

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/10/2021
Identifikačné číslo spisu: 3019200274
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vališ
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200274.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členiek senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Anity Filovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): DREVOIMPORT s.r.o., so sídlom Kolačno 2, Kolačno, IČO 44 782 179, právne zastúpený: Weis & Partners s.r.o., so sídlom Priemyselná 1/A, Bratislava, IČO 47 234 776, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100806562/2019 z 5. apríla 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/106/2019-172 zo 7. októbra 2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/106/2019-172 zo 7. októbra 2020 z r u š u j e a v e c Krajskému súdu v Trenčíne v r a c i a n a ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100806562/2019 z 5. apríla 2019, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane č. 102094625/2017 z 3. októbra 2017, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov určený rozdiel v sume 59 386,08 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013.

2. Dôvodom určenia rozdielu na dani bola skutočnosť, že správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa SOMIKRA s.r.o. za sprostredkovanie dodávky guľatiny s odôvodnením, že sprostredkovateľská činnosť spoločnosti SOMIKRA s.r.o. nebola preukázaná a z faktúr od dodávateľa YENISEI s.r.o. za dodanie kryštálového cukru s odôvodnením, že v prípade nadobudnutia kryštálového cukru sa žalobca zapojil do reťazca spoločností, v ktorom dochádzalo k neoprávnenému odpočítaniu dane, resp. k znižovaniu daňovej povinnosti a plnenia boli poznačené

podvodným konaním, pričom z výsledkov o tomto podvodnom konaní žalobca vzhľadom na všetky okolnosti vedel, resp. mohol vedieť.

3. Voči napadnutému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu, v ktorej dôvodil najmä nasledovnými žalobnými bodmi

- nezákonnosťou protokolu a daňovej kontroly z dôvodu prekročenie zákonnej jednoročnej dĺžky na jej vykonanie,
- že boli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, najmä reálna existenciu cukru,
- že nepriznaním odpočítania dane z faktúr od dodávateľa SOMIKRA s.r.o. došlo k porušeniu zásady neutrality dane, a
- došlo k porušeniu práva žalobcu byť prítomný na výsluchoch svedkov, ktoré sa mali uskutočniť v rámci miestnych zisťovaní.

4. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že daňová kontrola bola prerušená z dôvodu potreby vykonania medzinárodných výmen informácií keďže bol preverovaný obchodný reťazec, ktorého sa zúčastnili aj subjekty so sídlami v Rakúsku, Nemecku, Maďarsku, Veľkej Británii a v tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky publikované pod č. 60 v Zbierke č. 7/2016, v ktorom bolo okrem iného uvedené, že „... ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií... ide o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa do jeho dispozičnej sféry dostanú informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru.“. Poukázal, že žalobcom namietané lehoty majú vo svojej podstate procesný charakter, ich uplynutím nezaniká dožiadanému orgánu povinnosť informáciu poskytnúť a na druhej strane žiadajúcej strane právo sa informácie domáhať.

5. Podľa krajského súdu správca dane dostatočne zistil skutkový stav, vyvodil z neho správne skutkové závery a vec následne aj správne právne posúdil. Krajský súd poukázal pritom na rozpory vo výpovediach svedkov, ktorí sa mali zúčastňovať odovzdávania a preberania tovaru, ako aj kontroly kvality, na rozpory tvrdení žalobcu a s vyjadrením vlastníka skladov v Hornej Potôni. že nebol preukázaný pôvod tovaru, že spoločnosť SATIS-SK s.r.o. a ani žalobca nevlastnili a ani nepredložili žiadne doklady o pôvode cukru a ani žiadne certifikáty a že spoločnosť SATIS-SK s.r.o., YENISEI s.r.o. a ani žalobca si nespĺnili zákonnú povinnosť oznámiť príslušnému orgánu kontroly potravín svoju činnosť v oblasti obchodovania s kryštálovým cukrom.

6. Krajský súd taktiež uviedol, že žalobca sa zúčastnil reťazového obchodu, z ktorého získal daňovú výhodu tým, že si uplatnil odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa YENISEI s.r.o., pričom daň na predchádzajúcich stupňoch nebola odvedená do štátneho rozpočtu, pričom žalobca deklaroval intrakomunitárne dodania s oslobodením od dane. Za podstatné pritom krajský súd vzhliadol i rozdiely v cene dodávaného tovaru, keďže v reťazci spoločností SATIS-SK s.r.o., YENISEI s.r.o., DREVOIMPORT s.r.o. a NO LIMIT FOOD LTD sa tento predával za nižšiu cenu, než za akú ju spoločnosť SATIS-SK s.r.o. nakupovala, resp. aká bola v tom čase bežná na trhu.

7. Krajský súd sa stotožnil so závermi žalovaného, že žalobca, ktorý je primárne obchodníkom s drevom, si pri obchodovaní s novou komoditou - kryštálovým cukrom riadne nepreveril svojich obchodných partnerov, nespĺnil si svoje povinnosti, ktoré pre neho vyplývali z dôvodu obchodovania s potravinárskou komoditou, nevenoval dostatočnú, resp. nijakú pozornosť preukázaniu pôvodu tohto tovaru a nebolo taktiež zrejme ako si žalobca preveroval svojich obchodných partnerov. Rovnako sa krajský súd stotožnil s tým, že v rámci daňovej kontroly správcu dane zistil objektívne skutočnosti, ktoré preukazujú zneužitie práva v oblasti DPH. Uviedol, že vzhľadom na skutočnosť, že bola spochybnená existencia tovaru na vec nedopadá judikatúra Súdneho dvora, na ktoré poukazoval žalobca v podanej správnej žalobe.

II.

Kasačná sťažnosť

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa

(ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie, alebo aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

9. Sťažovateľ uviedol, že v administratívnom konaní i v žalobe namietal skutočnosť, že daňová kontrola bola nezákonne dlho prerušená, z ktorého dôvodu správca dane prekročil zákonom maximálne povolenú 1-ročnú dobu na výkon daňovej kontroly, a preto bola kontrola vykonaná nezákonne, protokol z nej je nezákonne získaným dôkazom, ako aj všetky zistenia v ňom uvedené, a nezákonné sú aj prvostupňové i druhostupňové administratívne rozhodnutia, pretože z takéhoto nezákonného protokolu vychádzali. V tejto súvislosti poukázal na viacero rozhodnutí iných krajských súdov i Ústavného súdu SR.

10. Sťažovateľ namietal, že krajský súd, a to aj ten istý senát, už rozhodoval v obdobných/totožných veciach žalobcu, pričom doteraz vždy rozhodol v prospech žalobcu a pritom poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 19/2016 zo dňa 15. júna 2016.

11. Nesprávne právne posúdenie sťažovateľ vzhladol v posúdení ceny dodávaného tovaru v preverovanom reťazci. Sťažovateľ mal vedomosť iba o cene za ktorú cukor kúpil a predal avšak nemal dosah na ceny v iných článkoch reťazca. Podľa sťažovateľa, ak aj došlo k na iných článkoch reťazca k podvodu, sťažovateľ o tom nevedel ani nemal ako vedieť.

12. Sťažovateľ taktiež nesúhlasí, aby sa mu zistenia týkajúce sa spoločností SATIS-SK s.r.o. a YENISEI s.r.o. pripisovali na ťarchu a rovnako mu nemožno na ťarchu pripísať skutočnosť, že mu nie je známy pôvod, ako ani konečná spotreba tovaru.

13. Pokiaľ ide o prevenčnú povinnosť, sťažovateľ tvrdí, že ju nezanedbal, čo odôvodňuje poradou konateľa sťažovateľa so zamestnankyňou správcu dane, ktorá uviedla, že bude postačovať, ak sťažovateľ reálnosť obchodov preukáže formálnymi dokladmi, fotografiami a svedeckými výpoveďami, k čomu došlo, že jeho odberateľ NO LIMIT FOOD LTD bol obchodníkom, ktorý sa v danej obchodnej oblasti vyznal a dlhodobo pohyboval, poukázal na svedecké výpovede k materiálnej existencii tovaru, a že sťažovateľ predával tovar - cukor za vyššiu cenu, ako ho nakúpil, čím generoval zisk.

14. Nesúhlasil s názorom krajského súdu podľa ktorého predpokladom aplikácie sťažovateľom prezentovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ je nespochybnenie existencie daňového plnenia, pričom v predmetnej právnej veci správne orgány uvedené kvalifikovaným spôsobom mali spochybnieť. Sťažovateľ má však za to, že existencia tovaru, resp. reálnosť obchodov boli v danom prípade v dostatočnej miere preukázané. Sťažovateľ tiež namietal, že v žalobe uviedol skutočnosti preukazujúce reálnosť dodania tovaru, avšak správny súd uvedené skutočnosti nevzal do úvahy a nevenoval im pozornosť.

15. Sťažovateľ nesúhlasil ani s odôvodnením krajského súdu že „akýkoľvek i nedbanlivostný podiel pre obchodníkov zakladá negatívne účinky.“ Podľa názoru sťažovateľa sa nemôže jednať o „akýkoľvek nedbanlivostný podiel“, ale o kvalifikovaný nedbanlivostný podiel, ktorý musí byť preukázaný správcu dane do určitej, kvalifikovanej miery.

16. Poukázal i na skutočnosť, že v danom prípade nebolo údajné podvodné konanie vo vzťahu k DPH zo strany správcu dane, resp. žalovaného vlastne vôbec preukázané. Zistenia, ktoré správca dane získal, podľa sťažovateľa len naznačujú možnosť existencie podvodného konania a aj to nie u neho, ale u iných subjektov nachádzajúcich sa na vzdialenejších článkoch preverovaného obchodného reťazca.

17. Sťažovateľ namietal i proti vysporiadaniu sa s dôkazom - fotodokumentáciou, keď krajský súd tvrdil, že sťažovateľ v administratívnom konaní týkajúcom sa riešeného obdobia december 2013

fotodokumentáciu ani nepredložil. Sťažovateľ uviedol, že fotodokumentáciu kamiónov cukru a skladových priestorov sa v administratívnom spise nachádza.

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti najmä uviedol, že naďalej v plnom rozsahu trvá na skutočnostiach a svojich záveroch uvedených ako v žalobou napadnutých rozhodnutiach, tak aj vo svojom stanovisku k žalobe.

II.

Konanie pred Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky

19. V zmysle čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 757/2004 Z.z.“) odo dňa 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd SR činnosť a stal sa príslušným na konanie vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konali senáty správneho kolégia Najvyššieho súdu SR. Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu SR a bola zaregistrovaná pod sp. zn. 8Sžfk/10/2021. V zmysle uvedeného je od 1. augusta 2021 na konanie o predmetnej kasačnej sťažnosti príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. v súlade s platným a účinným Rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu SR náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená senátu 5S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. h/ SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 453 ods. 1 a 2 SSP a kasačnú sťažnosť prejednal postupom bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky <<http://www.nssud.sk>> (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

20. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

21. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP.

22. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak (1) zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak (2) došlo k daňovému podvodu alebo (3) k prípadu zneužitia práva. Splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vo všeobecnosti preukazuje osoba, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje. I pokiaľ sú hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnené, k obmedzeniu práva na odpočítanie dane môže dôjsť aj v prípade daňového podvodu alebo zneužitia práva, pričom v týchto prípadoch je dôkazná povinnosť, pokiaľ ide o účasť na daňovom podvode alebo na zneužití práva, na správcovi dane.

23. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje, právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

24. Platiteľ dane si teda môže v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. dani z pridanej hodnoty (ďalej „zákon o DPH“) odpočítať daň:

- dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

- daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH) alebo služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH),
- daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH), a
- zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

25. Pri daňovom podvode je na rozdiel od preukazovania hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane dôkazné bremeno primárne na správcovi dane. Ako kasačný sud uviedol napr. v rozhodnutí sp.zn. 6Sžfk/76/2020 z 26. októbra 2022, predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ tvoria tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu a boli špecifikované v rozhodnutí

C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling. Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena (1) preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), následne (2) preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nebalosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu) a zároveň (3) musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia ktoré po ňom je možné rozumne vyžadovať aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu).

26. V prejednávanej veci sa krajský súd v napadnutom rozsudku primárne venoval tým námietkam, či bola sťažovateľovi dokázaná vedomostná zložka účasti na daňovom podvode (napr. bod 48 a bod 51 napadnutého rozsudku), pričom však zároveň konštatoval aj nesplnenie hmotnoprávných podmienok - spochybnenie existencie daňového plnenia (napr. bod 38 napadnutého rozsudku). Tieto závery tak, ako je dôvodené v napadnutom rozsudku, však podľa kasačného súdu nemôžu popri sebe obstáť.

27. Kasačný súd k tomu uvádza, že obdobná vec rovnakých účastníkov konania, v rámci posúdenia prakticky rovnakej právnej otázky, bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci sp.zn. 6Sžfk/24/2021 z 15. novembra 2022 a v právnej veci sp.zn. 4Sfk/27/2021 z 28. februára 2023. Kasačný súd preto v súlade s § 464 ods. 1 SSP na tieto rozhodnutia poukazuje, v celom rozsahu sa s nimi stotožňuje a na vybrané časti rozhodnutí odkazuje. V právnej veci sp.zn. 6Sžfk/24/2021 z 15. novembra 2022 kasačný súd uviedol, že

„58. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu.

59. Kasačný súd konštatuje, že i keď je všeobecne ustálenou súdnou notoriou, že súd nemusí poskytnúť odpoveď na všetky žalobné body, napadnutý rozsudok neuvádza dôvody, prečo sa odklonil od právnych záverov uvedených v skoršom rozsudku Krajského súdu Trenčín sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018 v obdobnej veci, v ktorom krajský súd v bode 14 dospel k diametrálne odlišnému názoru (v bode 12.1. dospel dokonca k záveru o prekorení dĺžky na vykonaní daňovej kontroly, ale túto skutočnosť sťažovateľ v správnej žalobe predmetnej veci nenamietal). Krajský súd pritom paradoxne v bode 65 napadnutého rozsudku poukazuje na požiadavku zohľadnenia zásady, aby sa v obdobných veciach rozhodovalo rovnakým spôsobom a argumentuje rozsudkami krajského súdu pod

sp. zn. 13S/26/2018 (zdaňovacie obdobie november 2013) a sp. zn. 11S/106/2019 (zdaňovacie obdobie december 2013). Na druhej strane, hoci sťažovateľ v na str. 5, 25 a 42 správnej žaloby poukázal na závery rozsudku Krajského súdu Trenčín sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018 (zdaňovacie obdobie august 2013), krajský súd toto rozhodnutie v napadnutom rozsudku ani len nespomenul, ale najmä sa dostatočne nevysporiadal s tým, že v predmetnej veci, najmä vo vzťahu k namietanej existencii trojstranného obchodu, sa od právnych záverov uvedených v tomto skoršom rozhodnutí odklonil.“

28. V právnej veci sp.zn. 4Sfk/27/2021 z 28. februára 2023 kasačný súd doplnil, že

„61. Ďalej je podstatné, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva. V predmetnej veci orgány verejnej správy uviedli že: - primárny dôvod pre nepriznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH sa odvíja od skutočnosti, že neboli splnené hmotnoprávne predpoklady na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH - reálna existencia plnenia, - subsidiárne, v súvislosti s právnym názorom vysloveným krajským súdom v zrušujúcom rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/26/2018-137 zo dňa 16.01.2019 správca dane a žalovaný konštatovali, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o tom, že sa zúčastňuje daňového podvodu. Krajský súd v predmetnej veci skonštatoval viacero dôvodne spochybnených okolností v dodávateľskom reťazci, ale vyvodil z nich záver, že dodávatelia sťažovateľovi nedodali tovar tak, ako bol deklarovaný (poukazujúc predovšetkým na pochybnosti o pôvode tovaru), zároveň však v týchto dodávkach videl konštrukciu zneužívajúcu právo (pretože podľa neho neboli ekonomicky opodstatnené a v reťazci sa vyskytovali zmiznutí obchodníci), navyše ešte aj poukazoval na povinnosť ubezpečiť sa, že transakcia nebude poznačená daňovým podvodom. Tieto závery podľa kasačného súdu nemôžu popri sebe obstáť. Nie je teda možnú kumulovať nespĺnenie hmotnoprávnych podmienok s vedomostnou zložkou sťažovateľa o daňovom podvode - krajský súd preto vec nesprávne právne posúdil. Nakoľko v predmetnej veci to bol primárne práve krajský súd, ktorý v napadnutom rozsudku dôvody týkajúce sa nespĺnenia hmotno-právnych podmienok a existencie daňového podvodu spájal, v novom konaní bude jednoznačne rozlišovať medzi jednotlivými právnymi základom pre nepriznanie práva na odpočet DPH (nesplnenie hmotno-právnych podmienok alebo daňový podvod) a k týmto záverom testovať rozhodnutie žalovaného v zmysle žalobných bodov.

62. Ako už kasačný súd uvádzal vo veci sp.zn. 6Sžfk/24/2021: „Krajský súd v napadnutom rozsudku sa primárne venoval tým námietkam, či bola sťažovateľovi dokázaná vedomostná zložka účasti na daňovom podvode, pričom však zároveň konštatoval aj nespĺnenie hmotnoprávnych podmienok - spochybnenie existencie daňového plnenia (napr. bod 59 napadnutého rozsudku). Krajský súd nad rámec uvedeného v úvode bodu 53 napadnutého rozsudku uvádza, že bolo spochybnené dodanie tovaru dodávateľom YENISEI s.r.o., čo evokuje, že tovar nebol dodávaný deklarovaným dodávateľom. V časti argumentácie krajský súd uvedené kategórie hmotnoprávnych podmienok a daňového podvodu spája, napr. v bode 53 poukázanim na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp.zn. 6Sžk/30/2017 zo dňa 31.01.2018 v zmysle ktorého „v prípade, že daňové orgány oprávnené a dôvodne spochybnia existenciu a pôvod tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, je dôvodne namieste otázka, s akou odbornou starostlivosťou daňový subjekt pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo neexistovalo“, alebo v bode 59 napadnutého rozsudku, keď uvádza, že „Predpokladom aplikácie vyššie uvedených rozhodnutí Súdneho dvora (ohľadom daňového podvodu pozn. kasačný súd) je však nespochybnenie existencie daňového plnenia. V predmetnej právnej veci však správne orgány uvedené kvalifikovaným spôsobom spochybnili.“

63. „Kasačný súd tiež poukazuje na to, že pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Je teda zrejme, že v prípade preukazovania existencie daňového podvodu nie je potrebné špeciálne zohľadňovať dodanie deklarovaného plnenia, keďže jeho existencia musí byť správcom dane prezumovaná už v

momente, kedy nadobudol podozrenie o poznačení dotknutého obchodného reťazca podvodom. V opačnom prípade by správca dane odmietol odpočet DPH z dôvodu nenaplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH. K vyššie uvedenému kasačný súd odkazuje na rozsudok SD EÚ v spojených veciach SGI a Valérieane C-459/17 a C-460/17, z ktorého vyplýva, že dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby (v kontexte preukazovania účasti na podvodnom reťazci), ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru, keďže samotné uskutočnenie zdaniteľného plnenia má objektívny charakter, a teda jeho absencia je sama o sebe predpokladom odmietnutia odpočtu DPH“. Z toho vyplýva, že pokiaľ sťažovateľ nesplnil hmotnoprávnu podmienku odpočtu DPH, tak správca dane ani nemusí na odmietnutie odpočtu DPH preukazovať jeho účasť na podvodnom reťazci a naopak. Spájanie týchto kategórií v predmetnej veci síce spôsobuje istú neprehľadnosť, avšak kasačný súd zohľadnil, že judikatúra týkajúca sa podmienok odpočítania - aj v dôsledku judikatúry Súdneho dvora EÚ - prešla istým vývojom a zároveň to bol práve Krajský súd v Trenčíne, ktorý v zrušujúcom rozsudku sp.zn. 13S/34/2017 zo dňa 27.06.2018 uložil správcovi dane preukazovať vedomosť sťažovateľa na daňovom podvode.

64. Kasačný súd v kontexte sťažovateľovej námietky týkajúcej sa automatického vyvedenia vedomosti o daňovom podvode pri nedodržaní povinnosti na úseku potravinového práva dodáva, že nedodržanie registračných povinností na úseku potravinového práva samozrejme automaticky nepostačuje na splnenie vedomostného testu o daňovom podvode, ale môže za predpokladu dôvodu osobitných okolností predstavovať indíciu spomedzi iných indícií, ktoré spolu a navzájom súhlasne vedú k tomu, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH. Aj SD EÚ v rozsudku Aquila Part Prod Com C-512/21 konštatoval, že: „smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že na jednej strane bráni tomu, aby daňový orgán odoprel zdaniteľnej osobe len z dôvodu, že nedodržala povinnosti vyplývajúce z vnútroštátnych ustanovení alebo z práva Únie týkajúce sa bezpečnosti potravinového reťazca, výkon práva na odpočítanie DPH, a na druhej strane, že nedodržanie týchto povinností môže predstavovať jednu zo skutočností, ktoré môže daňový orgán použiť na preukázanie existencie podvodu na DPH, ako aj účasti uvedenej zdaniteľnej osoby na tomto podvode, a to aj bez predchádzajúceho rozhodnutia vnútroštátneho správneho orgánu príslušného na zistenie takéhoto porušenia“; „právo na spravodlivý proces zakotvené v článku 47 Charty sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby súd rozhodujúci o žalobe proti rozhodnutiu daňového orgánu zohľadnil ako dôkaz existencie podvodu na DPH alebo účasti zdaniteľnej osoby na tomto podvode porušenie uvedených povinností, ak tento dôkaz možno na tomto súde spochybníť a kontradiktórne prejednať“. V predmetnej veci krajský súd založil svoje dôvody o vedomosti sťažovateľa na daňovom podvode v značnej miere na argumentácii o porušení predpisov potravinového práva, čo predstavuje aj relevantnú indíciu, zároveň poukazyval na nákup komodity za nižšiu cenu (v porovnaní s cenou trhovou) a s tým súvisiacu absenciou ekonomického opodstatnenia deklarovaného obchodu. Aj podľa kasačného súdu podozrivo kolísajúca nízka cena cukru môže predstavovať relevantnú indíciu o daňovom podvode, ale správca dane musí takto postavený záver aj preukázať dôkazmi založenými v administratívnom spise. Ak sa s takýmto záverom stotožnil krajský súd, mal tiež uviesť, z akých podkladových materiálov vychádzal, pretože pri ich absencii je rozhodnutie správneho súdu v predmetnej časti nepreskúmateľné.“

29. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne rozhodnúť, pričom úlohou správneho súdu bude svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť najmä vo vzťahu k dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane sťažovateľovi. Krajský súd teda musí primárne ustáliť, čo bolo dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane pri jednotlivých sporných deklarovaných dodávateľoch (nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane alebo daňový podvod) a následne i preskúmať napadnuté rozhodnutie vo vzťahu k tomuto ustálenému dôvodu nepriznania práva na odpočítanie dane.

30. Podľa § 467 ods. 3 SSP ak kasačný súd zruší rozhodnutie správneho súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie a v kontexte

s vyššie citovaným ustanovením o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne správny súd.

31. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.