnosti Konex SK Plus,
- konateľ spoločnosti Konex SK Plus potvrdil obchodovanie so žalobcom, vyjadril sa, že hlavným predmetom činnosti spoločnosti je obchodovanie s potravinárskym tovarom, spoločnosť má distribučný sklad v Prievidzi a v Sládkovičove, tovar pochádza z Brazílie, po zaplatení faktúry je e-mailom zaslaný pokyn do mraziarní, aby sa tovar previedol na sklad spoločnosti žalobcu, činnosti zabezpečuje zamestnanec mraziarní.

5. V treťom fakturačnom reťazci dodávateľa spoločnosti NEXT TRADE tovar podľa zistení správca dane prechádzal spoločnosťami SCAND SLOVAK, s.r.o., Frozen Trade, s.r.o., Ribeco Business, s.r.o., Food Spedition, s.r.o., Well Trade, s.r.o. až k žalobcovi. Vo vzťahu k dodávateľovi NEXT TRADE správca dane poukázal na nasledovné zistenia:

- konateľ spoločnosti SCAND SLOVAK uviedol, že so spoločnosťou NEXT TRADE nespolupracoval, spoločnosť nepozná a identifikované faktúry nevystavil a nepodpísal,
- spoločnosť SCAND SLOVAK nevykonávala žiadnu ekonomickejšiu činnosť,
- spoločnosť Frozen Trade, s.r.o. je nekontaktná, nevlastní majetok,
- konateľ spoločnosti Frozen Trade, s.r.o. uviedol, že obchodoval s mrazeným mäsom a ako dodávateľa označil spoločnosť ANFOOD s.r.o., ktorá je nekontaktná,
- spoločnosť Ribeco Business, s.r.o. je nekontaktná a so správcom dane nespolupracuje,
- konateľ spoločnosti Ribeco Business, s.r.o. so správcom dane nespolupracuje a z jeho výpovede v konaní podľa osobitných právnych predpisov - č. PPZ-NKA-JFP2-149-014/2014 vyplýva, že dokumenty mu dávali podpisovať iné osoby, ktorých totožnosť nechcel prezradiť z obavy o svoje zdravie,
- spoločnosti Food Spedition s.r.o. a Well Trade, s.r.o. sú nekontaktné.

6. Na základe týchto skutočností správca dane vo vzťahu ku všetkým trom dodávateľom žalobcu skonštatoval, že:

- nebolo preukázané, že dodávatelia dodali tovar spoločnostiam Peter Štěpánek, Konex SK Plus a NEXT TRADE, a tým aj nebolo preukázané, že tovar bol dodaný dodávateľom žalobcovi,
- ak nebolo preukázané dodanie tovaru dodávateľom žalobcu, nemohla im vzniknúť daňová povinnosť,
- ak im nevznikla daňová povinnosť, nemohlo žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie dane,
- reťazové dodanie tovaru bolo deklarované cez viacerých dodávateľov, v deklarovaných reťazoch dochádzalo k neoprávnenému odpočítaniu dane na vstupe,
- nebol preukázaný pôvod tovaru ani registrácia v zmysle zákona č. 39/2007 o veterinárnej starostlivosti.

7. Na základe vykonaného dokazovania správca dane uzatvoril, že predmetné dodávky boli súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, pričom bolo preukázané, že žalobca o tom, že sa zúčastnil na podvode s DPH vedel alebo vedieť mal. Bolo zistené, že žalobca nevykonal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné v rozumnej miere očakávať, aby sa uistil, že nebude účastný na dodávkach poznačených podvodom vo vzťahu k DPH - t. j. bolo preukázané, že žalobca mohol vedieť (ak by dodržal potrebnú náležitú starostlivosť), že dodávky môžu byť poznačené podvodným konaním.

8. Žalovaný rozhodnutím č. 100293277/2021 zo dňa 22. februára 2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí argumentoval tým, že:

- primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, pričom musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaných obchodov a v prípade nepreverení si obchodných partnerov sa dostáva do dôkaznej núdze,
- k námietke žalobcu, že nemôže byť zodpovedný za subdodávateľské spoločnosti, žalovaný uviedol, že možno súhlasiť s tým, že daňový subjekt nedisponuje právomocami, ktoré by ho oprávňovali zisťovať subdodávateľov svojich dodávateľov, má však právo pýtať sa svojich dodávateľov na ich subdodávateľov, ako aj na pôvod tovaru, ktorý bude predmetom jeho obchodných transakcií. V prípade, že dodávateľ, resp. subdodávateľ nepreukáže realizáciu obchodného prípadu a vznik daňovej povinnosti, daňový subjekt sa dostáva do dôkaznej núdze, nakoľko právo na odpočítanie dane nie je preukázané,
- na námietku žalobcu týkajúcu sa účasti na podvodnom konaní reagoval tak, že správca dane získal podozrenie, že by žalobca mohol byť účastníkom podvodného konania z dôvodu, že subdodávateľské spoločnosti sú spoločnosťami, ktoré boli po vykonaní deklarovaných zdaniteľných plnení zlúčené resp. vymazané z obchodného registra, bývalí konatelia spoločností sú nekontaktné osoby, čo znamená, že realizácia obchodných transakcií nebola žiadnym spôsobom preukázaná,
- skutočnosť, že tovar bol uskladnený v Mraziarňach Sládkovičovo, nepreukazuje, kto je majiteľom, resp. dodávateľom, aj keď boli splnené všetky zákonné podmienky pre skladovanie uvedenej komodity.

II. Konanie pred správny súdom

9. Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 21S/22/2021-105 zo dňa 20. septembra 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa tento domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia.

10. Správny súd uviedol, že námietka ohľadne nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu prerušenia konania nie je dôvodná, pretože je zjavné, že časový úsek výkonu daňovej kontroly po zohľadnení času, počas ktorého bola prerušená, nepresiahol jeden rok (v tejto súvislosti správny súd poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej Únie vo veci C-186/20). Porušenie spočívajúce vo vykonávaní úkonov počas prerušenia daňovej kontroly nebolo podľa krajského súdu zistené, keďže zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 09.05.2016 a zo dňa 01.06.2016 sa v administratívnom spise nenachádzajú a daňové orgány na tieto zápisnice nepoukazujú v rámci napádaných rozhodnutí. Navyše, čo sa týkalo zápisníc z miestneho zisťovania zo dňa 09.05.2016 a zo dňa 01.06.2016, predložených na nariadenom pojednávaní, správny súd má 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.

11. Vo vzťahu k Znaleckému posudku č. 3/2019 zo dňa 19.02.2019, ktorý predložil daňový subjekt, sa správny súd vyjadril tak, že nie je možné skutkový stav založiť len na účtovnej a daňovej evidencii a to z dôvodu, že nie sú zohľadnené skutočnosti zistené v priebehu dokazovania, pričom znalecký posudok ponúka len odpovede na otázky o objeme obchodov týkajúcich sa nákupu a predaja kuracích pfs, vyčíslenie zaplatenej dane, výšku prijatých platieb, bilanciu zaplatenej dane či formálny výklad zákona.

12. Krajský súd poukázal na to, že predloženie dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom) je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie je tým preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie. Vo vzťahu k dodávateľovi Peter Štěpánek uviedol, že nebolo preukázané dodanie tovaru na faktúre deklarovaným dodávateľom a 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. Ohľadom dodávateľa Konex SK plus s.r.o. mal správny súd za to, že v januári a februári 2013 bol uskutočnený obchodný vzťah Corsano s.r.o. - Konex SK plus s.r.o. - žalobca, pričom na faktúrach vystavených spoločnosťou Corsano s.r.o. je uvedené nesprávne obchodné meno spoločnosti, t. j. nie je jej obchodné meno v súlade s výpisom z obchodného registra. Už len táto skutočnosť vznáša odôvodnenú pochybnosť do zmluvného vzťahu. Následne je potrebné dodať, že táto spoločnosť je nekontaktná, v dôsledku čoho nebolo možné preveriť obchodnú spoluprácu, a preto bolo potrebné ustáliť, 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. Pri dodávateľovi NEXT TRADE a jeho dodávateľských spoločnostiach správny súd poukázal na absenciu námietok zo strany žalobcu ohľadom zistení týkajúcich sa dodávateľov spoločnosti NEXT TRADE, preto ustálil, že o dodaní tovaru tejto spoločnosti neexistujú žiadne relevantné dôkazy.

13. Krajský súd zdôraznil, že súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty.

14. Krajský súd uviedol, že v predmetnej veci nie je postačujúce predložiť iba formálne správne daňové doklady, ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodných transakcií, čo zahŕňa aj preverenie dodávateľov.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko žalovaného

15. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal voči napadnutému rozsudku kasačnú sťažnosť. V kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne mu 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 oprel o § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP.

16. Sťažovateľ považoval za nesprávne posúdenú 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. Ďalej sa sťažovateľ domnieval, že finančné orgány nie sú oprávnené vyžadovať súčinnosť od kontrolovaného daňového subjektu, a to najmä vo vzťahu k svedeckej výpovedi a miestneho zisťovania (zápisnica o miestnom zisťovaní č. 103101336/2016 zo dňa 09.05.2016 a zápisnica o miestnom zisťovaní č. 103252041/2016 zo dňa 01.06.2016). 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.

17. 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 (str. 118 prvostupňového rozhodnutia). Uvedenú sťažnostnú námietku sťažovateľ uzatvoril s tým, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané dodanie tovaru, ako aj skutočnosť, že sťažovateľ s týmto tovarom disponoval.

18. 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. Rozhodnutia, na ktoré správny súd poukazuje, podľa mienky sťažovateľa nemajú relevantnú súvislosť s prejednávanou vecou.

19. Poukázal na to, že všetci traja dodávateľia sťažovateľa (Peter Štepánek, Konex SK Plus, NEXT TRADE) 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 dodávateľia nespĺnili povinnosť podľa zákona č. 39/2007 Z. Z. o veterinárnej starostlivosti, nemá podľa sťažovateľa vplyv na odpočet DPH. Rovnako 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.

20. Sťažovateľ považoval odôvodnenie rozsudku správneho súdu za zmätočné, keďže na jednej strane správny súd uvádza, že nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi a na druhú stranu, správca dane nespochybnil ani existenciu tovaru a ani možnosť sťažovateľa s týmto tovarom disponovať.

21. Sťažovateľ tiež namietal 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 dodávateľia 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. Kasačné body sťažovateľ uzavrel tým, že napadnutý postup vytvára právnu neistotu, keďže týmto spôsobom je možné spochybniť akýkoľvek obchod. Právne irelevantné skutkové zistenia sú podľa mienky sťažovateľa pripisované na jeho ťarchu, čo rezultuje do situácie, že daň, ktorú už raz zaplatil v dodávateľskej faktúre, má zaplatiť ešte raz, aby bol zasanovaný daňový únik, spôsobený inými spoločnosťami.

23. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na svoju argumentáciu uvedenú vo vyjadrení k správnej žalobe

IV. Konanie pred kasačným súdom

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.

25. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

26. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Súdny poplatok za podanú kasačnú sťažnosť bol uhradený.

27. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 24 ods. 1 až 4 daňového poriadku,

(1) Daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

(4) 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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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.

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

28. Námietky týkajúce sa prerušenia daňovej kontroly už boli predmetom konania o kasačnej sťažnosti totožného sťažovateľa, ktorá sa týkala záverov z totožnej daňovej kontroly, pričom tieto boli kasačným súdom vyhodnotené ako nedôvodné. Vzhľadom na uvedené kasačný súd poukazuje na relevantnú časť právneho posúdenia v zmysle ustanovenia § 464 ods. 1 SSP uvedeného v rozsudku sp. zn. 2Sfk/5/2023 zo dňa 30. novembra 2023:

„ 14. Kasačný súd pre úplnosť považoval za vhodné vysporiadať sa aj s argumentáciou sťažovateľa smerujúcou proti právnomu 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 vyhľadávacou 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.“

29. 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 vytyka 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 narúšal 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 nevyplýva 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.

30. Námiety hmotnoprávnej povahy už boli predmetom konania o kasačnej sťažnosti totožného sťažovateľa, ktorá sa týkala záverov z totožnej daňovej kontroly a s tými istými deklarovateľmi, teda aj rovnakého skutkového stavu a právneho posúdenia nároku na odpočet DPH. Kasačný súd sa stotožnil s predloženou argumentáciou, v dôsledku čoho kasačnej sťažnosti vyhovel. Vzhľadom na uvedené kasačný súd považuje za vhodné len poukázať na podstatnú časť právneho posúdenia v zmysle ustanovenia § 464 ods. 1 SSP uvedeného v rozsudku sp. zn. 2Sfk/28/2023 zo dňa 26. októbra 2023:

„22. S prihliadnutím na napádané rozhodnutia finančných orgánov, správneho súdu a námiety 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 poukazovať na nepochybne závažné zistenia týkajúce sa identifikovaného reťazca subjektov participujúcich na obehu uvedeného tovaru, ale unesenie dôkazného bremena finančnými orgánmi, že daná zdaniteľná osoba vedela, resp. musela o týchto podvodných aktivitách vzhľadom na svoju pozíciu v rámci identifikovaných obchodných stykov vedieť.

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

34. V tomto ohľadne 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 hmotnoprávnych/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane. Preto pochybnosti týkajúce sa výlučne subdodávateľského článku reťazca nemôžu preniesť dôkazné bremeno na preukázanie hmotnoprávnych/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 neznamena, 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 hmotnoprávnych 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 neunesol svoje dôkazné bremeno a nepreukázal materiálne/hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane, je preto nesprávny a vychádzajúci z nesprávneho právneho posúdenia veci.

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

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

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

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

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 vedome (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 preukázaní 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).“

VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

31. 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.

32. V ďalšom konaní budú správca dane a žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie (bod 52 rozsudku sp. zn. 2Sfk/28/2023 zo dňa 26. októbra 2023). Žalovaný a správca dane sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

33. 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).

34. 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.