

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 5Sfk/28/2022
Identifikačné číslo spisu: 6019200575
Dátum vydania rozhodnutia: 30. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:6019200575.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., v právnej veci žalobcu: LIGNUM MS s.r.o., so sídlom Areál PPS 1743, 962 12 Detva, IČO: 44 180 942, právne zastúpený: 1/ advokátom: JUDr. Ing. Peter Slávik, PhD., so sídlom Břeclavská 3, 901 01 Malacky a 2/ advokátskou kanceláriou: AK Piliar s.r.o., so sídlom Medený Hámor 11, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102094829/2019 z 5. septembra 2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24 S 223/2019-116 zo 17. septembra 2020, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24 S 223/2019-116 zo 17. septembra 2020 tak, že z r u š u j e rozhodnutie žalovaného č. 102094829/2019 z 5. septembra 2019 a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi 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 Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 101738132/2018 zo 6. septembra 2018.
2. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane od dodávateľa DMX Trade s.r.o. na základe faktúry č. 1801053, dátum dodania 27.06.2018, predmet dodania: stroj FRONTAL CN 1600 Automatic, základ dane v sume 155 700 eur, 20 % DPH v sume 31 140 eur a faktúry č. 1801051, dátum dodania 11.06.2018, predmet dodania: stroj FRONTAL CN 1200 Automatic, základ dane v sume 122 300 eur, 20 % DPH v sume 24 460 eur (ďalej len „sporné faktúry“).
3. Správca dane na základe vykonaného dokazovania vydal rozhodnutie č. 101175713/2019 z 20. mája 2019 (ďalej len ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi postupom podľa § 68 ods. 5 a 6

zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „Daňový poriadok“) určil rozdiel v sume 55 600 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2018, nepriznal nadmerný odpočet v sume 5 648,03 eur a vyrubil daň v sume 49 951,97 eur.

4. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia správca dane uviedol, že preveroval celý obchodný reťazec, zisťoval pôvod tovaru - strojov FRONTAL CN 1200 Automatic a FRONTAL CN 1600 Automatic a jeho konečné použitie. Zistil, že prvým dodávateľom tovaru je DMX Trade s.r.o., ktorý prijal faktúry od nekontaktnej spoločnosti RESSEM s.r.o., ktorá podľa kontrolných výkazov priznala DPH z faktúr za predaj uvedených strojov. Správca dane ďalej z kontrolných výkazov zistil, že spoločnosť RESSEM s.r.o. si uplatnila odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov spoločností Buchanan s.r.o. a Interinvest SK s.r.o., ktoré sú nekontaktné a nepriznali DPH z predmetných tovarov. Ďalej správca dane zistil, že daňový subjekt (žalobca) predal predmetné stroje spoločnosti MSK Trading s.r.o., ktorý ich predal daňovému subjektu Promina s.r.o. Miestnym zisťovaním vykonaným u daňového subjektu Promina s.r.o. správca dane zistil, že predmetné stroje sú zamontované a používajú sa na uskutočňovanie zdaniteľných obchodov. Ďalej správca dane zistil, že žalobca a spoločnosti MSK Trading s.r.o. a Promina s.r.o. majú rovnaké sídlo - Areál PPS 1743, Detva a sú personálne prepojené cez osobu X.. Správca dane skonštatoval, že žalobca neporušil priamo konkrétne ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ale má dôkazy o tom, že zdaniteľný obchod sa neuskutočnil tak, ako je uvedené na faktúre s tým, že dokázal, že žalobca sa zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky podvodu, t. j. podvodu sa dopustili iné osoby v reťazci spoločností, ktorého súčasťou bol aj žalobca. Správca dane žalobcovi vytkol, že neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. V tejto súvislosti tvrdil, že žalobca si mohol pomocou webovej stránky v zozname účtovných jednotiek vyhľadať a prezrieť daňový subjekt DMX Trade s.r.o., konkrétne jeho účtovné závierky a ďalšie dokumenty zverejňované v registri, pričom spoločnosť DMX Trade s.r.o. vykazovala dlhodobu záporné vlastné imanie, rovnako správca dane poukázal na to, že hlavným predmetom podnikania tejto spoločnosti bol zber iného ako nebezpečného odpadu, teda nebola ňou obchodná činnosť.

5. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane.

6. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný poukázal na ustálenú judikatúru SD EÚ, v zmysle ktorej prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa preukáže, že platiteľ dane sa svojou účasťou zúčastní na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť, pričom nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré sa uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Žalovaný v súvislosti s podvodným konaním poukázal aj na ďalšie skutočnosti a to, že v priebehu odvolacieho konania v spoločnosti DMX Trade s.r.o. (deklarovaný priamy dodávateľ žalobcu) nastalo viacero zmien, spoločnosť dňa 17.07.2019 vstúpila do likvidácie, zmenilo sídlo spoločnosti, ako aj konateľ. Rovnako ďalšie zmeny nastali aj v spoločnostiach RESSEM s.r.o. a Promina s.r.o.

7. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu žalovaný uviedol, že z ustálenej judikatúry súdov nesporne vyplýva, že dôkazné bremeno je v daňovom konaní zásadne na strane daňového subjektu, ktorý je iniciátorom odpočítania dane. Jeho povinnosťou je preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dôkazná povinnosť správcu dane spočíva až v overení pravdivosti tvrdení daňového subjektu, pričom v prípade pochybností je správca dane oprávnený overovať celý obchodný reťazec. V danom prípade mal správca dane pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, pričom nevychádzal len z dokladov, ktoré predložil žalobca, ale vykonal rozsiahle dokazovanie, v rámci ktorého získal dôkazy, ktorými preukázal že žalobca vedel o tom alebo mohol vedieť z verejne dostupných zdrojov, že deklarované zdaniteľné obchody (dodanie frézovacích strojov) sú spojené s podvodným konaním. Správca dane nezaťažoval žalobcu dôkazným bremenom iných daňových subjektov a neprenášal dôkazné bremeno na žalobcu. V danom prípade správca dane svojimi zisteniami z verejne dostupných zdrojov, ktoré vyhodnotil vo vzájomnej súvislosti preukázal, že žalobca mohol vedieť a mal vedieť, že sa zapája do podvodu na DPH a že

nekonal s odbornou starostlivosťou a neprijal žiadne opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie ktoré sa uskutoční alebo ktoré prijme, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode v oblasti DPH.

II. Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

8. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadal zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného a rovnako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania v celom rozsahu.

9. Namietal nesprávne právne posúdenie veci žalovaným, ako aj správcom dane, nepreskúmateľnosť rozhodnutia, nedostatočne zistený skutkový stav veci a podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré má za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

10. Zdôraznil, že v danom prípade je rozhodujúce, že zákon o DPH porušený nebol, dodaný tovar existuje a preto je argumentácia žalovaného na strane 15 neudržateľná (argumentácia ohľadom podvodného konania - poznámka kasačného súdu). Mal za to, že tak žalovaný, ako aj správca dane zaťažili daňové konanie vadou spočívajúcou v tom, že v zmysle svojich záverov na žalobcu preniesli nedôvodné bremeno ohľadom preverovania niečoho, čo mu zákon neukladá.

11. Uviedol, že nemá vedomosť, že by nadobúdaný tovar pochádzal z trestnej činnosti, pričom takýto dôkaz neprodukoval ani správca dane a preto sú závery správcu dane, potvrdené žalovaným, mylné. Mal za to, že vyčerpal dôkazné bremeno, ktoré spočíva v dokladoch vzťahujúcich sa na danú vec, ktoré má k dispozícii, pričom dôkazy svedčiace o opaku neboli správcom dane, ani žalovaným zistené žiadne.

12. Žalobca poukázal na rozhodnutia SD EÚ (C-354/03, C-355/03, C-484/03), ako aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2011, ktoré správca dane a ani žalovaný nebrali do úvahy, a v ktorých sa konštatuje, že každá transakcia musí byť hodnotená samostatne, a teda nemožno na ňu ťaživo prenášať prípadné nedostatky alebo podvod na inom stupni obchodu.

13. Bol presvedčený, že absolútne vyčerpal dôkazné bremeno, ktoré je objektívne možné. Pochybnosti, ktoré má prípadne správca dane vo vzťahu k vedeniu účtovníctva tretieho subjektu ako dodávateľa žalobcu, je nemožné vzťahovať priamo k účtovníctvu a daňovému konaniu žalobcu. Rovnako zdôraznil, že zmeny u predávajúceho - vstup do likvidácie, zmeny sídla sú mimo rámca žalobcu a taktiež je absurdná argumentácia ohľadne verejných zdrojov, pretože žalovaný si nezistil ani predmety podnikania spoločnosti MSK Trading s.r.o. a Promina s.r.o. a nezdôvodnil, prečo správca dane nekonal, ak mal takéto informácie a neodobral registráciu DPH pre predávajúceho.

14. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) správnu žalobu ako nedôvodnú postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „Správny súdny poriadok“ alebo „SSP“) zamietol. O trovách konania rozhodol tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

15. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že správny súd považoval za potrebné poukázať na to, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane nebolo založené na tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie podmienok na uplatnenie odpočtu dane stanovených zákonom o DPH a teda ani na tom, že by žalobca porušil ustanovenia zákona o DPH, ale odpočet správcu dane i žalovaný žalobcovi nepriznali s odôvodnením, že z dokazovania vykonanými orgánmi verejnej správy bolo preukázané, že zdaniteľný obchod sa neuskutočnil tak, ako je uvedené na faktúre a že žalobca sa zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky podvodu, pričom dôkazy zabezpečené (vykonané) správcom dane boli vyhodnotené ako dôkazy o vzájomnom vedomom konaní daňových subjektov v reťazci preverovaných obchodov s predmetnými strojmi s cieľom neoprávnene si uplatniť nárok na odpočítanie DPH s úmyslom zadovážiť si neoprávnený prospech, pričom žalobca neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Preto uzavrel, že námietka žalobcu nesmeruje voči dôvodom, na ktorých je napadnuté rozhodnutie žalovaného (i správcu dane) založené, a preto nie je spôsobilá napadnúť zákonnosť preskúmaného rozhodnutia. Správny súd mal za to, že žalobca v žalobe neuviedol žiadne konkrétne dôvody, ani argumentáciu, ktoré by smerovali voči právnenému posúdeniu veci orgánom verejnej správy.

16. Za nekonkrétnu vyhodnotil správny súd aj námietku, že : „...záver o zapojení sa do schémy je scestný a neobstojí ani po forenznej stránke - t. j. vyšetrovania nad rámec unesenia zákonného dôkazného bremena žalobcom.“ V tejto súvislosti správny súd poukázal na to, že súdny prieskum

zákonosti rozhodnutí orgánov verejnej správy podľa Správneho súdneho poriadku nepredstavuje pokračovanie administratívneho konania pred orgánmi verejnej správy. Rozsah súdneho prieskumu je daný rozsahom a dôvodmi nezákonnosti, ktoré uplatnil žalobca vo včas podanej žalobe. Správny súd nie je oprávnený nezákonnosť v preskúvanom konaní a rozhodnutí za žalobcu vyhľadávať.

17. K tvrdeniu žalobcu, že závery daňovej kontroly sú výsledkom toho, že iné (tretie) subjekty (teda nie žalobca) niečo nedodržali, avšak táto skutočnosť nemôže byť vykladaná na ťarchu žalobcu správny súd poukázal na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného (i rozhodnutia správcu dane), ktoré nebolo založené na uvedených skutočnostiach. V odôvodnení preskúvaných rozhodnutí bolo konštatované, že žalobca neporušil ustanovenia zákona o DPH, avšak správca dane preukázal, že zdaniteľné obchody (dodanie frézovacích strojov) sa neuskutočnilo tak, ako je uvedené na faktúrach a poukázal na konkrétne dôkazy, z ktorých orgány verejnej správy vyvodili záver, že žalobca sa zapojil do konania vykazujúceho znaky podvodu, ktorého sa dopustili iné osoby v reťazci, ktorého súčasťou bol aj žalobca, ktorý vedel alebo mohol vedieť o vzájomnom konaní spoločností zapojených do reťazca, s cieľom neoprávnenne si uplatniť odpočet DPH, zadovážiť si neoprávnený prospech, pričom žalobca neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré sa uskutoční, nebude viesť, k jeho účasti na podvode. Z toho je možné vyvodiť záver, že napadnuté rozhodnutie nebolo založené výlučne na tom, ako to tvrdí žalobca, že tretie osoby porušili ustanovenia zákona, resp. niečo nedodržali. Správny súd poukázal na to, že nie je v rozpore s Daňovým poriadkom, zákonom o DPH ani s právom EÚ požadovať, aby sa žalobca, ktorý vystupuje v transakcii ako odberateľ uistil o dôveryhodnosti svojho obchodného partnera v tom zmysle, že zdaniteľné obchody, ktoré uskutoční nebudú súčasťou daňového podvodu. V tejto súvislosti poukázal aj na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok sp. zn. 8Sžfk/32/2017 z 26. februára 2019).

18. Za nepreskúmateľnú vyhodnotil správny súd aj námietku smerujúcu k nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane. Mal za to, že námietka jednak nebola konkretizovaná vo vzťahu k obsahu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného (resp. správcu dane), pričom zopakoval, že za žalobcu dôvody nezákonnosti rozhodnutí nevyhľadáva, ani nekonkretizuje. Uviedol, že konkretizovaná bola iba námietka týkajúca sa „nevedenia údajov vo vzťahu k platbám pri každom jednotlivom prípade, a to najmä vo vzťahu k údajným podvodným konaniam v schéme.“ Vo vzťahu k tejto konkrétnej námietke správny súd uviedol, že otázka zaplataenia kúpnej ceny žalobcom za dodaný tovar (stroje), ktorá skutočnosť bola predmetom dôkazného bremena žalobcu, nebola v konaní sporná a na tejto skutočnosti neboli ani preskúvané rozhodnutia založené. Preto neuvedenie údajov týkajúcich sa platieb v odôvodnení rozhodnutí nespôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, ani rozhodnutia správcu dane. Podľa názoru správneho súdu obidve rozhodnutia obsahujú všetky náležitosti stanovené v § 63 ods. 5 Daňového poriadku.

19. Správny súd za všeobecnú rovnako označil námietku ohľadom nedostatočne zisteného skutkového stavu veci. Poukázal na to, že žalobca po uplynutí lehoty, na pojednávaní, poukázal na to, že v prípade zistenia podvodu je dôkazné bremeno na správcovi dane. Z dôvodu, že táto námietka nebola uplatnená v lehote na podanie správnej žaloby, táto neumožňovala súdny prieskum zákonosti napadnutého rozhodnutia žalovaného. Žalobcova námietka napríklad neobsahovala tvrdenie, že dôkazy vykonané správcou dane neumožňujú vydanie napadnutého rozhodnutia, ktorým žalobcovi nebol priznaný odpočet DPH, resp. že správca dane (i žalovaný) neunesli dôkazné bremeno na preukázanie skutočností, na ktorých boli ich rozhodnutia založené.

20. Vo vzťahu k námietke, že žalovaný (i správca dane) preniesli na žalobcu nedôvodne dôkazné bremeno ohľadne preverovania skutočností, ktoré mu zákon neukladá správny súd uviedol, že skutočnosť, že žalobca uniesol, resp. vyčerpал svoje dôkazné bremeno nebola medzi účastníkmi konania sporná. Zopakoval, že (a to s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ), že žalobcovi nebol priznaný odpočet dane s odôvodnením, že žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré sa uskutoční, alebo ktoré prijme, nebude viesť k účasti na daňovom podvode v oblasti DPH, pričom žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, že žalobca neporušil priamo konkrétne ustanovenia zákona o DPH, ale na základe získaných dôkazov správca dane preukázal, že „deklarované zdaniteľné obchody (dodanie frézovacích strojov) sa neuskutočnili tak, ako je uvedené na preverovaných faktúrach a správca dane preukázal, že žalobca sa zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky

podvodu...“. Správca dane i žalovaný okrem iného argumentovali, že konečný spotrebiteľ - spoločnosť Promina s.r.o. Detva mala vedomosť o dodávateľovi DMX Trade s.r.o. a mohla predmetné frézovacie stroje nakúpiť priamo u deklarovaného dodávateľa DMX Trade s.r.o. bez zapojenia žalobcu spoločnosti MSK Trading s.r.o. do obchodného reťazca. Správca dane i žalovaný v odôvodnení rozhodnutí zároveň podrobne uviedli, v čom žalobca vykonal nedostatočné opatrenia a ocitol sa tak v reťazci, ktorý vykazuje znaky podvodného konania. Preto celá argumentácia a polemika žalobcu uvedená v žalobe o tom, že uniesol svoje dôkazné bremeno a preukázal splnenie podmienok na uplatnenie odpočtu dane podľa zákona o DPH nesmeruje proti dôvodom rozhodnutí orgánov verejnej správy, na ktorých boli preskúmané rozhodnutia založené. Inak povedané, žiadna námietka, ktorá by bola konkretizovaná a vyargumentovaná žalobcom v žalobe, prakticky nesmeruje voči dôvodom rozhodnutí, pre ktoré nebol žalobcovi priznaný odpočet DPH.

21. Ďalej, pokiaľ žalobca poukazoval na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „NS SR“) a na judikatúru SD EÚ správny súd mu opäť vytkol nekonkrétnosť tejto argumentácie a preto k nim a to aj s poukazom napríklad na rozsudky NS SR sp. zn. 2Sžf 19/2011 z 25. januára 2012 a sp. zn. 3Sžf 24/2012 z 13. novembra 2012 neprihliadol.

22. K námietke, ktorou žalobca poukazoval na porušenie zásad správneho konania, konkrétne zásady zákonnosti, zásady súčinnosti, zásady voľného hodnotenia dôkazov správny súd s odkazom na ustanovenie § 163 Daňového poriadku skonštatoval, že zákon č. 71/1967 Zb. o správnom konaní v znení neskorších predpisov sa na daňové konanie nevzťahuje.

23. Záverom správny súd poukázal na to, že právny zástupca žalobcu na pojednávaní na vykonaní dôkazu navrhnutého v žalobe (výsluch konateľa žalobcu Michala Stieranku) netrval. K tvrdeniu právneho zástupcu na pojednávaní o nezákonnosti rozhodnutia žalovaného z dôvodu, že žalovaný údajne nemal pri rozhodovaní o odvolaní administratívny spis správcu dane, správny súd uviedol, že táto námietka jednak nebola uplatnená v zákonnej lehote, a jednak je nekonkrétna, nepodložená žiadnymi relevantnými dôkazmi.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

24. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodu, že vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd, ďalej, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a konanie zastavil, prípadne napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

25. Vo vzťahu k námietke ohľadom nesprávne obsadeného senátu sťažovateľ uviedol, že na ústnom pojednávaní dňa 17. septembra 2020 nadobudol domnienku, že vec neprejednáva zákonne zložený senát. Konkretizoval, že uznesenie o zamietnutí odkladného účinku bolo vydané predsedníčkou senátu JUDr. Antalovou a sudkyňami JUDr. Novotnou a Mgr. Ďatlovou, pričom v merite veci rozhodoval inak zložený senát, konkrétne v zložení predsedníčka senátu JUDr. Antalová, sudca JUDr. Molčan a sudkyňa Mgr. Ďatlová. V tejto súvislosti tvrdil, že k zmene v zložení senátov vo veciach už pridelených na prerokovanie a rozhodnutia by malo dochádzať v zásade len výnimočne. Tiež namietal, že rozsudok správneho súdu nie je podpísaný členom senátu - JUDr. Molčanom.

26. Vo vzťahu k nesprávnemu právnomu posúdeniu veci argumentoval absenciou rozlišovania medzi zneužitím práva a daňovým podvodom v oblasti daní a to aj s poukazom na rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžf/31/2017 zo 17. októbra 2017. Poukázal na to, že správny súd v napadnutom rozsudku vyhodnocuje, že konanie sťažovateľa javí známky podvodu a že sťažovateľ sa vyskytol v podvodnej „schéme“, avšak tieto tvrdenia správny súd, ako aj správne orgány opierajú právne nesprávne o ustanovenia týkajúce sa tzv. zneužitia práva. Teda na jednej strane uvádzajú, že ide o podvod a následne poukazujú na § 3 ods. 6 Daňového poriadku, ktorý predstavuje tzv. všeobecné pravidlo proti zneužitiu práva, čo je právne iný inštitút.

27. Mal za to, že nesprávne právne posúdenie veci je potvrdené aj skutočnosťou, že samotný správca dane skonštatoval, že sťažovateľ neporušil priamo konkrétne ustanovenie zákona o DPH, len sa zapojil do konania, ktoré vykazuje známky podvodu.

28. Ďalej tvrdil, že správny súd odignoroval fakt podložený samotnými správnymi orgánmi, že predmet faktúry sťažovateľ nadobudol od spoločnosti DMX Trade s.r.o., ktorá je kontaktná a spolupracovala a následne stroje predal spoločnosti Promina s.r.o., ktorá je taktiež kontaktná a

spolupracovala, pričom správca dane ani pri jednom z týchto prevodov neuviedol, že by si niektorý subjekt nesplnil svoju daňovú povinnosť a odignoroval tiež fakt podložený samotnými správnymi orgánmi, že správca dane vykonal miestne zisťovanie dňa 16. januára 2019, kde zistil, že sťažovateľ stroje predal subjektu Promina s.r.o., u ktorého zistil, že predmetné stroje existujú a sú namontované vo výrobných priestoroch a tieto stroje sa používajú.

29. Sťažovateľ poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 3 SŽf 1/2011 a rovnako tiež na viaceré rozhodnutia SD EÚ, z ktorých vyplýva, že ak sú splnené vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet, nie je možné zamietnuť toto právo, pokiaľ táto osoba sama nevykonávala podvod, prípadne o ňom vedela, alebo mala a mohla vedieť. Takúto vedomosť o podvode však správca dane, ani žalovaný nepreukázali, t. j. nepreukázali, že by sťažovateľ páchal podvod, alebo že by vedel, prípadne mal a mohol vedieť, že je súčasťou reťazca podvodných konaní. Poukázal na to, že takejto osobe teda nie je možno odoprieť právo na odpočet (rozsudok SD EÚ vo veci Axel Kittel proti Belgickému kráľovstvu C-439/04 zo 6. júla 2006). S poukazom na uvedené sťažovateľ tvrdil, že mu bola pričítaná zodpovednosť za účasť na podvode kvôli tretím osobám majúúc za to, že zo zisteného skutkového stavu mu túto účasť pričítať nemožno.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

30. Vec bola predložená Najvyššiemu správnymu súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) 7. apríla 2022. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená ako sudkyňi spravodajkyňi sudkyňi JUDr. Anite Filovej. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu v znení jeho opatrenia č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

31. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas [§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023], oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

32. Úvodom kasačný súd poukazuje na to, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

33. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel, C-439/04 zo dňa 6. júla 2006. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:

- Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

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

vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43). Rovnako platí, že pri preukazovaní hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dobrá viera daňového subjektu v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valériane, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva zo strany daňových orgánov je tomu naopak.

35. Rozsiahla judikatúra Súdneho dvora EÚ (viď napríklad rozsudky vo veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen; C-439/04 a C-440/04 Kittel a Recolta Recycling, či C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid) ako podvod na DPH označuje situácie, v ktorých jeden z účastníkov reťazca neodvedie daň a ďalší si ju odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica 2006/112“). Daňové orgány pri posudzovaní jednotlivých prípadov musia zrozumiteľne a presne popísať všetky skutočnosti, ktoré svedčia o tom, že došlo k podvodnému konaniu daňového subjektu. Pokiaľ správca dane preukáže objektívne skutočnosti o tom, že daňový podvod nastal, pristúpi k skúmaniu subjektívnej stránky účasti tohto daňového subjektu na podvode. Pri posudzovaní subjektívnej stránky správca dane vyhodnotí aj to, či daňový subjekt prijal primerané opatrenia na to, aby zaistil, že jeho plnenie nebude súčasťou podvodného reťazca.

36. V tomto smere je inšpiratívne odkázať na judikatúru českého Nejvyššího správního soudu, a to vzhľadom na to, že právna úprava DPH je v rámci Európskej únie harmonizovaná (rozsudok z 18. mája 2023 sp. zn. 8 Afs 201/2021, body 40 - 43, publikované v súdnej zbierke českého Nejvyššího správního soudu pod č. 4491/2023):

Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, KRPOL, bod 38). Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, ExaSoft Holding, bod 26). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, ALADIN plus).

Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (například obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (například následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami) (bod 27 rozsudku ExaSoft Holding).

Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci Optigen totiž Soudní dvůr zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (bod 49 rozsudku Mahagében).

Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi

(bod 47 rozsudku Optigen). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (bod 51 rozsudku Kittel). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, MAKRO Cash & Carry ČR, nebo ze dne 28. 8. 2020, čj. 8 Afs 232/2018-45).

37. Z hlediska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hlbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosti, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

38. Kasačný súd rovnako poukazuje na jeden z rozsudkov SD EÚ C-537/22 z 11. januára 2024, ktorý sa týka podmienok posudzovania podvodného konania. SD EÚ v bode 3 svojho výroku skonštatoval nasledovné : „Smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že :

bráni tomu, aby sa daňová správa v prípade, že má v úmysle odoprieť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba sa podieľala na podvode typu „kolotoč“ v oblasti DPH, obmedzila len na preukázanie, že toto plnenie je súčasťou kruhového fakturačného reťazca,

uvedenej daňovej správe prináleží jednak presne určiť skutočnosti zakladajúce podvod a preukázať podvodné konanie a jednak preukázať, že zdaniteľná osoba sa aktívne podieľala na tomto podvode alebo že vedela či mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce toto právo bolo súčasťou uvedeného podvodu, čo nevyhnutne neznamená identifikáciu všetkých subjektov, ktoré sa podieľali na podvode, ako aj ich jednotlivých konaní.“

39. Úlohou kasačného súdu v predmetnej veci bolo posúdiť správnosť právneho názoru správneho súdu, žalovaného a správcu dane, že sťažovateľ nekonal s primeranou obozretnosťou, v dôsledku čoho sa mal zúčastniť obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, čo vyústilo v neuznanie práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov so spoločnosťou DMX Trade s.r.o.

40. Úvodom však kasačný súd považuje za potrebné vyjadriť sa najskôr k samotnému obsahu kasačnej sťažnosti, ktorým je viazaný. Konkrétne to znamená, že kasačný súd, okrem zákonom stanovených výnimiek, podrobuje napadnuté rozhodnutie správneho súdu prieskumu zákonnosti len v rozsahu a z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti. Táto reštrikcia vyplýva pre kasačný súd priamo z ustanovenia § 453 ods. 2 SSP. Ďalej je v tejto súvislosti potrebné tiež pripomenúť, že rovnako sťažovateľ je obmedzený v predkladaní kasačných námietok, konkrétne v kasačnej sťažnosti nemôže tvrdiť nové skutočnosti a dôkazy (§ 441 SSP) a rovnako nemôže uvádzať dôvody, ktoré neuplatnil pred správnym súdom, hoci tak mohol urobiť (§ 439 ods. 3 písm. b/ SSP). Na uvedené kasačný súd poukazuje z dôvodu, že až v kasačnej sťažnosti sťažovateľ prvýkrát argumentoval nutnosťou rozlišovať medzi podvodným konaním a zneužitím práva. K uvedenej argumentácii sa preto z uvedených dôvodov kasačný súd vyjadrovať nebude, a to práve z dôvodu neprípustnosti takéhoto kasačného bodu a rovnako by to nepovažoval za potrebné z dôvodu, že preskúmané rozhodnutie žalovaného je postavené na účasti sťažovateľa na podvode a nie na zneužití práva.

41. Vrátiac sa k prípustnému obsahu kasačnej sťažnosti, je ale namieste skonštatovať, že táto, obdobne ako správna žaloba, predsa len, na rozdiel od záveru správneho súdu, obsahuje podstatnú kasačnú námietku, ktorou sťažovateľ brojil proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného. Konkrétne sťažovateľ namietal záver tak konajúcich daňových orgánov, ako aj správneho súdu, že nebol dostatočne obozretný pri výbere svojho obchodného partnera, ktorá skutočnosť bola práve relevantná pre prijatie záveru, že sťažovateľ vedel resp. vedieť mohol, že je súčasťou podvodného reťazca a preto mu nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr priznaný nebol.

42. Kasačný súd konkrétne poukazuje na tvrdenie sťažovateľa, že mu bola pričítaná zodpovednosť za účasť na podvode kvôli tretím osobám (bližšie bod 29 tohto rozsudku). Ďalej namietal, že (i) nemal vedomosť, že by nadobúdaný tovar pochádzal z trestnej činnosti a takýto dôkaz neprodukoval ani správca dane, preto sú závery správcu dane, potvrdené žalovaným mylné; (ii) závery daňovej kontroly sú výsledkom toho, že iné subjekty možno niečo (nevie sa presne ani čo) nedodržali, toto však žalovaný v žiadnom prípade nemôže vykladať na ťarchu sťažovateľa; (iii) poukázal na rozhodnutia SD EÚ (C-354/03, C-355/03, C-484/03), ako aj na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf 1/2011, v zmysle ktorých musí byť každá transakcia hodnotená samostatne a teda nemožno na ňu prenášať prípadné nedostatky alebo podvod na inom stupni obchodu.

43. V práve posudzovanej veci, správca dane na základe vykonaného dokazovania identifikoval reťazec dodaní frézovacích strojov, konkrétne spoločnosti Buchanan s.r.o. a Interinvest s.r.o. (tieto spoločnosti boli nekontaktné a nepriznali DPH) - spoločnosť RESSEM s.r.o. (táto spoločnosť bola nekontaktná, ale na základe kontrolných výkazov bolo správcom dane tvrdené, že DPH priznala) - spoločnosť DMX Trade s.r.o. (táto spoločnosť DPH priznala, jej konateľ bol vypočítaný dňa 7. novembra 2018, predložil správcovi dane doklady týkajúce sa nadobudnutia predmetných strojov) - spoločnosť LIGNUM MS s.r.o. (sťažovateľ) - MSK Trading s.r.o. - Promina s.r.o. Existencia frézovacích strojov bola preukázaná u spoločnosti Promina s.r.o.

44. Vychádzajúc zo záverov správcu dane, ktoré odobril aj žalovaný, sťažovateľ nemal porušiť priamo konkrétne ustanovenia zákona o DPH, avšak správca dane mal dôkazy (z miestnych zisťovaní, z informácií, z dátového skladu finančnej správy a registra účtovných závierok, z údajov z analytického systému kontrolných výkazov) o tom, že zdaniteľný obchod sa neuskutočnil tak, ako je uvedené na preverovaných faktúrach, a preto prijal záver, že sťažovateľ sa zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky podvodu, pričom podvodného konania sa dopustili iné osoby v reťazci spoločností, ktorého súčasťou bol aj sťažovateľ. Konkrétne v registri účtovných závierok správca dane zistil, že deklarovaný dodávateľ DMX Trade s.r.o. vykazuje dlhodobu záporné vlastné imanie, ktorú skutočnosť vyhodnotil tak, že táto spoločnosť nedosahuje účel, pre ktorý bola založená, a to dosahovanie zisku. Ďalej vedomosť o podvodnom konaní vyvodil zo zistenia, že spoločnosť DMX Trade s.r.o. v čase deklarovaných dodaní sídlila v obytnom dome a tiež, že na súvahách SK NACE 38110 mala uvedené - Zber iného ako nebezpečného odpadu, z čoho správca dane vyvodil, že jeho hlavným predmetom nebola obchodná činnosť. Ďalej v tejto súvislosti poukázal na personálnu prepojenosť medzi spoločnosťami LIGNUM MS s.r.o., MSK Trading s.r.o. a Promina s.r.o., z čoho bez ďalšieho konštatoval záver, že spoločnosť Promina s.r.o. mohla predmetné stroje kúpiť priamo od spoločnosti DMX Trade s.r.o. a teda spoločnosť LIGNUM MS s.r.o. a spoločnosť MSK Trading s.r.o. sú zbytočným medzičlánkom medzi spoločnosťami DMX Trade s.r.o. a Promina s.r.o.

45. Žalovaný uvedené zistenia doplnil ešte o skutočnosti, ktoré nastali v priebehu odvolacieho konania, konkrétne, že v spoločnostiach DMX Trade s.r.o., RESSEM s.r.o. a Promina s.r.o. nastalo viacero zmien, ako zmena sídla, zmena názvu, z čoho prijal záver, že aj tieto skutočnosti vykazujú znaky podvodného konania.

46. Pri posudzovaní skutočností, na ktorých konajúce daňové orgány založili subjektívnu stránku účasti sťažovateľa na podvodnom konaní kasačný súd v prvom rade skúmal relevanciu (intenzitu) týchto zistení a zároveň, či tieto postačujú na prijatie záveru, že sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že prijatím dodaného tovaru sa stane súčasťou podvodného konania na DPH. Treba pripomenúť, že k úniku na DPH došlo u subjektov, ktoré boli v reťazci spoločností tri stupne pred sťažovateľom. Teda nešlo o priameho dodávateľa, ani o subdodávateľa. Táto skutočnosť však sama osebe nie je pre kasačný súd relevantná. Jej relevantnosť sa však zvýšila konštatovaním žalovaného, že záporné vlastné imanie, ktoré mohol sťažovateľ zistiť z konkrétneho registra, má byť významným znakom preukazujúcim vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní na DPH v reťazci viacerých dodávok. Rovnako ako aj, že sídlo priameho dodávateľa je v obytnom dome a že na súvahách je uvedené SK NACE 38110 - Zber iného ako nebezpečného odpadu, čo má znamenať, že hlavným predmetom podnikania priameho dodávateľa sťažovateľa nebola obchodná činnosť. Tieto zistenia sú však v kontexte okolností posudzovanej veci na prijatie vyššie uvedeného záveru daňových orgánov nepostačujúce, nakoľko dostatočným spôsobom nepreukazujú, že by sťažovateľ neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Kasačný súd súčasne zastáva názor, že záporné vlastné imanie spoločnosti ešte neznamená, že by spoločnosť nebola schopná riadne vykonávať svoju podnikateľskú činnosť.

47. Z pohľadu kasačného súdu je bez právneho významu, pokiaľ ide o preukazovanie vedomosti sťažovateľa o podvodnom konaní zapojených spoločností, aj konštatovanie konajúcich daňových orgánov ohľadom personálnej prepojenosti spoločností LIGNUM MS s.r.o., MSK Trading s.r.o. a Promina s.r.o., nakoľko v tejto časti reťazca k daňovému úniku nedošlo a správca dane, ani žalovaný bližšie neodôvodnili, aký vplyv má personálna prepojenosť týchto spoločností na vedomosť sťažovateľa o podvodnom konaní. Navyše v tejto súvislosti je tiež potrebné poukázať na tvrdenie žalovaného, že spoločnosť DMX Trade s.r.o. mohla frérovacie stroje dodať priamo spoločnosti Promina s.r.o. Preto sa kasačný súd zamýšľa nad tým, že pokiaľ by to tak aj bolo, nešlo by predsa o podvodné konanie, keď sú to práve spoločnosti Buchanan s.r.o. a Interinvest s.r.o., ktoré DPH nepriznali, nie sťažovateľ ani jeho priamy dodávateľ.

48. Rovnako je potrebné v tejto súvislosti pripomenúť, že finančná správa nie je v princípe oprávnená s negatívnym dôsledkom pre daňový subjekt vyhodnocovať racionalitu či hospodársku účelnosť (optimálnosť, odôvodnenosť) zvoleného spôsobu usporiadania si podnikateľských aktivít (obchodného modelu) - uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 z 15. februára 2022, č. 62/2022 ZNaU. Preto, ak sa dodávateľ sťažovateľa, spoločnosť DMX Trade, s. r. o., rozhodla dodávať predmetné frérovacie stroje sťažovateľovi, a nie spoločnosti Promina s.r.o., tak z tohto postupu nie je možné bez pridania iných relevantných okolností, a to práve správcom dane, vyvodiť vedomosť sťažovateľa o podvode.

49. Vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností kasačný súd zastáva názor, že zistený skutkový stav a závery z neho prijaté nedávajú nateraz podklad pre záver konajúcich daňových orgánov, že sťažovateľ vedel resp. mohol vedieť, že prijatím dodaného tovaru sa stane súčasťou podvodného konania na DPH. Za účelom prijatia takejto záveru by musel preukázať aj ďalšie skutočnosti (bližšie body 36 až 38 tohto rozsudku), ktoré sú typické pre podvodné konanie a následne vykonať takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04) [bližšie bod 33 tohto rozsudku].

50. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že vo veci rozhodol nezákonne zložený senát, tak s uvedeným konštatovaním sa kasačný súd nestotožňuje. Obsahom Rozvrhu práce na rok 2019 a 2020 (účinného od 1. júna 2020) mal preukázané, že senát 24 S správneho súdu mal 2 trojčlenné senáty, pričom jedným z nich bol senát v zložení JUDr. Antalová, JUDr. Novotná a Mgr. Ďatlová. V takomto zložení rozhodol senát aj o odkladom účinku správnej žaloby. Na základe Rozvrhu práce na rok 2020 účinného od 1. júna 2020, konkrétne podľa bodu 12, bolo stanovené, že veci neskončené v senáte 24 S sa dokončia v senátoch, v ktorých je sudca spravodajca riadiacim predsedom senátu. Následne bola

vec rozhodnutá v senáte 73S pod pôvodnom spisovou značkou v zložení JUDr. Molčan, JUDr. Antalová (táto bola sudkyňa spravodajkyňa danej veci) a Mgr. Ďatlová.

51. Kasačný súd v záhlaví rozsudku uviedol dvoch právnych zástupcov sťažovateľa a to z dôvodu, že mal obsahom súdneho spisu preukázané, že JUDr. Ing. Petrovi Slávikovi, PhD. sťažovateľ plnomocenstvo nevypovedal, pričom advokátskej kancelárii AK Piliar s.r.o., sťažovateľ udelil plnomocenstvo v priebehu kasačného konania.

V. Záver

52. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k 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 trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 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) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

53. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného postupovať v smere naznačenom kasačným súdom vyššie a podľa potreby doplniť vykonané dokazovanie. Následne bude potrebné vydať rozhodnutie, ktoré bude aj náležite odôvodnené racionálnymi úvahami, ktoré príslušný orgán viedli k vydaniu rozhodnutia. Právnym názorom kasačného súdu sú orgány verejnej správy viazané (§ 469 SSP).

54. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

55. 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.