

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/2/2019
Identifikačné číslo spisu: 3017200457
Dátum vydania rozhodnutia: 08.07.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3017200457.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci žalobcu: TENDERFOOD AB, s.r.o., so sídlom Makovického 59/2, 010 01 Žilina, IČO: 46 398 228, právne zastúpený: TOMANÍČEK & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Sládkovičova 6, 010 01 Žilina, IČO: 47 239 000, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101994394/2017 zo dňa 19.09.2017, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/143/2017-48 zo dňa 14. augusta 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/143/2017-48 zo dňa 14. augusta 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/143/2017-48 zo dňa 14.08.2018 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“, „napadnutý rozsudok“), zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR (ďalej len „žalovaný“) č. 101994394/2017 zo dňa 19.09.2017 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutie“) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d/ zákona č. 162/2011 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej ako „SSP“). O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 spojené s § 175 ods. 1 SSP tak, že zaviazal žalovaného povinnosťou zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

2. Správny súd v napadnutom rozsudku poukázal na ustanovenia § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, ods. 2, § 51 ods. 1 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), § 24 ods. 1, ods. 2, ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“, „daňový poriadok“) a § 190, § 191 SSP a konštatoval, že napadnutým rozhodnutím

žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „prvostupňový správny orgán“) č. 101360740/2017 zo dňa 19.06.2017, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určený rozdiel v sume 76 155,09 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2014, nepriznaním nadmerného odpočtu v sume 15 099,03 Eur a vyrubení dane v sume 61 056,06 Eur.

3. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že prvostupňový správny orgán vykonal na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 20057179/2015 zo dňa 31.03.2015 u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 103430966/2016 zo dňa 01.07.2016, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 13.07.2016 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Žalobca sa k zisteniam uvedeným v protokole vyjadril. Správca dane prihliadol na skutočnosti uvedené žalobcom vo vyjadrení k protokolu a vykonal ďalšie dokazovanie. O priebehu a výsledkoch tohto dokazovania spísal so žalobcom zápisnicu o ústnom pojednávaní dňa 06.06.2017. Po doplnení dokazovania vydal rozhodnutie č. 101360740/2017 zo dňa 19.06.2017.

4. Krajský súd ďalej uviedol, že žalobca si v decembri 2014 uplatnil nárok na odpočítanie DPH na základe dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťami DSP trade s.r.o. a Exporton s.r.o. z nákupu mrazených kuracích prsí. Platby za tovar prebehli bezhotovostne, k predmetným faktúram boli predložené dodacie listy, zálohové faktúry, príjmy cudzích ukladateľov MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, doklady o preprave CMR, e-mailová komunikácia, fotodokumentácia. V prípade dodávateľskej spoločnosti DSP trade s.r.o. si žalobca uplatnil v decembri 2014 odpočítanie DPH v celkovej sume 50 919,55 Eur z faktúry č. 20140148 zo dňa 03.12.2014 v sume 76 059,65 Eur (DPH v sume 12 676,61 Eur), faktúry č. 20140153 zo dňa 05.12.2014 v sume 76 587,84 Eur (DPH v sume 12 764,64 Eur), faktúry č. 20140157 zo dňa 09.12.2014 v sume 76 546,08 Eur (DPH v sume 12 757,68 Eur) a faktúry č. 20140159 zo dňa 19.12.2014 v sume 76 323,74 Eur (DPH v sume 12 720,62 Eur). Predmetom fakturácie boli kuracie prsia solené Brasília. V prípade dodávateľskej spoločnosti Exporton s.r.o. si žalobca uplatnil v decembri 2014 odpočítanie DPH v celkovej sume 25 235,54 Eur z faktúry č. 20140027 zo dňa 03.12.2014 v sume 74 553,26 Eur (DPH v sume 12 425,54 Eur) a faktúry č. 20140028 zo dňa 22.12.2014 v sume 76 860,- Eur (DPH v sume 12 810,- Eur).

5. Spoločnosť DSP trade s.r.o. nakúpila tovar dodávaný žalobcovi od spoločnosti J-ten s.r.o., ktorá zabezpečovala prepravu tovaru. Tovar bol odberateľovi dodaný do skladov MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Doklady priložené k faktúram sa zhodujú s dokladmi evidujúcimi príjem predmetného tovaru spoločnosťou MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo a potvrdzujú reálne naskladnenie predmetného tovaru. Bývalý konateľ spoločnosti J-ten s.r.o. N.. Y. V. potvrdil vystavenie a podpísanie sporných faktúr. Spoločnosť J-ten s.r.o. mrazené kuracie prsia obstarala od viacerých dodávateľov z Čiech a v menších množstvách z Maďarska. Správcovi dane sa však nepodarilo preveriť reálne uskutočnenie zdanieľných obchodov v účtovníctve dodávateľskej spoločnosti J-ten s.r.o., pretože mu nebolo predložené. Z výpovede svedka N.. Y. V. vyplýva, že spoločnosť J-ten s.r.o. obchodovala hlavne v potravinárskom sektore. N.. Y. V. potvrdil vystavenie a podpísanie sporných faktúr, ktoré boli riadne zaúčtované v účtovníctve spoločnosti J-ten s.r.o. a bola z nich priznaná DPH. Faktúry boli riadne uhradené bezhotovostne na účet spoločnosti, preprava pre spoločnosť DSP trade s.r.o. bola realizovaná špeciálnymi mraziarenskými kamiónmi, zabezpečoval ju N.. Y. V. osobne prostredníctvom externých dopravcov do miesta dodania, ktoré si určila spoločnosť DSP trade s.r.o. Cena dopravy bola zahrnutá v cene tovaru. Nakládka tovaru bola v mraziarňach v Kunoviciach, zabezpečovali ju pracovníci mraziarní a vykládka sa uskutočnila v MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. N.. Y. V. tiež uviedol, že spoločnosť J-ten s.r.o. kuracie prsia obstarala od viacerých dodávateľov z Čiech a v menších množstvách z Maďarska. Najväčší dodávateľ bola spoločnosť Conflans energy s.r.o. z Českej republiky. Pôvod tovaru bol brazílsky. Na základe uvedeného spoločnosť J-ten s.r.o. tovar v čase medzi jeho nákupom a predajom neskladovala, nemala prenajaté žiadne mraziace priestory. Svedok N.. Y. V. nevedel predložiť žiadnu účtovnú dokumentáciu spoločnosti J-ten s.r.o., nakoľko podľa jeho vyjadrenia časť účtovných dokladov bola predložená ku kontrole na Daňový úrad Bratislava Petržalka. Ostatné doklady boli pri zlúčení prevzaté konateľom novej spoločnosti Pragmastav s.r.o., ktorá sa stala právnym nástupcom spoločnosti

J-ten s.r.o. Spoločnosť Pragmastav s.r.o. neskôr zanikla zlúčením so spoločnosťou H&TROP s.r.o., tá následne zanikla zlúčením so spoločnosťou Excite s.r.o., ktorá je nekontaktná.

6. Spoločnosť Exporton s.r.o. zanikla v dôsledku zlúčenia s právnym nástupcom spoločnosťou ECOPLANT, s.r.o., ktorá neskôr zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou SIAM FOOD, s.r.o. Tá tiež neskôr zanikla zlúčením so spoločnosťou JUING OIL s.r.o., ktorá je nekontaktná. Správca dane zistil, že kuracie prsia dodala spoločnosti Exporton s.r.o. spoločnosť DSP trade s.r.o., ktorá jej ho dodala do skladov MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Spoločnosť DSP trade s.r.o. tovar nakúpila od spoločnosti J-ten s.r.o., ktorá zabezpečovala prepravu tovaru. V konaní bol vypočutý bývalý konateľ spoločnosti Exporton s.r.o. N.. Y. S., ktorý obchody potvrdil. Keď tovar nakúpil od spoločnosti DSP trade s.r.o., bol tovar ním skontrolovaný a prevzatý v prenajatých priestoroch skladov MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, odkiaľ po kontrole, potvrdení dodacích listov a overení skladníkom sa tovar príjemkou pridal na sklad spoločnosti Exporton s.r.o. Ďalší postup odovzdania tovaru sa opätovne realizoval cez priamy pokyn skladníkovi spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo k vyskladneniu tovaru pre spoločnosť TENDERFOOD AB, s.r.o. do ich prenajatých priestorov v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Platby za tovar boli realizované bezhotovostne. Dopravu si spoločnosť Exporton s.r.o. riešila dodávateľským spôsobom. Spoločnosť Exporton s.r.o. sa v období od 22.05.2013 do 18.09.2015, kedy bol N.. Y. S. jej jediným konateľom, zaoberala obchodnou činnosťou, sprostredkovaním, kúpou a predajom tovaru, konkrétne mrazeného mäsa. Na dodávateľa DSP trade s.r.o. sa N.. S. nakontaktoval cez kontakty zo spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo a za DSP trade s.r.o. jednal s pani V., ktorá zastupovala spoločnosť. Objednávky realizoval telefonicky a e-mailom, faktúry mu prišli e-mailom. Úhrady za tovar prebehli bezhotovostne. Tovar objednával od dodávateľa s tým, že dopravu zabezpečí priamo do skladov MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, kde skladoval tovar v zmluvne prenajatých priestoroch na svojich skladovacích miestach. Pred príchodom tovaru oboznámil e-mailom sklady v MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo o príchode tovaru, jeho druhu, celkovej váhe a možnosti ďalšieho výdaja. Po príchode tovaru na priložených dodacích listoch a prepravných listoch spolu so skladníkom skontroloval dopravu a subjekty, ktoré sa na nej podieľali. N.. Y. S. na otázku správcu dane, prečo predal obchodný podiel v spoločnosti Exporton s.r.o., uviedol, že ho k tomu viedli rodinné dôvody.

7. Žalobca tovar nakúpený od spoločnosti Exporton s.r.o. ďalej predával spoločnostiam Sela Víta s.r.o. Kladno a Ferrox Opportunities SE, Ostrava. Spoločnosť Sela Víta s.r.o. tovar dodávala reťazcu obchodov spoločností MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o., Praha a METRO Cash & Carry SR s.r.o. Z vyjadrenia L. Z., konateľa a likvidátora spoločnosti Ferrox Opportunities SE, vyplýva, že spoločnosť tovar ďalej predávala spoločnosti Interio spol. s r.o., ktorá si tento tovar preberala priamo zo skladu v Kunoviciach. L. Z., ktorý je od 28.07.2015 aj konateľom spoločnosti Interio spol. s r.o., nepredložil správcovi dane účtovníctvo spoločnosti Ferrox Opportunities SE. V rámci daňovej kontroly u tejto spoločnosti za zdaňovacie obdobia november a december 2013 a január až marec 2014 bolo daňovými orgánmi zistené, že táto spoločnosť bol zapojená do podvodného reťazca firiem obchodujúcich s mrazeným kuracím mäsom.

8. Správca dane vykonané dokazovanie vyhodnotil s tým, že bol vytvorený umelo obchodný reťazec s mrazeným kuracím mäsom, ktorého súčasťou bol aj žalobca. Tento reťazec začínal „zmiznutým obchodníkom“ - spoločnosťou J-ten s.r.o., ktorá so správcom dane nekomunikovala, nespolupracovala a ku kontrole nepredložila ani účtovnú evidenciu. Spoločnosť J-ten s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období nakupovala mrazené kuracie prsia od českých dodávateľov Malec a Vavrik s.r.o. a GORNICKY s.r.o. a predávala ich spoločnosti DSP trade s.r.o. za cenu nižšiu, ako ich kúpila. Priemerná strata na jednom kamióne bola cca 10 000,- Eur. Z uvedeného podľa správcu dane vyplynulo, že obchody realizované spoločnosťou J-ten s.r.o. nemali ekonomické opodstatnenie, čo svedčí o ich umelom charaktere. Ich úlohou bolo umelým spôsobom znížiť cenu tovaru a urobiť tovar konkurencieschopnejším v prípade jeho predaja na slovenskom trhu. Spoločnosť J-ten s.r.o. fakturovala tovar ďalej sprostredkovateľskej spoločnosti („nárastník“), ktorá si plnila svoje daňové povinnosti, účtovala o predmetných obchodoch, podávala daňové priznania k DPH a platila splatnú daň (spoločnosti DSP trade s.r.o. a Exporton s.r.o.). Sprostredkovateľská spoločnosť napokon tovar fakturovala

„vývozcovi“, ktorý uskutočňoval dodávky tovaru na území Európskej únie, t.j. prostredníctvom podaného daňového priznania požadoval vrátenie nadmerného odpočtu (TENDERFOOD AB, s.r.o., G. O.). Išlo o reťazce rýchlo sa meniacich vlastníckych vzťahov, tovar sa medzi zúčastnenými spoločnosťami pohyboval v priebehu pár dní. Prepravu tovaru z Českej republiky na Slovensko zabezpečovali dodávatelia spoločnosti J-ten s.r.o. - české spoločnosti Malec a Vávrik s.r.o. a GORNICKY s.r.o., a to priamo zo skladov v Horních Počernicích, Praha, kde obe spoločnosti skladovali, do skladov MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, kde skladovali spoločnosti TENDERFOOD AB, s.r.o., Exporton s.r.o., G. O.. Spoločnosť J-ten s.r.o. a jej odberateľ spoločnosť DSP trade s.r.o. nedisponovali žiadnymi skladovými priestormi, tovar cez nich prechádzal iba fakturačne. Intrakomunitárne dodanie tovaru spoločnosťami Malec a Vávrik s.r.o. a GORNICKY s.r.o. spoločnosti J-ten s.r.o. a jeho následný predaj spoločnosti DSP trade s.r.o., pričom tovar bol naskladnený priamo na sklad spoločnosti TENDERFOOD AB, s.r.o., prípadne Exporton s.r.o., nasvedčuje tomu, že spoločnosti J-ten s.r.o. a DSP trade s.r.o. boli umelo vložené do obchodných reťazcov, v ktorých plnili svoje funkcie. Zo skladov MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo bol tovar následne „vývozcom“ vyvezený späť do Českej republiky, kde obchody prebiehali obdobným spôsobom. Pôvod, resp. prvý dovozca do Európskej únie, zostal neznámy. Podľa správcu dane hlavným cieľom vyššie popísaných obchodov v rámci obchodného reťazca nebolo dosahovanie zisku jednotlivými spoločnosťami zapojenými v reťazci, ale získanie daňovej výhody, spočívajúce v tom, že žalobca si z predmetných zdaniteľných obchodov uplatnil odpočítanie dane a pri následnom predaji tovaru s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH neoprávnene čerpal nadmerný odpočet, prípadne odpočet dane kompenzoval s daňovou povinnosťou vyplývajúcou z ním uskutočnených zdaniteľných plnení v tuzemsku, čím účelovo znížil svoju daňovú povinnosť. Umelým vložením tuzemských dodávateľov - DSP trade s.r.o., Exporton s.r.o., J-ten s.r.o. - do obchodného reťazca bolo zabezpečené dodanie tovaru od tuzemských dodávateľov, pri ktorom vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane. Pre žalobcu nebolo výhodné obchodné transakcie - nákup mrazených kuracích pŕs - zabezpečovať v režime intrakomunitárneho nadobudnutia tovaru z iného členského štátu podľa § 11 zákona o DPH, pretože takéto prijaté plnenia by musel najskôr „samozdaňovať“, priznať daň a až následne by mu vznikol nárok na odpočet dane, t.j. bol by daňovo neutrálny a nemal by čo kompenzovať. Podstatou neoprávneného odpočítania dane v posudzovaných prípadoch bolo získanie daňovej výhody tým, že žalobca si mohol uplatniť nadmerný odpočet, prípadne znížiť daňovú povinnosť uplatnením práva odpočítať daň uvedenú na faktúrach tuzemských dodávateľov, cez ktorých iba fakturačne prebehol tok dodávok tovaru z iného členského štátu od dodávateľov, od ktorých mohol žalobca tovar intrakomunitárne nadobudnúť priamym obchodom. Umelým vložením tuzemských dodávateľov do reťazca obchodníkov zároveň došlo k umelému zníženiu ceny tovaru, čo umožnilo žalobcovi v prípade predaja na tuzemskom trhu spoločnosti Sela Víta s.r.o., ktorá tovar dodávala do obchodných reťazcov (spoločnosť MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o. a spoločnosť METRO Cash & Carry s.r.o.) získať daňovú výhodu vo forme umelého zníženia ceny tovaru, ktorý sa tak stal konkurencieschopnejším. Ak by žalobca nadobudol tovar priamo od českých dodávateľov, nakúpil by ho o 8 % až 10 % drahšie.

9. Správcovi dane z vykonaného dokazovania vyplynulo, že dodávateľským spoločnostiam DSP trade s.r.o. a Exporton s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru a žalobcovi ako kupujúcemu nemohol vzniknúť oprávnený nárok na odpočítanie DPH. Hoci správca dane nespochybnil reálnu existenciu dodania tovaru žalobcovi, skonštatoval, že žalobca minimálne mohol vedieť, že je súčasťou obchodného reťazca spoločností, ktorého hlavnou úlohou je neoprávnené získanie nadmerných odpočtov DPH v rámci Európskej únie a ktorý je ako celok poznačený podvodom na DPH. Poukázal na to, že jednotlivé spoločnosti, resp. ich konatelia, sa navzájom poznali, mali úzke vzťahy, obchodovali navzájom medzi sebou viaceré zdaňovacích období, vo väčšine prípadov skladovali tovar v jednom sklade v Slovenskej republike, v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, a v rovnakých skladoch v Českej republike, pričom pri vzájomnom obchodovaní tovar sklad ani neopustil, jednalo sa teda o nepohyblivé dodávky, k pohybu dodávok dochádzalo len z dôvodu presunu tovaru do skladu v inom členskom štáte pri intrakomunitárnom nadobudnutí a intrakomunitárnom dodaní tovaru. Správca dane poukázal na to, že spoločnosti Cornflans Energy s.r.o. a Žouželka s.r.o. ako odberatelia G. O., ktorý je priamym odberateľom žalobcu, sú zároveň dodávateľmi spoločnosti J-ten s.r.o., ktorá tovar dodávala spoločnosti DSP trade s.r.o. Bolo tiež zistené, že žalobca obchoduje so spoločnosťami Cornflans Energy

s.r.o. a Žouželka s.r.o. aj priamo, z čoho vyplýva, že vyššie uvedené spoločnosti sa navzájom poznajú a obchodujú spolu. V rámci spoločností zapojených do obchodného reťazca sa ten istý tovar fakturuje dookola v uzatvorenom kruhu daňových subjektov, preto sa správcovi dane nepodarilo preveriť pôvod, resp. prvého dovozcu tovaru do Európskej únie. Správca dane tiež poukázal na to, že zo systému spolupráce žalobcu so skladovateľom MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo pri naskladňovaní tovaru a z dokladov, ktoré mal správca dane k jednotlivým faktúram k dispozícii, vyplýva, že napriek tomu, že žalobca nezabezpečoval prepravu tovaru, musel mať vedomosť o pohybe naskladňovaného tovaru, o evidenčných číslach vozidiel, ktoré ho dovezu, keďže bol povinný najneskôr 24 hodín pred naskladnením tovaru elektronicky nahlasovať skladovateľovi údaje o pohybe tovarov. Z prepravných dokladov a dokladov o vyskladnení a naskladnení tovaru, ktorými disponoval dodávateľ, skladovateľ a v niektorých prípadoch aj daňový subjekt, boli zrejmi subdodávateľia predmetného tovaru, dodávateľ z Českej republiky, nadobúdateľ v Slovenskej republike, prepravca, t.j. žalobca mohol mať vedomosť o pohybe tovaru a subdodávateľoch svojich dodávateľov.

10. Podľa správcu dane bývalý konateľ spoločnosti J-ten s.r.o. N.. Y. V. svojou svedeckou výpoveďou dodanie tovaru formálne ani vecne nepreukázal, nepreukázal nadobudnutie ani pôvod preverovaného tovaru, uskutočnenie prepravy, nepredložil žiadny relevantný dôkaz preukazujúci reálne uskutočnenie sporných zdaniteľných obchodov spoločnosťou J-ten s.r.o. Správcom dane zistené skutočnosti celkovo spochybňujú pravdivosť údajov uvedených na faktúrach a tým aj uskutočnenie zdaniteľných obchodov osobou uvedenou na faktúrach, t.j. spoločnosťou J-ten s.r.o. Správca dane vyhodnotil výpoveď N.. Y. V. ako rozporuplnú a tým neverohodnú.

11. Správca dane nespochybnil reálnu existenciu dodania tovaru žalobcovi, spochybnil dodanie tovaru tuzemskými dodávateľmi uvedenými na faktúrach, ktorí boli umelo vložený do reťazca spoločností za účelom dosiahnutia neoprávnenej daňovej výhody.

12. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, zamerajúc sa najmä na otázky dôkazného bremena, jeho rozloženia medzi správcu dane a daňový subjekt vo vzťahu k tomu, čo je v daňovom konaní povinný preukazovať. Poukázal pritom na niektoré rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie a rozsudky Najvyššieho súdu SR.

13. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101994394/2017 zo dňa 19.09.2017 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Nad rámec skutkových zistení správcu dane, ktoré prevzal a právnych záverov, s ktorými sa stotožnil, upriamil pozornosť na tú časť judikatúry Súdneho dvora Európskej únie, podľa ktorej nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Žalobca mal prijať také opatrenia, ktoré je od neho možné v rozumnej miere požadovať, aby sa uistil, že sa vyhne svojej účasti na zneužívajúcom konaní. Z dokazovania vyplynulo, že žalobca si dostatočne nepreveril svojich dodávateľov, najmä či sú vôbec schopní a oprávnení obchodovať s mäsom, či boli registrovaní podľa zákona o potravinách a zákona o veterinárnej starostlivosti. Keďže žalobca bol priamo účastníkom deklarovaného zdaniteľného plnenia ako odberateľ, nemôže sa obhajovať nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie.

14. Aj podľa žalovaného, ktorý prevzal právnu argumentáciu správcu dane, preverované obchodné reťazce nesú znaky reťazových transakcií, kde na začiatku reťazca figuruje zmiznutý platiteľ. Oprávnené pochybnosti na strane správcu dane vznikli aj z tých zistení, že pohyb tovaru prebehol len formálne - papierovo, pôvod tovarov uvedených na dodávateľských faktúrach nebol známy, žiadna spoločnosť v reťazci nepoužila ani časť tovaru na konečnú spotrebu, ale tovar bol následne, viackrát za sebou, predávaný ďalším spoločnostiam, v uvedených spoločnostiach dochádzalo k častej zmene konateľov, niektoré spoločnosti zanikli zlúčením s právnym nástupcom a následne boli ex offio vymazané z obchodného registra. Pre niektoré zo spoločností v reťazci platí, že nezamestnávali žiadnych zamestnancov, nevlastnili žiadne majetky a nepreukázali absolútne žiadne predpoklady pre skutočné vykonávanie podnikateľskej činnosti s potravinárskym tovarom, resp. tieto predpoklady nebolo možné

overiť pre ich nekontaktnosť, resp. zánik.

15. Žalovaný tiež poukázal na to, že účtovné transakcie, ktoré boli podkladom pre uplatnenie sporného odpočtu, nemajú žiadne ekonomické opodstatnenie a vzhľadom na všetky okolnosti prípadu predstavujú nedovolené zneužitie práva spočívajúce v umelom plnení medzi spoločnosťami uvedenými na dokladoch bez objektívneho hospodárskeho dôvodu za účelom získania daňovej výhody. Za dodanie tovaru nie je možné považovať umelo vytvorené transakcie, ktoré skutočné dodanie tovaru len predstierajú. Z takto vytvorených transakcií nie je možné uplatniť nárok na odpočítanie dane v zmysle ustanovení zákona o DPH.

16. Žalovaný zdôraznil, že bolo povinnosťou žalobcu ako registrovaného obchodníka s mäsom požadovať od svojich dodávateľov doklady preukazujúce pôvod predmetného tovaru v zmysle príslušných predpisov. Pokiaľ by mu jeho dodávatelia doklady k potravinárskemu tovaru na jeho výzvu nepredložili, žalobca potom nepochybne minimálne mohol vedieť, že nemusí ísť o legálne dodávky a takéto dodávky nemal prevziať. Vzhľadom na špecifický druh komodity, ktorá bola predmetom faktúrami deklarovaných zdaniteľných plnení (mrazené kuracie mäso), mal žalobca dbať na dôslednej kontrole, prejavujúcej sa určením podmienok a pravidiel zabezpečujúcich sledovanie právneho a ekonomického osudu tohto predmetu obchodu. Preto realizácia sporného kontrolovaného zdaniteľného plnenia vyžadovala vyššiu mieru opatrnosti zo strany žalobcu pri výbere konkrétneho obchodného partnera, a to aj s ohľadom na potrebu preukázania nárokov z toho plynúcich v zmysle zákona o DPH. Žalobca mal podľa žalovaného prijať také opatrenia, ktoré je možné od neho v rozumnej miere požadovať, aby sa uistil, že sa vyhne svojej účasti na zneužívajúcom konaní, avšak z dokazovania vyplynulo, že žalobca si dostačujúcim spôsobom nepreveril uvedených dodávateľov, či boli vôbec schopní tovar dodať, napr. či boli vôbec oprávnení obchodovať s mäsom, teda či boli registrovaní podľa § 6 zákona č. 152/1995 Z.z. o potravinách v znení neskorších predpisov a § 40 ods. 3 písm. g/ zákona č. 39/2007 Z.z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov.

17. K odvolacej námietke žalobcu, že nemal vedomosť o existencii daňového podvodu a vlastnom zapojení v ňom, žalovaný uviedol, že správca dane obchodné správanie žalobcu a ostatných subjektov v rámci reťazového obchodu nekvalifikoval vyslovene ako podvodné konanie. Úmysel kontrolovaného daňového subjektu ako platiteľa dane podieľať sa týmito obchodmi na podvodnom konaní vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, pokiaľ je vysoká nebezpečnosť činu subsumovaná pod príslušnú skutkovú podstatu relevantného daňového trestného činu podľa Trestného zákona, preukazujú pre účely trestnoprávnej zodpovednosti orgány činné v trestnom konaní. Avšak túto povinnosť v súvislosti s preverovaním splnenia objektívnym právom daných podmienok na priznanie nadmerného odpočtu, s prihliadnutím na dôkazné bremeno platiteľa dane, daňové orgány nemajú. Podľa žalovaného je potrebné rozlišovať medzi jednotlivými možnosťami správania sa daňového subjektu, pri ktorých môže ísť o podvod, simuláciu alebo zneužitie práva. Pri podvode sa musí preukázať priamy úmysel, t.j. vedome sa zdaniteľný obchod v zmysle uzavretej zmluvy vôbec neuskutočnil. Pokiaľ však ide o zneužitie práva, zdaniteľný obchod sa uskutočnil, avšak vedome mal dodatočnú výhodu. Ide o umelú konštrukciu v zmysle prvej vety ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku. Odberateľ sleduje najmä minimalizáciu dane. V tomto prípade sa nevyžaduje úmysel. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-255/02 (Halifax), podľa ktorého Šiestu smernicu je potrebné vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, ak plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie. Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach Šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

18. Po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu správny súd dospel k záveru, že žaloba bola podaná dôvodne. Z odôvodnení rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že tieto nespochybňujú existenciu tovaru (mrazených kuracích pŕs) a jeho dodanie žalobcovi. Sporným zostalo,

či spoločnosti, ktoré vystavili správcovi dane spochybnené dodávateľské faktúry (DSP trade s.r.o., Exporton s.r.o.), boli aj skutočnými dodávateľmi mrazeného kuracieho mäsa tak, ako bolo deklarovane v dodávateľských faktúrach, na základe ktorých si žalobca uplatnil nárok na odpočet DPH. Preukázanie uvedenej skutočnosti má pritom vplyv na následné posúdenie oprávnenosti nároku žalobcu na odpočet DPH. Ďalšou relevantnou otázkou majúcou formu žalobnej námietky bola otázka rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcu a správcu dane, resp. posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim mu z ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku, keďže žalobca dôvodil, že správca dane mimo zákonný rámec prenášal na žalobcu dôkazné bremeno, požadujúc dôkazy týkajúce sa iných subjektov, na ktoré dôkazy žalobca nemal dosah. Žalobca taktiež namietal, že na vec neboli správne aplikované závery vyslovené Súdny dvorom vo veciach C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics), C-484/03 (Bond House), a v spojených veciach C-80/11 (Mahagében Kft.) a C-142/11 (Péter Dávid).

19. Správny súd ohľadom právneho posúdenia veci poukázal, že na Krajskom súde v Trenčíne bolo pod sp.zn. 13S/58/2017 vedené konanie vo veci preskúmania zákonnosti iného rozhodnutia žalovaného, a to č. 100235269/2017 zo dňa 10.02.2017, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 141 875,22 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2014, spochybnením dodania mrazených kuracích žalobcovi od deklarovateľov - spoločností DSP trade s.r.o. a Exporton s.r.o. a GALLEX TRADE s.r.o. Citujúc z odôvodnenia rozsudku uvedeného správneho súdu sp.zn. 13S/58/2017 zo dňa 08.11.2017, so závermi použiteľnými aj na vec vedenú pod sp.zn. 11S/143/2017 (zdaňovacie obdobie december 2014), správny súd konštatoval, že „boj proti podvodom, daňovým únikom a pred prípadným zneužitím systému DPH je cieľom uznaným a podporovaným smernicou 2006/2012. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie DPH, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-285/11 - Bonik). Právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Európskej únie (Rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, bod 25). Súdny dvor Európskej únie opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie DPH uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe. Je však potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112. Súdny dvor Európskej únie v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť nariem práva Európskej únie. Prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudok C-285/11 - Bonik).

20. Tak je to v prípade, ak daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa svojou kúpou zúčastnila na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za účastníka na tomto podvode, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru, alebo poskytnutia služieb v rámci jej uskutočnených zdaniteľných plnení na výstupe. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

21. Správny súd okrem toho konštatuje, že koncept zneužitia práva Súdny dvor používa v rôznych oblastiach újného práva, vrátane daňového. Spoločným znakom tohto konceptu je, že mieri na tzv. umelé situácie, keď fyzické, či právnické osoby zámerne umelo vytvoria podmienky pre získanie výhody

plynúcej z újného práva, bez toho, aby formálne porušili právne normy. Ide teda o prípady, keď aj napriek formálnemu splneniu podmienok stanovených právom, nedôjde k dosiahnutiu cieľa týchto noriem. Za zneužitie je považovaná situácia, keď zo všetkých objektívnych okolností vyplýva, že hlavným účelom dotknutých plnení bolo získanie daňových zvýhodnení. Napriek splneniu formálnych podmienok stanovených relevantnými ustanoveniami smernice o DPH a vnútroštátnych predpisov, ktoré túto smernicu vykonávajú by bolo poskytnutie daňového zvýhodnenia v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Je preto potrebné zistiť skutočný obsah a význam dotknutých plnení a pričom je možné zobrať od úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, hospodárske alebo personálne vzťahy medzi subjektmi účastníkmi sa na pláne na zníženie daňovej záťaže (Rozsudok Súdneho dvora zo dňa 21.02.2006, Halifax, C-255/02, odst. 73-75 a 81). Za zneužitie práva je preto možné vo všeobecnosti označiť obchádzanie zmyslu a účelu právnych noriem, bez toho, aby muselo dôjsť ku konaniu v rozpore s ich znením.

22. Naopak podvodom na DPH dochádza k porušeniu právnych noriem. Podvody na DPH môžu mať rôzne formy. Ako poznamenal generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo svojom stanovisku k spojeným veciam Kittel a Recolta (C-439/04 a C-440/04, odst. 35), v skutočnosti existujú varianty tak neobvyklé alebo spletité, ako ja predstavivosť tých, ktorí ich pripravujú. Vo všetkých prípadoch však ide v podstate o tom, že nie je určitá čiastka odvodená získaná ako DPH. Jedná sa teda o dva odlišné spôsoby ako neoprávnené získať daňový prospech. Správny súd ďalej poukazuje na to, že zásada daňovej neutrality bráni všeobecnej diferenciacii medzi legálnymi a protiprávnymi plneniami. Preto subjekty, ktoré prijímu všetky opatrenia, ktoré od nich môžu byť rozumne požadované za účelom uistenia sa, že ich plnenia nie sú súčasťou podvodu, musia mať možnosť dôverovať legalite uvedených plnení, bez toho, aby riskovali stratu svojho nároku na odpočet DPH odvedenej na vstupe. (viď rozsudok zo dňa 11.05.2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a ďalší, C-384/04).

23. Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, je povinnosťou príslušných daňových úradov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, že skutočnosti uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku sú splnené. Vnútroštátnym súdom napokon prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností. Správny súd konštatuje, že je v prvom rade potrebné zistiť, či k došlo k podvodu, resp. zneužívajúcemu konaniu a pokiaľ áno, tak je potrebné na základe objektívnych skutkových okolností posúdiť, či daný daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že sa svojim nákupom zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH a či prijal všetky opatrenia, ktoré od neho mohli byť rozumne požadované, aby zaistil, že jeho prijatie plnenia nepovedie k účasti na podvode. Je pritom potrebné pripomenúť, že všetky vnútroštátne orgány sú pri uplatňovaní národného práva povinné toto práva vykladať čo najviac vo svetle znenia a účelu újného práva aby dosiahli výsledku, ktorý je ním zamýšľaný (v tomto zmysle napr. Rozsudok SDEU zo dňa 08.10.1987, Kolpinghuis Nijmegen, 80/86, Recueil).

24. Vychádzajúc z právneho názoru vysloveného vo vyššie uvedených rozhodnutiach Súdneho dvora, z ktorých má pri svojej rozhodovacej činnosti vychádzať aj správca dane a žalovaný, je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ služby dopustil podvodu, resp. zneužívajúceho konania alebo nie a či žalobca o tomto podvode, resp. zneužitíu, vzhľadom na všetky zistené skutočnosti vedel, resp. mohol vedieť. Skutočnosť, že žalobca mal, resp. mohol mať takúto vedomosť je dôkazným bremenom správcu dane. Je preto úlohou žalovaného, aby uvedené overil podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom poriadku. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel, resp. vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane. Svoje závery je potom povinný riadne odôvodniť aj v kontexte judikatúry Súdneho dvora. Správny súd súčasne poukazuje na skutočnosť, že Najvyšší súd vo svojej rozhodovacej činnosti už uzavrel a žalovaného zaviazal zaoberať sa v zmysle európskej judikatúry aj otázkou podvodného, resp. zneužívajúceho konania a vedomosti kontrolovaného subjektu o takomto konaní, napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžf/73/2015 zo dňa 01.12.2016.

25. V predmetnej právnej veci žalovaný zdôvodnil svoje rozhodnutie ohľadne aplikácie záverov vyslovených v rozhodnutiach Súdneho dvora C-354/03, C-355/03 a C-384/03 ..., keď dospel k záveru,

že žalobca sa nemôže dovolávať ochrany v zmysle vyššie uvedených rozhodnutí Súdneho dvora, nakoľko rozsiahlym dokazovaním bolo preukázané, že v obchodnom reťazci, ktorého sa žalobca zúčastnil išlo o umelo nastavený mechanizmus vytvorený za účelom čerpania daňovej výhody. Ide o všeobecné konštatovanie odkazujúce vo všeobecnej rovine na „výsledky rozsiahleho dokazovania“ a nie konkrétne dôkazy a skutkové zistenia, ktoré z nich vyplynuli a boli pre posúdenie danej otázky podstatné. Žalovaný neuviedol v žalobou napadnutom rozhodnutí žiadne konkrétne skutočnosti a úvahy, z ktorých by bolo možné uzavrieť, či má za to, že v danej veci malo ísť podľa jeho názoru o zneužívajúce konanie alebo o podvod na DPH, rovnako ako neuviedol žiadne skutočnosti a úvahy ohľadne vedomosti žalobcu o jeho účasti na takomto zneužívajúcom konaní, resp. podvode. V neposlednom rade sa žalovaný vôbec nevysporiadal s tým, či bolo zistené a na akom základe, či žalobca urobil všetky opatrenia, ktoré bolo rozumné od neho požadovať, aby sa uistil, že sa na takomto podvode, resp. zneužívajúcom konaní nebude podieľať. Všeobecné konštatovanie ... jasne a zrozumiteľne nevysvetľuje záver žalovaného, že žalobca „sa podieľal na plnení, ktoré nemá pre účely dane z pridanej hodnoty ekonomickú podstatu“, pričom vzhľadom na závažnosť dôsledkov je podstatné a žiaduce, aby svoje úvahy v tomto ohľade riadne odôvodnil tak, aby následne žalobca dostal jasnú a zrozumiteľnú informáciu, prečo mu bolo odopreté uplatnené právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, a to vo svetle záverov, ktoré boli opakovane vyslovené Súdny dvorom a pri zachovaní účelu úniijného práva. Ak tak žalovaný neučinil zaťažil svoje konanie vadou nezákonnosti, ktorá spočíva v nedostatočnom odôvodnení skutočností podstatných pre posúdenie veci.“

26. S poukazom na vyššie citované časti odôvodnenia rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp.zn. 13S/58/2017 zo dňa 08.11.2017, aplikovateľné aj na prejednávanú vec, správny súd napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. d/ SSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie s tým, že žalovaný sa má v ďalšom konaní riadiť právnym názorom vysloveným správnym súdom, vo veci opätovne rozhodnúť a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť spôsobom nevykazujúcim prvky arbitrárnosti.

II.

Kasačná sťažnosť a vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

27. Proti rozsudku správneho súdu podal riadne a včas kasačnú sťažnosť žalovaný (sťažovateľ).

28. Sťažovateľ uviedol, že v odôvodnení rozsudku krajský súd v bode 36. dal do pozornosti závery z rozsudku, ktorý bol vydaný v konaní vedenom na Krajskom súde Trenčín pod sp.zn. 13S/58/2017: „boj proti podvodom, daňovým únikom a pred prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty, je cieľom uznaným a podporovaným smernicou 2006/2012. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11). Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11).

29. Ďalej sťažovateľ uviedol, že v bode 37. krajský súd cituje, že tak je to v prípade, ak daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa svojou kúpou zúčastnila na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za účastníka na tomto podvode, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru, alebo poskytnutia služieb v rámci jej uskutočnených zdaniteľných plnení na výstupe. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela

alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb. Okrem toho prvostupňový súd konštatuje, že koncept zneužitia práva Súdny dvor EÚ používa v rôznych oblastiach únieového práva, vrátane daňového. Spoločným znakom tohto konceptu je, že mieri na tzv. umelé situácie, keď fyzické, či právnické osoby zámerne umelo vytvoria podmienky pre získanie výhody plynúcej z únieového práva, bez toho, aby formálne porušili právne normy. Ide teda o prípady, keď aj napriek formálnemu splneniu podmienok stanovených právom, nedôjde k dosiahnutiu cieľa týchto noriem. Za zneužitie je považovaná situácia, keď zo všetkých objektívnych okolností vyplýva, že hlavným účelom dotknutých plnení bolo získanie daňových zvýhodnení. Napriek splneniu formálnych podmienok stanovených relevantnými ustanoveniami smernice o DPH a vnútroštátnych predpisov, ktoré túto smernicu vykonávajú by bolo poskytnutie daňového zvýhodnenia v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Je preto potrebné zistiť skutočný obsah a význam dotknutých plnení, pričom je možné zobrať od úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, hospodárske alebo personálne vzťahy medzi subjektami zúčastňujúcimi sa na pláne na znížení daňovej záťaže (rozsudok Súdneho dvora EÚ zo dňa 21.02.2006, Halifax, C-255/02, odst. 73-75 a 81). Za zneužitie práva je preto možné vo všeobecnosti označiť obchádzanie zmyslu a účelu právnych noriem, bez toho, aby muselo dôjsť ku konaniu v rozpore s ich znením. Naopak, podvodom na DPH dochádza k porušeniu právnych noriem. Podvody na DPH môžu mať rôzne formy. Ako poznamenal generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo svojom stanovisku k spojeným veciam Kittel a Recolta (C-439/04 a C-440/04, odst. 35), v skutočnosti existujú varianty tak neobvyklé alebo spletité, ako ja predstavivosť tých, ktorí ich pripravujú. Vo všetkých prípadoch však ide v podstate o to, že nie je určitá čiastka odvedená získaná ako DPH. Jedná sa teda o dva odlišné spôsoby ako neoprávnené získať daňový prospech. Súd ďalej poukazuje na to, že zásada daňovej neutrality bráni všeobecnej diferenciacii medzi legálnymi a protiprávnymi plneniami. Preto subjekty, ktoré prijmu všetky opatrenia, ktoré od nich môžu byť rozumne požadované za účelom uistenia sa, že ich plnenia nie sú súčasťou podvodu, musia mať možnosť dôverovať legalite uvedených plnení, bez toho, aby riskovali stratu svojho nároku na odpočet DPH odvedenej na vstupe. (rozsudok zo dňa 11.05.2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a ďalší, C-384/04).

30. Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, je povinnosťou príslušných daňových úradov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, že skutočnosti uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku sú splnené. Vnútroštátnym súdom napokon prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností. Ďalej súd konštatoval, že je v prvom rade potrebné zistiť, či k došlo k podvodu, resp. zneužívajúcemu konaniu a pokiaľ áno, tak je potrebné na základe objektívnych skutkových okolností posúdiť, či daný daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že sa svojím nákupom zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH a či prijal všetky opatrenia, ktoré od neho mohli byť rozumne požadované, aby zaistil, že jeho prijatie plnenia nepovedie k účasti na podvode. Podľa názoru súdu bolo na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ služby dopustil podvodu, resp. zneužívajúceho konania alebo nie a či žalobca o tomto podvode, resp. zneužitíu, vzhľadom na všetky zistené skutočnosti vedel, resp. mohol vedieť. Skutočnosť, že žalobca mal, resp. mohol mať takúto vedomosť je dôkazným bremenom správcu dane. Je preto úlohou žalovaného, aby uvedené overil podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom poriadku. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel, resp. vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane. Svoje závery je potom povinný riadne odôvodniť aj v kontexte judikatúry Súdneho dvora EÚ.

31. S rozsudkom krajského súdu sa sťažovateľ nestotožnil, pretože rozhodnutie správcu dane považuje za opodstatnené z dôvodov uvedených v napadnutom rozhodnutí.

32. Žalovaný je toho názoru, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. V napadnutom rozhodnutí správca dane nespochybnil reálnu existenciu dodania tovaru daňovému subjektu. Správca dane spochybnil dodanie tovaru tuzemskými dodávateľmi uvedenými na faktúrach, ktorí boli umelo vložení do reťazca spoločností za účelom

dosiahnutia neoprávnenej daňovej výhody. To znamená, že všetky zistenia správcu dane bolo potrebné vyhodnotiť vo vzťahu k uznaniu uplatneného nároku daňového subjektu na odpočet DPH za vyššie uvedený zdaniteľný obchod.

33. Podľa názoru sťažovateľa správcu dane v protokole z daňovej kontroly konkrétne uviedol všetky zistené skutočnosti, poukázal na vzájomné vzťahy a osobné prepojenie medzi jednotlivými spoločnosťami zapojenými v reťazových obchodoch s mrazeným kuracím mäsom, ktorých cieľom bolo dosiahnuť daňovú výhodu vo forme neoprávneného získania nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty v rámci tuzemska a Českej republiky. Tieto zistené skutočnosti preukázali, že daňový subjekt minimálne mohol vedieť, že je súčasťou obchodného reťazca spoločností, ktorého hlavnou úlohou je neoprávnené získanie nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty v rámci Európskej únie, a ktorý je ako celok poznačený podvodom na dani z pridanej hodnoty.

34. V tejto súvislosti sťažovateľ považoval za potrebné k veci uviesť, že všeobecné dôkazné bremeno vyplývajúce z ustanovenia § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov je v danom prípade modifikované právom Európskej únie a správcu dane v predmetnej veci nevychádzal iba z vnútroštátnych predpisov ale vec správne posúdil aj z hľadiska práva Európskej únie.

35. Podľa názoru sťažovateľa správcu dane eurokonformným spôsobom vyhodnotil všetky zistené skutočnosti, najmä keď poukázal na to, že priami dodávateľia žalobcu neboli v čase, keď sa uskutočnili deklarované obchodné transakcie registrovaní ako sprostredkovatelia - podnikatelia špecializovaní na obchod s potravinami, ktorí zabezpečujú sprostredkovateľské operácie s produktmi živočíšneho pôvodu medzi dodávateľmi, a to ani v zmysle ustanovenia § 40 zákona č. 39/2007 Z.z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov, ani v zmysle ustanovenia § 6 zákona č. 152/1995 Z.z. o potravinách v znení neskorších predpisov a ani v súlade s článkom 6 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 852/2004 z 29.04.2004 o hygiene potravín. Zistenie uvedenej skutočnosti by mohlo potom platiteľovi poukázať na možnosť zapojenia sa do transakcií, ktoré sú súčasťou obchodného reťazca vytvoreného za účelom získania neoprávnenej daňovej výhody.

36. Navyše, zo zistení správcu dane vyplynulo, že v spornom prípade správcu dane nespochybňoval existenciu tovaru, ani dodávky tovarov žalobcom pre jeho odberateľov, ale spochybný bol pôvod tovaru a autentickosť jeho dodania prostredníctvom sporných dodávateľských spoločností, to znamená, že správcu dane poukázal na zneužitie práva na odpočet DPH, a preto bol oprávnený skúmať celý obchodný reťazec a nielen posledný stupeň obchodného reťazca pred dodaním tovaru samotnému daňovému subjektu. Len zistenie poslednej dodávky v reťazci medzi dodávateľom a žalobcom nepostačuje na unesenie dôkazného bremena žalobcu na preukázanie odpočítania dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť, rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledok je získanie daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada (§ 3 ods. 6 daňového poriadku).

37. Žalobca namietal, že pokiaľ jeho dodávateľ nemôže preukázať nadobudnutie tovaru, nemôže sa to dotýkať aj daňových povinností žalobcu. Je síce pravda, že žalobca nemá povinnosť predložiť dôkazy o obchodných transakciách svojich dodávateľov. Ak však tieto obchodné transakcie sú vážne spochybnené a samotný daňový subjekt iné dôkazy nepredloží, potom musí počítať s tým, že sa dostane do dôkaznej núdze, pretože nebude môcť preukázať splnenie podmienok na odpočítanie dane. V tomto ohľade je potrebné, aby si žalobca ako podnikateľ podnikajúci s odbornou starostlivosťou bol vedomý toho, že ak v obchodnom styku nadobúda tovar od iného subjektu, mala by byť takáto transakcia reálne ekonomicky odôvodnená, inak hrozí riziko, že dodanie tovaru, prípadne súvisiaca účtovná transakcia, môžu byť spochybnené (rovnako rozsudok Najvyššieho súdu SR č.k. 2Sžf/45/2014 zo 16. decembra 2015). V uvedenom rozsudku ďalej najvyšší súd konštatoval, že pokiaľ účtovná transakcia, ktorá bola podkladom pre uplatnenie sporného odpočtu, nemá žiadne ekonomické opodstatnenie, vzhľadom na všetky okolnosti prípadu predstavuje nedovolené zneužitie práva spočívajúce v umelom plnení medzi závislými osobami bez objektívneho hospodárskeho dôvodu za účelom získania daňovej výhody v zmysle rozsudku C-255/02 Halifax. Pritom podmienkou pre vyhodnotenie konania ako zneužitie práva

nie je nevyhnutné to, že sa musí jednať o závislé osoby, napr. v zmysle personálneho prepojenia firiem.

38. Rovnako považuje sťažovateľ za nedôvodnú aj námietku žalobcu, že nemal vedomosť o existencii daňového podvodu, s poukazom na fakt, že správne orgány obchodné správanie sa daňových subjektov v rámci reťazového obchodu nekvalifikovali ako podvodné správanie. Poukázal na potrebu rozlíšiť medzi jednotlivými možnosťami správania sa daňového subjektu; najmä že môže ísť o podvod, simuláciu alebo zneužitie práva. Pri podvode sa musí preukázať priamy úmysel, t.j. vedome sa zdaniteľný obchod v zmysle uzavretej zmluvy vôbec neuskutočnil. Pokiaľ však ide o zneužitie práva, zdaniteľný obchod sa uskutočnil, avšak vedome mal dodatočnú výhodu. Ide o umelú konštrukciu v zmysle § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov, veta prvá. Odberateľ sleduje najmä minimalizáciu dane. V tomto prípade sa nevyžaduje úmysel. Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach Šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcich túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov tak isto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

39. Sťažovateľ trval na svojom názore, že všetky zistené skutočnosti poukazujú na to, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru a jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody vo forme nadmerného odpočtu DPH. Z vyššie uvedených zistení jednoznačne vyplynulo, že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt minimálne mohol vedieť, že sa svojou činnosťou podieľa na dodávkach tovarov v reťazci obchodníkov za účelom získania neoprávnenej daňovej výhody, keďže jednotlivé spoločnosti, resp. ich konatelia sa navzájom poznali, mali úzke vzťahy, obchodovali navzájom medzi sebou viaceré zdaňovacích období, vo väčšine prípadov skladovali tovar v jednom sklade v SR (MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo), pričom pri vzájomnom obchodovaní tovar väčšinou sklad ani neopustil, jednalo sa o nepohyblivé dodávky, k pohybu dodávok dochádzalo len z dôvodu presunu tovaru do skladu v inom členskom štáte pri intrakomunitárnom nadobudnutí a intrakomunitárnom dodaní tovaru.

40. Samotný daňový subjekt bol povinný najneskôr 24 hodín pred naskladnením tovaru elektronicky nahlasovať skladovateľovi údaje o pohybe tovarov (dátum, druh tovaru, množstvo, evidenčné číslo dopravného prostriedku) a to napriek tomu, že nemal mať vedomosť o subdodávateľoch svojich dodávateľov, ktorí zabezpečovali prepravu tovaru. Z prepravných dokladov a dokladov o vyskladnení a naskladnení tovaru, ktorými disponoval dodávateľ, skladovateľ a v niektorých prípadoch aj daňový subjekt boli zrejmí subdodávatelia predmetného tovaru, prepravca, t.j. daňový subjekt mohol mať vedomosť o pohybe tovaru a subdodávateľoch svojich dodávateľov.

41. Sťažovateľ poukázal aj na rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21 S/68/2016 zo dňa 09.11.2016 v konaní o správnej žalobe žalobcu, na preskúmanie rozhodnutia žalovaného o rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie august 2013, ktorým bola žaloba ako nedôvodná zamietnutá. V odôvodnení rozsudku so zhodnou podstatou vecí súd konštatoval: „podnikateľské aktivity žalobcu neboli štandardnými obchodmi, nakoľko bolo preukázané, že fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom. Všetky zistené skutočnosti poukazujú na to, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru a jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody vo forme nadmerného odpočtu DPH. Z vyššie uvedených zistení jednoznačne vyplýva, že žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou podvodu.”

42. Z rovnakých dôvodov krajský súd zamietol aj žaloby žalobcu so zhodnou podstatou vecí vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za príslušné zdaňovacie obdobie v iných zdaňovacích obdobiach, vedených pod spisovou značkou 21S/187/2015 (Krajský súd Žilina, zdaňovacie obdobie máj 2013, pod spisovou značkou 20S/220/2015 (Krajský súd Žilina, zdaňovacie obdobie apríl 2013) zo dňa 18.04.2017, pod spisovou značkou č. 11S/25/2017 zo dňa (Krajský súd Trenčín, zdaňovacie obdobie február 2014). Vo všetkých uvedených zdaňovacích obdobiach sa jednalo o niekoľko zhodných dodávateľských spoločností, t.j. tie isté spoločnosti vystupovali ako dodávatelia v rôznych zdaňovacích obdobiach.

43. Vzhľadom k tomu, že krajský súd sa značne odklonil od procesných a hmotnoprávných postupov daňového konania, ustálených rozsudkami Najvyššieho súdu SR - 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, 1Sžf/111/2015 zo dňa 11.04.2017 a tým aj od ustálenej súdnej praxe, sťažovateľ žiadal, aby o kasačnej sťažnosti rozhodoval veľký senát. Takýto nedostatok v prijatých záveroch súdu predstavuje podstatnú vadu konania, ktorá zakladá kasačný dôvod v zmysle § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, keďže Krajský súd v Trenčíne rozhodol podľa žalovaného na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

44. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil prvostupňovému súdu na ďalšie konanie alebo, aby napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

45. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Konanie na kasačnom súde

46. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP), oprávnenou osobou na jej podanie (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

47. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku správneho súdu konštatuje, že zdôvodnenie napadnutého rozsudku správneho súdu, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného, je uvedené v bode 42 rozsudku. V tomto bode správny súd konštatoval, že žalovaný uviedol konkrétne výsledky dokazovania, ale nie s odkazom na konkrétne dôkazy, ďalej neuviedol v dôvodoch rozhodnutia žiadne skutočnosti preukazujúce, že sa jednalo o podvod a nevysporiadal sa a nezdôvodnil či žalobca vykonal všetky, z jeho strany možné opatrenia, ktoré bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať na zabránenie účasti žalobcu na podvode.

48. Kasačný súd konštatuje, že ostatné časti zdôvodnenia rozsudku krajského súdu od bodu 35, okrem bodu 42, opisujú skutkový stav, poukazujú na iné rozhodnutia krajského súdu, rozhodovaciu činnosť najvyššieho súdu a súdneho dvora.

49. Kasačný súd konštatuje, že zdôvodnenie zrušenia rozhodnutia žalovaného bolo správnym súdom vymedzené výlučne v bode 42 rozsudku. Toto vymedzenie zdôvodnenia rozsudku správneho súdu však považuje kasačný súd za všeobecné, nekonkrétne, neodkazujúce na konkrétne časti rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu a bez vyhodnotenia konkrétnej časti - zdôvodnenia rozhodnutia žalovaného, hodnotenej vo vzájomnej súvislosti a v kontexte rozhodnutia. Správny súd dospel k záveru, že v uvedených intenciách, vymedzených v bode 42 rozsudku, považoval rozhodnutie žalovaného za nedostatočne zdôvodnené, keď dôvod zrušenia videl v aplikácii § 191 ods. 1 písm. d/ SSP.

50. Kasačný súd sa oboznámil s predloženým administratívnym spisom ako aj rozhodnutiami žalovaného a prvostupňového správneho orgánu a bez ohľadu na rozsah písomného vyhotovenia správnych rozhodnutí a rozsah predloženého kompletného administratívneho spisu, ktorý obsahuje, okrem protokolu o kontrole, aj listiny preukazujúce rozsah vykonaného dokazovania správnym orgánom vo veci, konštatuje, že rozhodnutie žalovaného, jeho obsah a zákonnosť bolo potrebné vyhodnocovať vo väzbe na rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu (keď rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu tvoria jeden celok), vzhľadom na rozsah týchto

rozhodnutí, ktoré podrobne, detailne rozoberajú, hodnotia a vyhodnocujú posudzované faktúry k uplatnenému nároku žalobcu na odpočet DPH z hľadiska vykonaných dôkazov, tak zo strany správnych orgánov, ako aj predložených žalobcom a vyhodnocujú vykonané dôkazy vo vzájomnej súvislosti. Kasačný súd uvádza, že rozsudok správneho súdu a jeho zdôvodnenie v bode 42 je neurčité, nepreskúmateľné, keď kasačnému súdu nie je zrejmé, ktoré konkrétne časti rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu správny súd vyhodnocoval a vyhodnotil ako všeobecné a nedostatočne zdôvodnené, keď závery správnych orgánov vyjadrené vo výroku rozhodnutia žalovaného v spojení s výrokom prvostupňového správneho orgánu a dôvody týchto rozhodnutí, vychádzajú z rozsiahlych skutkových zistení, z rozsiahlej konštatácie vyjadrenej v napadnutom rozhodnutí žalovaného, ktorá je konkrétna, preto kasačný súd názor správneho súdu o všeobecnosti, teda aj o neurčitosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a aj rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu a jeho nedostatočného odôvodnenia, považoval, vzhľadom na dôvody rozsudku správneho súdu, za predčasný.

51. Právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia je súčasťou práva na spravodlivé prejednanie vecí, ktoré je spolu právom na prístup k súdu, právom na nezávislý a nestranný súd, právom na verejnosť konania a rozhodnutia, a právom na rozhodnutie v primeranej lehote súčasťou práva na spravodlivý proces. Rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu. Aj keď nie je nevyhnutné, aby sa súd vysporiadal s úplne všetkými argumentmi účastníkov, vyjadrenie, ktoré bolo akceptované a malo rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnené jasne a nepochybné.

52. Ustanovenia § 133 SSP a nasl. je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu, v zmysle článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dôvody, na základe ktorých je založené. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa článku 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 (k tomu pozri bližšie uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 3. júla 2003, sp.zn. IV.ÚS 115/03). Túto požiadavku zvyrazňuje vo svojej judikatúre aj Európsky súd pre ľudské práva, ktorý v tejto súvislosti najmä uvádza: „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad.“ Európsky súd pre ľudské práva ale súčasne tiež pripomína, že právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci (porovnaj napr. rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 9. decembra 1994, č. sťažnosť 18390/91 a rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Hiro Balani proti Španielsku z 9. decembra 1994, sťažnosť č. 18064/91).

53. Právo na spravodlivý proces je jedným zo základných ľudských práv a do obsahu tohto práva patrí viacero samostatných subjektívnych práv a princípov. Podstatou tohto práva je možnosť fyzických a právnických osôb domáhať sa svojich práv na nezávislom a nestrannom súde a v konaní pred ním využívať všetky právne inštitúty a záruky poskytované právnym poriadkom. Z práva na spravodlivý proces ale pre procesnú stranu nevyplýva jej právo na to, aby sa všeobecný súd stotožnil s jej právnymi názormi a predstavami, preberal a riadil sa ňou predpokladaným výkladom všeobecne záväzných predpisov, rozhodol v súlade s jej vôľou a požiadavkami, ale ani právo vyjadrovať sa k spôsobu hodnotenia ňou navrhnutých dôkazov súdom a dožadovať sa ňou navrhnutého spôsobu hodnotenia

vykonávaných dôkazov, o čom poukazujú aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. IV.ÚS 252/04, I.ÚS 50/04, II.ÚS3/97, ÚS 251/03.

54. Kasačný súd poukazuje, že ku dôkaznému bremenu, zneužitiu práva a skutočnosti, ktoré zistili správne orgány a považovali za preukázanie účasti žalobcu na podvode, sa vyjadril žalovaný vo svojom rozhodnutí v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu, jeho závery odkazujú na konkrétne skutkové zistenia, zistené na základe vykonaných dôkazov. Z rozhodnutia žalovaného vyplýva záver, prečo podľa neho žalobca nerealizoval všetky kroky k tomu, aby zabránil účasti žalobcu na podvode. Toto zdôvodnenie je najmä na strane 22 a nasl., vo väzbe na kontext ostatných dôvodov rozhodnutia žalovaného a obsah prvostupňového rozhodnutia.

55. Bolo preto povinnosťou správneho súdu, konkrétne závery vyjadrené v rozhodnutí žalovaného, v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu, v kontexte žalobných námietok žalobcu vyhodnotiť, a to vo väzbe na obsah celého administratívneho spisu, skutkových zistení, ktoré boli podkladom pre rozhodovanie správnych orgánov. V tomto smere bolo potrebné vyhodnotiť postavenie a súčinnosť žalobcu v daňovom konaní, jeho obranu, dôkaznú aktivitu, ako aj celkovú „aktivitu“ daňového subjektu, v ktorého záujme je a bolo preukázať všetky relevantné skutočnosti preukazujúce zákonný nárok na uplatnenie odpočtu DPH.

56. Kasačný súd zdôrazňuje, že povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje odpočet DPH z faktúr, z konkrétnej obchodnej transakcie, je zabezpečiť si všetky dostupné a relevantné podklady preukazujúce existenciu obchodného vzťahu, jeho realnosť a doklady potrebné k preukázaniu všetkých zákonných podmienok na uplatnenie odpočtu DPH z obchodnej transakcie, a to, podľa názoru kasačného súdu, najlepšie pred uplatnením nároku na odpočet DPH, práve vzhľadom na „prísnosť“ právnej úpravy nároku na odpočet DPH, ktorá je každému daňovému subjektu zrejماً pred realizáciou obchodného prípadu, z ktorého v budúcnosti bude uplatňovať alebo môže uplatňovať nárok na odpočet DPH. Vzhľadom na striktnú zákonnú úpravu odpočtu DPH je v záujme každého daňového subjektu preveriť si, pred vznikom a reálnym uskutočnením obchodnej transakcie, všetky „signály“, indície, ktoré sa dostanú do sféry jeho pôsobnosti, a ktoré môžu v danom časovom období naznačovať určité, i keď neoverené, nepodložené fakty, signalizujúce alebo nevylučujúce možnú budúcu problematickosť pripravovanej, uzatváranej, realizovanej obchodnej transakcie, z pohľadu budúceho uplatnenia odpočtu DPH daňovým subjektom, a to bez ohľadu na to či takto zistené skutočnosti v čase obchodnej transakcie, v čase jej prípravy, spochybnili alebo majú dôkaznú silu v danom čase spochybniť obchodnú transakciu daňového subjektu. Kasačný súd poukazuje na potrebu daňového subjektu postupovať s príslušnou odbornou starostlivosťou pri príprave, realizácii a vykonaní obchodnej transakcie, ktorá môže byť posudzovaná, z hľadiska nárokov daňového subjektu na odpočet DPH. Zodpovedný daňový subjekt skutočnosti týkajúce sa obchodu, zisťuje a hlavne preveruje pred a v čase obchodného vzťahu, relevantnosť obchodných partnerov, prípadne obchodného reťazca partnerov, a to nielen pri každom negatívnom signáli obchodnej transakcie, ktorá sa v momente získania tejto indície, signálu „nejaví“ ako rozhodujúca, určujúca a relevantná a nie až v čase uplatnenia odpočtu DPH voči štátu. Len takýmto precíznym a z pohľadu „kontroly“ skutkových okolností vecí, konkrétnym zodpovedným prístupom, môže daný subjekt správcovi dane preukázať, že nebol a vzhľadom na všetky okolnosti vecí, nemohol byť súčasťou podvodného konania alebo zneužitia práva. Tento záver kasačného súdu je súladný aj s názorom ESD vo veci Teleos plc. A spol. (C-409/04), ESD v spojených veciach Mahagéhen kft a Peter Dávid č. C-80/11 a C-142/11 a s názorom Najvyššieho súdu SR vyjadreným v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/32/2012 zo dňa 27.11.2012. Len takýto zodpovedný prístup daňového subjektu môže byť východiskom pre uplatnenie jeho účinnej obrany spočívajúcej v tvrdení, že sa na podvode alebo zneužití práva nepodieľal.

57. Kasačný súd dáva do pozornosti správne mu súdu aj účastníkom stanovisko prijaté na zasadnutí dňa 17.06.2020 správneho kolégia Najvyššieho súdu SR, Snj 10/2020, judikát č. 3 (rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp.zn. 3Sžfk/9/2019 zo dňa 10.12.2019).

58. Kasačný súd dospel k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu nezodpovedá právu

účastníkov konania na spravodlivý proces, preto kasačný súd postupoval podľa § 462 ods. 1 SSP, rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP. V ďalšom konaní bude správny súd povinný vysporiadať sa v dôvodoch rozsudku so všetkými žalobnými bodmi a svoje rozhodnutie riadne zdôvodniť.

59. O náhrade trov kasačného konania rozhodne správny súd v novom rozhodnutí s poukazom na § 467 ods. 3 SSP.

60. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednomyseľne pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.