

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 10Sžfk/4/2021  
Identifikačné číslo spisu: 4019200435  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4019200435.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudkýň Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa), v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): Ing. Pavel Pilinský - PILIMEX so sídlom Z. Nejedlého 1718/20, 934 01 Levice, IČO: 41 774 523, právne zast. JUDr. Vlastimil Petřek, PhD. so sídlom Námestie sv. Egídia 6/11, 058 01 Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101378315/2019 zo dňa 6. júna 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/94/2019-85 zo dňa 10. júna 2020, takto

### r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### O d ô v o d n e n i e

#### I. Pribeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, z ktorej vyhotovil protokol č. 101630380/2016 zo dňa 15. januára 2016. Správca dane preveroval splnenie podmienok pre uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) žalobcu z dodania tovaru (husacie perie) od spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o., ktorý mal následne žalobca dodať spoločnosti KŠP, s.r.o. Správca dane mal za to, že žalobca jednoznačne nepreukázal nárok na odpočítanie dane, čím si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť. V danom prípade sa nejednalo o dodanie tovaru v tuzemsku a žalobcovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ale na základe vystavenia faktúr v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH.

2. Správca dane rozhodnutím č. 103138545/2016 zo dňa 13. mája 2016, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel na DPH v sume 77.008,80 EUR, za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2014. Žalovaný rozhodnutím č. 103785363/2016

zo dňa 24. augusta 2016 predmetné rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, z dôvodu potreby doplnenia dokazovania.

3. Po vrátení veci na ďalšie konanie správca dane rozhodnutím č. 104355901/2016 zo dňa 24. novembra 2016 opätovne žalobcovi vyrubil rozdiel na DPH v sume 77.008,80 EUR, za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2014. Predmetné rozhodnutie žalovaný rozhodnutím č. 100397152/2017 zo dňa 6. marca 2017 potvrdil. Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“) rozsudkom sp. zn. 11S/78/2017 zo dňa 14. februára 2018 obe rozhodnutia zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Správny súd mal za to, že v danej veci nebolo vykonané dostatočné dokazovanie a nariadil daňovým orgánom doplnenie dokazovania výsluchom svedka W. I. a doplnenie kópie listín, resp. dokladov z daňových kontrol spoločností HELEX HOLDING s.r.o. a LANDIS SK s.r.o., na ktoré správca dane poukazoval.

4. Po vrátení veci na ďalšie konanie správca dane doplnil dokazovanie podaním žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, za účelom vypočítania svedka a kópiou Zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 24. septembra 2014, na ktorej sa zúčastnil svedok W. I., konateľ spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. Následne na ústnom pojednávaní dňa 10. januára 2019 správca dane oboznámil žalobcu si svojimi zisteniami, pričom mu dal k nahliadnutiu úradné záznamy zo spisových materiálov spoločností HELEX HOLDING s.r.o. a LANDIS SK s.r.o. Rozhodnutím č. 100319460/2019 zo dňa 28. januára 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) správca dane opätovne vyrubil žalobcovi rozdiel na DPH v sume 77.008,80 EUR, za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2014. Správca dane neuznal žalobcovi odpočet DPH z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 a § 51 písm. a) zákona o DPH, pretože právo na odpočítanie dane vzniká platiteľovi v deň, keď pri tovare vznikla daňová povinnosť.

5. Žalovaný rozhodnutím č. 101378315/2019 zo dňa 6. júna 2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Poukázal na to, že predloženie faktúr je len jednou z podmienok pre uznanie odpočtu DPH, ale nie je tým preukázaná realita dodania tovaru. Žalobca nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy preukazujúce dodanie tovaru. Správca dane preveroval reťazový obchod medzi spoločnosťami AXINET, HELEX a žalobcom, pričom zistil, že spoločnosť AXINET predmetný tovar spoločnosti HELEX nedodala a tá ho následne nemohla dodať žalobcovi. Spoločnosť AXINET je nekontaktná, zanikla v dôsledku zlúčenia s inou spoločnosťou a na výzvy správcu dane nereagovala. Vo vzťahu k výpovedi svedka W. I. žalovaný poukázal na to, že svedok sa síce vyjadril k zdaniteľným plneniam, avšak svoje tvrdenia nepreukázal relevantnými dôkazmi. Žalovaný poukázal aj na odpoveď na žiadosť o MVI, z ktorej vyplynulo, že účelom obchodného reťazca bolo neoprávnené nadobudnutie výhody pre daňovníkov. Vo vzťahu k namietanej účasti žalobcu na výsluchu svedka žalovaný uviedol, že predmetné vypočítanie sa neuskutočnilo z dôvodu, že svedok odmietol vypovedať. Svedok zaslal len vyjadrenie, s ktorým bol žalobca oboznámený.

## II.

### Priebeh súdneho konania

6. Žalobca sa správnou žalobou domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia, v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie.

7. Žalobca namietal nepreskúmateľnosť prvostupňového rozhodnutia. Poukázal na to, že prvostupňové rozhodnutie je v podstate identické s predchádzajúcimi rozhodnutiami správcu dane, pričom je doplnené len o vyjadrenie maďarskej daňovej správy k žiadosti o MVI. Z výsledkov dožiadania vyplynulo, že svedok, konateľ spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o., potvrdil okolnosti zdaniteľného obchodu, k čomu správca dane nezaujal žiaden postoj a žalovaný naň nedostatočne reagoval. Žalobca ďalej namietal nedostatočne zistený skutkový stav (v rozpore s § 24 ods. 2 daňového poriadku), pretože na jednej strane žalovaný uvádzal, že nemôže priznať odpočet dane z dôvodu, že konateľ dodávateľskej spoločnosti nepredložil žiadne dôkazy na podporu svojich tvrdení, pričom tento ich predložil v elektronickej forme maďarským orgánom a na návrh, aby si ich daňové orgány vyžiadali, znela odpoveď žalovaného, že ich nie je potrebné získavať, pretože aj tak nepreukážu realitu uskutočnených transakcií.

8. Žalobca poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-285/11 Bonik EOOD, C-354 Optigen, C-355/03 Fulcum Electronics a C-484/03 Bond House Systéme, ako i na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 7Sž/124/01 a 7Sž/131-137/01, z ktorých vyplýva záver, že skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia podieľa na plnení, ktoré je daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Ak mal žalovaný za to, že žalobca sa podieľal na daňovom

podvode, bolo jeho povinnosťou uvedené preukázať. Žalobca však naďalej trval na tom, že boli splnené hmotnoprávne podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, a teda tovar bol dodaný. Správne orgány, viazané právnym názorom správneho súdu, pristúpili k doplneniu dokazovania len formalisticky, pričom žalobca nebol upovedomený o výsluchu svedka maďarskou daňovou správou. O uskutočnení obchodu zároveň svedčí aj obhliadka skladovacích priestorov v obci Chotín, kde sa nachádzali vrecia s husím perím.

9. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe navrhol, aby správny súd žalobu zamietol. Vo vzťahu k jednotlivým tvrdeniam žalobcu uviedol, že hoci aj nejaký tovar existoval, išlo o dodanie tovaru vo vreciach, ktorý nebol konkrétnym spôsobom označený a bol neustále dodávaný vo viacerých obchodných reťazcoch, pričom nikdy nebol preukázaný konečný spotrebiteľ, ktorý ako posledný platí DPH. Správca dane zistil, že na neočíslovaných dodacích listoch nie je potvrdené prevzatie tovaru žalobcom. Rovnako predloženú fotodokumentáciu nebolo možné považovať za relevantný dôkaz, keďže nepreukazovala, že sa jednalo o konkrétny tovar. Žalobca nepriamo zodpovedá za svojich obchodných partnerov a znáša dôsledky konania dodávateľa, ktorý nevie preukázať skutočnosti tvrdené vo faktúrach. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2009.

10. K námietke žalobcu, že nebol maďarskou daňovou správou o vypočítaní svedka informovaný žalovaný uviedol, že správca dane nemôže zasahovať do kompetencií orgánov inej daňovej správy. Vypočítanie svedka sa neuskutočnilo z dôvodu, že odmietol vypovedať, a teda práva žalobcu neboli dotknuté. Svedok zaslal vyjadrenie (namiesto výpovede), s ktorým bol žalobca oboznámený. Čo sa týka unesenia dôkazného bremena, žalovaný zotrval na tom, že bolo povinnosťou žalobcu, aby preukázal nielen existenciu zdaniteľného plnenia, ale aj skutočné dodanie od dodávateľa. Záverom žalovaný poukázal na rozsudok správneho súdu sp. zn. 11S/21/2018, ktorým bola zamietnutá žaloba vo vzťahu k reťazcu ALFA-R, Landis a Helex, kde sa žalobca zúčastnil ako dodávateľ, resp. odberateľ.

### III.

#### Rozhodnutie správneho súdu

11. Správny súd rozsudkom č. k. 11S/94/2019-85 zo dňa 10. júna 2020 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobu zamietol.

12. Správny súd považoval vypočítanie svedka, ktorý má pobyt v Maďarskej republike, prostredníctvom MVI podľa nariadenia 904/2010/EU, za legitímny a zákonný. Správca dane doplnil do administratívneho spisu predvolania svedka W. I. na výsluch pri daňovej kontrole v spoločnosti LANDIS SK, s.r.o., z ktorých vyplýva, že si predvolania správcu dane v odbernej lehote svedok neprevzal. Aj z uvedeného dôvodu považoval správny súd takýto postup správcu dane za efektívny a hospodárny. Povinnosť upovedomiť daňový subjekt o výsluchu svedka vyplýva z daňového poriadku pre tunajšie finančné orgány. Svedok však mal byť vypočítaný maďarskou daňovou správou. Ako vyplýva z odpovede na MVI, maďarská daňová správa vykonala kontrolu plnenia daňových povinností u svedka W. I., ktorý odmietol vypovedať a zaslal len písomné vyjadrenie. Z uvedeného dôvodu nebolo možné v uvedenom postupe vzhliadnuť porušenie procesných práv žalobcu. Podstatnou skutočnosťou je, že žalobca bol dňa 10. januára 2019 oboznámený s obsahom odpovede na MVI. Správca dane oboznámil žalobcu i s doplnenými listinami k úradným záznamom o nahliadnutí do spisového materiálu daňového subjektu HELEX HOLDING s.r.o. (dodávateľa žalobcu) a LANDIS SK, s.r.o. Súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že správca dane doplnil dokazovanie, na ktoré ho zaviazal správny súd v zrušujúcom rozsudku formalisticky. Správcom dane bol rešpektovaný právny názor súdu uvedený v jeho pôvodnom rozsudku č. k. 11S/78/2017-56 zo dňa 14. februára 2018. Tvrdenie žalobcu, že pokiaľ by sa bol zúčastnil výsluchu svedka W. I., tak tento by nebol odmietol vypovedať, je len v rovine špekulácie a nie je zrejmé, ako a na základe čoho dospel žalobca k takémuto záveru. V tomto smere správny súd poukázal na to, že písomné vyjadrenie nemožno považovať v daňovom konaní za dôkaz. Ako dôkaz je možné použiť také listiny a výpovede svedkov, ktoré sú založené na overiteľných skutočnostiach. Písomné vyjadrenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz.

13. Správny súd mal za to, že § 49 ods. 1, 2 písm. a), ako i § 51 ods. 1, písm. a) zákona o DPH stanovuje hmotno-právne podmienky, na ktoré sa viaže nárok na odpočítanie DPH. Pokiaľ ide o

dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014.

14. Správny súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu, že zistenie skutkového stavu správcom dane bolo nedostačujúce pre riadne posúdenie veci. V tomto smere správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, toto doplnil po vrátení veci správnym súdom a to vyžiadanim listinných dokladov od žalobcu a jeho bezprostredného dodávateľa a preveril i ďalšie spoločnosti, nakoľko bolo nesporne preukázané, že s predmetným tovarom sa obchodovalo v obchodnom reťazci, ktorý správca dane riadne zistil a identifikoval, vychádzajúc z informácií získaných od subjektov tvoriacich jednotlivé články obchodného reťazca. Za danej dôkaznej situácie bol správny súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na DPH v zmysle § 19 zákona o DPH, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti súd poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/63/2011 a sp. zn. 2Sžf/4/2009, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 78/2011.

15. Správny súd v tejto súvislosti uviedol, že vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať v súlade s právom EÚ a Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú poukazoval i žalobca v podanej žalobe, napr. rozsudky v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03). Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor EÚ pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode - rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach, napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytnú dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočítania dane z pridanej hodnoty i preukázal (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobca neurobil, keď si napr. žiadnym spôsobom nepreveril pôvod tovaru.

16. Správny súd uzavrel, že bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi ním a deklarovaným dodávateľom bude spochybnené. Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft. a L. J.. C-80/11 a C-142/11). V predmetnej veci nebolo absolútne postačujúce predložiť iba formálne správne daňové doklady (najmä s ohľadom na zistenie správcu dane, že predmetný tovar bol v neustálom fakturačnom kolobehu), ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodných transakcií, čo zahŕňa aj preverenie dodávateľa, odberateľa a dopravcu. Práve z dôvodu ich nepreverení a neprijatia adekvátnych opatrení v deklarovaných obchodných vzťahoch sa, podľa názoru súdu, nemohol žalobca odvolávať na to, že vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi konal v dobrej viere, resp. že nevedel alebo nemohol vedieť, že konkrétne obchody sú súčasťou nejakého podvodného konania.

#### IV.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

17. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok správneho súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

18. Nesprávne právne posúdenie veci vidí sťažovateľ v tom, že správny súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že zistenie skutkového stavu správcom dane bolo nedostačujúce pre riadne posúdenie veci. Poukázal na závery rozsudku správneho súdu sp. zn. 11S/78/2017, podľa ktorých mal správca dane doplniť dokazovanie a vysporiadať sa so všetkými námietkami. Podľa sťažovateľa bolo porušené jeho právo na spravodlivý proces, keď v rámci výsluchu svedka maďarskou finančnou správou mu neboli vytvorené podmienky pre realizáciu procesných práv. V tomto smere poukázal na rozsudky NS SR sp. zn. 6Sžf/28/2011, 6Sžf/33/2012, 6Sžf/32/2012 a 6Sžf/34/2012. Bolo teda povinnosťou daňových orgánov upovedomiť žalobcu o mieste a čase vykonania výsluchu svedka, aby mal možnosť zúčastniť sa na tomto úkone a klásť svedkovi otázky bez ohľadu na to, či by svedok odmietol vypovedať. S odpoveďami na otázky položené svedkovi sa daňové orgány nijako nevysporiadali a túto úvahu za ne realizoval správny súd v bode 38 rozsudku. Odpovede na otázky, ktorými svedok potvrdil zdaniteľné obchody súd považoval za jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz a doklady predložené svedkom správny orgán odmietol pretože by nimi nebola preukázaná realnosť transakcií.

19. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom správneho súdu, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Z rozhodnutí daňových orgánov sa sťažovateľ nedozvedel, ako sa vysporiadali s vyjadrením svedka, ktorý potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov a predložil o tom maďarskému správcovi dane účtovné doklady. Sťažovateľ mal právo dozvedieť sa, aké dôvody viedli správne orgány k vydaniu nepriaznivého rozhodnutia.

20. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

## V.

### Posúdenie kasačného súdu

21. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 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, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

23. Kasačný súd sa pri posúdení predmetnej veci zaoberal dvoma sťažnostnými dôvodmi, a síce: (I) namietaným porušením práva na spravodlivý proces z dôvodu neoznámenia výsluchu svedka maďarskou daňovou správou a (II) namietaným nevysporiadaním sa s vyjadrením a dôkazmi, predloženými svedkom.

24. Vo vzťahu k tvrdeniu sťažovateľa, v zmysle ktorého bolo porušené jeho právo na spravodlivý proces, keď nemal možnosť zúčastniť sa na vypočutí svedka kasačný súd uvádza, že tak, ako už aj správny súd uviedol v bode 33. odôvodnenia rozsudku, vypočutie svedka prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií predstavuje zákonný a legitímny postup. Účelom nariadenia č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty je zabezpečenie výmeny informácií medzi príslušnými orgánmi členských štátov EÚ. Uvedené nariadenie upravuje spoluprácu medzi administratívnymi orgánmi členských štátov, avšak na žiadnom

mieste neustanovuje povinnosť dožiadaného orgánu, aby zabezpečil účasť daňového subjektu na dožiadanom úkone, v tomto prípade na výsluchu svedka.

25. V tomto smere kasačný súd poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 607/2021, kde bolo konštatované, že: „pokiaľ ide o námietku sťažovateľa, že mu nebolo umožnené zúčastniť sa výsluchu svedka pred dožiadaným daňovým orgánom v Maďarsku, čím mu bolo odňaté jeho zákonné právo klásť svedkovi otázky, ústavný súd musí konštatovať, že táto námietka je neopodstatnená. Správca dane je pri výkone svojich právomoci v zásade limitovaný územným prvkom, t.j. neprináleží mu realizovať svoju právomoc vykonávať dôkazy v zahraničí (s výnimkou, ak to umožňuje medzinárodná norma) - nie je preto pochybením slovenského správcu dane, ak sa daňový subjekt nemohol zúčastniť úkonu pred zahraničným daňovým orgánom. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že je v plnej kompetencii dožiadaného zahraničného orgánu, akým procesným spôsobom v zmysle svojich vnútroštátnych postupov zabezpečí administratívne vyšetrenie potrebné na získanie požadovaných informácií na účely odpovede na žiadosť v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktorá sa realizuje v režime nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie v oblasti DPH“).“

26. Vo vzťahu k rozhodnutiam Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 6Sžf/28/2011, 6Sžf/33/2012, 6Sžf/32/2012 a 6Sžf/34/2012), na ktoré sťažovateľ poukazoval kasačný súd uvádza, že tieto rozhodnutia sa týkali primárne situácie, kedy správca dane vykonával jednotlivé úkony v zmysle § 24 ods. 6 daňového poriadku a nie situácie, kedy správca dane podal žiadosť o MVI inému členskému štátu. Z uvedeného dôvodu predmetné rozhodnutia nie je možné na danú vec aplikovať.

27. Pokiaľ ide o námietku, týkajúcu sa nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia, kasačný súd nevhliadol žiaden relevantný dôvod, pre ktorý by bolo možné konštatovať, že správny súd sa s námietkami sťažovateľa nevysporiadal. Z odôvodnenia rozsudku správneho súdu je zrejmé, aké dôvody viedli súd k zamietnutiu žaloby. Vykonané dokazovanie a vyhodnotenie dôkazov zodpovedá zásadám logického myslenia. Žalobca nesplnil druhú zákonnú podmienku vzniku práva na odpočítanie dane, ustanovenú v § 49 ods. 1 zákona o DPH, keď nepreukázal, že dodávateľovi - spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH z titulu dodania tovaru žalobcovi, čím nebola naplnená ani podstata - predmet dane z pridanej hodnoty.

28. Bez ohľadu na skutočnosti uvedené vyššie, správny súd je možné vytknúť, že na jednej strane konštatoval nesplnenie hmotnoprávných podmienok pre uznanie nároku na odpočet a na druhej strane vec posudzoval aj z aspektu podvodného konania v zmysle konštantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ. Kasačný súd prízvukuje, že nie je možné pri právnom posúdení kumulovať nesplnenie hmotnoprávných podmienok s daňovým podvodom. Ak teda správny súd konštatoval, že neboli splnené hmotno-právne podmienky, neexistovalo opodstatnenie pri právnom posudzovaní predmetnej veci zaoberať sa podvodným konaním. Posudzujúc splnenie hmotno-právných podmienok na odpočítanie dane kasačný súd uvádza, že v predmetnom prípade bola sporná samotná existencia materiálneho plnenia, t. j. dodanie tovaru, nakoľko orgánmi finančnej správy bolo spochybnené, že k plneniu došlo (materiálna neexistencia zdaniteľného plnenia). Správny súd zhodne s orgánmi finančnej správy uzavrel, že bolo preukázané, že v predmetnom prípade zjavne nedošlo k reálnemu dodaniu tovaru, čo je základná podmienka pre uplatnenie odpočítania dane v zmysle zákona o DPH (§ 19 ods. 2).

29. Čo sa týka samotnej svedeckej výpovede a predložených dôkazov zo strany svedka, s týmito sa správny súd vysporiadal v bodoch 32., 33. a 38. odôvodnenia napadnutého rozsudku, kde jasne uviedol skutkové závery, t. j. že svedok odmietol vypovedať a zaslal len písomné vyjadrenie, s čím bol sťažovateľ oboznámený. Rovnako bol sťažovateľ oboznámený aj s doplnenými listinami k úradným záznamom o nahliadnutí do spisového materiálu daňového subjektu HELEX HOLDING s.r.o. (dodávateľa žalobcu) a LANDIS SK, s.r.o. Nie je teda možné prisvedčiť záverom sťažovateľa, podľa ktorých sa daňové orgány nezaoberali vyjadreniami svedka a ním predloženými dôkazmi. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí (str. 11) uviedol, že svedok síce potvrdil uskutočnenie obchodu, avšak svoje tvrdenia nepreukázal relevantnými dôkazmi.

30. Kasačný súd dáva do pozornosti aj rozsudky sp. zn. 6Sžfk/54/2020 a 5Sžfk/51/2020, týkajúce sa ďalšieho subjektu v rovnakom obchodnom reťazci, akého sa zúčastnil sťažovateľ. Aj v týchto prípadoch dospel kasačný súd k rovnakému záveru, ako v danej veci.

## Záver

31. Kasačný súd, poukazujúc na vyššie uvedené konštatuje, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, svoje závery formuloval zrozumiteľne a presvedčivo, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol také relevantné skutočnosti, ktorými spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. Dospel preto k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietnuť.

32. O náhrade trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že sťažovateľovi ich náhradu podľa § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada zo zákona nevyplýva.

33. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.