

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/92/2022
Identifikačné číslo spisu: 1019200722
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1019200722.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudkýň Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa), 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. 100736216/2019 zo dňa 26.03.2019, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/114/2019-115 zo dňa 21. apríla 2022, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/114/2019-115 zo dňa 21. apríla 2022 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100736216/2019 zo dňa 26.03.2019 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 102262113/2018 zo dňa 15.11.2018 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 v protokole správca dane vydal rozhodnutie č. 102262113/2018 zo dňa 15.11.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobkyni určil rozdiel dane v sume 98.880,- € za zdaňovacie obdobie december 2016, znížil nadmerný odpočet zo sumy 268.783,47 € na sumu 169.903,47 €. Správca dane neuznal žalobkyni uplatnené odpočítanie dane za dodávku tovaru „ďateľina a tráva - semená na siatie“ od spoločnosti HorseLand s.r.o. Zistil, že deklarovaný dodaný tovar (ďateľina a tráva semená na siatie) bol predmetom obchodovania v rámci reťazca slovenských a

českých obchodných spoločností: Dynamik Team s. r. o. - Vallia s. r. o. › HorseLand s.r.o. › žalobca › česká spoločnosť ABERATO PARTNER s. r. o. › slovenská spol. U7 s. r. o. Žalovaný rozhodnutím č. 100736216/2019 zo dňa 26.03.2019 (ďalej „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie, stotožnil sa so skutkovými zisteniami správcu dane.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

3. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Bratislava (ďalej „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátiť na ďalšie konanie pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, ako aj nedostatočne zistený skutkový stav veci.

4. Správny súd konštatoval, že na tunajšom správnom súde prebehlo viacero súdnych konaní rovnakých účastníkov (žalobca a žalovaný), ktorých predmetom konania bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného týkajúcich sa vyrubenia rozdielu dane žalobcovi za zdaňovacie obdobia roku 2016 a to za mesiace marec, apríl, júl, august, september, október, november a december 2016 na dani z pridanej hodnoty (DPH), na základe vyššie zmieneného protokolu. Išlo o právoplatne skončené súdne konania vo veciach sp. zn. 2S/102/2019 (zdaňovacie obdobie august 2016), sp. zn. 5S/114/2019 (zdaňovacie obdobie máj 2016) a sp. zn. 5S/163/2018 (zdaňovacie obdobie apríl 2016). Vo všetkých súdnych konaniach bola žaloba zamietnutá.

5. Súd poukázal na konanie sp. zn. 2S/102/2019 (zdaňovacie obdobie august 2016), v ktorom boli posudzované dodávky tovaru - krmivo pre vtáky žalobcovi na základe faktúr slovenského dodávateľa spol. RANIM, s. r. o., Bratislava. Odberateľom tohto tovaru od žalobcu bola česká spol. ABERATO PARTNER, s. r. o., totožná aj v posudzovanom prípade. Z obsahu odôvodnenia rozsudku vydaného vo veci sp. zn. 2S/102/2019 dňa 04.03.2020 správny súd zistil, že žalobcom vznesené žalobné námietky v tomto konaní sú identické s námietkami uvedenými v tejto žalobe a na všetky námietky boli dané v uvedenom rozsudku podrobné odpovede. Správny súd preto podľa § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) v odôvodnení svojho rozsudku poukázal na odôvodnenie rozsudku č. k. 2S/102/2019-192 zo dňa 04.03.2020, ktorým bola žaloba žalobcu zamietnutá.

6. Uviedol, že predmetom oboch týchto súdnych konaní bolo posúdenie uplatnenia nároku na odpočet DPH žalobcom v súvislosti s dodávkou siete rôznych tovarov - krmiva pre vtáky, resp. trávové a d'atelinové semená na siatie slovenským dodávateľom žalobcu - spol. HorseLand s.r.o., pričom žalobca v oboch prípadoch tento tovar následne predal - dodal odberateľovi českej spol. ABERATO PARTNER, s. r. o. Správny súd dodal, že v daňovom konaní boli posudzované obchodné prípady za mesiace marec a apríl 2016 dodávateľa žalobcu spol. Yeti s. r. o., za mesiace júl a august 2016 dodávateľa spol. RANIM s. r. o. a za mesiace september až december 2016 dodávateľa spol. HorseLand s. r. o., pričom vo všetkých prípadoch bol odberateľom tovarov česká spol. ABERATO PARTNER s. r. o. Prepravu tovarov v obchodných prípadoch dodávok tovarov za mesiace júl, august a september až december 2016 zabezpečovala spol. Cargofleet s. r. o. a Sun Group Šped s. r. o.

7. Správny súd dospel k záveru, že v konaní nebolo hodnoverne preukázané, že zdaniteľné obchody, ktoré deklaroval žalobca od svojho dodávateľa a následne dodávky toho istého tovaru svojmu odberateľovi sa uskutočnili tak, ako to bolo uvedené na predložených dokladoch a ich jediným zámerom bolo získanie daňovej výhody neoprávnene si uplatniť právo na odpočítanie dane. Žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 SSP zamietol.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

8. 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.

9. Sťažovateľka v sťažnostných bodoch uviedla, že:

· k preprave tovaru boli vystavené CMR doklady, ktoré žalovaný jednotlivo nepreveroval, ani sa s nimi vo svojom rozhodnutí nevysporiadal. Poukázal na to, že nákladný list je, pokiaľ sa nepreukáže

opak, vierohodným dokladom, pričom krajský súd dostatočne nezohľadnil dôkaznú silu tohto dokumentu;

- postupom správcu dane boli porušené jeho práva, nakoľko počas miestneho zisťovania nemal možnosť klásť svedkom otázky. V tejto súvislosti vyjadril sťažovateľ nesúhlas s odôvodnením krajského súdu, že ak zástupca kontrolovaného subjektu prítomného na miestnom zisťovaní podá vysvetlenie alebo vyjadrenie, nejde o svedeckú výpoveď a právo žalobcu nie je uvedeným postupom porušené;

- zamietnutie návrhov na doplnenie dokazovania (výpoveď svedka X.) neboli zo strany správcu dane dostatočne vysvetlené;

- správny súd sa s námietkou neprimeraného prenosu dôkazného bremena vysporiadal bez hlbšieho odôvodnenia. Sťažovateľ osobitne v tejto súvislosti poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 a sp. zn. 6Sžf/10/2012, z ktorých vyplýva, že nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Rovnako argumentoval rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5Afs/131/2014, v zmysle ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie tých skutočností, ohľadne ktorých takáto povinnosť sťaží úplne iný subjekt;

- krajský súd sa nedostatočne vysporiadal so žalobnou námietkou ohľadom preverenia si obchodného partnera a jeho opatrnosti v rámci obchodných vzťahov. Sťažovateľ má za to, že je úlohou správcu dane, aby podľa vnútroštátnych pravidiel dokazovania overil, či došlo k zneužívaniu u dodávateľa a či daňový subjekt o takomto konaní vedel alebo musel vedieť;

- poukázal na viaceré rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, ktoré sú relevantné aj pre tento prípad, ako aj ich akceptáciu rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/5/2020;

10. 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. Vzhľadom na uvedené navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

11. 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

12. 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.

13. Kasačný súd zistil, že rozsudok správneho súdu č. k. 2S/102/2019-192 zo dňa 04.03.2020, na ktorý správny súd v súdnej veci podľa § 140 SSP poukázal, bol už predmetom konania pred kasačným súdom a kasačný súd rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/87/2020 zo dňa 30.03.2023 rozhodol tak, že rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

14. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukazať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

15. Vzhľadom na relevanciu rozsudku sp. zn. 1Sžfk/87/2020 zo dňa 30.03.2023 pre súdenu vec, ako aj obsahovú totožnosť kasačnej sťažnosti, kasačný súd podľa § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie tohto rozhodnutia:

„11. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť predovšetkým náležitosti odôvodnenia napadnutého rozsudku vo väzbe na namietané 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.

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

13. 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 hmotnoprávnych 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).

14. 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, poznačené 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. bod 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*).

15. 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 okolností 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).

16. Pre posúdenie skutočnosti, či sa daňový subjekt zúčastnil na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane, sa aplikuje takzvaný Axell Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axell 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?

17. Krajský súd v napadnutom rozsudku konštatoval, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti svojho nároku na odpočítanie dane v zmysle citovaných ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. V odôvodnení popísal všeobecné východiská preukazovania nároku na odpočítanie dane a tiež predpoklady pre jeho priznanie. Neuviedol však, ktorú hmotnoprávnú podmienku pre vznik práva na odpočet dane pri nadobudnutí tovaru od dodávateľa RANIM s.r.o. sťažovateľ nepreukázal. Krajský súd ďalej s poukazom na niektoré rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. sp. zn. 4Sžfk/18/2019 zo dňa 04.02.2020, sp. zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.09.2016 a ďalšie) v podstate konštatoval, že uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane, ak však nie je realizované dodávateľom uvedeným na faktúre, potom len formálna existencia faktúry a pokladničné doklady o jej uhradení nie sú predpokladom pre odpočítanie dane; preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je podľa krajského súdu esenciálnou podmienkou pre odpočítanie dane. Napriek správne pomenovaniu uvedených východísk krajský súd v odôvodnení rozsudku neuviedol, čo konkrétne nebolo v daňovom konaní preukázané, či to bolo samotné uskutočnenie dodávok, alebo bola sporná identita dodávateľa a jeho status platiteľa dane, prípadne použitie dodávok na zdaniteľné obchody sťažovateľa. Jednoznačný právny záver vo vzťahu k splneniu či nesplneniu hmotnoprávných podmienok odpočítania dane na vstupe u sťažovateľa za kontrolované zdaňovacie obdobie z faktúr dodávateľa RANIM, s.r.o. teda z rozsudku krajského súdu nevyplýva.

18. Správny súd ďalej v odôvodnení rozsudku parafrázuje závery plynúce z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie k podvodom na DPH (napr. C-18/13 zo dňa 13.02.2014 Maks Pen EOOD, C-354/03 Optigen a i., C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd, C-484/03 Bond House Systems Ltd, C-439/04, C-440/04 Axell Kittel a Recolta Recycling, C-80/11, C-142/11 Mahagében Kft. a Péter Dávid), z ktorých v podstate vyplýva, že priznaniu práva na odpočítanie dane z dodávok tovarov alebo služieb bráni správcom dane preukázaná úmyselná alebo neobstarateľná účasť zdaniteľných obchodov, z ktorých sa uplatňuje odpočítanie dane, na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na dani (na nedovolenom daňovom úniku), o ktorom daňový subjekt uplatňujúci právo na odpočet vedel alebo musel vedieť, ak by vynaložil potrebnú obozretnosť pri vstupe do obchodného vzťahu, najmä pri výbere zmluvného partnera.

19. Správny súd konštatuje, že „nebolo preukázané, že v reťazci spoločnosti: D BAR s.r.o. > RANIM s.r.o. > žalobca došlo k dodaniu vždy nového tovaru. Vznikli dôvodné pochybnosti o tom, že išlo o dodanie vždy toho istého tovaru“. Poukazuje na personálne prepojenie dodávateľa RANIM s.r.o. a odberateľa ABERATO PARTNER s.r.o. v osobe S. X., s ktorým jednal zástupca sťažovateľa Z.. D. Y.. Uvádza, že sťažovateľovi možno vytknúť nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti pri výbere obchodného partnera (RANIM s.r.o.), keďže nebolo zistené, že by si sťažovateľ dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov preveroval a to z hľadiska plnenia záväzkov, odvádzania daní atď. Poukázal na to, že s výnimkou sťažovateľa sú všetky spoločnosti zapojené do obchodného reťazca nekontaktné, nekomunikujú so správcom dane, nepreukazujú reálne dodanie tovaru, sídlia na virtuálnych adresách a podobne. Správny súd tiež poukázal na správcom dane zistený uzavretý okruh platieb v reťazci obchodných spoločností zapojených do obchodovania s krmnou zmesou pre vtáky v

zdaňovacom období august 2016, medzi ktoré patril aj sťažovateľ, čo podľa súdu preukazuje účelovosť tohto reťazca.

20. Napriek uvedeným indíciám nasvedčujúcim podvodnej schéme vo vzťahu k DPH pri obchodovaní s tovarom v dodávateľskom reťazci krajský súd neoprel svoje závery o nepriznaní práva na odpočítanie dane sťažovateľovi o také konkrétne zistenia správcu dane, ktoré by preukazovali nedovolený daňový únik v niektorom z článkov reťazca predchádzajúcich posudzovaným dodávkam medzi dodávateľom RANIM s.r.o. a sťažovateľom alebo po nich nasledujúcich, a súčasne úmyselnú alebo nedbanlivostnú účasť sťažovateľa na takomto úniku na dani. Treba povedať, že ani žalovaný v preskúmanom rozhodnutí jasne neidentifikoval, či a v ktorom článku obchodného reťazca ušla štátu daň a ktorý zo subjektov získal v dôsledku tohto daňového úniku daňovú výhodu vo forme odpočítania dane v rozpore s bežnými obchodnými podmienkami. Ako bolo uvedené, z preskúmaného rozhodnutia a napokon i z rozsudku krajského súdu vyplývajú len indície, prečo sťažovateľ musel mať vedomosť o skutočnostiach naznačujúcich možné podvodné konanie s cieľom získať odpočítanie dane medzi obchodujúcimi subjektami mimo rámec bežných obchodných podmienok.

21. Kasačný súd musí upozorniť na to, že pokiaľ absentuje splnenie niektorej zo zákonných podmienok pre vznik práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, teda daňový subjekt nepreukázal reálne uskutočnenie dodávky tovarov alebo služieb platiteľom dane, ich použitie na zdaniteľné obchody daňového subjektu alebo nemá faktúru od platiteľa dane, nie je možné sa súčasne odvolávať na účasť predmetnej dodávky na daňovom podvode, ktorá môže byť v zmysle vyššie uvedenej judikatúry Súdneho dvora EÚ [najmä k článkom 168 písm. a), 178 písm. a), 220 bodu 1) a 226 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), predtým k článku 17 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977] dôvodom pre odopretie nároku na odpočítanie dane. Preto je dôležité, aby mal správca dane už vo fáze daňovej kontroly jasno v tom, či výsledky preverovania indikujú nesplnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane alebo účasť posudzovaných transakcií na podvodnej schéme na DPH, nakoľko splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane je povinný preukazovať daňový subjekt, ktorého v tomto smere v plnom rozsahu zaťažuje dôkazné bremeno (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku), zatiaľ čo účasť posudzovaných obchodov na podvodnej schéme, pri ktorej došlo k nedovolenému daňovému úniku, preukazuje správca dane, vrátane úmyslu alebo nedbanlivosti pri vstupe do obchodných záväzkov, z ktorých uplatňuje právo na odpočítanie dane.

22. Kasačný súd pripomína, že sťažovateľ odôvodňuje kasačnú sťažnosť porušením práva na spravodlivý proces, odklonom od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a nesprávnym právnym posúdením (§ 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ SSP), v skutočnosti však v piatich sťažnostných bodoch nevznáša námietky proti hmotnoprávnemu posúdeniu veci krajským súdom, ale vytyka mu, že sa nedostatočne vysporiadal so žalobnými námietkami a v odôvodnení rozsudku nedal odpoveď na všetky relevantné otázky nastolené sťažovateľom v správnej žalobe.

23. Pokiaľ ide o jednotlivé námietky vytykajúce nesprávny procesný postup krajského súdu a porušenie práva na spravodlivý proces, sťažovateľ najprv v kasačnej sťažnosti upriamil pozornosť na tvrdenia v správnej žalobe o úplných a bezchybných prepravných dokladoch svedčiacich v jeho prospech. Tieto tvrdenia správny súd vybavil len tým, že „faktúra, kúpna zmluva, objednávky, dodacie listy a CMR preukazujú len formálnu stránku obchodného vzťahu nie aj jeho materiálnu časť (reálne dodanie nového tovaru)“. Kasačný súd musí súhlasiť so sťažovateľom, že v odôvodnení napadnutého rozsudku sa nenachádza žiadna argumentácia súdu k okolnostiam prepravy tovaru, jeho nakládky a vykládky, ani k tvrdeniam, že spoločnosti Cargofleet s.r.o. a SUN GROUP SPED s.r.o. vystupovali pri preprave ako špeditéri a preto prepravu fyzicky nevykonali. Tieto okolnosti je nutné považovať za podstatné skutkové tvrdenia sťažovateľa, nakoľko môžu mať dopad na preukázanie reálneho uskutočnenia dodávok, z ktorých sa uplatňuje odpočítanie dane. Vzhľadom na to, že správny súd námietky sťažovateľa v naznačenom smere nevyhodnotil, dopustil sa porušenia § 139 ods. 2 SSP, ktorý upravuje náležitosti odôvodnenia rozsudku správneho súdu. K miere závažnosti tejto chyby v procesnom postupe krajského súdu vo väzbe na porušenie práva na spravodlivý proces sa však kasačný súd nemôže jednoznačne vyjadriť, pretože z odôvodnenia rozsudku krajského súdu nie je možné ustáliť, či dodávky tovaru uvedené vo faktúrach dodávateľa RANIM s.r.o. považuje súd za uskutočnené (nie fiktívne) a prepravu tovaru za vykonanú, alebo či mal uskutočnenie dodávok od

dodávateľa k sťažovateľovi a prepravu s tým spojenú za sporné. Ak by súd považoval dodávky tovarov uvedené v predložených faktúrach dodávateľa a ich prepravu k sťažovateľovi za uskutočnené, nebol by dôvod sa týmito otázkami v odôvodnení rozsudku bližšie zaoberať. Kasačný súd podotýka, že žalovaný v preskúmanom rozhodnutí nespochybnil, že spoločnosti Cargofleet s.r.o. a SUN GROUP ŠPED s.r.o. reálne prepravu tovaru nevykonali a použili na to iné spoločnosti.

24. Pokiaľ ide o sťažovateľom namietané nedostatočné vyhodnotenie jeho žalobnej námietky o porušení práva klásť otázky osobám prítomným pri miestnom zisťovaní vykonanom v prepravných spoločnostiach Cargofleet s.r.o. a SUN GROUP ŠPED 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 vypočítaniu 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 zúčastnené osoby tu boli vypočuté ako svedkovia, najmä v čom spočíva dôležitosť skutočností, ku ktorým sa tieto osoby vyjadrovali, 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 výsluchov zástupcov uvedených prepravných spoločností ako svedkov. Krajský súd zaiste mohol rozvinúť svoju argumentáciu k tomuto žalobnému bodu, avšak pokiaľ konštatoval, 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.

25. Za nedôvodnú považuje kasačný súd aj sťažnostnú námietku, že krajský súd nesprávne posúdil otázku vyhodnotenia kontrolných výkazov a výpovede svedka H.. V odôvodnení rozsudku totiž dal krajský súd jasne najavo (body 45 - 46), že kontrolné výkazy spoločnosti RANIM s.r.o. a D BAR s.r.o. boli preverené a vzaté do úvahy, pričom z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného vyplýva, že v kontrolných výkazoch dodávateľa boli dodávky tovaru pre sťažovateľa uvedené. Rovnako súd v dôvodoch svojho rozsudku zmienil aj podstatný obsah výpovede svedka H.. Skutočnosť, že krajský súd v procese hodnotenia dôkazov vyhodnotil dôkazný význam týchto dôkazov inak ako si to predstavoval sťažovateľ, neznamená, že na tieto dôkazy krajský súd neprihliadol a uprel tak sťažovateľovi oprávnenie realizovať jeho procesné práva a uniesť v konaní dôkazné bremeno.

26. Sťažovateľ tiež v kasačnej sťažnosti namietal, že sa krajský súd nezaoberal jeho námietkou týkajúcou sa rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní a nevzal do úvahy, že sťažovateľ nemôže znášať zodpovednosť za subjekty, na ktoré nemá dosah. Tvrdil tiež, že krajský súd nevyhodnotil jeho námietky vo vzťahu k vedomosti o prípadnej účasti na daňovom podvode a v súvislosti s preverovaním si obchodných partnerov a potrebnej opatrnosti pri vstupe do obchodných vzťahov, ktoré môžu byť poznačené podvodom. Kasačný súd je toho názoru, že argumentácia krajského súdu je v naznačenom smere príliš všeobecná, pretože závery rozhodnutí Súdneho dvora, ktoré cituje alebo parafrázuje, neaplikuje na konkrétne skutkové okolnosti prejednávaneho prípadu, alebo tieto okolnosti interpretuje protirečivo. Vyplýva to z primárneho nedostatku argumentácie krajského súdu, ktorý zrozumiteľne nerozlišil, či je právnym dôvodom nepriznania nároku na odpočítanie dane v súdenom prípade nesplnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane, alebo účasť posudzovaných dodávok tovaru na podvodnej daňovej schéme v dodávateľskom reťazci. Správny súd na jednom mieste konštatuje, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok (uskutočnenie všetkých dodávok tovaru), inde zasa poukazuje na účasť na daňovom podvode, personálne prepojenia spoločností v dodávateľskom reťazci, finančné toky nezodpovedajúce

deklarovaným transakciám, avšak bez objasnenia, kde ušla daň štátu a ako na tom sťažovateľ podieľal, resp. čo konkrétne zanedbal. Preukázanie existencie daňového úniku v dodávateľskom reťazci je v zmysle hore uvedeného testu pojmovým znakom podvodu na DPH a jednou z podmienok pre odopretie práva na odpočítania dane zo zdaniteľných obchodov tvoriacich súčasť takéhoto reťazca. Od toho sa potom logicky odvíja preukazovanie ostatných podmienok. V tomto ohľade je napadnutý rozsudok nedostatočne odôvodnený, pretože nedáva odpoveď na zásadné otázky, od ktorých závisí právne posúdenie veci (porovnaj požiadavky riadneho odôvodnenia rozhodnutia rozobraté napr. v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 114/08, zo dňa 12. júna 2008).

27. Nielen závery rozsudku správneho súdu sú v naznačenom smere nejasné a nedávajú jednoznačnú odpoveď ani na žalobné námietky (pozri body 23, 26 tohto rozsudku), pretože obdobnými nedostatkami trpí aj preskúmané rozhodnutie, v ktorom žalovaný napriek rozsiahlej a zväčša opodstatnenej argumentácii vyvodil zo skutkových zistení správcu dane nejasné právne závery. Kasačný súd preto dospel k presvedčeniu, že aj keď právna neistota sťažovateľa ohľadom nároku na odpočítanie dane v posudzovanom zdaňovacom období nebola odstránená v dôsledku chybnjej argumentácie krajského súdu, nemalo by zmysel jeho rozsudok rušiť a vec mu vrácať za účelom úpravy jeho odôvodnenia, pretože vyjasniť spôsob právneho nazerania na predmetný prípad je potrebné už vo vyrubovacom konaní. Kasačný súd z tohto dôvodu postupoval podľa § 462 ods. 2 SSP a zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom je treba znovu vyhodnotiť rozsiahle zistenia a jasne zdôvodniť predovšetkým to, či boli v posudzovanom prípade splnené hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane z posudzovaných dodávok krmiva pre vtákov, najmä či sa dodávky medzi zdaniteľnými osobami uskutočnili v deklarovanom rozsahu, či boli prípadné pochybnosti správcu dane v tomto smere sťažovateľovi náležite komunikované a ak boli tieto podmienky splnené a právo na odpočítanie dane sťažovateľovi vzniklo, kde došlo k podvodu na dani, v čom sa vidí účasť posudzovaných obchodov sťažovateľa na daňovom podvode a ako sa premietajú indicie o personálnom prepojení zainteresovaných subjektov a ich neobvyklom správaní v rozpore s bežnými obchodnými podmienkami do záverov o práve sťažovateľa na odpočítanie dane či jeho odopretí.

16. Senát 3S kasačného súdu si je vedomý rozsudku senátu 4S vo veci tých istých účastníkov sp. zn. 2Sžfk/27/2020 zo dňa 03.08.2022 so záverom o zamietnutí kasačnej sťažnosti spoločnosti Tatranská mliekareň a.s., ktorý sa týkal zdaňovacieho obdobia november 2016 kontrolovaného v rámci rovnakej daňovej kontroly ako v prejednávacom prípade. Kasačný súd však poukazuje na svoju ustálenú prax, zdôrazňujúcu potrebu rozlišovania nepriznania odpočítania DPH z dôvodu nespĺnenia hmotnoprávnych podmienok a z dôvodu účasti na podvode. Kasačný súd dáva v tomto smere do pozornosti 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 nespĺnil 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.“

17. V intenciách tohto rozsudku boli prijaté aj neskoršie rozhodnutia týkajúce sa sťažovateľky. Okrem rozhodnutia, na ktorého odôvodnenie kasačný súd poukazuje, ide o rozsudky sp. zn. 2Sfk/76/2022 z 30.03.2023, 1Sžfk/30/2021 z 28.04.2023 a 10Sžfk/20/2021 z 29.03.2023.

V.
Záver

18. 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 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.

19. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane a žalovaného postupovať v smere naznačenom kasačným súdom vyššie a podľa potreby doplniť vykonané dokazovanie. Následne bude potrebné vydať rozhodnutie, ktoré bude aj náležité odôvodnené racionálnymi úvahami príslušných orgánov, ktoré ho viedli k vydaniu rozhodnutia. Žalovaný je pritom viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

20. 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).

21. 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.