

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/52/2020
Identifikačné číslo spisu: 8019200202
Dátum vydania rozhodnutia: 26. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8019200202.1

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: AGROČIRČ, a.s., so sídlom: Tallerova 4, 811 02 Bratislava, IČO: 36 470 104, právne zastúpený advokátskou kanceláriou, Advokát Pirč, s.r.o., so sídlom Kpt. Nálepku 17, 040 01 Košice, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného číslo: 100428729/2019 zo dňa 11. februára 2019, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/21/2019 - 50 zo dňa 21. januára 2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/21/2019 - 50 zo dňa 21. januára 2020 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d Ľ a š i e k o n a n i e .

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) prvostupňovým rozhodnutím č. 598888/2018 zo dňa 23.10.2018 podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 17 149,87 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2016, t. j. znížil nadmerný odpočet zo sumy 19 961,67 eur na sumu 2 811,80 eur daňovému subjektu - žalobcovi.

2. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktorý rozhodnutím číslo: 100428729/2019 zo dňa 11.02.2019 (ďalej aj len „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil nasledovne:

- stotožnil sa so skutkovými zisteniami správcu dane, ktorý dospel k záveru, že zdaniteľný obchod, z ktorého si žalobca uplatnil odpočet DPH - finančný leasing linky na sušenie a tabletovanie zeleného jačmeňa (ďalej aj len „predmet leasingu“ alebo „linka“) od leasingovej spoločnosti Oberbank Leasing s.r.o. nebol uskutočnený tak ako žalobca deklaroval,

- linka nemôže pochádzať z obchodného reťazca obchodných spoločností Blitz s.r.o. - PEEEXIM, s.r.o.

- SAVARD, s.r.o. - Oberbank Leasing s.r.o. - žalobca. Roky výroby linky uvedené v protokole o

odovzdaní a prevzatí predmetu leasingu č. 16131 a v znaleckom posudku č. 432/2016 sa nezhodujú. Nikto z uvedeného reťazca nevedel preukázať kto zabezpečoval prepravu linky a ani uviesť presné identifikačné údaje linky a tieto údaje absentujú aj v znaleckom posudku. Taktiež nie je možné, aby linka pozostávajúca z komponentov uvedených na faktúrach č. FE100001 - FE100015 bola plne funkčná v zredukovanom počte uvedenom na šiestich faktúrach bez častí elektro,

- správca dane preukázal, že predmet finančného leasingu, z ktorého si žalobca uplatnil odpočet DPH - linka na sušenie a tabletovanie zeleného jačmeňa (ďalej aj len „predmet leasingu“ alebo „linka“), sa nepoužíva a nebol zo strany žalobcu predložený ani žiaden dôkaz, že linka sa bude používať. Správca dane v rámci miestneho zisťovania preveril priestory, kde je linka umiestnená a nič nenasvedčovalo tomu, že žalobca plánoval spustiť výrobu tabliet,

- účasť na daňovom podvode žalobcu preukazuje skutočnosť, že žalobca neprijal žiadne opatrenia, ktorými by sa vyhol svojej účasti na obchode poznačenom podvodným konaním. Toto vyplýva z postavenia osoby P. Y., ktorý bol v čase uzatvorenia zdaniteľného obchodu medzi žalobcom a Oberbank Leasing s.r.o., t. j. 25.01.2016 splnomocneným zástupcom žalobcu a zároveň členom jeho dozornej rady. Žalobca bol zadávateľom znaleckého posudku č. 432/2016 zo dňa 27.11.2015, pričom so znalcom komunikoval priamo P. Y.. P. Y. bol v čase uzatvorenia predmetného zdaniteľného obchodu aj konateľom spoločnosti SAVARD, s.r.o.. P. Y. bol tiež blízkou osobou J. H. Y., ktorá bola v čase uskutočnenia zdaniteľného obchodu členkou dozornej rady žalobcu a zároveň vlastníčkou priestorov, kde sa linka nachádza. Z uvedeného vyplýva, že P. Y. musel mať vedomosti o ekonomickej činnosti spoločnosti SAVARD, s.r.o. a teda musel vedieť, že z predaja linky spoločnosťou SAVARD, s.r.o. spoločnosti Oberbank Leasing, s.r.o. nebola priznaná a ani zaplatená DPH. Taktiež vedel alebo musel vedieť, že linka nemôže pochádzať z obchodného reťazca Blitz s.r.o. - PEEEXIM, s.r.o.. Tým, že spoločnosť SAVARD, s.r.o. a ani nástupnícka spoločnosť Redbird, s.r.o. nepriznala a ani neodviedla DPH ide o daňový únik dôsledkom podvodného konania, pričom obchod, z ktorého žalobca uplatnil odpočet DPH je spojený s týmto podvodným konaním, kde žalobca vedel alebo vedieť mal o účasti na konaní poznačenom podvodom,

- vzhľadom na vyššie uvedené žalobca neprijal všetky potrebné opatrenia, ktoré je od neho možné požadovať, aby sa vyhol účasti na podvode na DPH. Štatutárny orgán spoločnosti musí mať vedomosti nielen o jej činnosti, ale taktiež aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými obchoduje. Žalobca teda nekonal s odbornou starostlivosťou.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie.

4. Krajský súd rozsudkom č. k. 2S/21/2019 - 50 zo dňa 21. januára 2020 správnej žalobe vyhovel a preskúmané rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie vo veci podľa § 191 ods. 1 písm. d) a e). Krajský súd svoj rozsudok zdôvodnil nasledovne:

- napadnuté rozhodnutie žalovaného neponúka dostatočnú odpoveď na to, ako sa žalovaný vysporiadal s tým, že správca dane preukázal, že predmetná linka nepochádza z reťazca Blitz s.r.o. - PEEEXIM s.r.o. - SAVARD s.r.o. - Oberbank leasing s.r.o. - AGROČIRČ a.s. Pokiaľ sa nezhodovali roky výroby linky na sušenie a tabletovanie zeleného jačmeňa v protokole o odovzdaní a prevzatí predmetu leasingu č. 16131 a znaleckom posudku č. 432/2015 bolo povinnosťou správcu dane s uvedenými rozpormi sa vysporiadať uviesť ich na pravú mieru,

- správca dane nedostatočne preveril tvrdenia P. Y., že linka už bola používaná na spracovanie a výrobu ovocnej vlákniny z ovocia, zeleniny a iných častí rastlín. Záver tohto svedka sa nezhoduje so zistením správcu dane pri obhliadke linky, ktorá bola v tom čase zabalená a položená buď na kolieskach alebo na paletách, pritom časť linky boli čisté bez prachu, ako keby boli nové a nikdy neboli používané,

- záver správcu dane z technického hľadiska o tom, že linka nemôže byť plne funkčná bez častí elektro, nebol na mieste, pretože správca dane nemá kompetenciu vyjadrovať sa k technickému zameraniu a na takýto záver bolo potrebné, aby sa vyjadril znalec, ktorý vypracoval znalecký posudok č. 432/20165. To že žalobca nepreukázal zámer používať linku neznamena, že si odpočet DPH z finančného leasingu uplatnil v rozpore so zákonom,

- argumentácia žalovaného v preskúmanom rozhodnutí nebola dostatočná na to, aby správny súd dospel k záveru, že rozhodnutie bolo tak zdôvodnené, aby rozhodnutie bolo preskúmateľné,

- skutočnosť, že linka nebola používaná bola nedostatočne zistená a bez akýchkoľvek pochybností správcom dane zadokumentovaná. Pokiaľ žalobca disponoval uvedenými časťami tejto linky na sušenie a tabletovanie zeleného jačmeňa bolo na ňom, akým spôsobom a kedy ju spojzdni. Tieto skutočnosti, ktorými správca dane disponoval však nepreukázali dôvod, pre ktorý žalobcovi nevzniklo právo na odpočet DPH na základe uvedenej časti leasingovej zmluvy,
- poukázal na viaceré nezrovnalosti v zisteniach správcu dane s informáciami vyplývajúcimi zo znaleckého posudku č. 432/2015 a výpoveďami svedkov, ktoré správca dane a ani žalovaný v odvolacom konaní neodstránil,
- skutočnosti, ktoré počas konania vyvstali najavo bolo potrebné skúmať v časových súvislostiach uskutočňovania uvedeného zdaniteľného obchodu nie z pohľadu množstva informácií, ktoré sa stali dostupnými počas výkonu daňovej kontroly a ktoré vo svojej komplexnosti utvárali správcovi dane iný obraz o sporných otázkach, než aký si vytvoril žalobca. Povinnosťou daňových orgánov bolo na základe výsledkov vykonaného dokazovania nielen určiť záver ohľadom existencie zneužitia samotného konania, resp. podvodného konania zo strany žalobcu ako súčasť obchodného reťazca, ale súčasne aj záver o tom, či z výsledkov takto vykonaného dokazovania toto podvodné konanie žalobcu bolo preukázané,
- žalobca splnil všetky podmienky na odpočet DPH po formálnej stránke, čiže preukázal samotné dodanie predmetu leasingu, preukázal naplnenie podmienok po formálnej stránke aj samotnou zmluvou o leasingu, ako aj zaplatením prvej splátky a prvej mimoriadnej splátky a prvej splátky, ktorá bola zaplatená vo februári 2016, na základe ktorých skutočností si uplatnil nárok na odpočet DPH. Zdaniteľné plnenie materiálne existovalo, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa, resp. celého obchodného reťazca, v ktorom žalobca má svoje opodstatnené miesto. Zároveň správca dane sa nedostatočným spôsobom vysporiadal ohľadom miestneho zisťovania a preukázania ako predmet leasingu bol obstaraný, následne kto ho žalobcovi dodal, akým spôsobom, kedy disponoval žalobca predmetom leasingu, v akom stave a na základe akých skutočností, tieto podstatné náležitosti správneho súdu zo strany správcu dane a žalovaného absentujú,
- žalobca nekonal v rozpore so zákonom, pričom prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, alebo ktoré prijme nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode v oblasti DPH. Samotná zmluva o prenájme leasingu uzatvorená medzi Oberbank leasing s.r.o. a žalobcom pod č. 16131, o tom aj v konečnom dôsledku nasvedčovala,
- zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, čím sa stalo rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

III.

Konanie na kasačnom súde

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

6. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- správca dane vykonal dostatočný počet dôkazov na preverenie existencie linky. Existencia linky je nesporná, ale jej identifikačné údaje sa nezhodujú a preto je neúčelné vykonávať ďalšie dokazovanie v tomto ohľade,
- zopakoval svoju predchádzajúcu argumentáciu vyjadrenú v preskúmanom rozhodnutí týkajúcu sa neprijatia dostatočných opatrení žalobcom, aby sa vyhol účasti na podvode. Pri uvedenom najmä poukázal na prepojenie žalobcu so spoločnosťou SAVARD, s.r.o. (dodávateľom linky) prostredníctvom osoby P. Y., ktorý musel mať vedomosť o nepriznaní a neodvedení dane za predaj linky spoločnosti Oberbank Leasing, s.r.o.. Vzhľadom na uvedené žalobca vedel alebo vedieť mal o svojej účasti na konaní poznačenom podvodom,
- napadnutý rozsudok pôsobí zmätočne a neprehľadne, keď v odôvodnení svojho rozsudku popisoval skutočnosti týkajúce sa spoločnosti DESDEL, s.r.o. v súvislosti s dodaním tovaru - motorovej nafty, pričom tieto skutočnosti nesúvisia s prejednávanou vecou,
- správca dane v konaní preukázal, že linka nemôže pochádzať z deklarovaneho obchodného reťazca.

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

8. Žalobca podal ku kasačnej sťažnosti vyjadrenie, v ktorom uviedol, že prenájom linky od jej legitímneho vlastníka nemôže byť hodnotený ako podvodný a nenesie žiadne znaky podvodu, keďže s linkou disponuje ako nájomca a lízingové splátky prenajímateľovi zaplatili vrátane DPH. Nadmerný odpočet DPH bol odopretý pričom ho však spoločnosť Oberbank Leasing, s.r.o. do štátneho rozpočtu uhradila. Žalovaný neodôvodnil aká je zodpovednosť žalobcu za nekontaktosť spoločnosti Blitz, s.r.o. a PEEEXIM, s.r.o., resp. ich konateľov. Žalovaný ani neobjasnil aký prínos by mal vzniknúť žalobcovi pri tvrdenej účasti na podvodnom reťazci.

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 26. mája 2022 (§ 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 dôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

V.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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.

VI.

Právne posúdenie veci kasačným súdom

13. Podstatou prejednávanej veci bolo, či bol žalobcovi zákonne znížený nadmerný odpočet DPH. Ohľadom otázky splnenia formálnych a materiálnych podmienok pre odpočítanie DPH, sa kasačný súd stotožňuje s právnym posúdením správneho súdu v napadnutom rozsudku. Je zrejmé, že tieto kritériá odpočtu DPH splnené boli a toto nerozporuje ani sťažovateľ. Zmluva o leasingu linky existovala, splátky leasingu, na ktoré boli predmetom odpočtu DPH boli uhradené a daň z nich bola odvedená, zároveň žalobca preukázateľne disponuje s predmetom leasingu.

14. Z kasačnej sťažnosti, ako aj z predchádzajúceho konania vyplýva, že úlohou kasačného súdu bolo posúdiť, či sťažovateľ dostatočne dokázal žalobcovu vedomosť o účasti na podvode na DPH respektíve, že žalobca nevykonal všetky opatrenia, ktoré je od neho možné dôvodne očakávať, aby sa účasti na takomto podvode vyhol.

15. Pokiaľ budeme vychádzať z premisy, že žalobca preukázal splnenie podmienok na odpočítanie DPH, tak takýto nárok je možné mu nepriznať v prípade, že žalobca vedel alebo vedieť mal o jeho účasti na daňovom podvode. Uvedený záver vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ (napríklad rozsudok v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03).

16. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na odpočítanie dane sa aplikuje 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). Odborná literatúra (napr. Rakovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť 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?

17. Úlohou správcu dane je pri odmietnutí odpočtu DPH, za splnenia hmotnoprávných podmienok, kladne zodpovedať vyššie uvedené otázky a aj ich preukázať. V kontexte prejednávaneho prípadu správca dane identifikoval reťazec obchodných spoločností, v rámci ktorého došlo k daňovému úniku - Blitz s.r.o. - PEEEXIM, s.r.o. - SAVARD, s.r.o. - Oberbank Leasing s.r.o. - AGROČIRČ, a.s. (žalobca). Daňový únik mal nastať u subjektu SAVARD, s.r.o., respektíve u jeho nástupcu spoločnosti RedBird, s.r.o., ktorý neodviedol daň z predaja linky subjektu Oberbank Leasing, s.r.o.. To, že išlo o podvodné konanie, cieľom ktorého bolo nepriznanie a neodvedenie DPH správca dane videl v tom, že v bezprostrednej následnosti (v rámci mesiaca február 2016) nastal predaj linky a zároveň aj zlúčenie spoločnosti SAVARD, s.r.o. so spoločnosťou RedBird, s.r.o., ktorá je nekontaktná a nepodáva daňové priznania. Spojitosť daňových obchodov medzi spoločnosťami uvedenými v obchodnom reťazci, najmä SAVARD, s.r.o. - Oberbank Leasing, s.r.o. - AGROČIRČ, a.s. (žalobca) vyplýva zo zmluvy o finančnom leasingu č. 16131, ktorú medzi sebou síce uzatvárali len subjekty Oberbank Leasing, s.r.o. a AGROČIRČ, a.s. (žalobca), avšak dodávateľom linky v tomto zmluvnom vzťahu bola spoločnosť SAVARD, s.r.o.. Pre posúdenie, či žalobca zohrával úlohu v obchodnom reťazci nie je podstatná skutočnosť, že jeho zdaniteľný obchod mal inú formu (leasing linky) než to bolo medzi ostatnými spoločnosťami (predaj linky).

18. Nakoniec bolo úlohou správcu dane preukázať, či žalobca vedel alebo vedieť mohol o jeho účasti na obchodoch poznačených daňovým podvodom. Uvedené správca dane zdôvodnil prepojením spoločnosti SAVARD, s.r.o. so žalobcom prostredníctvom osoby P. Y.. V zmysle skutočností uvedených v kasačnej sťažnosti, ako aj vyplývajúcich z predošlého konania, P. Y. bol v čase uzatvorenia zdaniteľného obchodu medzi žalobcom a Oberbank Leasing s.r.o., t. j. 25.01.2016 splnomocneným zástupcom žalobcu a zároveň členom jeho dozornej rady. Žalobca bol zadávateľom znaleckého posudku č. 432/2016 zo dňa 27.11.2015, pričom so znalcom komunikoval priamo P. Y.. P. Y. bol v čase uzatvorenia predmetného zdaniteľného obchodu aj konateľom spoločnosti SAVARD, s.r.o.. P. Y. bol tiež blízkou osobou J.. H. Y., ktorá bola v čase uskutočnenia zdaniteľného obchodu členkou dozornej rady žalobcu a zároveň vlastníčkou priestorov, kde sa linka nachádza. Z uvedeného vyplýva, že P. Y. musel mať vedomosti o ekonomickej činnosti spoločnosti SAVARD, s.r.o. a teda musel vedieť, že z predaja linky spoločnosťou SAVARD, s.r.o. spoločnosti Oberbank Leasing, s.r.o. nebola priznaná a ani zaplatená DPH. Taktiež vedel alebo musel vedieť, že linka nemôže pochádzať z obchodného reťazca Blitz s.r.o. - PEEEXIM, s.r.o. Tým, že spoločnosť SAVARD, s.r.o. a ani nástupnícka spoločnosť Redbird, s.r.o. nepriznala a ani neodviedla DPH ide o daňový únik dôsledkom podvodného konania, pričom obchod, z ktorého žalobca uplatnil odpočet DPH je spojený s týmto podvodným konaním, kde žalobca vedel alebo vedieť mal o účasti na konaní poznačenom podvodom.

19. Z vyššie uvedených skutočností je možné s istotou uzavrieť, že správca dane preukázal spojitosť medzi spoločnosťou SAVARD, s.r.o. a žalobcom spočívajúcu v osobe P. Y.. Z tejto spojitosti je celkom zrejmé, že žalobca vedel, že posudzovaný zdaniteľný obchod je spojený s podvodným konaním alebo vedieť o takomto podvodnom konaní daňového subjektu v rámci jeho zdaniteľného obchodu, respektíve obchodného reťazca, mohol, či mal. Žalobca evidentne neprijal žiadne opatrenia, ktoré je od neho v rámci danej situácie možné dôvodne očakávať na zabezpečenie, aby nedošlo k podvodnému konaniu pri zdaniteľnom obchode.

20. Na základe uvedeného sa kasačný súd stotožnil s argumentáciou žalovaného, že krajský súd nesprávne právne posúdil postup daňových orgánov. Preskúmané rozhodnutie, ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane, bolo dostatočne odôvodnené čo sa týka zistenia skutkového stavu, ako aj záverov o tom, že žalobca neprijal dostatočné opatrenia na zabezpečenie, aby zdaniteľný obchod žalobcu nebol poznačený podvodom.

21. Predmetom kasačnej sťažnosti tiež bolo, že správny súd v napadnutom rozsudku žalovanému vytkol nedostatočné zistenie skutkového stavu ohľadom pôvodu a identifikácie linky. Krajský súd preskúmané rozhodnutie zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie, aby správca dane doplnil dokazovanie a vysporiadal sa s nezrovnalosťami týkajúcimi sa identifikácie predmetu dodanej služby - linky.

22. K uvedenému kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že dopĺňanie dokazovania, aby bol jednoznačne stotožnený predmet zdaniteľného obchodu, z ktorého sa uplatňuje právo na odpočítanie DPH - linky, by bolo na mieste v prípade, kedy je sporné vôbec naplnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočet DPH, teda konkrétne podmienky dodania služby. Tu je možné odkázať napríklad na rozsudok Súdneho dvora EÚ v konaní v spojených veciach SGI a Valérie C-459/17 a C-460/17: „Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrovanie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca.“

23. Ako už však kasačný súd uviedol v bode 15. tohto rozsudku, naplnenie zákonných podmienok odpočtu dane nie je spochybnené a túto skutočnosť nenamieta ani sťažovateľ. Jediným dôvodom, pre ktorý bolo možné žalobcovi nepriznať odpočet DPH bola jeho nedostatočná opatrnosť vo vzťahu k účasti na daňovom podvode. Týmto smerom práve správca dane, ako aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach argumentovali. Preto ani nebolo potrebné klásť zvláštny dôraz na preukázanie pôvodu danej linky, keďže zákonné podmienky odpočtu dane zo zdaniteľného obchodu - leasingu linky medzi žalobcom a spoločnosťou Oberbank Leasing, s.r.o. boli nepochybne splnené. Iste, nezrovnalosti v pôvode linky môžu v určitom smere dokresľovať obraz žalovanému, resp. správcovi dane, že sa mohlo jednať o obchodný reťazec poznačený podvodom, avšak sama o sebe by táto skutočnosť nemala takú váhu, ako skutkové zistenia správcu dane týkajúce sa práve personálneho prepojenia medzi spoločnosťami SAVARD, s.r.o. a AGROČIRČ, a.s. (žalobcom) prostredníctvom osoby P. Y., z ktorých vyplýva, že žalobca mohol a mal mať vedomosť o charaktere obchodov, ktoré sa v danom reťazci spoločností realizovali. Vzhľadom na uvedené sa kasačný súd stotožnil aj so sťažnostnou argumentáciou žalovaného týkajúcou sa neúčelnosti ďalšieho dokazovania smerovaného k preverovaniu linky.

VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

24. Pre vyššie uvedené sa kasačný súd stotožnil s argumentami žalovaného a považoval kasačnú sťažnosť žalovaného za dôvodnú. V dôsledku toho zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie vo veci podľa § 462 ods. 1 SSP. V ďalšom konaní bude krajský súd viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozhodnutí kasačným súdom pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného.

Podľa § 462 ods. 1 SSP ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

Podľa § 467 ods. 3 SSP ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

25. O nároku na náhradu trov kasačného konania kasačný súd nerozhodoval, pretože o ňom v zmysle § 467 ods. 3 SSP rozhodne krajský súd.

26. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie :

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