

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 2Sfk/70/2022  
Identifikačné číslo spisu: 4020200001  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. júla 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová  
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4020200001.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu: CORAL, spol. s r. o., so sídlom: Novozámocká 207, 951 12 Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, právne zastúpený: JUDr. Svetlana Kšiňanová, PhD., advokátka, so sídlom: Štefánikova 4, Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102491246/2019 zo dňa 05. novembra 2019, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/1/2020-174 zo dňa 22. marca 2022, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2016. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil Protokol č. 101751399/2017 zo dňa 14.08.2017 (ďalej len „protokol“). V rámci daňovej kontroly preveroval zdaniteľné obchody uskutočnené medzi žalobcom a dodávateľom Mima Market s.r.o. (predmetom zdaniteľného obchodu bolo deklarované dodanie tovaru - kuracie prsia) (ďalej len „deklarovaný dodávateľ“). Predmetom daňovej kontroly bolo tiež deklarované dodanie tovaru (kuracieho mäsa) žalobcom odberateľovi PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO-USŁUGOWE „ZUZANEX“ TOMASZ GIEC (ďalej len „deklarovaný odberateľ“).

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 101212256/2019 z 21.05.2019 o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie január 2016 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) vo výške 54.319,94 eur a teda zvýšil daň vyrubenú podaným daňovým priznaním z 42,36

eur na 54.362,30 eur. Správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že vo vzťahu k zdaniteľnému obchodu uskutočneného s deklarovým dodávateľom žalobca neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, keď nepreukázal, že deklarový dodávateľ alebo žalobca disponoval deklarovým tovarom v čase uskutočnenia zdaniteľného obchodu v zmysle § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o DPH“) a preto nemohla vzniknúť daňová povinnosť deklarovému dodávateľovi podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, v dôsledku čoho žalobcovi nevzniklo právo na odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, a preto mu odmietol právo na odpočet DPH. Správca dane tiež neuznal žalobcovi dodanie tovaru s oslobodením od DPH pri intrakomunitárnej dodávke tovaru, pretože toto dodanie posúdil ako dodanie v tuzemsku, pri ktorom vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH.

3. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil a odôvodnil nasledovne:

- správca dane posúdil charakter jednotlivých obchodných transakcií a nevzniesol pochybnosti o existencii tovaru, ktorým sa v sklade MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo v rozhodnom období disponovalo. Správca dane spochybnil opodstatnenosť a priebeh zdaniteľných plnení tak, ako boli deklarové v jednotlivých obchodných reťazcoch. Poukázal na to, že s predmetným tovarom bolo nakladané spôsobom, ktorý nesie znaky podvodného konania a jeho cieľom je získať daňovú výhodu v podobe uplatneného práva na odpočítanie dane a čerpania nadmerných odpočtov. Tovar, ktorý bol v neustálom fakturačnom obehú sa priviezol do MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, kde niekoľkokrát zmenil majiteľa. Nie je známe, kto potravinu uviedol na tuzemský trh, ani aká je vlastne krajina jej konečnej spotreby. Podľa záveru správcu dane je daňový subjekt súčasťou podvodného obchodného reťazca s komoditou „mrazené kuracie mäso - prsia“. Žalovaný konštatoval, že sa jedná o potravinu živočíšneho pôvodu, preto aj realizácia sporných zdaniteľných plnení si preto vyžadovala vyššiu mieru opatrnosti zo strany žalobcu pri výbere obchodných partnerov pre dodanie mrazeného kuracieho mäsa.

- vykonaným dokazovaním správca dane zistil priebeh obchodu s tovarom (brazílske mäso) a to nasledovne ILANA s.r.o - Mima Market s. r. o. - žalobca - Deák, spol. s r.o. (preprava tovaru Rotterdam - Veľká Mača). Spoločnosť ILANA s.r.o. bola vymazaná z obchodného registra dňa 06.05.2016, jej právnym nástupcom sa v dôsledku zlúčenia stala spoločnosť JUING OIL s.r.o., ktorá taktiež zanikla v dôsledku zlúčenia, jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť DcaLaser s.r.o., ktorá bola dňa 14. 10. 2016 vymazaná ex off. Ďalej vykonaným dokazovaním bolo zistené, že výhradným dodávateľom pre spoločnosť ILANA s.r.o. bola spoločnosť Baurágép, ktorej hlavnou činnosťou bol nájom vozidiel a stavebné služby. Záverom žalovaný poukázal na výpoveď bývalého konateľa spoločnosti ILANA s.r.o, ktorý vo svojej výpovedi explicitne uviedol, že spoločnosť Mima Market s. r. o. nepozná (nič mu nehovorí), nikdy nevidel žiadneho dodávateľa, ako aj ani odberateľa, o spoločnosti ILANA s.r.o. nič nevie, všetko malo byť „fiktívne“,

- k dôkaznému bremenu uviedol, že je na žalobcovi ako si overí podmienky ustanovené v § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Žalobca síce tvrdil, že tovar dodával do iného členského štátu Európskej únie - Poľska. Z pohľadu žalovaného žalobca však nepostupoval s potrebnou starostlivosťou ani s ohľadom na potrebnú špecifikáciu tovaru. Na faktúrach a dodacích listoch vystavených dodávateľmi je tovar špecifikovaný veľmi stručne a všeobecne. Z predložených dokladov nebolo možné identifikovať údaje dávke, šarži, prípadne zásielke a vzhľadom na opakujúce sa množstvá a rovnaký druh tovaru bolo podľa názoru žalovaného aj opis potraviny nedostatočne presný. V skladových priestoroch daňového subjektu v objekte MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo sa nachádzal tovar živočíšneho pôvodu - mrazené kuracie mäso. Tovar na faktúrach, resp. v prílohách však nebol špecifikovaný tak podrobne, aby bola možná jeho jednoznačná identifikácia, ktorá by vylučovala možnosť jeho zapojenia do reťazca poznačeného podvodom,

- v danej veci ide o účelovo vytvorené obchodné reťazce, ktorých hlavnou úlohou nie je riadne vykonávanie podnikateľskej činnosti jednotlivými spoločnosťami zapojenými v tomto reťazci, ale o neoprávnené získanie nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty. Súčasťou reťazca je vždy tzv. zmiznutý obchodník. Zmiznutý obchodník fakturuje tovar nárazníku sprostredkovateľskej spoločnosti, ktorá si plní svoje daňové povinnosti, účtuje o predmetných obchodoch, podáva daňové priznania k dani z pridanej hodnoty a vykázanú daň zaplatí. Spoločnosti v postavení nárazník však nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH, ale z titulu jej uvedenia na daňovom doklade - faktúre. Skutočný pôvod, resp. prevádzkovateľ potravinárskeho podniku, ktorý prvý nadobudol dodávku mrazeného kuracieho mäsa v tuzemsku nie je známy a

rovnako nie je známy ani konečný spotrebiteľ. Všetky tieto obchodné reťazce nesú znaky reťazových, resp. karuselových daňových podvodov. Pravdepodobnosť karuselového podvodu podporili aj závery správca dane, ktorý vykonal rozsiahle dokazovanie a zistil, že tovar je predmetom obchodnej činnosti poľského odberateľa, ktorí tovar následne dodával aj na Slovensko,

- dôvodom na neuznanie práva daňového subjektu na odpočítanie dane nie je porušenie hmotnoprávneho predpisu - zákona o DPH, ale účasť na daňovom podvode. Pri podvodnom konaní sa predpokladá dobrá viera daňového subjektu. Z uvedeného dôvodu je správca dane povinný na základe objektívnych okolností preukázať, že daňový subjekt o podvodnom konaní vedel, mohol vedieť alebo musel vedieť. Správca dane preukazuje existenciu podvodného konania na daňové účely, pričom túto povinnosť mu ukladá právo Európskej únie. Existujú objektívne skutočnosti, že daňový subjekt vedel, mohol vedieť, resp. mal vedieť, že sa svojím konaním zúčastňuje nezákonného a účelového konania, ktorého cieľom je získanie daňovej výhody v podobe neoprávneného odpočítania dane, resp. čerpania nadmerného odpočtu,

- samotná existencia dokladov nie je ešte dôkazom o tom, že k dodaniu tovaru v skutočnosti došlo. Nakoľko žalobca nevedel k preverovaným transakciám uviesť, resp. vyjadriť sa a predložiť relevantné dôkazy, správca dane neuznal žalobcovi oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH. Obchodné prípady, ktoré daňový subjekt považuje za uskutočnené zdaniteľné plnenia a ku ktorým predložil faktúru, resp. CMR doklady, nespĺňajú atribúty daňových transakcií pri dodaní tovaru do iného členského štátu v rámci EÚ. Tieto listiny by boli spôsobilé privodiť daňovému subjektu uplatnenie nároku na oslobodenie od dane len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že tovar skutočne opustil územie Slovenskej republiky a dodaný tovar bol zdanený odberateľom ako daňovým subjektom v inom členskom štáte v rámci Európskeho spoločenstva, čo nebolo preukázané a daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno,

- záverom uviedol, že žalobca v konaní nepreukázal (neuniesol dôkazné bremeno) v rozsahu preukázania splnenia jednak hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH, ako aj podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane z intrakomunitárnej dodávky tovaru. V dôsledku uvedeného mu bol zákonne odmietnutý odpočet DPH, ako aj oslobodenie od DPH a vyrubený rozdiel dane.

## II.

Konanie na krajskom súde

4. Žalobca podal proti preskúmaným rozhodnutiam žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Správny súd vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 11S/1/2020-174 zo dňa 22. marca 2022, ktorým správnej žalobe vyhovel a rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP (z dôvodu nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a zmätočnosť). Rozsudok bol založený na nasledujúcich dôvodoch:

- odôvodnenie žalovaného je napriek riadnemu zisteniu skutkového stavu zmätočné, nakoľko žalovaný si neujasní dôvod pre nepriznanie nároku na odpočítanie dane, tento riadne nevysvetlil a neuviedol právne úvahy, ktorými sa riadil. Okrem toho vôbec žalovaný nereflektoval na rozdiely medzi zneužitím práva a podvodným konaním, ako ani nemal ujasnené splnenie podmienok uvedených v § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH a tiež porušenie § 43 zákona o DPH,

- v ďalšom konaní bude úlohou žalovaného si jednoznačne na základe vykonaného dokazovania ozrejmiť, či sú splnené podmienky na priznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH a to s poukazom nielen na existenciu nejakého tovaru, ale tovaru uvedeného na sporných faktúrach. Až následne bude povinnosťou žalovaného hodnotiť ďalšie skutočnosti vo vyššie uvedenom smere a svoje rozhodnutie riadne odôvodniť tak, aby bolo zrozumiteľné nielen pre správne orgány, ale aj pre účastníkov konania.

## III.

Konanie na kasačnom súde

5. Žalovaný (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

6. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- nebola vznesená pochybnosť o existencii tovaru, s ktorým sa v sklade Mraziarne Sládkovičovo v rozhodnom období disponovalo (deklarované aj zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101061521/2019 zo dňa 07.05.2019), ale bola v priebehu daňovej kontroly spochybnená opodstatnenosť a priebeh zdanieľných plnení tak, ako boli deklarované v jednotlivých obchodných reťazcoch. Existencia tovaru ako takého v sklade skutočne nebola spochybnená. Dokazovaním v priebehu daňovej kontroly nebolo preukázané, že tovar, ktorý sa nachádzal v skladových priestoroch bol práve tým tovarom, ktorý bol predmetom dodania a fakturácie od dodávateľskej spoločnosti v prospech žalobcu. Na faktúrach a dodacích listoch vystavených dodávateľmi je tovar špecifikovaný veľmi stručne a všeobecne, z čoho nebolo možné usúdiť, že sa jedná o tovar, deklarovaný na faktúrach. Je nesporné, že v skladových priestoroch daňového subjektu v objekte Mraziarne Sládkovičovo sa tovar nachádzal, existoval tovar živočíšneho pôvodu - mrazené kuracie mäso, ale s ohľadom na zistenia správcu dane nie je možné prisvedčiť to, že tovar na faktúrach, resp. v prílohách bol špecifikovaný tak podrobne, aby bola možná jeho jednoznačná identifikácia, ktorá by vylučovala možnosť jeho zapojenia do reťazca poznačeného podvodom,

- preskúmané rozhodnutie je preskúmateľné, nakoľko v ňom vyhodnotili skutočnosti, ktoré boli nepochybne zistené a ustálil ich právny význam. Uviedol, z akých dôkazov vychádzal, ako ich zhodnotil, ako sa vyrovnal s námietkami žalobcu vo vzťahu k skutkovým okolnostiam i právnomu posúdeniu veci,

- v preskúmanom prípade žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti nevykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybnosti o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome. Sťažovateľ je toho názoru, že žalobca svojím konaním priamo ohrozil spotrebiteľov, pre danú vec je podstatné, že najmä preukázateľne nevyužil všetky možnosti, ktoré mu zákon umožňuje, aby sa uistil, že sa svojím konaním nezúčastní na daňovom podvode,

- správca dane získal podozrenie, že daňový subjekt mohol byť účastníkom podvodného konania z dôvodu, že dodávateľské resp. subdodávateľské spoločnosti sú spoločnosťami, ktoré boli po vykonaní deklarovaných zdanieľných plnení zlúčené resp. vymazané z obchodného registra, bývalí konatelia spoločností sú nekontaktné osoby, čo znamená, že realizácia obchodných transakcií nebola žiadnym spôsobom nepreukázaná. Okrem vystavených účtovných dokladov nebolo žiadnym iným spôsobom preukázané, že tovar bol dodaný práve tými spoločnosťami, ktoré sú deklarované na faktúrach. Sťažovateľ aj naďalej zastáva názor, že žalobca mohol byť súčasťou reťazca, ktorého cieľom bolo odpočítanie dane za účelom optimalizácie výsledného vzťahu k štátnemu rozpočtu,

- poznamenal, že pojem „zneužitie práva“ vo svojom rozhodnutí nedefinoval, iba uviedol slovné spojenie „získanie daňovej výhody“ v podobe účasti na daňovom podvode resp. v podobe neoprávneného odpočítania dane. Preto argumentácia správneho súdu v podobe uvádzania dvoch protichodných konaní „účasť na daňovom podvode a zneužitie práva“, nie je na mieste.

7. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zrušiť napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP.

8. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zopakoval argumentáciu uvedenú už v správnej žalobe a stotožnil sa s rozsudkom správneho súdu a teda aj právnym posúdením veci v ňom obsiahnutým. Záverom navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

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

10. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 31. júla 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

11. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou.

12. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

V.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom alebo treťou osobou na účet predávajúceho alebo na účet nadobúdateľa, ak

a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby v inom členskom štáte, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, a

b) nadobúdateľ podľa písmena a) je identifikovaný pre daň v inom členskom štáte a oznámil svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v inom členskom štáte dodávateľovi.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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 č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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 č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnom, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

VI.

Právne posúdenie veci kasačným súdom

13. Správny súd zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného z dôvodu, že ho považoval za nedostatočne zrozumiteľné z hľadiska jeho dôvodov. Konkrétne z neho nemalo byť zrejmé, z akého dôvodu bol žalobcovi jednak odmietnutý odpočet DPH, ako aj dôvody pre konštatovanie nesplnenia podmienok pre oslobodenie od DPH pri intrakomunitárnej dodávke tovaru. Sťažovateľ považoval dôvody pre vydanie preskúmaného rozhodnutia za dostatočne zreteľné a brojil proti právnomu posúdeniu správneho súdu uvedenom v napadnutom rozsudku.

14. S týmto právnym posúdením správneho súdu sa kasačný súd stotožňuje v dôsledku čoho považuje kasačnú sťažnosť za nedôvodnú. Skutočne sťažovateľ v preskúmanom rozhodnutí na jednej strane konštatuje, že existencia deklarovaného tovaru nebola v konaní spochybnená. Ďalej potom uvádza, že akýsi zodpovedajúci tovar síce na skladoch spoločnosti MRAZIARNE a.s Sládkovičovo bol, avšak nebolo ho jednoznačne možné jednoznačne stotožniť s tovarom uvedeným na faktúrach, čo by svedčalo absencii hmotnoprávnej podmienky odpočtu DPH - materiálnej existencii plnenia deklarovaného na faktúrach. Sťažovateľ ďalej pokračoval s argumentáciou, že žalobca splnil hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH a preukázal reálnu existenciu zdaniteľného plnenia, avšak odpočet DPH mu bol odmietnutý z dôvodu vedomej účasti na podvodnom reťazci, ktorého cieľom bolo získanie daňovej výhody spočívajúcej v uplatnení neoprávneného odpočtu DPH. Obdobnú argumentačnú líniu sťažovateľ viedol aj ohľadom zdaniteľných obchodov, z ktorých si žalobca uplatnil oslobodenie od DPH pri intrakomunitárnej dodávke tovaru.

15. Vzhľadom na vyššie uvedené právne závery sťažovateľa vyplývajúce z preskúmaného rozhodnutia je vskutku nutné konštatovať, že vo vzájomnej súvislosti spôsobujú značný chaos čo do účelu daňového konania, ktorým v danom prípade bolo preveriť, či si žalobca zákonne uplatnil odpočet/oslobodenie od DPH, pretože nie je možné nepochybne určiť, čo bolo v samotnej podstate dôvodom vyrubenia rozdielu dane. Na druhú stranu kasačný súd považuje za vhodné poznamenať, že daňové orgány v predmetnom konaní zistili skutkový stav riadne a dostatočne na vyvodenie jednoznačných záverov (tohto názoru bol aj správny súd v napadnutom rozsudku).

16. Proces odpočtu DPH v princípe prebieha tak, že daňový subjekt (v tomto prípade žalobca) predložením faktúry spolu s daňovým priznaním daňový subjekt voči správcovi dane len formálne uplatňuje jeho právo na odpočet DPH, ktoré mu vzniká priamo zo zákona splnením hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH. Správca dane môže následne vykonať u daňového subjektu daňovú kontrolu a na základe jej výsledkov je možné odmietnuť daňovému subjektu jeho právo na odpočet DPH.

17. Ako dôvody odmietnutia nároku na odpočet DPH/ oslobodenie intrakomunitárnej dodávky tovaru od DPH zásadne prichádzajú v úvahu len nasledovné:

- nepreukázanie splnenia podmienok (neunesenie dôkazného bremena);
- dopustenie sa daňového podvodu, resp. vedomá účasť daňového subjektu na podvodnom reťazci;
- zneužitie práva.

18. Súdny dvor EÚ v rámci ustálenej judikatúry týkajúcej sa práva na odpočet DPH upraveného smernicou o DPH vyvodil, že prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť právo na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že dovolávanie sa tohto práva je podvodné alebo zneužívajúce. Ďalej rozhodol, že dôsledok zneužitia alebo podvodu sa v zásade týka aj uplatnenia práva na oslobodenie od dane na základe dodania v rámci Spoločenstva (rozsudok SD EÚ vo veci C-273/11 Mecsek-Gabona, bod 54). Súdny dvor napokon potvrdil, že v rozsahu, v akom prípadné odmietnutie priznania práva vychádzajúceho zo smernice o DPH odráža všeobecnú zásadu, podľa ktorej nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom požívať práva upravené právnym systémom Únie, takéto odmietnutie vo všeobecnosti prináleží vykonať vnútroštátnym orgánom a súdom, a to bez ohľadu na právo v oblasti DPH, ktoré ovplyvnil podvod, teda vrátane práva na vrátenie DPH (rozsudok SD EÚ vo veci C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i, bod 46).

19. Dôvody odmietnutia nároku na odpočet DPH, respektíve nepriznania oslobodenia od DPH pri intrakomunitárnej dodávke tovaru, je nutné striktné rozlišovať. Toto rozlíšenie je osobitne dôležité pre určenie, či dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt (žalobcu) alebo správcu dane. Zároveň je správca dane v procese dokazovania podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku povinný oznámiť svoje pochybnosti o skutočnostiach deklarovaných daňovým subjektom dostatočne jednoznačne a určito tak, aby daňový subjekt mohol efektívne tieto pochybnosti správcu dane rozptýliť a neostal v pochybnostiach akým smerom má rozvíjať svoju argumentáciu a čo má v daňovom konaní preukázať.

20. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018).

21. Jednotlivé dôvody sa navyše vzájomne vylučujú. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené (rozsudok SD EÚ v spojených veciach SGI a Valériane C-459/17 a C-460/17). Zneužitie práva EÚ je zas na rozdiel od daňového podvodu po právnej stránke dovoľeným konaním, ktoré je však možné považovať za umelé plnenie bez objektívneho hospodárskeho dôvodu len s cieľom získať daňovú výhodu (rozsudok SD EÚ vo veci C-255/02 Halifax).

## VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

22. Správny súd vec správne právne posúdil, keď napadnutým rozsudkom zrušil preskúmané rozhodnutie sťažovateľa a vec mu vrátil na ďalšie konanie s tým, že má v nasledujúcom rozhodnutí dospieť k jednoznačným záverom o tom, prečo určil žalobcovi rozdiel dane, respektíve odmietol nárok na odpočet DPH/ nepriznal oslobodenie od DPH. Sťažovateľ zaťažil svoje rozhodnutie vadou nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť, ktorá pramení v nejednoznačných záveroch o dôvodoch vyrubenia DPH, ktoré si navyše vzájomne odporujú. Kasačný súd považoval z tohto dôvodu kasačnú

sťažnosť za nedôvodnú a preto ju v zmysle § 461 SSP zamietol. Sťažovateľ si teda v ďalšom konaní bude musieť ustáliť dôvody vyrubenia DPH a jednoznačne ich aj identifikovať v následnom rozhodnutí.

Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

23. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na správnom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

24. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

### **Poučenie :**

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