

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sžfk/30/2021
Identifikačné číslo spisu: 1019200727
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1019200727.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Tatranská mliekareň a.s., IČO: 31654363, so sídlom v Kežmarku, Nad traťou 26, právne zastúpeného advokátom Mgr. Henrichom Schindlerom, IČO: 40 887 481, so sídlom v Banskej Bystrici, Janka Kráľa 7, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5S/115/2019-194 zo dňa 22. septembra 2020, ECLI:SK:KSBA:2020:1019200727.2, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100753792/2019 zo dňa 29. marca 2019, jednomyseľne takto

r o z h o d o l :

I. Rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5S/115/2019-194 zo dňa 22. septembra 2020 s a m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100753792/2019 zo dňa 29. marca 2019 s a z r u š u j e a vec sa mu v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Sťažovateľovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na plnú náhradu trov konania pred krajským aj kasačným súdom.

O d ô v o d n e n i e

I.
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“ či „prvostupňový správny orgán“) vykonal u sťažovateľa 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. V nadväznosti na zistenia z vykonanej daňovej kontroly vydal rozhodnutie č. 102261316/2018 zo dňa 15. novembra 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie apríl 2016 určil rozdiel dane v sume 47.208,00 € a znížil nadmerný odpočet zo sumy 168.284,43 € na sumu 121.076,43 €. Správca dane sťažovateľovi neuznal uplatnené odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti YETTI, s.r.o., so sídlom Dolné Dubové 919 52,

IČO: 36 277 746, pretože vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že tento 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 zúčastnil na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj napriek tomu, že plnenia spĺňali objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru a hospodárska činnosť.

2. Na odvolanie sťažovateľa žalovaný rozhodnutím č. 100753792/2019 z 29.03.2019 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“ či „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

3. Žalovaný v zhode so správcom dane neuznal sťažovateľovi právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa - spoločnosti YETTI, s.r.o. v súvislosti s nákupom tovaru - krmivo pre vtáky. Sťažovateľ uvedený tovar v totožnom mesiaci predal zahraničnému odberateľovi - českej spoločnosti ABERATO PARTNER s.r.o. Správca dane vykonanou daňovou kontrolou zistil, že krmivo pre vtáky bolo predmetom obchodovania v rámci slovenských a českých obchodných spoločností, a to v nasledovnom obchodnom reťazci: D BAR s.r.o. > RANIM s.r.o. > YETTI, s.r.o. > sťažovateľ > česká spoločnosť 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. V tejto súvislosti mali na strane správcu dane vzniknúť pochybnosti o skutočnostiach deklarovaných sťažovateľom, že obchodné transakcie boli uskutočnené spôsobom uvedeným na predložených dokladoch. Tieto doklady a vyjadrenia o dodaní, resp. nadobudnutí tovaru správca dane nemohol akceptovať ako hodnoverný dôkaz, nakoľko vykonaným dokazovaním boli zistené skutočnosti, ktoré tieto doklady a tvrdenia negovali, resp. nepotvrdili ich, pričom priami obchodní partneri sa stali nekontaktnými a ich zástupcovia nezastihnuteľní. Podľa žalovaného transakcie deklarované predloženými účtovnými dokladmi neniesli znaky základných obchodných princípov, čo malo potvrdzovať názor o fiktívnosti obchodov. Žalovaný uzavrel, že vzhľadom na spochybnenie reálnych dodávateľských a subdodávateľských vzťahov preto dôkazné bremeno spočívajúce v predložení zákonom požadovaných formálne predložených dokladov sa ukázalo ako nedostatočné. Správca dane so žalovaným zhodne skonštatovali, že sťažovateľ sa nezaujímal o pôvod tovaru ani nepreukázal, akým spôsobom skontroloval množstvo, druh a kvalitu tovaru fakturovaného spoločnosťou YETTI, s.r.o., ktorý mal následne dodať českej spoločnosti ABERATO PARTNER s.r.o., ani to, akým spôsobom preveroval samotnú realizáciu a aké konkrétne opatrenia prijal na zabezpečenie preukázania splnenia zákonom stanovených podmienok pre odpočítanie dane. Skutočný predmet a účel deklarovaných dodávok tak nebol zo strany sťažovateľa preukázaný.

5. Podľa názoru žalovaného ak si sťažovateľ uplatnil v zdaňovacom období apríl 2016 nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti YETTI, s.r.o. a deklaroval dodanie tovaru českému odberateľovi ABERATO PARTNER s.r.o. s oslobodením od dane, musel byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli realizované tak, ako to uviedol v daňovom priznaní a na predložených dokladoch. Sťažovateľ preukazoval nadobudnutie tovaru len listinnými dôkazmi, teda formálnymi dokladmi, ale reálne dodanie tovaru nepreukázal. Z dokazovania ďalej podľa žalovaného vyplynulo, že sťažovateľ bol zapojený 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. Podľa názoru žalovaného tak 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. Sťažovateľ vystupoval v tomto reťazci ako nárazníková spoločnosť uplatňujúca si nárok na odpočet DPH z nákupu komodít v danom kontrolovanom období od spoločnosti YETTI, s.r.o. a následne oslobodenie od dane pri dodávkach tovarov českému odberateľovi ABERATO PARTNER s.r.o.

II.

Konanie pred správnym súdom

6. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu, v ktorej namietal nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu zisteného v daňovom konaní, nedostatočne vykonané dokazovanie a nevykonanie žalobcom navrhovaných dôkazov, nesprávne právne posúdenie

veci žalovaným i nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia a nevysporiadanie sa s existujúcou judikatúrou.

7. Krajský súd v Bratislave (ďalej „krajský súd“ či „správny súd“) rozsudkom č. k. 5S/115/2019-194 zo dňa 22. septembra 2020, ECLI:SK:KSBA:2020:1019200727.2 (ďalej „napadnutý rozsudok“) postupom podľa ustanovenia § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) správnu žalobu sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú.

8. Po zhrnutí judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k dôkaznému bremenu, zhrnutí rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie a zistení správcu dane krajský súd poukázal osobitne na to, že v reťazci obchodujúcich spoločností bankový účet druhého subdodávateľa sťažovateľa (spoločnosti D BAR, s.r.o.) neexistoval, prvý subdodávateľ sťažovateľa (spoločnosť RANIM s.r.o.) druhému subdodávateľovi sťažovateľa neuhrádzal žiadne platby, ale uhrádzal ich na účet tretej spoločnosti EURO FAKTORING s.r.o. Z tohto účtu boli platby odosielané na účet odberateľa sťažovateľa (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 sťažovateľa tak tvorili uzatvorený kruh platieb. Konateľ spoločnosti ABERATO PARTNER, s.r.o. (László Kriszt) 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 skutočnosť, že osoba zastupujúca sťažovateľa v obchodných transakciách s jej dodávateľom (YETTI, s.r.o.) a s jej odberateľom (ABERATO PARTNER, s.r.o.), Ing. Daniel Soltys, je ako konateľ spoločnosti DALIJA s.r.o. priamo prepojený so sťažovateľom prostredníctvom PhDr. Jána Husáka, ktorý je tiež konateľom spoločnosti DALIJA s.r.o. a zároveň členom predstavenstva sťažovateľa.

9. Uvedené skutočnosti podľa názoru správneho súdu v kontexte ďalších zistení správcu dane nasvedčujú tomu, že sťažovateľ v predmetnej veci nekonal s náležitou starostlivosťou, aby zabránil vlastnej účasti na podvode. Podľa názoru správneho súdu mohol tento vedieť, že obchodné transakcie môžu byť poznačené podvodom, pričom priamo čerpal finančné benefity z tohto reťazca. Správny súd označil ako nepravdepodobné, že by sťažovateľ a personálne prepojený Ing. Daniel Soltys nevedeli o tom, že v predmetnom reťazci s ohľadom na zistenie správcu dane ide stále o dodanie toho istého tovaru. Sťažovateľ sa nezaujímal o to, od koho má jej dodávateľ tovar, či je schopný ho produkovať, preukázať jeho nadobudnutie a zaručiť sa za jeho originalitu, a preto podľa názoru správneho súdu neuniesol svoje dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti svojho nároku na nadmerný odpočet DPH, nakoľko nepreukázal, že v reťazci spoločností došlo k dodaniu vždy nového tovaru. Vzhľadom na uvedené skutočnosti považoval správny súd rozhodnutie žalovaného za vecne správne.

III.

Kasačná sťažnosť, stanoviská

10. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, v ktorej namietal, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP). Sťažovateľ navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, eventuálne aby rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec mu vráti na ďalšie konanie.

11. Sťažovateľ v sťažnostných bodoch uviedol, že:

- rozhodnutie správneho súdu je nedostatočne odôvodnené, keď sa tento nevysporiadal s podstatnou časťou jeho námietok. Zdôraznil, že správcovi dane predložil všetky potrebné doklady, vrátane CMR dokladov, ktoré však žalovaný jednotlivo nepreveroval a ani sa s nimi vo svojom rozhodnutí nevysporiadal,

- opätovne namieta, že bol v daňovom konaní neprímerane zaťažený dôkazným bremenom, keď od neho bolo požadované, aby preukazoval skutočnosti týkajúce sa jeho dodávateľa a subdodávateľov. Zastáva tiež názor, že si dostatočne preveril svojich obchodných partnerov a bolo úlohou správcu dane a žalovaného, aby preukázali, či došlo v jej obchodnom reťazci k zneužívaniu u dodávateľa a či sťažovateľ o tom vedel alebo s ohľadom na všetky okolnosti musel vedieť,

- argumentácia žalovaného a správneho súdu k vedomosti sťažovateľa o zúčastňovaní sa na karuselovom podvode je nepresvedčivá a príslušné orgány sa nevysporiadali ani s otázkou, ktorý zo subjektov porušil neutralitu DPH,

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

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

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 24 ods. 1 písm. a) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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.

Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

V.

Právne závery kasačného súdu

13. Dňa 1. augusta 2021 začal činnosť Najvyšší správny súd Slovenskej republiky a prešiel naň výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v spojení s § 11 písm. h/ SSP). Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru deklarovanému vo výrokovej časti tohto rozsudku.

14. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

15. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť predovšetkým náležitosti odôvodnenia napadnutého rozsudku vo väzbe na namiatané porušenie práva sťažovateľa na spravodlivý proces a v rozsahu kasačnej sťažnosti aj správnosť právneho posúdenia veci a súlad právnych záverov krajského súdu s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu.

16. V súvislosti s právom na odpočítanie dane a s tým spojeným dokazovaním v daňovom konaní považuje kasačný súd za nutné najprv pripomenúť rozdiely v preukazovaní naplnenia hmotnoprávných

a formálnych podmienok pre odpočítanie DPH na jednej strane, a odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu účasti na daňovom podvode na strane druhej.

17. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočítanie dane sú: a/ status zdaniteľnej osoby u daňového subjektu, ktorý tovar alebo službu dodal, ako aj u daňového subjektu, ktorý si právo na odpočítanie dane z dodaných tovarov alebo služieb uplatňuje, b/ použitie daného tovaru alebo služby daňovým subjektom uplatňujúcim právo na odpočet dane na účely vlastných zdaniteľných plnení (porovnaj čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej „Smernica“), tiež napr. 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). Formálnou podmienkou vzniku práva na odpočítanie dane je, že daňový subjekt má faktúru od dodávateľa s predpísanými náležitosťami (čl. 178 písm. a) Smernice, napr. 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). Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane primárne zaťažuje daňový subjekt, ktorý si uplatňuje toto právo (vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o.*, C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34).

18. Od nepreukázania materiálnych a formálnych podmienok vzniku práva na odpočítanie dane je v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ nutné odlišovať účasť na podvode na DPH, ktorého účelom je nedovolené profitovanie zo spoločného systému DPH. K podvodnému konaniu dochádza spravidla vtedy, keď jeden z účastníkov dodávateľského reťazca neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia. Súdny dvor však vo svojej judikatúre (sp. zn. C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*) stanovil, že: „...právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, označené podvodom vo vzťahu k DPH“. Z ďalších rozhodnutí Súdneho dvora (napr. rozsudku sp. zn. C-354/03 *Optigen Ltd.*, C-353/03 *Fulcrum Electronics Ltd.*, C-484/03 *Bond House Systems Ltd.*, podobne C-80/11, C-142/11 *Mahagében kft. a Péter Dávid*) plynie, že „uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u povinných osôb k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý“. Súdny dvor tiež stanovil, že nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napríklad C-409/04 *Teleos* a i. bode 43, ďalej sp. zn. C-499/10 *Vlaamse Oliemaatschappij*, tiež už citované rozsudky sp. zn. C-439/04, C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling*).

19. Účasť na daňovom podvode sa teda môže stať dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet dane, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie vedel o svojej účasti na podvodnej schéme, alebo to s ohľadom na okolnosti prípadu vedieť mal, najmä ak by pri preverovaní svojho obchodného partnera postupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou. Vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať primerané 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 Fővállalkozó Kft.*, C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58). Tu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domniek (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).

20. Pre posúdenie skutočnosti, či sa daňový subjekt zúčastnil 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. Aj odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: *Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky*. Bratislava: C. H.

Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne: a/ vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik? b/ ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania? c/ pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? d/ ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

21. Konajúci senát kasačného súdu 2S v zmysle § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozsudok senátu 3S kasačného súdu vo veci tých istých účastníkov sp. zn. 10Sžfk/20/2021 z 29.03.2023, ktorý sa týkal tej istej daňovej kontroly u sťažovateľa, avšak zdaňovacieho obdobia marec 2016, pričom je založený na skutkovo totožných okolnostiach posudzovaného obchodného prípadu (identický dodávateľ, identický obchodný reťazec, totožný dodaný tovar). Kasačný súd označeným rozsudkom zrušil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/113/2019-118 zo dňa 22. septembra 2020 a vec mu vrátil na ďalšie konanie, pričom sťažnostné body tejto kasačnej sťažnosti sú rovnaké ako v prejednávacom prípade, ktorý sa týkal určenia rozdielu v sume nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2016. Senát 2S kasačného súdu ďalej cituje z menovaného rozsudku, sp. zn. 10Sžfk/20/2021 z 29.03.2023, s ktorým sa v celom rozsahu stotožňuje:

„53. Aplikujúc vyššie uvedené východiská na predmetný prípad kasačný súd konštatuje, že správny súd a rovnako aj žalovaný v predmetnej veci uzavreli, že sťažovateľka neuniesla svoje dôkazné bremeno a nepreukázala hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH z deklarovanych 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 hmotnoprávnu 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 žalobkyňi 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 deklarovanych 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 hmotnoprávnych 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 hmotnoprávnych 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 hmotnoprávnych 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 uzatvorení 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 preukážu, že sťažovateľka vedela alebo mala vedieť (aj v kontexte náležitej odbornej starostlivosti), že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Doteraz správcu 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 Lászla Kriszta. 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 týkajúcemu 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.“

22. Nad rámec záverov uvedených v citovanom rozsudku kasačný súd dodáva, že pokiaľ ide o sťažovateľom namietané nedostatočné vyhodnotenie jeho žalobnej námietky o porušení práva klásť otázky osobám prítomným pri miestnom zisťovaní vykonanom v prepravnej spoločnosti VM-STAVSPOL, s.r.o., tu je kasačný súd toho názoru, že sťažovateľ síce opodstatnene upozorňuje na právo daňového subjektu byť pri výsluchu svedkov a klásť otázky osobám vypovedajúcim o podstatných skutočnostiach pre rozhodnutie správcu dane o vyrubení daňovej povinnosti, aj keď k tomuto vypočutiu dochádza pri miestnom zisťovaní (porovnaj napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/100/2017 z 20.08.2019, 6Sžf/34/2012 z 26.06.2012). Kasačný súd však zároveň konštatuje, že sťažovateľ žiadnym spôsobom nevysvetlil, prečo sa domnieva, že toto miestne zisťovanie malo znaky ústneho pojednávania, na základe čoho tvrdí, že zúčastnená osoba (konateľ spoločnosti) tu bol vypočutý ako svedok, najmä v čom spočíva dôležitosť skutočností, ku ktorým sa táto osoba vyjadrovala, a aké okolnosti mohli byť zistené vykonaním miestneho zisťovania za prítomnosti zástupcu sťažovateľa (s umožnením práva klásť otázky zúčastneným). Sťažovateľ bol so zápisnicou z miestneho zisťovania oboznámený a nič z jeho následnej obrany neindikuje také rozpory v skutkových zisteniach, ktoré by si vyžadovali vykonanie výsluchu zástupcu uvedenej prepravnej spoločnosti ako svedka. Krajský súd zaiste mohol rozvinúť svoju argumentáciu k tomuto žalobnému bodu, avšak pokiaľ konšatoval, že ak zástupca kontrolovaného subjektu prítomného na miestnom zisťovaní podá vysvetlenie alebo vyjadrenie, nejde o svedeckú výpoveď, takýto záver nie je v okolnostiach prípadu možné považovať za vecne nesprávny či rozporný so zákonom. Na to, aby mohlo byť podanie vysvetlenia správcovi dane pri miestnom zisťovaní považované za porušenie práva daňového subjektu byť prítomný pri výsluchu svedkov a klásť im otázky, musia mať okolnosti zistené pri tomto úkone zásadný význam pre rozhodnutie o daňovej povinnosti. Z rozsudku krajského súdu ani z preskúmaného rozhodnutia žalovaného takéto okolnosti nevyplývajú a ani sťažovateľ ich v kasačnej sťažnosti nepomenoval. Kasačný súd preto vyhodnotil tento sťažnostný bod kasačnej sťažnosti ako nedôvodný, pretože sťažovateľ neposkytol v kasačnej sťažnosti zrozumiteľnú argumentáciu o porušení práva na spravodlivý proces vyhodnotením tejto žalobnej námietky krajským súdom.

23. 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 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.

24. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane a žalovaného postupovať v smere naznačenom kasačným súdom vyššie, osobitne v bodoch 56 až 60 citovaného rozsudku senátu 3S, 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.

25. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní, ako aj v konaní pred krajským súdom. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

26. Tento rozsudok prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.