

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/52/2020  
Identifikačné číslo spisu: 6019200336  
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:6019200336.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: MTM-Zlieváreň s.r.o., so sídlom Lieskovská cesta 4743, 960 01 Zvolen, IČO: 36 635 529, právne zastúpený: Advokátska kancelária UHAĽ s.r.o., so sídlom Štefana Moyzesa 9877/43, 960 01 Zvolen, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100484330/2019 zo dňa 20.02.2019, č. 100484906/2019 zo dňa 20.02.2019, č. 100485386/2019 zo dňa 20.02.2019, č. 100484114/2019 zo dňa 20.02.2019, č. 100485098/2019 zo dňa 20.02.2019, č. 100484649/2019 zo dňa 20.02.2019 a č. 100485291/2019 zo dňa 20.02.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k.: 24S/113/2019-94 zo dňa 18.12.2019, takto

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

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Žalobcovi sa p r i z n á v a právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Konanie na správnom súde

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 24S/113/2019-94 zo dňa 18.12.2019 (ďalej ako „napadnutý rozsudok“) rozhodol, že zrušuje rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100484330/2019, 100484906/2019, 100485386/2019, 100484114/2019, 100485098/2019, 100484649/2019, 100485291/2019 zo dňa 20.02.2019 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutia“), pretože sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. d/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej ako „SSP“) a vec mu vracia na ďalšie konanie. Zároveň krajský súd rozhodol o tom, že žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy konania v celom rozsahu vo výške, aká bude vyčíslená v uznesení súdu.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že uznesením 24S/113/2019-81 zo dňa 26.11.2019 spojil na spoločné konanie veci, ktoré začali pod sp. zn. 24S/113/2019, 24S/114/2019, 24S/115/2019, 24S/116/2019, 23S/130/2019, 23S/131/2019 a 23S/132/2019 pod spoločnú sp. zn. 24S/113/2019.

3. Správny súd mal za to, že žalovaný sa vo svojom rozhodnutí nedostatočne vysporiadal s námietkami, ktorými žalobca poukázal na nepreskúmateľnosť odôvodnenia rozhodnutia správcu dane vo vzťahu k prekročeniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly z dôvodu nedôvodného prerušenia daňovej kontroly. Žalovaný síce argumentoval žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií, ktoré boli zaslané do iných štátov Európskej únie, pričom uviedol, že posledná odpoveď na žiadosť bola doručená dňa 18.09.2017, avšak neuvádzal a nevysporiadal sa so skutočnosťami, ktoré boli týmito medzinárodnými žiadosťami o výmenu informácií žiadané vo vzťahu k preukázaniu zdaniteľných plnení. Správny orgán sa musí vysporiadať vo svojom rozhodnutí s námietkami, ktoré smerujú k tomu, že kontrolovaný subjekt, žalobca, považuje postup správcu dane za neefektívny a nadbytočný, pričom za jeho dôsledok považuje neúmerne predlžovanie daňovej kontroly, ktorá nedôvodne zaťažovala daňový subjekt žalobcu. Zároveň je táto skutočnosť o to dôležitejšia, aby bolo predmetné rozhodnutie v danej časti preskúmateľné, nakoľko dĺžka trvania 2 roky a 6 mesiacov od začiatku daňovej kontroly do jej skončenia bola skutočne z pohľadu správneho súdu neprimerane dlhá a musí byť zrejmé, aké dôkazné prostriedky, resp. aké skutočnosti správca dane medzinárodnou výmenou informácií overoval, bez ktorých by nemohol daňovú kontrolu ukončiť. Zároveň mal správny súd za to, že len samotné preukazovanie o nekontaktosti zahraničných odberateľov, resp. nemožnosti ich kontaktovania, nemôže byť jediným dôvodom na neuznanie predmetného zdaniteľného plnenia. Správca dane sa vo svojom rozhodnutí musí obšírne vysporiadať a vyhodnotiť zistené skutočnosti, nielen opisom zistených skutočností, ale aj samotným vyhodnotením dôkazu ako takého.

4. Z obsahu rozhodnutí daňových orgánov bolo zrejmé, že u správcu dane vznikli pochybnosti z dôvodu preverovania žalobcovho dodávateľa, na ktorú skutočnosť žalobca ako daňový subjekt nemá vplyv. Žalobca ako daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečiť dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená. Existencia účtových dokladov na strane dodávateľov, resp. subdodávateľov je vecou týchto daňových subjektov a jej absencia alebo neúplnosť nemôže byť pričítaná v neprospech žalobcu (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžfk/2/2017 z 18.09.2017), môže však byť však zohľadnená vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi.

5. Krajský súd konštatoval, že v prípade ak žalovaný svoje rozhodnutie postavil na tvrdení, že v danom prípade bol preukázaný „fiktívny“ obchod medzi dodávateľom a žalobcom, bolo nutné sa vysporiadať s otázkou existencie tovaru a zrozumiteľne a teda preskúmateľne uviesť dôkazy, ktoré preukazujú, že tovar buď nebol dodaný tak ako je deklarované, alebo že došlo k dodaniu iného tovaru. V takomto prípade však mal správny súd za to, že správca dane aj žalovaný musí úvahu o pôvode tovaru priamo a preskúmateľne uviesť vo svojich rozhodnutiach.

6. Zároveň bol správny súd toho názoru, že ak žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol, že tovar dodaný spoločnosťou SIVESPOL, s.r.o. žalobcovi nebol nadobudnutý od spoločnosti MIRMAJ s.r.o. a AVE-JA s.r.o. a zároveň žalobca túto skutočnosť namietol aj v podanom odvolaní, musí žalovaný vo svojom rozhodnutí jednoznačne a zrozumiteľne uviesť, prečo z dôkaznej situácie vyplýva, že nejde o deklarováný tovar. Len samotná skutočnosť, že dodávateľ tovar nenadobudol od svojho subdodávateľa ešte jednoznačne nepreukazuje, že tovar dodaný nebol.

7. Správny súd ďalej argumentoval, že v prípade, ak nie je možné preukázať, kde skončil dodaný tovar, ktorého existencia na základe dokladov, ktoré boli predložené žalobcom nebola spochybnená, ešte sama o sebe nedokazuje, že tovar nebol dodaný. Nekontaktosť zahraničného odberateľa nie je dôkazom skutočnosti, že k dodaniu tovaru nedošlo a v takomto prípade dôkazné bremeno leží na pleciach správcu dane, resp. žalovaného. Z napadnutého rozhodnutia bez zbytočných opisov skutkového stavu musí byť zrejmé, prečo žalovaný neuznáva nárok na odpočet DPH. Za účelom preskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia musí byť z jeho obsahu zrejmé vyhodnotenie formálnych

dôkazov vo svetle reálne neuskutočnených obchodov. Opis skutkového stavu veci nie je vyhodnotením dôkazu. Ak je žalovanému zrejmé z vykonaného dokazovania, že došlo k utajeniu skutočného subdodávateľa, resp. skutočného odberateľa, tak z vyhodnotenia dôkazov musí vyplývať, že k takémuto zastieraniu zo strany žalobcu došlo. Len samotné konštatovanie spolu s odkazom na príslušnú judikatúru samo o sebe takýmto vyhodnotením dôkazu nie je. O to závažnejšie predmetné pochybenie vyznieva v napadnutom rozhodnutí, kde žalobca navrhoval vykonanie ďalších dôkazov a žalovaný len stroho v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že takto navrhnuté dôkazy nepovažuje za potrebné vykonať, nakoľko by neovplyvnili závery, ktoré boli vyvedené na základe kontrolných zistení, ako aj podporných dôkazov.

8. Skutočnosť konštatovaná v rozhodnutí, že konateľ žalobcu M. O. vedel, resp. mohol vedieť, že predmetnými faktúrami bol realizovaný fiktívny obchod založený z fiktívnych plnení nevyplývala z odôvodnenia predmetného rozhodnutia spôsobom, ktorý to preukazujú. Opísané skutočnosti preukazovali len fiktívne nadobudnutie, resp. nepreukázanie nadobudnutia tovaru v subdodávateľských reťazcoch AVE-JA s.r.o., MIRMAJ s.r.o., SIVESPOL, s.r.o., avšak správca dane a žalovaný nedostatočne vyhodnotili skutočnosti týkajúce sa vedomosti žalobcu o týchto fiktívnych prevodoch.

9. Rovnako preukázanie skutočnosti, že žalobca ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov. Dôkazné bremeno je spojené so zodpovednosťou za vznik dôkaznej núdze ohľadne preukázania tvrdených skutočností.

10. Podľa správneho súdu sa žalovaný nesprávne vysporiadal s namietanými skutočnosťami tvrdenými žalobcom v podanom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, nedostatočne reagoval na jeho návrhy na doplnenie dokazovania, pričom neuviedol preskúmateľným spôsobom, prečo ich nevykonával, resp. prečo ich vyhodnotil ako dôkazy, ktoré by neboli spôsobilé preukázať zmenu zistených skutočností. Navyiac, nedostatočne odôvodnil správnu úvahu pri hodnotení dôkazov vo vzťahu k existencii tovaru a vedomosti žalobcu o tvrdených skutočnostiach. Krajský súd sa stotožnil so žalobcom aj v tom, že v rozhodnutí absentujú jeho vlastné závery.

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

11. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej ako „sťažovateľ“) riadne a včas kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

12. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd nezohľadnil relevantné zistenia sťažovateľa a ustanovenia zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Daňový poriadok“) v nadväznosti na zákon o DPH. Zotrval na správnosti a zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia a replikoval meritórne stanovisko v zmysle, že v konaní došlo k dostatočnému zdôvodneniu a preukázaniu, že v predmetných obchodných prípadoch nedošlo k zdaniteľným obchodom tak, ako to tvrdil žalobca.

13. Sťažovateľ deklaroval, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou na faktúre uvedenej. V tomto kontexte sťažovateľ uznal, že daňový subjekt nezodpovedá za správanie jeho obchodných partnerov, mal by však mať vedomosť o tom, či partner, s ktorým obchodný vzťah je funkčný a či riadne uskutočňuje podnikateľskú činnosť (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 2Sžf/40/2011).

14. Ďalšia argumentácia sťažovateľa (fakticky najrozsiahlejšia) sa týkala formálnych a materiálnych predpokladov, ktoré musia byť splnené na to, aby daňový subjekt mohol vo veci uplatniť odpočítanie

DPH, pričom sťažovateľ v tomto zmysle odkazoval na rozhodovaciu činnosť súdnych autorít. Odkazom na tieto predpoklady, poukazoval na vybrané otázky týkajúce sa dokazovania a preukazovania relevantných skutočností s tým spojených (otázky dôkazného bremena, ďalej skutočnosť, že existencia daňových dokladov nie je dôkazom o plnení a pod.).

15. Dôvodil, že v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil. V predmetnom prípade prevzal dokazovanie správca dane a zaobstaral si dôkazy, z ktorých bol oprávnený prijať právny záver uvedený vo výroku napadnutého rozhodnutia. Správca dane postupoval tiež v súlade s uznesením Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 401/09-17, preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, preto možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a dostatočne zistil skutkový stav pre prijatie záverov uvedených v prvostupňovom rozhodnutí.

16. Sťažovateľ ďalej uviedol, že správca dane pri daňovej kontrole preveroval doklady vystavené deklarovateľom, a teda daňová kontrola bola zameraná nielen na obsahovú stránku faktúr podľa zákona o dani z pridanej hodnoty, ale predovšetkým bola zameraná na skutkový stav veci, na realitu vecného plnenia vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na vyššie uvedené skutočnosti a predovšetkým, či došlo ku skutočnému zdaniteľnému obchodu v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty na základe oprávnenosti, hodnovernosti a preukázateľnosti dodania tovaru a následného práva na odpočet dane z pridanej hodnoty. Preto neobstojí námietka žalobcu, že nemohol porušiť ustanovenia zákona o DPH, nakoľko hmotný podklad obchodu existuje a žalobca tiež disponuje riadnou faktúrou od dodávateľa - platiteľa DPH. Splnenie zákonných podmienok nie je viazané len na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný skutkový základ. Ak je nárok na uznanie odpočtu dane podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky pre uznanie nároku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom a dodávateľom deklarovateľom vo faktúre. Dôvodom neuznania odpočtu uplatneného žalobcom v prejednávanej veci bola práve skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie dodávateľom uvedeným na faktúre a žalobca svoje tvrdenie nepreukázal.

17. Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/31/2016 zo 17.10.2017 uviedol, že nie je v rozpore s právom EU požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napríklad C-409/04 Teleos a i. - citované v bode č. 43, ďalej sp. zn. C-499/10 Vlaamse Olicmaatschappij, tiež už citované rozsudky sp. zn. C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling). Pokiaľ sa žalobcovi ako daňovému subjektu nepreukáže podvodný úmysel, je hodnotenie skutkovej otázky, či mohol a mal vedieť, že sa prijatím určitého plnenia zúčastnil reťazca spoločností poznačeného daňovým podvodom, spojené so zisťovaním preventívnych a kontrolných opatrení, ktoré v rámci zachovania obozretnosti daňový subjekt prijal alebo mal prijať, aby zabránil svojej hoc aj nevedomej účasti na daňovom podvode. Uvedené žalobca nepreukázal, čím dôsledok takéhoto konania dopadne na neho.

18. Sťažovateľ tiež uviedol, že tak správca dane, ako aj on podrobne vo svojich rozhodnutiach popísali, prečo nebol tovar nadobudnutý od dodávateľov uvedených na faktúrach.

19. Z kontrolných zistení, ktoré sú podrobne opísané v rozhodnutiach správnych orgánov a tiež z podporných dôkazov získaných z Prezídia Policajného zboru na základe zápisníc o výsluchoch obvinených O. Z. a M. S. bolo dokázané, že p. S. zorganizoval celú sieť asociálov za účelom vyhotovovania faktúr na základe fiktívnych plnení pre spoločnosť SIVESPOL, s.r.o., o ktorej M. O. vedel alebo mohol vedieť, nakoľko bol jediným odberateľom tohto fiktívneho tovaru. Z týchto zistení nebolo možné prijať iný logický záver ako ten, že sa uvedený zdaniteľný obchod neuskutočnil tak, ako to deklaroval žalobca.

20. Napriek tomu, že konateľ spoločnosti SIVESPOL, s.r.o. k daňovej kontrole predložil dodávateľské a odberateľské faktúry, ako aj faktúry za prepravu, žiadnym vierohodným spôsobom ale nepreukázal, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia nákupu Al zliatiny od svojho dodávateľa AVE-JA s.r.o. aj reálne došlo. Preto potom nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane žiadnemu z nasledujúcich odberateľov na základe fakturácie toho istého tovaru v reťazci spoločností AVE-JA s.r.o. - SIVESPOL, s.r.o. - MTM-Zlievareň s.r.o. Významným dôkazom bola práve svedecká výpoveď U. Y. (bývalý konateľ AVE-JA s.r.o.).

21. Sťažovateľ záverom konštatoval, že jeho rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správcu dane má presvedčivo a dostatočne štruktúrované odôvodnenie, v ktorom sú uvedené všetky dôkazy, skutkový stav, dôvody a úvahy správcu dane, na základe ktorých pristúpil k nepriznaniu odpočítania dane.

22. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalobca podaním zo dňa 19.05.2020, ktorý ku kasačným bodom uplatneným sťažovateľom uviedol, že prevažná časť odôvodnenia kasačnej sťažnosti sa týka znášania dôkazného bremena a neviaže sa na okolnosti, pre ktoré krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného.

23. Žalobca ďalej argumentoval, že kasačná sťažnosť nie je dostatočne odôvodnená poukazujúc na § 440 ods. 2 SSP, keď pri dôvodoch kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ SSP je potrebné vymedziť aj to, v čom spočíva nesprávnosť právneho posúdenia veci krajským súdom.

24. V súvislosti s údajne dostatočným odôvodnením rozhodnutia sťažovateľa poukázal žalobca na to, že síce akceptuje jeho názor, že tento nie je povinný v rozhodnutí reagovať na všetky námietky žalobcu, uvedené však neznamená, že jeho rozhodnutie nemusí spĺňať kvalitatívne parametre kladené na takéto rozhodnutia v zmysle judikatúry (napr. Najvyšší súd Slovenskej republiky, sp.zn. 2Sžf/8/2016, príp. 8Sžf/57/2016). Žalobca opätovne poukázal na vágne vysporiadanie sa s jeho námietkami v rozhodnutí sťažovateľa a navrhol, aby kasačný súd podanú kasačnú sťažnosť odmietol ako neprípustnú pre nesplnenie podmienok podľa § 440 SSP, alebo aby ju zamietol ako nedôvodnú.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

25. Prejednávaná vec bola dňa 28.08.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 10S - sp. zn.: 10Sžfk/52/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia (pod pôvodnou spisovou značkou).

26. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) konajúci ako kasačný súd postupom podľa § 452 a nasl. SSP preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 SSP, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) (§ 137 SSP).

27. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/113/2019-94 zo dňa 18.12.2019, ktorým pre nepreskúmateľnosť zrušil 7 rozhodnutí žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

28. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH za zdaňovacie obdobie marec, máj, jún, júl, október, november a december 2014. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 100534735/2018 zo dňa 12.03.2018. Protokol spolu s výzvou na vyjadrenie k nemu bol žalobcovi doručený dňa 29.03.2018. Žalobca sa k protokolu z daňovej kontroly vyjadril v podaní, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 19.04.2018.

29. V následnom vyrubovacom konaní daňový úrad rozhodnutím č. 101377500/2018 zo dňa 17.07.2018 podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 71 334,55 eura na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2014. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100484330/2019 zo dňa 20.02.2019 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

30. Daňový úrad rozhodnutím č. 101377662/2018 zo dňa 17.07.2018 podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 67 021,39 eura na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2014. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100485098/2019 zo dňa 20.02.2019 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

31. Daňový úrad rozhodnutím č. 101377813/2018 zo dňa 17.07.2018 podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 123 967,10 eura na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2014. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100484906/2019 zo dňa 20.02.2019 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

32. Daňový úrad rozhodnutím č. 101377937/2018 zo dňa 17.07.2018 podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 116 664,33 eura na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2014. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100485386/2019 zo dňa 20.02.2019 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

33. Daňový úrad rozhodnutím č. 101378022/2018 zo dňa 17.07.2018 podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 69 546,16 eura na DPH za zdaňovacie obdobie október 2014. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100485291/2019 zo dňa 20.02.2019 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

34. Daňový úrad rozhodnutím č. 101378109/2018 zo dňa 17.07.2018 podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 56 988,03 eura na DPH za zdaňovacie obdobie november 2014. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100484114/2019 zo dňa 20.02.2019 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

35. Daňový úrad rozhodnutím č. 101378180/2018 zo dňa 17.07.2018 podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 69 582,22 eura na DPH za zdaňovacie obdobie december 2014. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100484649/2019 zo dňa 20.02.2019 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

36. Kasačný súd na tomto mieste odkazuje na stranu 2 až 12 napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorý špecifikoval jednotlivé dodávateľské faktúry, ktoré boli predmetom neuznania práva žalobcu na odpočítanie DPH.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

37. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

38. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

39. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

40. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

41. Podľa § 74 ods. 3 Daňového poriadku odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán vykonáva dokazovanie, je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania.

42. Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

43. Úlohou najvyššieho správneho súdu bolo posúdiť správnosť právnych záverov krajského súdu, ktorý po preskúmaní prvostupňových a druhostupňových správnych rozhodnutí dospel k záveru, že odôvodnenie rozhodnutí sťažovateľa, a to najmä v kontexte námietok žalobcu prezentovaných v priebehu odvolacieho konania, nie je dostatočné, ďalej, že tieto rozhodnutia sťažovateľa sú nepreskúmateľné, a preto ich bolo potrebné zrušiť a vec vrátiť sťažovateľovi na ďalšie konanie.

44. Kasačný súd má v danom prípade za to, že krajský súd postupoval v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu v obdobných veciach.

45. Zo súdneho registra kasačný súd zistil, že konanie za účasti rovnakých účastníkov konania, o rovnakom predmete kasačnej sťažnosti (vzťahujúcom sa len k iným zdaňovacím obdobiam) ako aj v znení totožných bodov správnej žaloby, bolo predmetom rozhodovania Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (pred 01.08.2021), ktorý rozhodol rozsudkami v konaniach napr. pod sp. zn. 2Sžfk/2/2020 zo dňa 23.03.2022, 5Sžfk/4/2020 zo dňa 24.02.2022, 6Sžfk/3/2020 zo dňa 29.11.2021, 1Sžfk/6/2020 zo dňa 23.02.2021, 1Sžfk/5/2020 zo dňa 23.02.2021, 8Sžfk/3/2020 zo dňa 25.11.2020, sp. zn. 8Sžfk/14/2020 zo dňa 30.09.2020 tak, že kasačné sťažnosti žalovaného zamietol.

46. V týchto rozhodnutiach kasačný súd konštatoval, že : „Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietať proti právnemu posúdeniu zo strany správneho súdu, pričom podstatnú časť kasačnej sťažnosti venoval opakovaniu svojich tvrdení z preskúmaného rozhodnutia, najmä zdôrazňoval existenciu dôkazného bremena daňového subjektu a opakoval známe formulácie z judikatúry vo vzťahu k tomu, že faktúra samotná nestačí na preukázanie práva na odpočítanie dane. V závere kasačnej sťažnosti tvrdil, že jeho rozhodnutie má presvedčivé a dostatočne štruktúrované odôvodnenie obsahujúce dôkazy, skutkový stav, dôvody a úvahy správcu dane.

47. Kasačný súd pri takto koncipovanej kasačnej sťažnosti s ohľadom na viazanosť sťažnostnými bodmi musí konštatovať, že sťažovateľ relevantne nespochybnil právne posúdenie správneho súdu. Ten totiž konštatoval nepreskúmateľnosť rozhodnutia a preto ani nevykonal meritórny prieskum. Kasačný súd síce videl v napadnutom rozsudku aj isté nepresnosti vo vzťahu k otázke, či právnym

súdom vymenované dôkazy už znamenajú unesenie dôkazného bremena daňového subjektu (platiteľa DPH) - ide o častý citát z už prekonanej judikatúry. Ale sťažovateľ sa v podstate zmysluplne nevyjadril k zisteniam správneho súdu o nedostatkoch v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia, pokiaľ ide o medzery v úvahách žalovaného či ich popise. Jedna veta, ktorou sťažovateľ tvrdil, že jeho rozhodnutie nepreskúmateľné nie je, nepochybne nenapĺňa požiadavky na formuláciu kasačnej sťažnosti.

48. Rovnako je nedostatočne vysvetlená úvaha, na základe ktorej by mal byť žalobca pripravený o možnosť odpočítania dane na základe potenciálnej vedomosti svojho konateľa o fiktívnosti obchodov medzi jeho dodávateľom a jeho subdodávateľmi. Zaiste to, že niekto je (jediným) odberateľom dodávateľa, ktorého obchodov so subdodávateľmi sa týkajú podozrenia alebo preukázané závery o podvodnom konaní vo vzťahu k dani, ešte nie je dostatočným dôkazom o tom, že takýto odberateľ vedel alebo musel vedieť, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (nedovoleným daňovým únikom). Výraz „vedel alebo mohol vedieť“ použitý sťažovateľom môže zahŕňať akúkoľvek potencialitu (možno sa kdesi dopočul), ale z judikatúry plynúca požiadavka sa viaže na zachovávanie potrebnej primeranej podnikateľskej obozretnosti. Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-439/04 a C-440/04, Kittel a Recolta Recycling, ktorého sa dovoľáva aj sám sťažovateľ, pritom používa buď negatívnu formuláciu „nevedel alebo nemohol vedieť“, alebo pozitívnu formuláciu „vedel alebo musel vedieť“ (pozri aj formulácie použité napríklad v rozhodnutiach C-643/11, LVK -56 EOOD; C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David).

49. Z preskúmaného rozhodnutia nevyplýva zrozumiteľné odôvodnenie, z čoho žalovaný vyvodzuje vedomosť žalobcu rezultujúcu v oprávnené neuznanie práva na odpočítanie dane a následné dorubenie dane. Ak je týmto odôvodnením len poukázanie na to, že žalobca je jediným odberateľom (podľa sťažovateľa pochybného) dodávateľa, je zrejmé, že to nemôže obstáť. Preto aj označenie tohto nedostatku odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia správnym súdom nie je nesprávnym právnym posúdením veci, a teda príslušný sťažnostný bod (vcelku ťarbavo naznačený v kasačnej sťažnosti) je nedôvodný. Napokon, takéto zisťovanie a dokazovanie zo strany správcu dane má obvyčajne význam až vtedy, keď je preukázané reálne dodanie deklarovaného tovaru alebo služby deklarovaným dodávateľom.

50. Kasačný súd v tejto súvislosti poznamenáva, že nie je z preskúmaného rozhodnutia celkom jasné ani to, či je teda dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane prijatie plnenia poznačeného daňovým podvodom, alebo nepreukázanie uskutočnenia deklarovaného obchodu (teda dodanie dodávateľom SIVESPOL, s.r.o.), alebo azda obe skutočnosti.

51. Hoci sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdí, že v preskúmanom rozhodnutí je podrobne uvedené, prečo nebol tovar nadobudnutý od tohto dodávateľa, kasačný súd v tomto rozhodnutí videl len to, ako sťažovateľ dospel k záveru, že tovar nenadobudol dodávateľ od subdodávateľa. Na niekoľkých miestach potom nasleduje len nezrozumiteľné (prakticky nezdôvodnené) konštatovanie, že preto ani žalobca nemá právo na odpočítanie dane. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd napríklad na rozhodnutie C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David, ako i na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 10Sžfk/17/2019 z 28.04.2020 a 8Sžfk/62/2019 z 08.07.2020.

52. Rovnako sťažovateľ relevantne nespochybnil záver správneho súdu, že nebolo preskúmateľne vysvetlené, prečo nebolo potrebné vykonať ďalšie navrhnuté dokazovanie v daňovom konaní. Aj s ohľadom na vyššie uvedené je zrejmé, že výpovede pánov Z. a S., týkajúce sa len vzťahov subdodávateľov s dodávateľom SIVESPOL, s.r.o., na ktoré odkázal žalovaný, nemôžu byť bez ďalšieho rozhodujúcim a konečným dôkazom. Tvrdenie sťažovateľa v tejto súvislosti, že nie je úlohou správnych orgánov odpovedať na každú námietku v odvolaní, je správne iba potiaľ, kým nejde o otázku rozhodujúcu pre posúdenie veci. A aj tak by z rozhodnutia malo byť zrejmé, prečo je namietaná skutočnosť alebo právna otázka pre vec irelevantná.“

53. Podľa § 464 ods. 2 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej



sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

54. Kasačný súd po preskúmaní uvedeného záveru, ktoré prevzali jednotlivé senáty kasačného súdu, postupoval podľa § 464 ods. 2 SSP, kedy sa v celom rozsahu stotožnil so uvedenou rozhodovacia činnosťou, a preto v konkrétnostiach odkazuje na ich odôvodnenie.

55. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi ako úspešnému účastníkovi konania o kasačnej sťažnosti trovy konania priznal. V zmysle § 175 ods. 2 SSP v spojení s dôvodovou správou k § 467 SSP (teleologický výklad) o výške náhrady trov konania bude rozhodnuté samostatným uznesením krajského súdu.

56. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal toto rozhodnutie, t.j. pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP v spojení s § 463 SSP).

### **Poučenie :**

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