

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/20/2021
Identifikačné číslo spisu: 1019200719
Dátum vydania rozhodnutia: 29. marca 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1019200719.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a zo sudkýň JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobkyne: Tatranská mliekareň a.s., so sídlom Nad traťou 26, 060 01 Kežmarok, IČO: 31 654 363, právne zastúpenej advokátom: Mgr. Henrich Schindler, so sídlom Janka Kráľa 7, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 40 887 481, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100754122/2019 zo dňa 29. marca 2019, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/113/2019-118 zo dňa 22. septembra 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5 S 113/2019-118 zo dňa 22. septembra 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100754122/2019 zo dňa 29. marca 2019 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 102261243/2018 zo dňa 15. novembra 2018 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

II. Žalobkyni p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia marec 2016, apríl 2016, júl 2016, august 2016, september 2016, október 2016, november 2016 a december 2016. O výsledkoch daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 329075/2018 zo dňa 11. júna 2018 (ďalej len „protokol“).

2. V nadväznosti na zistenia obsiahnuté v protokole správca dane vydal rozhodnutie č. 102261243/2018 zo dňa 15. novembra 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobkyni za zdaňovacie obdobie marec 2016 určil rozdiel dane v sume 188.832,- €, nepriznal nadmerný odpočet v sume 125.789,38 € a vyrubil daň v sume 63.042,62 €. Správca dane neuznal

žalobkyni uplatnené odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti YETTI, s.r.o., so sídlom Dolné Dubové 91952, IČO: 36 277 746, pretože vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že žalobkyňa sa kúpou a následným predajom tovaru odberateľovi ABERATO PARTNER s.r.o., so sídlom Kupkova 280/2, 690 02 Břeclav, Česká republika, DPH CZ: 04 105 435 s oslobodením od dane zúčastnila na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty.

3. V predmetnom prípade, v zdaňovacom období marec 2016, správca dane spochybnil uplatnené odpočty žalobkyne pri dodaniach tovaru - vtáčia krmná zmes od spoločnosti YETTI, s.r.o. Správca dane zistil, že obchody prebiehali v obchodnom reťazci D BAR, s.r.o. > RANIM s.r.o. > YETTI, s.r.o. > žalobkyňa > ABERATO PARTNER s.r.o. > Speed-Line Transport s.r.o. Prepravu tovaru v celom reťazci, podľa predložených CMR nákladných listov, mala zabezpečovať spoločnosť VM-STAVSPOL s.r.o.

4. Správca dane za účelom preverenia reálnosti deklarovaných obchodov zisťoval okolnosti nadobudnutia tovaru daňovým subjektom YETTI, s.r.o. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že tovar, ktorý mala spoločnosť YETTI, s.r.o. dodať žalobkyni, táto spoločnosť nakúpila od spoločnosti RANIM s.r.o. Podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti YETTI, s.r.o. L.. T. C., tovar (krmivo pre vtáky) bolo balené v 14 kg priedušných plastových vreciach, L.. T. C. fyzicky k tovaru nechodil, tovar bol označený štítkom. Aké konkrétne informácie boli obsahom označenia tovaru L.. C. nevedel uviesť, rovnako mu nebol známy pôvod tovaru. Z výpovede L.. C. správca dane zistil, že v roku 2012 bol telefonicky kontaktovaný L.. W. Z. (konateľom spoločnosti RANIM, s.r.o.) k otázke spoločného obchodovania. Zmluva medzi spoločnosťou YETTI, s.r.o. a žalobkyňou bola konzultovaná prostredníctvom mailovej dokumentácie a následne podpísaná, zmluvu podpísanú žalobcom priniesol L.. C. na podpis L.. Z.. Spoločnosť YETTI, s.r.o. nakúpila tovar - krmivo pre vtáky za účelom jeho predaja vopred známemu odberateľovi, t.j. žalobkyni, pričom pôvodom tovaru sa spoločnosť YETTI, s.r.o. nezaoberala. Tovar, ktorý spoločnosť YETTI, s.r.o. fakturovala žalobkyni nakúpila od spoločnosti RANIM s.r.o. Za spoločnosť YETTI, s.r.o. vybavoval objednávky L.. C., spoločnosť RANIM s.r.o. každý piatok obdržala mailovú objednávku od žalobkyne na ďalší týždeň, následne boli vyhotovované zálohové faktúry a na základe uhradenia bol tovar podľa objednávok dodaný. Spoločnosť YETTI, s.r.o. objednala tovar u svojho dodávateľa na základe objednávky platiteľa, zakúpila tovar a následne predala žalobkyni v sklade v Blatnej na Ostrove. Spoločnosť YETTI, s.r.o. nemala vedomosť o skutočnosti odkiaľ a ako sa tovar dostal do skladu v Blatnej na Ostrove. Spoločnosť YETTI, s.r.o. nezabezpečovala prepravu ani skladovanie tovaru, nemala žiadny vzťah ku skladovacím priestorom a nemala vedomosť o tom, kto znášal náklady na skladovanie tovaru. Skladovateľom tovaru bola spoločnosť VM-STAVSPOL s.r.o., pričom L.. C. vo veciach skladovania tovaru komunikoval s p. G.. L.. C. bol pri samotnom vyskladňovaní tovaru v kontrolovanom období cca 3 až 4 krát, tovar si preberala žalobkyňa. L.. C. nevedel uviesť, kto za odberateľa bol fyzicky pri preberaní prítomný, s L.. Z. bol v sklade v Blatnej na Ostrove asi trikrát. Nebolo teda pravidlom, že L.. C. bol v sklade pri odovzdávaní tovaru osobne, avšak vo výpovedi potvrdil existenciu tovaru. Medzi spoločnosťou YETTI, s.r.o. a dodávateľom RANIM s.r.o. bola uzatvorená písomná zmluva, objednávky a komunikácia prebiehala prostredníctvom mailu. Za spoločnosť RANIM s.r.o. mal tovar odovzdávať p. O., resp. ním určený skladník. S pánom O. sa L.. T. C. stretol len na začiatku. Tovar si fyzicky preberala žalobkyňa. Spoločnosť YETTI, s.r.o. si overila dôveryhodnosť obchodného partnera RANIM s.r.o. štandardne na internete, v obchodnom registri, registri DPH a bol skontrolovaný tovar fyzicky na sklade. Spoločnosť YETTI, s.r.o. neudelila splnomocnenie ani poverenie na zastupovanie k obchodným záležitostiam inej osobe a v čase kontrolovaných obchodov bolo hlavnou činnosťou spoločnosti YETTI, s.r.o. nákup a predaj tovaru, pričom väčšinu obratu spoločnosti tvoril obrat so žalobkyňou a so spoločnosťou RANIM s.r.o.

5. Dožiadaním Daňovému úradu Bratislava získal správca dane informácie z prebiehajúcej kontroly u spoločnosti RANIM s.r.o. a zistil, že spoločnosť RANIM s.r.o. mala nakúpiť v období marec 2016 tovar - krmivo pre vtáky od spoločnosti D BAR, s.r.o. so sídlom Bielovce, 93574, IČO: 36 241 041. Faktúry za nakladanie a vykladanie tovaru a faktúry za prepravu tovaru krmivo pre vtáky s vozidlom s EČV: W. na trase Okoč - Blatná na Ostrove; vyhotovila spoločnosť VM-STAVSPOL s.r.o. K faktúram k preprave tovaru boli zároveň priložené vážne lístky vozidla s týmto EČV. Konateľom spoločnosti RANIM s.r.o. v rozhodnom období (od 31.03.2015 do 13.09.2016) bol p. U. O., N. N. XXXX/XXX, S.L. O., ktorý sa na opakované predvolania nedostavil, predvolanie bolo správcovi dane vrátené s poznámkou adresát neznámy. Podľa záznamov z Obchodného registra SR od 14.09.2016

konateľom spoločnosti RANIM s.r.o. je p. M. Z., V. I. X. X, G. XXXX, O.. Na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií do iného členského štátu EÚ č. 102497735/2017 za účelom vypočítania osoby M. Z. bolo zistené, že maďarská daňová správa nemohla osobu M. Z. identifikovať v systéme a podľa informácie maďarskej daňovej kontroly na uvedenej adrese nebol nikto zaregistrovaný, v dátume uvedenom slovenskou daňovou správou sa podľa maďarskej daňovej správy nikto s menom Z. nenarodil.

6. Z preverenia skutočností týkajúcich sa dodávateľa spoločnosti RANIM s.r.o. - spoločnosti D BAR s.r.o. za zdaňovacie obdobie marec 2016 správca dane zistil, že na adrese sídla spoločnosti - Bielovce 70 - sa nachádza starý a neobývaný dom a nejde o priestory zodpovedajúce sídlu nejakej spoločnosti. Spoločnosť D BAR s.r.o. bola nekontaktnou, v likvidácii, so správcom dane nespolupracovala a písomnosti nepreberala (registrácia k dani z pridanej hodnoty bola zrušená k 30.11.2016 ex off). V zmysle záznamov Obchodného registra SR bol konateľom spoločnosti D BAR s.r.o. v likvidácii od 14.02.2014 p. M. B.U., V. X. X, B. XXXX, O.. Predvolanie správcu dane k výsluchu svedka M. B. bolo správcovi dane vrátené späť s poznámkou „prest'ahovaný“.

7. Podľa kontrolného výkazu daňového subjektu D BAR s.r.o. táto spoločnosť podľa údajov časti B.2. kontrolného výkazu neprijala žiadne dodávateľské faktúry za tovar, v časti B.3. kontrolného výkazu neuviedla žiadne transakcie, v časti B.1. kontrolného výkazu uviedla dodávateľské faktúry od spoločnosti Regionálna investičná, spol. s r.o., DIČ: 2022629807. Z podaného daňového priznania daňového subjektu D BAR s.r.o. k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2016 vyplýva, že daňový subjekt D BAR s.r.o. v daňovom priznaní uviedol odpočítanie dane podľa § 49 až 54 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a podľa § 51 písm. a) zákona o DPH, pričom neuviedol žiadne tovary a služby, pri ktorých príjemca platí daň podľa § 69 ods. 2 a 9 až 12 zákona o DPH.

8. Reálnosť deklarovaných obchodov správca dane preveroval aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií do Českej republiky, keď požiadal o preverenie spoločnosti ABERATO PARTNER s.r.o. Zistil, že predmetná spoločnosť so správcom dane nespolupracuje, nepodáva daňové priznania k DPH v termíne. V sídle spoločnosti je tento daňový subjekt nekontaktný, ide o virtuálne sídlo a daňový subjekt nemá žiadneho zástupcu. Podľa súhrnných hlásení k dani z pridanej hodnoty spoločnosť ABERATO PARTNER s.r.o. uviedla za obdobie marec 2016 ako jediné dodávky tovaru do iného členského štátu dodávky pre odberateľa s IČ DPH: SK2023058433, spoločnosť Speed-Line Transport s.r.o. Zároveň z informácií vyplynulo, že táto spoločnosť neprijala žiadne platby od spoločnosti Speed-Line Transport s.r.o.

9. Podľa záznamov Obchodného registra Českej republiky bol od 19. júna 2015 konateľom spoločnosti ABERATO PARTNER s.r.o. pán U. G., N. Z. X. XXX/XX, XXX XX O. W., Slovenská republika. Správca dane zaslal p. G. na uvedenú adresu predvolanie na výsluch svedka, písomnosť sa vrátila s poznámkou „písomnosť neprevzatá v odbernej lehote“. Ďalšie predvolanie na výsluch svedka sa správcovi dane vrátilo s poznámkou „adresát neznámy“. V súvislosti s osobou U. G. bolo ďalej zistené, že Daňovému úradu Bratislava dňa 8. februára 2017 elektronickým podaním bolo doručené generálne plnomocenstvo zo dňa 2. mája 2016, ktorým spoločnosť RANIM s.r.o. splnomocnila osobu U.Z. G., aby zastupovala spoločnosť RANIM s.r.o. v plnom rozsahu vo všetkých právnych úkonoch.

10. Z miestneho zisťovania za účelom obhliadky adresy sídla spoločnosti Speed-Line Transport s.r.o., Pastovce 27, 935 74 Pastovce správca dane zistil, že na danej adrese sa nachádza prázdny pozemok. Podľa daňového priznania tohto daňového subjektu za zdaňovacie obdobie marec 2016 daňový subjekt v daňovom priznaní spoločnosti uviedol výlučne hodnotu nadobudnutia tovaru v tuzemsku podľa § 11a zákona o DPH, rovnakú hodnotu odpočítania dane podľa § 49 až 54 zákona o DPH a zároveň nulovú hodnotu daňovej povinnosti, resp. nadmerného odpočtu.

11. Preverovaním finančných tokov v rámci identifikačného dodávateľsko-odberateľského reťazca medzi jednotlivými spoločnosťami zúčastnenými na obchodovaní s tovarom správca dane zistil, že spoločnosť RANIM s.r.o. v období marec 2016 odosiela peňažné prostriedky na účet spoločnosti EURO FAKTORING s.r.o., vedený vo Všeobecnej úverovej banke, a.s. v rovnakých dňoch a v obdobných sumách ako boli spoločnosťou RANIM s.r.o. prijímané platby od spoločnosti YETTI, s.r.o. Z predmetného účtu spoločnosti EURO FAKTORING s.r.o. neboli v období marec 2016 poukázané žiadne platby pre spoločnosť D BAR, s.r.o. Z výpisu bankového účtu spoločnosti EURO FAKTORING s.r.o. vedeného vo VÚB a.s. boli odosielať peňažné prostriedky na účet spoločnosti ABERATO PARTNER s.r.o., vo väčšine prípadov v rovnakých dňoch ako spoločnosť EURO

FAKTORING s.r.o. prijímala platby od spoločnosti RANIM s.r.o. Bankový účet spoločnosti D BAR, s.r.o. uvádzaný na faktúrach vyhotovených pre spoločnosť RANIM s.r.o. neexistoval a daňový subjekt takýto bankový účet uvedený na faktúrach správcovi dane ani nenahlásil. Ďalšie bankové účty, ktoré daňový subjekt D BAR, s.r.o. nahlásil správcovi dane, boli zrušené už v rokoch 2012 a 2013.

12. Vo vzťahu k bankovým účtom spoločnosti Speed-Line Transport s.r.o. správca dane zistil, že na oznámenom účte nebol v období marec 2016 zrealizovaný žiadny pohyb, účet v uvedenom období nebol vedený, bol zrušený dňa 1. novembra 2014 a v kontrolovanom období marec 2016 nebol vedený žiadny iný účet na spoločnosť Speed-Line Transport s.r.o.

13. Správca dane preveril aj deklarovajúcu prepravu tovaru v rámci zisteného dodávateľsko-odberateľského reťazca, túto mala zabezpečovať spoločnosť VM-STAVSPOL, s.r.o. Miestnym zisťovaním na adrese sídla VM-STAVSPOL, s.r.o. bolo zistené, že konateľom spoločnosti je p. M. G., ktorý správcovi dane podal vysvetlenie k dokladom týkajúcim sa prepravy tovaru uskutočnenej touto spoločnosťou. Zo zápisnice vyplýva, že spoločnosť VM-STAVSPOL, s.r.o. prepravu vykonávala pre odberateľa ABERATO PARTNER s.r.o. vlastnými vozidlami, spoločnosť ABERATO PARTNER s.r.o. prepravu tovaru objednávala a platila, medzinárodné nákladné listy CMR boli vyhotovované pri nakládke tovaru a tieto vypisovala spoločnosť VM-STAVSPOL, s.r.o. Medzinárodné nákladné listy CMR dostávala spoločnosť VM-STAVSPOL, s.r.o. nevypísané s pečiatkou odosielateľa od žalobkyne. Dodacie listy boli zasielané spoločnosti VM-STAVSPOL, s.r.o. od žalobkyne, sprevádzali tovar pri jeho preprave spolu s medzinárodnými nákladnými listami CMR, dodacie listy boli v Břeclavi potvrdené pri prevzatí spoločnosťou ABERATO PARTNER s.r.o. Pokyny k preprave dostávala spoločnosť VM-STAVSPOL, s.r.o. od spoločnosti ABERATO PARTNER s.r.o. a od žalobkyne telefonicky, mailom, prípadne osobne. Za spoločnosť ABERATO PARTNER s.r.o. komunikoval konateľ, za žalobkyňu komunikoval p. Z.. Pokyny spočívali v informácii, že spoločnosť VM-STAVSPOL, s.r.o. môže tovar nakladať a prepraviť. Tovar bol skladovaný v prenajatých priestoroch skladu v Blatnej na Ostrove v prenájme spoločnosti VM-STAVSPOL, s.r.o., bol balený v hrubých igelitových vreciach priesvitných alebo bielych, uložených na paletách a zviazaných fóliou. Tovar bol nakladaný v skladoch v Blatnej na Ostrove, prepravoval sa do Českej republiky do Břeclavi; v Břeclavi bol tovar prevzatý, ale nebol vyložený. Tovar v Břeclavi dostal nové medzinárodné nákladné listy CMR a bol z Břeclavi ďalej prepravený do Rohoviec. Tovar sa fyzicky vykladal až v Rohovciach. Následnú prepravu tovaru z Břeclavi do Rohoviec objednávala a hradila spoločnosť ABERATO PARTNER s.r.o. Konečný príjemca tovaru bol uvedený na medzinárodných nákladných listoch CMR, svedok si konečného príjemcu nepamätal. K tovaru bol spoločnosťou VM-STAVSPOL, s.r.o. vyhotovený vážny lístok vždy pri výdaji tovaru. Štandardne mala spoločnosť VM-STAVSPOL, s.r.o. obchodný vzťah ohľadom skladovania len so spoločnosťou RANIM s.r.o. na základe požiadavky bez bližšej identifikácie koho. K skladovaniu vyhotovil záznam - príjem YETTI, výdaj YETTI tak, aby na vážnom lístku nefigurovala spoločnosť RANIM s.r.o. Spoločnosť VM-STAVSPOL, s.r.o. mala so spoločnosťou RANIM s.r.o. ústne dohodnuté, že v prípade, ak žalobkyňa príde s požiadavkou na vydanie a nakládku tovaru nevyžaduje sa osobitný súhlas spoločnosti RANIM s.r.o. na vydanie a odovzdanie tovaru na prepravu. Teda spoločnosť VM-STAVSPOL, s.r.o. mala súhlas od spoločnosti RANIM s.r.o. ako spoločnosti, ktorá mala tento tovar uskladnený.

14. Správca dane z faktúr vyhotovených spoločnosťou VM-STAVSPOL, s.r.o. pre spoločnosť ABERATO PARTNER s.r.o. za prepravu tovaru - vtáčia kýmna zmes zistil, že preprava mala byť uskutočnená vozidlom s EČV: W. na trase Blatná na Ostrove - Břeclav - Rohovce. Súčasťou týchto faktúr sú medzinárodné nákladné listy CMR za prepravnú trasu Blatná na Ostrove - Břeclav, vrátane vážnych lístkov. Uvedené medzinárodné nákladné listy CMR sa zhodujú s medzinárodnými nákladnými listami CMR, ktoré predložila žalobkyňa k faktúram pre zahraničného odberateľa ABERATO PARTNER s.r.o. Súčasťou týchto faktúr vyhotovených spoločnosťou VM-STAVSPOL, s.r.o. k obdobiu marec 2016 boli i medzinárodné nákladné listy CMR za prepravnú trasu Břeclav - Rohovce. Prepravu tovaru mala podľa údajov v riadku 16 (Dopravca) a údajov v riadku 23 (podpis a pečiatka dopravcu) medzinárodných nákladných listov CMR vykonať spoločnosť VM-STAVSPOL, s.r.o. Na medzinárodných nákladných listoch CMR je v riadku 03 (miesto vykladania tovaru) uvedené Rohovce, Slovenská republika. V riadku 04 (Miesto a dátum nakladania tovaru) medzinárodných nákladných listoch CMR je uvedený dátum a údaj Břeclav, Česká republika. Riadok 24 (Tovar prevzal) medzinárodných nákladných listoch CMR obsahuje údaj - pečiatku spoločnosti Speed-Line

Transport s.r.o. Podľa medzinárodných nákladných listov CMR bola preprava tovaru uskutočnená vozidlom s EČV: W..

15. Dopytmi na Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s. a z výpisov z mýtného systému k vozidlám, ktoré mali realizovať prepravu správca dane zistil, že vozidlo, ktoré malo byť v zmysle medzinárodných nákladných listov CMR a vyhlásení o naložení tovaru použité na prepravu tovaru v dňoch, kedy mali byť uskutočnené dodávky tovaru pre odberateľa ABERATO PARTNER s.r.o. prechádzalo na trase: 063-009: Blatná na Ostrove2-Blatná na Ostrove1; D02-006:hranica SR/ČR colnica - hranica SR/ČR: D02-006: hranica SR/ČR - hranica SR/ČR colnica; 063-008:Rohovce2-Blatná na Ostrove1; 063-009: Blatná na Ostrove1-Blatná na Ostrove2. Z vyjadrenia konateľa spoločnosti VM-STAVSPOL, s.r.o. vyplýva, že tovar mal byť vozidlom s EČV: W. prepravený z Břeclavi, Česká republika na územie Slovenskej republiky do Rohoviec, kde mal byť tovar vykladaný. Podľa záznamov mýtného systému vozidlo plynule prešlo úsekom 063-A006: Báč-Východ-Rohovce1; 063-007: Rohovce1-Rohovce2; 063-008: Rohovce2-Blatná na Ostrove1; 063-009: Blatná na Ostrove1-Blatná na Ostrove2. Z uvedeného správca dane vyvodil, že vozidlo cez miesto Rohovce len prechádzalo, pričom záznam o pohybe vozidla sa končí na mieste Blatná na Ostrove. Národná diaľničná spoločnosť a.s. ďalej poskytla údaje z elektronického mýtného systému vo vzťahu k motorovému vozidlu EČV: W., ktoré malo byť spoločnosťou VM-STAVSPOL, s.r.o. použité na prepravu tovaru - vtáčia krmná zmes na trase Okoč - Blatná na Ostrove za obdobie marec 2016 a z výpisu z mýtného systému vyplýva, že vozidlo s EČV: W. v dňoch, kedy mali byť uskutočnené dodávky tovaru medzi spoločnosťou D BAR s.r.o. a spoločnosťou RANIM s.r.o. prechádzalo na trase: 01428-001:Okoč-Dolný Štál; 063-A011:(I/63, III/1433)-Holice. S ohľadom na vyššie uvedené zistenia správca dane nepovažoval predložené CMR za hodnoverné.

16. Žalovaný rozhodnutím č. 100754122/2019 zo dňa 29. marca 2019 potvrdil prvostupňové rozhodnutie, stotožnil sa so skutkovými zisteniami správcu dane a skonštatoval, že žalobkyňa nepreukázala splnenie hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočet uvedených v § 49 a § 51 zákona o DPH.

17. Podľa názoru žalovaného, ak si žalobkyňa uplatnila v zdaňovacom období marec 2016 nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti YETTI, s.r.o. a deklarovala dodanie tovaru českému odberateľovi ABERATO PARTNER s.r.o. s oslobodením od dane, musela byť schopná preukázať, že zdaniteľné obchody boli realizované tak, ako to uviedla v daňovom priznaní a na predložených dokladoch. Žalobkyňa preukazovala nadobudnutie tovaru len listinnými dôkazmi, teda formálnymi dokladmi, ale reálne dodanie tovaru nepreukázala. Z dokazovania ďalej vyplynulo, že žalobkyňa bola zapojená do reťazca spoločností, ktoré deklarovali obchod s tovarom - krmivo pre vtáky, avšak nebolo preukázané, že jednotlivé dodávky predstavovali vždy nové dodávky tovaru, a že predmetom obchodovania nebol vždy ten istý tovar.

18. Podľa názoru žalovaného bola vytvorená sieť spoločností, prostredníctvom ktorých sa fakturačné toky zneprehľadnili a medzi ktorými boli zistené vzájomné ekonomické väzby, pričom išlo len o formálne vyhotovovanie faktúr, ktoré nezodpovedali skutočnej podnikateľskej činnosti, ale potvrdzovali umelý charakter činnosti zúčastnených spoločností. Žalobkyňa vystupovala ako nárazníková spoločnosť uplatňujúca si nárok na odpočet DPH z nákupu komodít v danom kontrolovanom období od spoločnosti YETTI, s.r.o. a zároveň si uplatňovala oslobodenie od dane pri dodávkach tovarov českému odberateľovi ABERATO PARTNER s.r.o.

19. Zo zistení správcu dane podľa žalovaného vyplynulo, že tovar bol preberaný na základe telefonickej alebo mailovej komunikácie s konateľmi spoločností alebo zamestnancami skladov. Žalobkyňa nemala vedomosť o tom, kto za dodávateľa YETTI, s.r.o. mal byť prítomný pri odovzdávaní tovaru. Žalobkyňa nemala žiadny zmluvný vzťah s prevádzkovateľom skladu, ktorý by bol za neho overoval množstvo, druh a kvalitu dodaného tovaru. L.. Z., ktorého žalobkyňa uviedla ako osobu, ktorá za neho dohadovala predmetné obchody a zadávala aj pokyny na ďalšiu manipuláciu s tovarom, sa podľa vlastných vyjadrení a zistení správcu dane nezúčastňoval pravidelne na nakládke tovaru, na jeho preberaní, nemal zmluvný vzťah so žalobkyňou, na konkrétne otázky správcu dane odpovedal všeobecne a odvolával sa na mandátnu zmluvu medzi spoločnosťami Cosmos Transport, a.s. a DALIJA, s.r.o. (v ktorej bol konateľom spolu s A.. M. C., ktorý je zároveň členom predstavenstva spoločnosti Tatranská mliekareň a.s.).

20. K námietke žalobkyne, že sa správca dane neoboznámil s kontrolnými výkazmi dodávateľov daňového subjektu žalovaný konštatoval, že správca dane využil kontrolné výkazy žalobkyne a jej

obchodných partnerov v takom rozsahu, v akom to bolo potrebné pre výkon daňovej kontroly. Na základe informácií z podaného kontrolného výkazu spoločnosti D BAR, s.r.o. (nekontaktná spoločnosť) napr. správca dane zistil, že táto spoločnosť deklarovala nákup tovaru v hotovosti, neprijala žiadne dodávateľské faktúry za tovar a za predmetné obdobie si odpočítala daň na základe pokladničných dokladov z elektronickej registračnej pokladnice.

21. K námietke týkajúcej sa rozloženia dôkazného bremena žalovaný uviedol, že z vykonaného dokazovania vyplynul rad vážnych pochybností o reálnom priebehu obchodov, ktoré boli deklarované za účelom získania nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Transakcie deklarované predloženými účtovnými dokladmi nenesú znaky základných obchodných princípov, čo potvrdzuje fiktívnosť obchodov. Vzhľadom na spochybnenie reálnych dodávateľských a subdodávateľských vzťahov preto dôkazné bremeno spočívajúce v predložení zákonom požadovaných formálne predložených dokladov je nedostatočné. Žalobkyňa nepreukázala ani to, že vynaložila a prijala všetky opatrenia, aby zabránila tomu, že sa v prípade preverenia a uskutočnenia zdaniteľných príjmov subdodávateľa D BAR, s.r.o. ocitne v dôkaznej núdzi.

22. Žalovaný pripomenul, že za výber dodávateľa je zodpovedný ten daňový subjekt, ktorý si dodávateľa zvolí, je to jeho zodpovednosť a jeho podnikateľské riziko. V zmysle Obchodného zákonníka (§ 135a, § 194) je daňový subjekt pri výkone svojho podnikania povinný postupovať s odbornou starostlivosťou, t.j. konať so „starostlivosťou riadneho hospodára“. Je povinný si zaobstaráť dostupné informácie pre účely svojich rozhodnutí, dodržiavať pritom bežný štandard obchodnej opatrnosti a minimalizácie rizika a prístupíť k výkonu svojho práva na podnikanie dostatočne obozretne a zodpovedne. Ak tak daňový subjekt neučiní a neprijme všetky opatrenia na zabezpečenie toho, aby sa nezúčastnil plnení poznačených podvodom, nesie následky svojho konania a prijatých rozhodnutí. Zo zistení uvedených správcom dane v prvostupňovom rozhodnutí vyplýva, že žalobkyňa pri kontrole žiadnym spôsobom nepreukázala, že prijala všetky opatrenia, ktoré je možné od neho dôvodne požadovať na zabezpečenie, že jej zdaniteľné obchody nebudú poznačené podvodom. Nezabezpečila napríklad preukázanie pôvodu tovaru, nepreukázala reálnosť deklarovaného spôsobu označenia tovaru, identifikovateľnosť tovaru, nezameniteľnosť jednotlivých dodávok tovaru a nepreukázala skutočný predmet a účel deklarovaných dodávok.

23. V súvislosti s tvrdením žalobkyne, že k obchodnej spolupráci pristupovala s náležitou obozretnosťou a v dobrej viere, svojich obchodných partnerov dlhodobo poznala a nemala ani najmenšiu pochybnosť o ich nedôveryhodnosti, žalovaný uviedol, že žalobkyňa, napr. ani nepreukázala, ako si overil postavenie dodávateľa - spoločnosti YETTI, s.r.o., jej dôveryhodnosť, spoľahlivosť a možnosti obchodného partnera (okrem odporúčania iného obchodného partnera, preverenia prostredníctvom portálu frsr a vnútorného systému), akým spôsobom žalobkyňa skontroloval množstvo, druh a kvalitu tovaru fakturovaného spoločnosťou YETTI, s.r.o., ktorý mala následne dodať českej spoločnosti ABERATO PARTNER s.r.o., ani to, akým spôsobom preverovala samotnú realizáciu a aké konkrétne opatrenia prijala na zabezpečenie preukázania splnenia zákonom stanovených podmienok pre odpočítanie dane.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

24. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátiť na ďalšie konanie.

25. V správnej žalobe žalobkyňa namietala, že predložila dostatok dôkazov preukazujúcich reálnosť ňou deklarovaných obchodov. Predložila príslušné CMR doklady, faktúry a ďalšie listinné dôkazy, ktoré preukazujú nákup tovaru od spoločnosti YETTI, s.r.o. a jeho následný predaj do zahraničia, do Českej republiky spoločnosti ABERATO PARTNER, s.r.o. Rovnako z výpovede svedkov podľa nej vyplýva, že pri nakládke tovaru boli pán C. a pán Z., konajúci v mene obchodných spoločností zúčastňujúcich sa na daných obchodoch. Tovar bol preto riadne kontrolovaný, bol identifikovateľný a bola zabezpečená jeho nezameniteľnosť. Správca dane podľa názoru žalobkyne jednotlivo nepreveroval predložené CMR, prepravné listy a ani iné podklady predložené žalobkyňou. Správca dane ani žalovaný podľa žalobkyne nevykonali všetky dôkazy, ktoré žalobkyňa navrhovala - osobitne poukázala na potrebu vykonania dôkazu oboznámením sa s kontrolnými výkazmi dodávateľov žalobkyne.

26. Pokiaľ išlo o vypočutie pána G., konateľa prepravnej spoločnosti VM-STAVSPOL, s.r.o. žalobkyňa namietala, že nebola o tejto výpovedi upovedomená a nebolo jej umožnené zúčastniť sa výsluchu či klásť svedkovi otázky (§ 25 ods. 4 Daňového poriadku). Skutočnosti správcom dane zisťované vypočutím pána G. pritom celkom jednoznačne prekračovali rámec podania vysvetlenia či miestneho zisťovania, išlo o plnohodnotný výsluch svedka.

27. Žalobkyňa zastávala názor, že v daňovom konaní, a v rámci daňovej kontroly, bola neprimerane zaťažovaná dôkazným bremenom. Správca dane jej totiž pripisoval zodpovednosť za skutočnosti, ktoré si nemohla preveriť a ktoré nastali u dodávateľov, resp. subdodávateľov jej dodávateľa. Zdôraznila, že k jednotlivým obchodom pristupovala s náležitou opatrnosťou a svojich priamych obchodných partnerov si aj riadne preverila. Vychádzajúc z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie žalobkyňa dôvodila, že samotná skutočnosť, že obchodný reťazec, ktorého súčasťou je aj žalobkyňa, mohol byť v niektorom zo svojich článkov dotknutý podvodným konaním, neodôvodňuje odopretie daňových nárokov žalobkyňi, pokiaľ táto nemala a nemohla mať vedomosť o tom, že predmetný obchodný reťazec je poznačený podvodom. Žalobkyňa v rámci svojich obchodov pritom postupovala vždy obozretne a v dobrej viere, pričom takúto vedomosť nemala a ani nemohla mať. Opak pritom musí preukazovať správca dane.

28. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe zotrval na argumentácii uvedenej v rozhodnutí žalovaného. Súčasne poukázal na význam odbornej starostlivosti podnikateľa a zásad poctivého obchodu. Zdôraznil, že žalobkyňa podľa jeho názoru nekonala v dobrej viere a nevykonala všetky potrebné kroky na to, aby predchádzala svojej účasti v reťazci vykazujúcom znaky karuselového podvodu.

29. Správny súd rozsudkom č. k. 5S/113/2019-118 zo dňa 22. septembra 2020 (ďalej len „napádaný rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) zamietol správnu žalobu žalobkyne.

30. Po zhrnutí judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k dôkaznému bremenu, zhrnutí rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie a zistení správcu dane správny súd poukázal osobitne na to, že v reťazci obchodujúcich spoločností bankový účet druhého subdodávateľa žalobkyne (spoločnosti D BAR, s.r.o.) neexistoval, prvý subdodávateľ žalobkyne (spoločnosť RANIM s.r.o.) druhému subdodávateľovi žalobkyne neuhrádzal žiadne platby, ale uhrádzal ich na účet tretej spoločnosti EURO FAKTORING s.r.o. Z tohto účtu boli platby odosielané na účet odberateľa žalobkyne (ABERATO PARTNER, s.r.o.), pričom na účet dotknutých spoločností neboli prijímané žiadne ďalšie platby od spoločnosti Speed-Line Transport, s.r.o., ktorá mala byť odberateľom tovaru od spoločnosti ABERATO PARTNER, s.r.o. Platby v obchodnom reťazci žalobkyne tak tvorili uzatvorený kruh platieb. Konateľ spoločnosti ABERATO PARTNER, s.r.o. (pán U. G.) je pritom aj konateľom spoločnosti EURO FAKTORING, s.r.o. a na základe generálneho plnomocenstva zastupoval aj spoločnosť RANIM, s.r.o. Správny súd tiež poukázal na fakt, že osoba zastupujúca žalobkyňu v obchodných transakciách s jej dodávateľom (YETTI, s.r.o.) a s jej odberateľom (ABERATO PARTNER, s.r.o.), L.. W. Z., je ako konateľ spoločnosti DALIJA s.r.o. priamo prepojený so žalobkyňou prostredníctvom A.. M. C.Á., ktorý je tiež konateľom spoločnosti DALIJA s.r.o. a zároveň členom predstavenstva žalobkyne. Tieto skutočnosti podľa názoru správneho súdu dokazujú, v kontexte ďalších zistení správcu dane, že žalobkyňa v predmetnej veci nekonala s náležitou starostlivosťou, aby zabránila vlastnej účasti na podvode. Žalobkyňa preto podľa správneho súdu mohla vedieť, že obchodné transakcie môžu byť poznačené podvodom a priamo čerpala finančné benefity z tohto reťazca. Podľa správneho súdu je nepravdepodobné, že by žalobkyňa a personálne prepojený L.. W. Z. nevedeli o tom, že v predmetnom reťazci s ohľadom na zistenie správcu dane ide stále o dodanie toho istého tovaru. Žalobkyňa sa nezaujímala o to, od koho má jej dodávateľ tovar, či je schopný ho produkovať, preukázať jeho nadobudnutie a zaručiť sa za jeho originalitu. Žalobkyňa nevenovala dostatočnú pozornosť interným kontrolným mechanizmom. Žalobkyňa preto podľa názoru správneho súdu neuniesla svoje dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti svojho nároku na nadmerný odpočet DPH, nepreukázala, že v reťazci spoločností došlo k dodaniu vždy nového tovaru a rozhodnutie žalovaného preto považoval správny súd za vecne správne.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

31. Proti rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len

„SSP“). Žiadala, aby kasačný súd napádaný rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti na ďalšie konanie.

32. Sťažovateľka namieta, že rozhodnutie správneho súdu je nedostatočne odôvodnené, keď sa tento nevysporiadal s podstatnou časťou jej námietok. Zdôraznila, že správcovi dane predložila všetky potrebné doklady, vrátane CMR dokladov, ktoré však žalovaný jednotlivito nepreveroval a ani sa s nimi vo svojom rozhodnutí nevysporiadal. Sťažovateľka opätovne namieta, že bola v daňovom konaní neprímerane zaťažovaná dôkazným bremenom, keď od nej bolo požadované, aby preukazovala skutočnosť týkajúcu sa jej dodávateľa a jeho subdodávateľov. Zastáva tiež názor, že si dostatočne preverila svojich obchodných partnerov a bolo úlohou správcu dane a žalovaného, aby preukázali, či došlo v jej obchodnom reťazci k zneužívaniu u dodávateľa, či žalobkyňa o tom vedela alebo s ohľadom na všetky okolnosti musela vedieť. Argumentácia žalovaného a správneho súdu k vedomosti žalobkyne o zúčastňovaní sa na karuselovom podvode je podľa názoru sťažovateľky nepresvedčivá a príslušné orgány sa nevysporiadali ani s otázkou, ktorý zo subjektov porušil neutralitu DPH.

33. Sťažovateľka namieta aj nesprávne právne posúdenie procesnej vady spočívajúcej v porušení jej práva byť prítomná pri výsluchu a klásť otázky svedkovi - pánovi G., konateľovi spoločnosti VM-STAVSPOL, s.r.o., ktorá zabezpečovala prepravu tovaru v spornom obchodnom reťazci. Výpoveď pána G. podľa názoru sťažovateľky presahovala rámec miestneho zisťovania a podania vysvetlenia, išlo v skutočnosti o výsluch svedka.

34. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej argumentácii obsiahnutej vo vyjadrení k správnej žalobe. Poukázal na to, že sťažovateľka v predmetnej veci nepreukázala splnenie zákonom stanovených podmienok na odpočítanie dane a zdôraznil, že sťažovateľka sa svojou kúpou a predajom zúčastnila na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj napriek tomu, že dotknuté plnenia spĺňali objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru a hospodárska činnosť a že jej vedomosť o tejto skutočnosti bola správcom dane preukázaná. Vzhľadom na uvedené navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

35. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku a je v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

36. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

37. Kľúčovou právnou otázkou v predmetnej veci bolo, či správny súd náležite právne posúdil mieru dôkazného bremena, ktorá zaťažovala sťažovateľku v daňovom konaní a v tomto kontexte aj náležite posúdil rozsah a výpovednú hodnotu dokazovania vykonaného správcom dane a žalovaného spolu s ich postupom pri odmietnutí vykonania sťažovateľkou navrhovaných dôkazov.

Všeobecné východiská

38. V súvislosti s nastolenou otázkou dáva kasačný súd do pozornosti, že „právna úprava týkajúca sa predmetnej veci, a to zákon o DPH, je úpravou majúcou pôvod v práve Európskej únie, v smernici Rady č. 2006/112/ES. K aplikácii národných predpisov sa automaticky pridáva aplikácia relevantného európskeho predpisu, a to nielen jeho textu, ale aj interpretácií podaných Súdnym dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“). Ide o normy východiskovo európske (a v tom zároveň slovenské) a

následne o normy vnútroštátne. 23. Uvedená smernica zavádza spoločný a hlavne jednotný systém DPH v Únii, aj v rámci budovania jednotného trhu. Tento jednotný systém je neprípustné narúšať existenciou najrôznejších vlastných, vzájomne nekompatibilných, národných verzií predpisov upravujúcich DPH, či národných verzií interpretácie smernice o DPH. Spoločný a jednotný systém má zmysel, ak je skutočne jednotný, pričom v tomto smere je rola Súdneho dvora nezastupiteľná a vnútroštátne slovenské súdy s ním musia spolupracovať, a to aj vo svetle zásad naposledy uvedených v rozsudku zo 6. októbra 2021 vo veci *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi and Catania Multiservizi, sp. zn. C-561/19*“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022, body 22 a 23)

39. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

40. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokuje si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *Senatex GmbH, C-518/14* zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci *Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19* zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *Senatex GmbH, C-518/14* zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci *Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19* zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci *Ferimet SL, C-281/20* zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

41. Platí pritom, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade formálnych podmienok tomu tak bez ďalšie nie je. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *SC Paper Consult SRL, C-101/16* zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci *Ferimet SL, C-281/20* zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci *Senatex GmbH, C-518/14* zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 9. decembra 2021, bod 29).

42. Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *SC Paper Consult SRL, C-101/16* zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci *Ferimet SL, C-281/20* zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *Ferimet SL, C-281/20* zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 9. decembra 2021, bod 38). Ak je v daňovom konaní riadne zistené splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane v intenciách Smernice, nemôže vnútroštátna právna úprava daňovníkovi ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať taký účinok, že predmetné právo nie je možné uplatniť (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 9. decembra 2021, bod 30).

43. Členské štáty Európskej únie sú oprávnené vnútroštátnym právom uložiť daňovým subjektom aj iné povinnosti, ako tie, ktoré ustanovuje Smernica, za účelom riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Takéto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie určených cieľov a ich limitom je prísny zákaz uplatňovania takých opatrení, ktoré systematicky spochybňujú právo na odpočítanie DPH a princíp neutrality DPH ako

taký (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 32; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 44; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, body 55 - 57, vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 28).

44. Lahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

45. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

46. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcu dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

47. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj SD EÚ identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je

sporná existencia dodaného tovaru). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa, či subdodávateľov, ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobienie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövällalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövällalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 64; obdobne vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 50). Je potrebné dodať, že „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že 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 získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31. mája 2018, bod 77).

48. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je 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 Fövällalkozó 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). 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). Ani pri tejto požiadavke však nemožno získať až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hlbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fövällalkozó 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). Na druhej strane je potrebné dodať, 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. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövällalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

49. Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36. Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

50. V tomto smere možno uviesť, že daňovým podvodom na účely daňového konania možno rozumieť zavinené „protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamľčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod“ (RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95). Dôvodom pre neuznanie

odpočítania DPH alebo oslobodenia od dane nie je len uskutočnenie daňového podvodu, ale aj účasť na ňom. „Právo na odpočítanie dane sa odoprie, nielen ak zdaniteľná osoba spácha daňový podvod sama, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa zúčastňovala na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH, alebo ho prinajmenšom uľahčila. Takáto zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za subjekt, ktorý sa podieľa na daňovom podvode alebo ho uľahčuje, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z ďalšieho predaja tovaru alebo z používania služieb v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnila na výstupe (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, ako aj rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47, ako aj citovanú judikatúru)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 25). Daňový podvod a účasť na ňom ako dôvody pre nepriznanie práva na úseku DPH sú konštruované na princípe zavinenia. Stávajú sa teda dôvodom pre nepriznanie práva na úseku daní vtedy, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie (odpočet alebo oslobodenie) mal vedomosť o svojej účasti na podvode alebo nemal o tejto účasti vedomosť, avšak to v dôsledku toho, že pri preverovaní svojho obchodného partnera nepostupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou, mal vedieť (bližšie pozri aj bod 32 tohto rozsudku). „[S] režimom s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným smernicou 2006/112 nie je zlučiteľné odopretie uvedeného práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknutá transakcia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iná transakcia, ktorá je súčasťou reťazca dodávok pred alebo po transakcii vykonanej uvedenou zdaniteľnou osobou, bola predmetom podvodu v oblasti DPH. Zavedenie systému objektívnej zodpovednosti by totiž išlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu nárokov štátnej pokladnice (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 25, a rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 49)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 26).

51. 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 Axle 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?

52. Zhrňujúc doteraz uvedené možno konštatovať, že zatiaľ čo pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt a jeho dobrá viera v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valériane, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva dôkazné bremeno finančné orgány.

Aplikácia všeobecných východísk na prípad sťažovateľky

53. Aplikujúc vyššie uvedené východiská na predmetný prípad kasačný súd konštatuje, že správny súd a rovnako aj žalovaný v predmetnej veci uzavreli, že sťažovateľka neunesla svoje dôkazné bremeno a nepreukázala hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH z deklarováných obchodov. Z rozhodnutia žalovaného a ani z napádaného rozsudku však nevyplýva, ktorú hmotnoprávnu podmienku uplatneného práva na odpočet žalobkyňa nepreukázala. Pokiaľ správny súd a žalovaný uvádzajú, že sťažovateľka nepreukázala, že v reťazci spoločností došlo k dodaniu vždy nového tovaru, kasačný súd musí skonštatovať, že takúto hmotnoprávnu a formálnu podmienku uplatnenia práva na odpočet DPH zákon o DPH a ani vzťahujúce sa európske právo nepozná (bod 40 tohto rozsudku). V tomto smere

preto kasačný súd zastáva názor, že sťažovateľka bola naozaj neprimerane zaťažená dôkazným bremenom, pokiaľ od nej žalovaný a správca dane vyžadovali preukázanie skutočnosti, ktorá nie je hmotnoprávnou a ani formálnou právnou podmienkou uplatnenia odpočtu DPH. Ak mal správny súd ako aj žalovaný záujem poukázať napr. na nesplnenie podmienky dodania tovaru, mal túto skutočnosť riadne oznámiť žalobkyni a svoje pochybnosti odôvodniť.

54. Vyššie uvedená vada v právnom posúdení veci v rozsudku správneho súdu ako aj v rozhodnutí žalovaného súvisí a vychádza z ďalších nedostatkov, ktorými tieto rozhodnutia trpia. Správny súd ako aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach síce správne uvádzajú skutkové zistenia správcu dane, tieto však nesprávne hodnotia, právne kvalifikujú a posudzujú. Správny súd ako aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach dospeli k názoru, že sťažovateľka na jednej strane nepreukázala bližšie nešpecifikované hmotnoprávne podmienky uplatneného práva na odpočet DPH z deklarovaných obchodov a na druhej strane vedome participovala na obchodnom reťazci poznačenom podvodom v oblasti DPH. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že v prípade sankcionovania účasti na podvode alebo v prípade sankcionovania zneužitia práva v daňovej oblasti, ide o situácie, v ktorých hmotnoprávne podmienky priznania týchto práv v zásade nie sú sporné. Inými slovami, ak správny súd a žalovaný na jednej strane konštatujú, že sťažovateľka nepreukázala hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH a na druhej strane konštatujú, že táto sa dopustila vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom podvodom na DPH, vnútorne si odporujú.

55. Rozlišovanie medzi dôvodmi pre neuznanie daňového oprávnenia (či už nepreukázanie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet DPH alebo vedomá účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom) pritom nie je iba formálne, ale má významný dopad na celé daňové konanie a daňovú kontrolu. Ako už bolo uvedené vyššie, dôkazné bremeno na preukázanie daňového podvodu a účasti daňového subjektu na ňom totiž ťaží správcu dane, nie daňový subjekt. Ten totiž svoje dôkazné bremeno môže vyčerpať preukázaním hmotnoprávných a formálnych podmienok uplatneného práva na odpočet DPH. Je pritom úlohou daňových orgánov, aby dôsledne vyhodnocovali zistené skutočnosti a skutočnosti deklarované daňovým subjektom a rozlišovali, či tieto skutočnosti vznášajú pochybnosti vo vzťahu k splneniu hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočet DPH alebo či ide o skutočnosti preukazujúce a/alebo indikujúce daňový podvod v určitom obchodnom reťazci, resp. vedomú alebo nevedomú účasť daňového subjektu na ňom. Nemožno pritom akceptovať logiku, ktorú zaujali správca dane, žalovaný ako aj správny súd v tejto veci, že sťažovateľka v daňovom konaní riadne nepreukázala, že nebola účastná na podvode.

56. Kasačný súd nespochybňuje relevantnosť skutkových zistení správcu dane v predmetnej veci. Skutočnosti, že (i) v obchodných prípadoch mohlo ísť stále o ten istý tovar (čomu nasvedčujú zistenia ohľadom skutočnej prepravy tovaru), teda absencia skutočného ekonomického významu samotného obchodu, (ii) rozpor medzi formálne deklarovanou a skutočnou prepravou tovaru, (iii) zistenia o uzatvorenom kolobehu platieb v predmetnom reťazci cez tretiu spoločnosť, (iv) identita osoby konateľa odberateľa sťažovateľky (spoločnosť ABERATO PARTNER, s.r.o.), tretej spoločnosti zabezpečujúcej finančné toky v danom reťazci (EURO FAKTORING, s.r.o.) a zástupcu jedného zo subdodávateľov dodávateľa (spoločnosti RANIM s.r.o.), naozaj naznačujú, že obchodný reťazec, v ktorom figuruje aj sťažovateľka, je poznačený podvodom. Z rozhodnutia žalovaného, správcu dane ani správneho súdu však nevyplýva, kde v predmetnom reťazci došlo k daňovému úniku, teda príslušné orgány nezodpovedali už prvú otázku, ktorej zodpovedanie podmieňuje sankcionovanie daňového podvodu (bod 51 tohto rozsudku).

57. Pokiaľ ide o pochybnosti a zistenia správcu dane a žalovaného vymedzené v napadnutých rozhodnutiach, kasačný súd konštatuje, že tieto sa v zásade týkajú skutočností, ktoré vznikli v ďalšom obchodnom postupe odberateľa sťažovateľky (ABERATO PARTNER, s.r.o.), resp. na strane spoločnosti RANIM, s.r.o., ktorá v tomto zdaňovacom období vystupuje ako subdodávateľ sťažovateľky (teda dodávateľ dodávateľa sťažovateľky, spoločnosti YETTI, s.r.o.). Pochybnosti ohľadom platieb, či skutočnej prepravy tovaru, sa netýkajú časti obchodného reťazca medzi spoločnosťami YETTI, s.r.o. > sťažovateľka > ABERATO PARTNER, s.r.o.

58. Kasačný súd dáva v tomto smere do pozornosti svoju ustálenú rozhodovaciu činnosť, podľa ktorej (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022, publikované v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako judikát ZNSS 23/2022):

„Pre záver správcu dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálo-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia.

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.“

59. S ohľadom na vyššie uvedené, právo na odpočet DPH z deklarovaných obchodov v tomto zdaňovacom období možno sťažovateľke odoprieť len vtedy, ak správca dane a žalovaný preukázu, že sťažovateľka vedela alebo mala vedieť (aj v kontexte náležitej odbornej starostlivosti), že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Doteraz správcom dane a žalovaným vznášané tvrdenia o tom, že sťažovateľka mala zistiť, že je jej subdodávateľmi dodávaný stále ten istý tovar, ktorý ona odpredáva ďalej, podľa názoru kasačného súdu neobstoja. A to najmä v tom kontexte, že správca dane a ani žalovaný neprodukovali žiadny jednoznačný dôkaz o identickosti tovaru v jednotlivých obchodných prípadoch v predmetnom obchodnom reťazci a nevyvrátili možnosť, že tovar mohol byť aj v prípade svojej identickosti prebaľovaný mimo dispozičnej a vedomostnej sféry sťažovateľky. Teda nepredložili žiadne dôkazy, ktoré by vyvracali dobrú vieru sťažovateľky v tomto smere. Podozrenie o identickosti tovaru na strane správcu dane vyplýva výlučne zo zistení, že konečný odberateľ v dotknutom obchodnom reťazci a prvotný subdodávateľ sú nekontaktní a nezastihnuteľní, pričom z preverenia prepravy vyplýva, že tovar pravdepodobne koloval v uzavretom okruhu a končil vždy v tom istom sklade. Správca dane ako ani žalovaný tak žiadnym spôsobom nepreukázali, hoci dôkazné bremeno je na pleciach daňových orgánov, že konkrétne sťažovateľka vedela/mala vedieť, že sa zúčastňuje na podvode.

60. Z doteraz vykonaného dokazovania sa kasačnému súdu javí, že pre preukázanie vedomosti (vedela/mala vedieť) sťažovateľky o tom, že obchodný reťazec, v ktorom figurovala, môže byť poznačený podvodom na DPH, bude popri iných skutočnostiach kľúčové zistenie, či táto vedela alebo objektívne mohla/mala vedieť, že jej odberateľ (ABERATO PARTNER, s.r.o.) a jej subdodávateľ (RANIM, s.r.o.) sú priamo personálne prepojení v osobe pána U. G.. Správca dane a ani žalovaný však v tomto smere v rozhodnutí žalovaného a ani v prvostupňovom rozhodnutí neuvádzajú žiadne ďalšie skutočnosti.

61. Pre úplnosť kasačný súd v predmetnej veci uvádza, že si je vedomý, že vo veci sťažovateľky a totožnej daňovej kontroly bol vydaný aj rozsudok správneho súdu č. k. 2S/103/2019-126 zo dňa 4. marca 2020, ktorým správny súd zamietol správnu žalobu žalobkyne proti rozhodnutiu žalovaného týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia november 2016. Toto rozhodnutie bolo následne potvrdené rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/27/2020 zo dňa 3. augusta 2022. Napriek tomu, že v danej veci je daná identita účastníkov konania, daňovej kontroly a protokolu, je potrebné uviesť, že obchodné prípady týkajúce sa zdaňovacieho obdobia november 2016 boli postavené inak, týkali sa dodávky iného tovaru a od iných spoločností. Z dôvodu odlišného skutkového stavu kasačný súd v predmetnej veci nebol viazaný predmetným rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a jeho východiská na predmetný prípad ani nemohol aplikovať.

V.

Záver

62. 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 sťažovateľky zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 452 ods. 1 a § 191 ods. 1 písm. c) a ods. 3 písm. a) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

63. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane a žalovaného postupovať v smere naznačenom kasačným súdom vyššie, osobitne v bodoch 56 až 60 tohto rozsudku, a podľa potreby doplniť

vykonané dokazovanie (§ 469 SSP). Následne bude potrebné vydať rozhodnutie, ktoré bude aj náležite odôvodnené racionálnymi úvahami príslušných orgánov, ktoré ho viedli k vydaniu rozhodnutia.

64. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnej žalobkyni/sťažovateľke 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).

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.