

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/116/2020  
Identifikačné číslo spisu: 6019200292  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. apríla 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:6019200292.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a Mgr. Kristíny Babiakovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Brock Metals, s.r.o., so sídlom Heydukova 1, Bratislava, IČO: 35 800 011, zast.: URBAN STEINECKER GAŠPEREC BOŠANSKÝ, s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Havlíčkova 16, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100481039/2019 zo dňa 20. februára 2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/118/2019-200 zo dňa 27. mája 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 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.  
Priebeh administratívneho a súdneho konania

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100481039/2019 zo dňa 20. februára 2019, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Banská Bystrica (ďalej aj ako „správca dane“) č. 101369551/2018 zo dňa 16. júla 2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 387.131,28 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2014, nepriznal nadmerný odpočet DPH v sume 232.368,59 Eur a vyrubil daň v sume 154.762,69 Eur.

2. Správca dane vykonal v období od 17. februára 2015 do 18. mája 2018 u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2014. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol č. 100844192/2018 zo dňa 27. apríla 2018, ktorý bol doručený žalobcovi dňa 18. mája 2018. Správca dane zistil, že žalobca nakupoval tovar (zinok) vo forme ingotov, ktoré spracovával na zinkové zliatiny v prenajatých výrobných priestoroch spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o. Najväčšími odberateľmi výrobkov boli U.S. Steel Košice, s.r.o. a v tom čase materská spoločnosť žalobcu Brock Metals Holding Austria GmbH. Tovar pochádzal od výrobcov z Poľska - Základy Górniczno-Hutnicze (ZGH) „Boleslaw“ S.A. a Huta Cynku „Miasteczko Ślaskje“ S.A. Dodanie tovaru bolo na území Slovenskej republiky deklarované v reťazci spoločností VOLKS, s.r.o. - SENTOX, s.r.o. - Fadim, s.r.o. - DA Trading, s.r.o. - žalobca. Podľa zistení správca dane mala tovar na územie Slovenskej republiky doviesť česká spoločnosť COMET PRO, s.r.o., ktorá mala tovar dodať spoločnosti SENTOX, s.r.o. Prepravu tovaru mal zabezpečovať poľský prepravca E. J., podľa ktorého bol odosielateľom tovaru ZGH „Boleslaw“ a príjemcom COMET PRO A/G ONYX TRUST SERVICES AG so sídlom vo Švajčiarsku, resp. odosielateľom bol Huta Cynku a príjemcom GLENCORE INTERNATIONAL AG so sídlom vo Švajčiarsku, miestom určenia bolo územie Slovenskej republiky. Sprostredkovateľmi prepravy mali byť české spoločnosti SGM Route, a.s. a Delatio Solution, s.r.o.

3. Správca dane na základe zistených skutočností neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom DA - Trading, s.r.o. za nákup tovaru - SHG zinku. Správca dane na základe rozsiahleho dokazovania spochybnil, že sa s deklarovaným tovarom reálne obchodovalo v obchodných reťazcoch. Preverovanie v rámci tuzemských spoločností v reťazci preukázalo len deklarovanie formálnymi faktúrami a zmluvami. Dodávateľské spoločnosti nemali zamestnancov, sklady, stroje a dopravné prostriedky, personálne prepojenie spoločností rovnakými konateľmi jednoznačne potvrdzovalo pochybnosti o reálnosti dodania. Pohyb tovaru v reťazci tuzemských spoločností sa uskutočnil len fakturačne, s cieľom uplatniť právo na odpočítanie dane z prijatých faktúr jednotlivými platiteľmi v reťazci dodávateľov a uplatňovať si takýmto spôsobom vzniknuté nadmerné odpočty.

4. Podľa záverov správca dane prvá spoločnosť v zistenom a preverenom reťazci VOLSK, s.r.o. tovar pravdepodobne nenadobudla legálnou cestou, resp. nenadobudla vôbec. Konanie všetkých spoločností v reťazci bolo vedome dohodnuté a viedlo k vytvoreniu umelej schémy buď z dôvodu legalizácie tovaru nadobudnutého neznámym spôsobom, alebo umelá schéma bola vytvorená z dôvodu získania daňovej výhody, ktorou je odpočítanie dane a vznik nadmerných odpočtov u jednej alebo u viacerých zapojených spoločností. Spoločnosť VOLSK, s.r.o., deklarovala vo svojich kontrolných výkazoch neúmerne vysoké nákupy s úhradou v hotovosti, pričom reálnosť týchto nákupov, ani reálnosť celej činnosti tejto spoločnosti, nebolo možné preveriť z dôvodu nemožnosti nakontaktovať sa na konateľku spoločnosti.

5. Správca dane svoj záver opieral aj o informácie získané na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj ako „MVI“) z nemeckej finančnej správy týkajúce sa švajčiarskeho dodávateľa s nemeckým IČ DPH, obchodné meno COMET PRO A/G ONYX TRUST SERVICES AG, z ktorých vyplývalo, že pravdepodobne švajčiarsky daňový subjekt je zapojený v karuselovom podvode v pozícii „in/out buffer in-out“ nárazník, pričom nebol odhalený podvod v Nemecku, nakoľko tovar ani nevstúpil na územie Nemecka. Bola vyjadrená domnienka, že podvod prebieha na Slovensku, v Čechách alebo v Poľsku s tým, že tovar nie je prepravený v žiadnom prípade fyzicky do Nemecka alebo do Švajčiarska, ale vždy od prvého dodávateľa (sídliaceho v jednom zo štátov východnej EÚ) k odberateľovi (tretí v rámci IC trojstranného obchodu - sídliaci rovnako v štátoch východnej EÚ). Spoločnosť COMET PRO A/G neprevádzkuje žiadny sklad v Nemecku, resp. vo Švajčiarsku a predpokladá sa, že ide čisto o schránkovú spoločnosť, na sídle firmy nedisponovala žiadnou vlastnou obchodnou prevádzkou a žiadnymi komunikačnými prostriedkami.

6. Správca dane uzavrel, že daňové subjekty VOLSK, s.r.o., SENTOX, s.r.o., FADIM, s.r.o. a DA-Trading, s.r.o. preukázateľne plnili funkciu účelovo vytvorenej spoločnosti - nárazníka a fakturanta pre

iné spoločnosti a činnosť uvedených spoločností nebolo možné považovať za hospodársku činnosť. Podľa správca dane žalobca preto porušil ustanovenia § 49 ods. 1, 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“), keďže si uplatnil odpočítanie DPH z nákupu tovarov, pri ktorých nevznikla daňová povinnosť tak, ako to bolo uvedené na faktúrach predložených k odpočítaniu dane od daňového subjektu DA-Trading, s.r.o.

7. Žalovaný sa v žalobou napadnutom rozhodnutí stotožnil so závermi správca dane a okrem iného dodal, že výpovede konateľov jednotlivých spoločností z reťazca popisujú proces a organizáciu obchodov, avšak ich výpovede nepreukazujú reálny priebeh obchodov. Konatelia zúčastnených spoločností nevedeli uviesť konkrétne informácie o deklarovaných obchodoch, resp. uvádzali rozporné údaje týkajúce sa pôvodu tovarov, dodávateľov, kontaktov, prepravy zinku, kde konatelia spoločností na jednotlivých stupňoch reťazca uvádzali, že prepravu tovaru nezabezpečovali, vždy prepravu mal zabezpečiť ich priamy dodávateľ, ktorý tvrdil, že prepravu zabezpečil jeho dodávateľ na predchádzajúcom stupni.

8. Žalovaný poukázal na to, že doklady, ktoré by mali preukazovať reálne dodanie zinku, boli v krátkom čase po deklarovaných dodaniach a krátko po tom, ako správca dane začal preverovať dodania zinku, odovzdané novému konateľovi spoločností Herbertovi Antoniusovi Wilhelmovi Brüggenkampovi, ktorý je občanom Spolkovej republiky Nemecko, nemá na území Slovenskej republiky miesto pobytu a je nekontaktný. Spoločnosti v reťazci sa stali po uskutočnených zmenách v spoločnostiach nekontaktnými a doklady, ktoré by mohli deklarovať obchodné transakcie, správcovi dane nepredložili.

9. Z vykonaného dokazovania správca dane podľa žalovaného vyplynulo, že žalobca nadobudol (nakúpil) zinok priamo od poľskej spoločnosti Huta Cynku a deklarovaný dodávateľ a subdodávatelia predmetný zinok reálne nenadobudli a reálne ho nedodali spoločnosti DA-Trading, s.r.o., ako priamemu dodávateľovi žalobcu. Spoločnosť DA-Trading, s.r.o. reálne nedodala predmetný zinok žalobcovi tak, ako to deklarovali preverované faktúry. Podľa žalovaného si žalobca dostatočne nepreveril svojho deklarovaného dodávateľa, čím nepostupoval s dostatočnou obozretnosťou. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na zistenia správca dane, podľa ktorých žalobca nakupoval v mesiaci november 2014 zinok aj priamo od poľského výrobcu zinku Huta Cynku, kde bola cena vyššia ako cena, za ktorú žalobca zinok nakupoval od deklarovaného dodávateľa. Žalovaný považoval za nepravdepodobné, aby spoločnosť DA-Trading, s.r.o. zinok nakúpila od toho istého výrobcu z Poľska cez viaceré spoločnosti za nižšiu cenu, ako zinok nakúpil žalobca priamo od výrobcu.

10. Žalovaný tiež poukázal na zistenia správca dane týkajúce sa prepravy tovaru, kde u českých sprostredkovateľov prepravy (SGM route, a.s. a Deladio Solution, s.r.o.) prepravu vykonali poľskí prepravcovia. Podľa predložených dokladov preprava zinku bola z Poľska priamo do Košíc ku konečnému odberateľovi - žalobcovi. Trasa preverovaných vozidiel viedla z Poľska cez prechod Čirč priamo do Košíc, alebo z Poľska cez Českú republiku do Košíc. Podľa predložených dodacích listov a dokladov CMR z účtovníctva žalobcu malo byť dodanie zinku deklarované ako tuzemské dodanie, pričom ako odosielateľ je uvedená spoločnosť SENTOX, s.r.o., príjemcom je žalobca, miesto naloženia Bratislava a miesto vyloženia Košice. Bolo zistené, že doklady CMR boli počas prepravy zinku zmenené. Informácia o nevyhnutnosti zmeny dokladov vstúpila do objednávok na prepravné služby, ktoré boli zaslané e-mailom, v ktorom sa uvádzalo, že vodič nesmie doklady CMR ukazovať a potvrdzovať, ani priložiť k faktúre. Podľa žalovaného správca dane predložené doklady o preprave správne vyhodnotil a tieto nebolo možné považovať za vierohodný dôkaz, pretože obsahovali nehodnoverné údaje a neboli dôkazom preukazujúcim prepravu tovaru tak, ako to deklaroval dodávateľ DA-Trading, s.r.o. a žalobca.

11. Žalovaný zastával názor, že žalobca mal mať vedomosť o tom, akým spôsobom prebiehajú obchody a tiež vedomosť o ďalších dodávateľoch v reťazci, minimálne o spoločnosti SENTOX, s.r.o., pretože potvrdzoval prevzatie tovaru na dodacích listoch, ktoré predložil k daňovej kontrole ako prílohy k preverovaným faktúram, na ktorých bol žalobca uvedený ako kupujúci a ako predávajúci bola uvedená spoločnosť SENTOX, s.r.o.

12. Žalovaný uzavrel, že v rozhodnutí správcu dane, ako aj v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia, sú uvedené skutočnosti, ktoré nasvedčujú podvodnému konaniu. Tieto skutočnosti nasvedčujú tomu, že cieľom vytvorenia umelých schém zdaniteľných obchodov bolo pravdepodobne úmyselne legalizovať nelegálne získaný tovar tak, že na jednotlivých stupňoch umelých schém boli vystavené faktúry k simulovaným zdaniteľným obchodom s nelegálne nadobudnutým tovarom, ktorý bol následne spracovaný žalobcom, alebo cieľom bolo vedome, v spolupráci s ostatnými zapojenými spoločnosťami, umelo fakturačne upraviť dodanie tovaru cez reťazec spoločností, pričom dodávky boli realizované od poľského výrobcu priamo k žalobcovi. Zúčastnené osoby tak mali možnosť získať daňovú výhodu, ktorou bolo odpočítanie dane z fiktívnych nákupov s úhradou v hotovosti platiteľmi na začiatku umelej schémy a uplatnenie oslobodenia od dane žalobcom pri predaji spracovaného tovaru odberateľom z iných členských štátov EÚ.

13. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia, po preskúmaní predloženého administratívneho spisu a obsahu preskúmaných rozhodnutí uviedol, že správca dane vykonal rozsiahle zisťovanie za účelom preverenia deklarovaných obchodných transakcií. Žalobcu nezaťažoval dôkazným bremenom v takom rozsahu, v ktorom by ho zaťažovať nemal. Naopak, sám správca dane vykonal množstvo dôkazov, ktorými sa snažil preveriť žalobcom tvrdené skutočnosti. Správca dane a aj žalovaný vyhodnotili všetky skutočnosti, ktoré boli zistené a vyplynuli z vykonaných dôkazov, a to jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach. Neprihliadali účelovo na tie skutočnosti, ktoré boli v neprospech žalobcu, ale prihliadli na všetky skutočnosti, ktoré boli zistené, a to či už vo vzťahu k predloženým dokladom, k výpovediam svedkov, k personálnym a iným zmenám v spoločnostiach vyskytujúcich sa v zistenom obchodnom reťazci, ku skutočnostiam týkajúcim sa prepravy a jej objednaníu, k pôvodu zinku a podobne. Daňové orgány nespochybnili existenciu tovaru, ale preukázali, že deklarované obchodné transakcie sa nestali žalobcom tvrdeným spôsobom.

14. Správny súd dôvodil, že žalobca predložil k deklarovaným obchodným transakciám listinné doklady. Tieto predložené doklady preukazujú len formálnu stránku deklarovaných obchodných transakcií a sami o sebe nie sú dostatočným dôkazom o reálnosti deklarovaných plnení. Aj keď žalobca poukazoval na úhradu kúpnych cien za dodaný tovar prostredníctvom bankových prevodov, podľa správneho súdu sú závery daňových orgánov o tom, že preukázanie úhrady kúpnej ceny je podporným dôkazom, ktorý ale nepreukazuje sám o sebe reálne dodanie tovaru, správne. Dôkazná sila tohto dôkazu bola prelomená ďalšími dôkazmi, ktorými bolo spochybnené reálne dodanie tovaru tak, ako to deklaroval žalobca.

15. Správny súd zdôraznil, že daňové orgány nespochybnili existenciu tovaru a ani jeho spracovanie v následnej činnosti žalobcu. Nemožno ale uznať argumentáciu žalobcu o tom, že daňové orgány mali dôkazy (odpovede na MVI) o tom, že preprava bola zrealizovaná, a teda nebola spochybnená. Závery daňových orgánov vo vzťahu k vyhodnoteniu prepravy, ktorá bola preverovaná v záujme preverenia reálnosti deklarovaných obchodných transakcií, považoval správny súd za správne. Dodanie tovaru bolo deklarované od dodávateľa DA-Trading, s.r.o. žalobcovi. Správca dane zistil dodávateľov v obchodnom reťazci, ktorými mal byť tovar postupne dodávaný až ku žalobcovi. Toto dodanie tovaru bolo deklarované ako tuzemské, čo potvrdzovali aj dodacie listy predložené žalobcom. Dodanie malo byť teda tuzemské s nakládkou v Bratislave a s vykládkou v Košiciach. Preverovaním deklarovanej prepravy ale nebolo preukázané, že tovar bol nakladaný v Slovenskej republike, konkrétne v Bratislave. V prepravných dokladoch boli vykonané zmeny pôvodných údajov (neutralizácia).

16. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že žalobca v správnej žalobe žiadnym konkrétnym spôsobom závery daňových orgánov nerozporoval. Neuvedol v čom nesprávne vyhodnotili získané dôkazy a ktoré konkrétne dôkazy mali svedčiť o iných záveroch, ako prijali daňové orgány. Neuvedol konkrétne zistené skutočnosti, ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania, ktoré by mali byť vyhodnotené inak, ako ich vyhodnotili daňové orgány, a ktoré by mali nasvedčovať iným záverom, aké vo vzťahu k preprave tovaru zaujali daňové orgány. Dodal, že CMR je prepravným dokladom, ktorý obsahuje potvrdenie prepravcu o prevzatí tovaru na prepravu, o mieste prevzatia na prepravu a potvrdenie adresáta o prijatí tovaru a o mieste jeho dodania. Správca dane a žalovaný spochybnili

predložené prepravné doklady, pretože z vykonaných dôkazov vyvodili logické závery, že preprava nebola realizovaná na trasách, ktoré boli uvedené v predložených CMR dokladoch.

17. Správny súd súhlasil so žalobcom, že v praxi sa vyskytujú prípady tzv. reťazových obchodov s tým, že tovar sa v podstate prepravuje len od prvého subjektu v obchodnom reťazci k poslednému bez toho, aby bol u každého zúčastneného subjektu v reťazci vykladaný a opätovne nakladaný. Takýto „pohyb“ tovaru a objednanie jeho prepravy je bez pochyb taktiež možné preukázať, čo ale v danom prípade preukázané nebolo. Predložené prepravné doklady boli spochybnené a daňové orgány vykonaným dokazovaním preukázali, že preprava nebola realizovaná tak, ako to bolo deklarované na predložených prepravných dokladoch.

18. Vo vzťahu k predchádzajúcim „článkom“ obchodného reťazca správca dane vykonal zisťovanie sám a nezaťažoval dôkazným bremenom žalobcu. Správca dane preveril subjekty na predchádzajúcich stupňoch reťazca a zistil, že tieto s tovarom nedisponovali, a teda, že tovar nemohol mať ani priamy deklarovateľ žalobcu, ktorý nemohol tovar dodať žalobcovi a nemohla mu preto vzniknúť daňová povinnosť. Správny súd dôvodil, že v prípade preverovania obchodných transakcií, pri ktorých sa uplatňuje právo na odpočet DPH, sa správca dane nemôže v niektorých prípadoch obmedziť len na vzťah daňového subjektu a jeho priameho dodávateľa. Za účelom preverenia obchodnej transakcie je v niektorých prípadoch, ak priamy dodávateľ nie je pôvodcom tovaru (resp. služby), nevyhnutné preverovať, či tento priamy dodávateľ daňového subjektu naozaj tovar nadobudol od jeho dodávateľa, najmä ak vzniknú pochybnosti o deklarovanej dodávke tovaru. Preto je akceptovateľné preverovanie obchodného reťazca, ktorý správca dane zistí najmä z účtovných podkladov zúčastnených subjektov. Výsledky dokazovania správca dane vyhodnotil so záverom, že sa obchodné transakcie nestali žalobcom tvrdným spôsobom a že žalobca nevyhložil potrebnú primeranú obozretnosť v obchodnom styku a nerealizoval opatrenia potrebné na to, aby sa ubezpečil, že sa nezúčastňuje na konaní, ktoré je poznačené účelovosťou a simulovaním.

19. Za správne považoval správny súd aj vyhodnotenie personálnych zmien v spoločnostiach zúčastnených v obchodnom reťazci, ich zrušenia s právnym nástupcom (zlučovanie), ako aj personálne prepojenie spoločností. Tieto skutočnosti vyhodnotili daňové orgány nielen samostatne, ale aj vo vzájomných súvislostiach s inými získanými dôkazmi a dospeli k preskúmateľným a logickým záverom o účelovosti konania.

20. Keďže žalobca deklaroval nadobudnutie tovaru od DA-Trading, s.r.o. správca dane sa správne zameril na preverenie toho, či tento subjekt mal oprávnenie nakladať s tovarom (v zmysle ekonomického oprávnenia), ktorý mal byť predmetom prevodu. Za týmto účelom bolo potrebné preveriť aj to, či spoločnosť DA-Trading, s.r.o. reálne nadobudla tovar od svojho dodávateľa tak, ako to deklarovala vo svojich účtovných a daňových dokladoch. Z dôvodu potreby preverenia reálneho dodania tovaru preto správca dane pristúpil aj k prevereniu predchádzajúcich dodávateľov. Príčinná súvislosť preverovania dodania tovaru u obchodných spoločností zapojených do reťazcov s daňovou kontrolou vykonanou u žalobcu je daná tým, že správca dane preveroval, či tovar bol reálne dodaný a či mohol byť dodaný žalobcovi tak, ako to žalobca deklaroval, pretože o deklarovanych obchodných transakciách vznikli pochybnosti. Následné zmeny v obchodných spoločnostiach sú výpovedným faktorom vo vzťahu k posúdeniu reálnosti deklarovanych obchodných transakcií v obchodnom reťazci, na konci ktorého mal byť žalobca.

21. Zmeny v obchodných spoločnostiach, rovnaké adresy sídla, personálne prepojenie cez tú istú osobu konateľa alebo spoločníka, časová nadväznosť na dodanie tovaru alebo na začatie daňovej kontroly (začatie preverovania deklarovanych obchodných transakcií) a následná nekontaktosť obchodných spoločností, prípadne nepredloženie dokladov z dôvodu ich odovzdania právnomu nástupcovi, boli podľa správneho súdu vyhodnotené správne v logických súvislostiach s ostatnými zistenými skutočnosťami. Napríklad zmena štatutárneho orgánu, prípadne zlučovania obchodných spoločností nie sú výnimočným javom v bežnom živote obchodných spoločností. Všetky takéto zmeny by preto samy o sebe nepostačovali na prijatie záverov daňových orgánov uvedených v preskúmaných rozhodnutiach. Daňové orgány ale tieto zmeny vyhodnotili s prihliadnutím aj na to,

že obchodné spoločnosti v zistenom reťazci nemali zamestnancov a ani skladové priestory, mali len prenajaté kancelárske priestory, konatelia niekedy nevedeli uviesť meno účtovníka, žiadna zo spoločností neobstarávala prepravu a len odkazovali na to, že prepravu mal zabezpečiť predchádzajúci dodávateľ. Vypočítaní konatelia dodanie tovaru síce potvrdzovali (okrem jedného), ale žiadne konkrétne okolnosti o deklarovaných dodávkach zinku neuviedli.

22. Daňové orgány podľa správneho súdu správne vyhodnotili aj svedecké výpovede jednotlivých vypočítaných svedkov. Svedok A.. H. (bývalý konateľ spoločnosti DA-Trading, s.r.o.) predložil pri výsluchu účtovné doklady, ktorými bola ale deklarovaná len formálna stránka týkajúca sa uplatnenia nároku na odpočítanie DPH. Z jeho výpovede zároveň vyplynulo, že zinok mal mať pôvod v poľských obchodných spoločnostiach Huta Cynku a Huta Bukowno. Spoločnosť DA-Trading, s.r.o. mala predávať zinok výlučne pre žalobcu a dodávateľov mala mať z tuzemska. Dodávky od spoločnosti Fadim, s.r.o. mali byť realizované na základe osobných kontaktov s H. G. (konateľ spoločnosti Fadim, s.r.o.). Oproti tomu svedok H. G. uviedol, že A.. H. (rovnako ako ani A. R. - konateľ spoločnosti SENTOX, s.r.o.) osobne nepozná a nikdy sa s ním nestretol. Tento svedok zároveň uviedol, že spoločnosť Fadim, s.r.o. nikdy neriadil, riadil ho A. L., ktorý mu dal pokyny na to, ako bude obchodovať, pričom on len preposielal e-maily podľa inštrukcií.

23. K výpovedi A. R. (konateľ spoločnosti SENTOX, s.r.o.) správny súd zdôraznil, že tento svedok nič konkrétne neuviedol s odôvodnením, že si nič nepamätá, ani to, kto v spoločnosti zabezpečoval vedenie účtovníctva. Svedok bol vypočítaný dňa 08. septembra 2016, teda takmer dva roky po uskutočnení deklarovaných obchodných transakcií. Toto časové obdobie podľa správneho súdu nemožno považovať za tak dlhé, aby si štatutárny orgán spoločnosti nič konkrétne o činnosti spoločnosti nepamätal a v podstate len to, že určite boli uzavreté zmluvy, na základe ktorých mal byť dodaný tovar. Svedok žiadnu dokumentáciu neodovzdal s vysvetlením, že všetko odovzdal novému konateľovi P. C. W. L.. Vypovedal ďalej, že tovar mal byť dodaný od spoločnosti COMET PRO, s.r.o. so sídlom v Českej republike, ale nič bližšie (ani konkrétne mesto ako sídlo spoločnosti) nevedel uviesť.

24. Vo vzťahu k spoločnosti VOLSK, s.r.o. správny súd uviedol, že bola zaslaná žiadosť o MVI do Poľska z dôvodu nekontaktnosti spoločnosti a nekontaktnosti jej konateľky, ktorou je pani U. F. R.. Z odpovede poľskej daňovej správy vyplynulo, že adresa pobytu konateľky, uvedená v Obchodnom registri, bola fiktívnou adresou a ani po preverovaní na adresách pobytu evidovaných v Poľsku, na ktorých by sa mala uvedená osoba zdržiavať, sa ju nepodarilo zastihnúť. Uvedená občianka Poľska sa stala konateľkou spoločnosti krátko pred kontrolovaným zdaňovacím obdobím, v ktorom mali byť zrealizované dodávky zinku, pričom spoločnosť mala vykonať vysoké nákupy v hotovosti na začiatku reťazca. Pre nekontaktnosť tejto spoločnosti nebolo možné deklarované dodávky bližšie preveriť.

25. Závery daňových orgánov, ktoré vyvodili z vykonaných výsluchov, sú podľa správneho súdu v kontexte s inými vykonanými dôkazmi logické a správne. Vypočítaní konatelia len formálne potvrdzovali deklarované dodania (s výnimkou H. G.), ale nijaké konkrétne skutočnosti o realnosti obchodných transakcií predmetom, ktorých nebola bežne obchodovateľná komodita, neuviedli. Podľa správneho súdu nebolo potrebné odstraňovať rozpor vo výpovediach A.. H. a H. G., a to predovšetkým s ohľadom na ďalšie získané dôkazy, ako napríklad dodacie listy, výsledky preverenia prepravy a podobne. Prípadné odstraňovanie rozporov vo výpovediach by malo význam vtedy, ak by neboli k dispozícii ďalšie dôkazy o deklarovaných obchodných transakciách a závery daňových orgánov by boli založené v prevažnej miere len na výpovediach uvedených svedkov.

26. Podľa správneho súdu neobstojí argumentácia žalobcu, že daňové orgány založili svoje závery len na podozreniach, pochybnostiach a nepriamych dôkazoch. Z preskúmaných rozhodnutí vyplývajú konkrétne zistenia vo vzťahu k pôvodu a existencii tovaru, jeho preprave a k tomu, či priamy deklarovaný dodávateľ mohol tovar dodať žalobcovi. Nejde len o pochybnosti a podozrenia, ale o zistené relevantné skutočnosti, ktoré boli logicky a preskúmateľne vyhodnotené a na základe ktorých boli prijaté zodpovedajúce závery. V tejto súvislosti správny súd dodal, že nestačí len vyjadrovať všeobecne nesúhlas s hodnotením dôkazov, ale je potrebné uviesť konkrétne ktorý dôkaz, v akom

smere bol nesprávne vyhodnotený a ktoré skutočnosti vyvedené z vykonaných dôkazov svedčia o nesprávnosti záverov daňových orgánov.

27. Správny súd uviedol, že daňový subjekt nemusí mať tovar - hmotný majetok v reálnej držbe a tovar ani nemusí byť u neho fyzicky zložený - nemusí byť „vyložený“ a prípadne opätovne „naložený“ za účelom jeho ďalšej prepravy, resp. spracovania. Je teda akceptovateľné, že tovar nie je fyzicky zložený u každého subjektu v reťazci obchodných vzťahov a potom fyzicky opätovne naložený za účelom transportu k ďalšiemu subjektu v reťazci obchodných vzťahov. Rovnako je nepochybný pomerne široký výklad pojmu „zdaniteľný obchod“ v judikatúre Súdneho dvora EÚ a aj to, že uznateľné sú z pohľadu uplatňovaného nároku na odpočet DPH aj také obchodné transakcie, kde deklarovanému dodávateľovi nesvedčilo k predmetu dodávky (tovaru) vlastnícke právo, prípadne nemal špecifické oprávnenie na nakladanie, resp. disponovanie s tovarom. Rovnako je akceptovateľná argumentácia žalobcu o nadobudnutí vlastníckeho práva v zmysle § 446 Obchodného zákonníka aj od „nevlastníka“. Ani platnosť právneho úkonu nemusí vždy brániť uplatneniu nároku na odpočítanie DPH a v konečnom dôsledku aj jeho priznaniu. V tejto súvislosti považoval správny súd za nutné zdôrazniť, že každá vec je individuálna a špecifická konkrétnymi okolnosťami daného konkrétneho prípadu. Zároveň je potrebné dôsledne vymedziť podstatu konkrétnej riešenej veci a posúdiť aplikovateľnosť záverov judikatúry vnútroštátnych súdov, ale aj Súdneho dvora EÚ, na daný konkrétny prípad.

28. Vo vzťahu k uplatňovaniu práva na odpočet DPH je podstatná predovšetkým ekonomická podstata deklarovanej obchodnej transakcie a v tomto smere aj realnosť jej uskutočnenia. Aj v prejednávanej veci sa daňové orgány zamerali na preverovanie deklarovaných obchodných transakcií z pohľadu ekonomickej opodstatnenosti a realnosti, teda či priamy deklarovaný dodávateľ mohol dodať tovar žalobcovi. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že tak priamy dodávateľ, ako ani jemu predchádzajúci dodávatelia v zistenom obchodnom reťazci, nenadobudli právo s tovarom reálne nakladať (disponovať), preto im nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH.

29. Z vykonaného dokazovania podľa správneho súdu nevyplývalo, že by priamy deklarovaný dodávateľ žalobcu tovar reálne dodal napriek tomu, že mu nesvedčilo vlastnícke právo. Išlo o podstatné objemy tovaru, ktorý je špecifickým spôsobom označovaný a aj z výpovede žalobcu vyplýva, že prostredníctvom tohto špecifického označenia je možné zistiť pôvod tovaru. Preto ak mal mať tovar pôvod v spoločnosti so sídlom v Poľskej republike, pre potvrdenie jeho reálneho dodania žalobcovi by sa musel preukázať jeho „obchodný pohyb“ k prvému odberateľovi v Slovenskej republike a následne prostredníctvom ďalších subjektov zapojených do obchodného reťazca k žalobcovi. Tomuto „obchodnému pohybu“ tovaru musí logicky zodpovedať aj realizovaná deklarovaná preprava, jej objednanie a úhrada. V prejednávanej veci ale daňové orgány nezistili, že by v obchodnom reťazci účtovne deklarovaný pohyb tovaru k žalobcovi zodpovedal tomu, čo vyplývalo z vykonaného dokazovania. Nepotvrdilo sa, že by priamy deklarovaný dodávateľ mal reálne právo disponovať s tovarom, t. j. že ho mohol priviesť ďalej v rámci svojej ekonomickej činnosti.

30. Pokiaľ žalobca poukazoval na to, že od spoločnosti DA-Trading, s.r.o. odoberal zinok aj v roku 2013 a odpočty DPH z týchto transakcií boli akceptované, táto skutočnosť podľa správneho súdu neznamena, že išlo o rovnaké obchodné prípady ako v dotknutom zdaňovacom období. Predmetom daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo zdaňovacie obdobie november 2014, preto poukaz na dodávky uskutočnené v roku 2013, navyše bez bližších konkrétnych súvislostí, sú podľa názoru správneho súdu vo vzťahu k preskúmaným rozhodnutiam nepodstatné.

31. Správny súd uzavrel, že žalobca nepreukázal nákup zinku tak, ako bol deklarovaný na dodávateľských faktúrach od deklarovaného dodávateľa DA-Trading, s.r.o., čím žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane uvedené v § 49 zákona o DPH. Pokiaľ žalobca namietal, že nevedel a ani nemohol vedieť, že zinok, ktorý nakupoval od DA-Trading, s.r.o., mohol byť použitý v podvodnom reťazci, ani túto žalobnú námietku správny súd nepovažoval za dôvodnú. V tejto súvislosti dôvodil, že správca dane preveroval žalobcom deklarované plnenia a pri tomto preverovaní získal aj informácie o tom, že išlo o simulované obchodné transakcie, ktoré boli poznačené

účelovosťou. Daňové orgány prijali správny záver vo vzťahu k nedodržaniu primeranej opatrnosti zo strany žalobcu v obchodnom styku. Ak by žalobca bol dodržal primeranú opatrnosť, mohol a mal vedieť, že sa zúčastňuje obchodných transakcií, ktoré sú poznačené simulovaným a účelovým konaním. Preverenie obchodného partnera oboznámením sa s výpisom z Obchodného registra, preverenie registrácie ako platcu DPH a postupné zvyšovanie objednávok nemožno podľa správneho súdu považovať za dostačujúce. Žalobca sám poukázal na svoje dlhodobé pôsobenie na špecifickom trhu spracovania zinku s tým, že podľa označenia vie rozoznať aj jednotlivých výrobcov - pôvodcov. Správny súd preto predpokladal, že žalobca má prehľad o obchodných spoločnostiach, ktoré sa obchodovaniu so zinkom dlhodobo venujú a ktoré už zo svojej obchodnej činnosti pozná, oproti novým subjektom na trhu. Preto ani poukaz na to, že žalobca sa osobne kontaktoval so štatutárnym orgánom a obchodným manažérom deklarovaného dodávateľa, bez bližšieho konkretizovania čo si pri komunikácii s nimi overoval, neobstojí.

32. O trovách konania rozhodol správny súd tak, že žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal, keďže žalobca bol v konaní neúspešný (§ 167 ods. 1 SSP a contrario).

## II.

### Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

33. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného a správca dane zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

34. Namietal, že v priebehu celého konania nedostal žiadnu odpoveď na otázku, ktorá bola rozhodujúca pre správne rozhodnutie vo veci, a to, akou právnou úvahou sa žalovaný a správny súd riadili pri závere, že ak žalobca chce preukázať splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočet DPH, musí uniesť dôkazné bremeno nielen vo vzťahu k preukázaniu skutočností vzťahujúcich sa k jeho daňovej povinnosti, ale zároveň musí uniesť aj dôkazné bremeno zaťažujúce tretie subjekty. Rovnako žalobca nedostal odpoveď na otázku, ako je možné, rešpektujúc princíp právnej istoty, že v roku 2013 po vykonanej daňovej kontrole bol obchodný partner žalobcu (spoločnosť DA-Trading, s.r.o.) vyhodnotený ako dôveryhodný a nárok na odpočet DPH z faktúr vystavených týmto dodávateľom bol žalobcovi priznaný. V tejto súvislosti žalobca zdôraznil, že aj v roku 2014 postupoval vo vzťahu k tomuto dodávateľovi rovnakým spôsobom a jednalo sa teda o dlhodobo overeného obchodného partnera, ktorý bol preverený aj správcom dane. Rozsudok správneho súdu považoval preto za nepreskúmateľný.

35. Za podstatný nedostatok považoval skutočnosť, že správca dane a žalovaný preniesli na žalobcu dôkazné bremeno ohľadom povinností týkajúcich sa tretích osôb. Mal za to, že vo vzťahu k ním tvrdeným skutočnostiam mal a mohol maximálne preukázať, že tovar objednaný od dodávateľa DA-Trading, s.r.o. mu bol riadne dodaný, čo preukázal a čo daňovými orgánmi spochybnené nebolo. Iné subjekty v rámci dodávateľsko-odberateľského reťazca nepoznal a od zahájenia spolupráce s DA-Trading, s.r.o. o týchto nemal vedomosť. Na tomto mieste namietal, že daňové orgány a aj správny súd sa pri odôvodňovaní svojich rozhodnutí obmedzili na rozsiahlu argumentáciu a nedostatky na strany rôznych subjektov, s ktorými žalobca priamo nespolupracoval a o ktorých sa dozvedel až v rámci výkonu daňovej kontroly.

36. Zdôraznil, že dôkazné bremeno daňového subjektu sa vzťahuje výlučne k preukázaniu skutočností, ktoré sa týkajú jeho daňovej povinnosti a skutočností ním uvádzaných v daňovom priznaní. Daňový subjekt nie je povinný preukazovať čokoľvek, ale len to, čo sám tvrdí. V tomto prípade, že tovar objednaný od dodávateľa DA-Trading, s.r.o. bol žalobcovi riadne a včas doručený, žalobca za tovar riadne zaplatil a následne ho dodal svojmu odberateľovi, ktorý za tovar tiež zaplatil, z čoho žalobca odviezol príslušnú daň. Správca dane nemôže od žalobcu žiadať, aby v rámci uplatneného nároku preukázal, či celý proces obstarania tovaru medzi ďalšími subjektmi, o ktorých žalobca nemal a ani nemohol mať vedomosť, prebehol v súlade so zákonom a ak nie, tak toto zistenie je automaticky pripísané na ťarchu žalobcu. Skutočnosti na strane tretích subjektov žalobca nie je schopný preukázať,

nakoľko nemá možnosť zabezpečiť plnenie povinností na ich strane a zasahovať do vedenia ich internej evidencie (napr. preverovať, akým spôsobom obchodní partneri vedú účtovníctvo alebo či z realizovaných obchodov odvedú daň, prípadne ako si DA-Trading, s.r.o. vyberá obchodných partnerov a iné).

37. Dôvodil, že ak správca dane a žalovaný mali za to, že konanie žalobcu vykazuje znaky podvodného konania alebo účasti na podvodnom konaní iného subjektu, bolo potrebné vo vzťahu k žalobcovi pomenovať konkrétne nedostatky, ktoré sa kladú za vinu žalobcovi, ku ktorým by žalobca mal mať možnosť sa vyjadriť a tieto odstrániť. Rovnako by správca dane a žalovaný mali preukázať príčinnú súvislosť medzi konaním žalobcu a subjektmi participujúcimi na podvodnom konaní. Bez splnenia tejto povinnosti možno podľa žalobcu hovoriť o nezákonomnom prenose dôkazného bremena za strany tretích subjektov na žalobcu. Nekontaktosť, korporátne zmeny, neplnenie povinností voči príslušným správcam dane, neodvedenie dane na strane tretích subjektov nemožno automaticky pripisovať na ťarchu žalobcu.

38. S poukazom na § 24 Daňového poriadku žalobca namietal, že mu správca dane nedoručil žiadnu konkrétnu výzvu, ktorou by mohol preukázať skutočnosti, na ktoré ho správca dane vyzval. Uviedol, že každý podnikateľský subjekt si chráni údaje o svojich dodávateľoch, a preto tieto skutočnosti obvykle tvoria obchodné tajomstvo (bežne chránené tzv. neutralizáciou nákladných listov CMR). Vo vzťahu k neutralizácii CMR žalobca tiež namietal nepreskúmateľnosť rozsudku správneho súdu, ktorý sa k tejto bežnej obchodnej praktike vôbec nevyjadril a v tomto smere len prevzal závery daňových orgánov. Mal za to, že v preskúvaných obchodoch nebolo žiadnym spôsobom preukázané obchodné prepojenie žalobcu a poľskej odosielajúcej spoločnosti, o ktorej žalobca nemal vedomosť, nakoľko nákup tovaru komunikoval výlučne s DA-Trading, s.r.o.

39. Uviedol, že v praxi neexistuje žiaden taký nástroj, ktorým by žalobca bol objektívne schopný verifikovať obchodných partnerov svojho dodávateľa tak, ako to požadujú daňové orgány. Záver správneho súdu o nedodržaní primeranej opatrnosti považoval žalobca za alibistický. Mal za to, že v daňovom konaní objasnil spôsob, akým si priebežne verifikoval obchodného partnera DA-Trading, s.r.o., a to preverením platnosti registrácie DPH, zápisu v obchodnom registri, lustráciou verejne dostupnej evidencie dlžníkov na daniach a osobným stretnutím s konateľom dodávateľskej spoločnosti. V tejto súvislosti namietal, že daňové orgány len všeobecne konštatovali nedostatočné preverenie obchodného partnera bez toho, aby konkrétne pomenovali konkrétne nedostatky. Žalobca navyše preukázal, že s dodávateľom DA-Trading, s.r.o. spolupracoval dlhodobo, o čom svedčí aj daňová kontrola správcu dane v roku 2013.

40. Žalobca dôvodil, že postup správneho súdu z hľadiska práva na spravodlivý proces nemožno považovať za férový a prijateľný, ale naopak za nesprávny. Podľa žalobcu je evidentné, že správny súd nevzal do úvahy základné princípy správneho/súdneho konania, ktoré je potrebné vykladať ústavne konformným spôsobom. V tejto súvislosti poukázal na to, že správny súd sa vôbec nevysporiadal so skutočnosťou, že totožný správca dane vo vzťahu k žalobcovi nerešpektoval princíp právnej istoty a legitímne očakávania, keď v rámci vykonaných kontrol vo vzťahu k žalobcovi nepostupoval rovnako. V roku 2013 po vykonanej daňovej kontrole správca dane priznal žalobcovi nárok na odpočet DPH za faktúry vystavené dodávateľom DA-Trading, s.r.o. a v roku 2014 mu ten istý správca dane nárok nepriznal argumentujúc nedostatočným preverením totožného obchodného partnera.

41. Ďalej namietal, že správny súd nesprávne právne interpretoval čl. 14 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „Smernica o DPH“). V tejto súvislosti uviedol, že pri posudzovaní práva nakladať s tovarom ako vlastníkom sa správny súd, ako aj daňové orgány, obmedzili na konštatovanie o nutnosti mať skladové priestory, zamestnancov a prepravné prostriedky, čo je však v rozpore so stavom judikovaným Súdnym dvorom Európskej únie, podľa ktorého sa nevyžaduje, aby strana, na ktorú bol hmotný majetok prevedený, tento musela fyzicky vlastníť, resp. aby hmotný majetok bol k nej fyzicky prepravený alebo ho obdržala. Podľa žalobcu správny súd a daňové orgány vychádzali len z toho, že spoločnosť DA-Trading, s.r.o. tovar

nenaskladnila vo svojom sklade, resp. nedostatky prezumovali výlučne zo spôsobu dodania tovaru externým obchodným partnerom DA-Trading, s.r.o. prostredníctvom poľskej spoločnosti Huta Cynku priamo do výrobnjej prevádzky žalobcu. Mal za to, že závery správneho súdu a daňových orgánov v tomto smere nemôžu obstať. Spoločnosť DA-Trading, s.r.o. podmienku nakladania s tovarom splnila tým, že umožnila nakladať s tovarom tretím subjektom, ktoré dodávali tovar objednaný spoločnosťou DA-Trading, s.r.o. pre potreby žalobcu, ktoré tento tovar riadne a včas doručili a odovzdali do depozície žalobcu. V nadväznosti na uvedené zastával názor, že v prejednávanej veci bolo jeho povinnosťou preukázať, že mu bolo zo strany dodávateľa DA-Trading, s.r.o. umožnené, aby efektívne nakladal s predmetom zmluvy (tovarom), čo nepochybne preukázal. Dodanie tovaru žalobcovi a jeho následné dodanie jeho odberateľovi U.S. Steel Košice, s.r.o. spochybnené nebolo.

42. Záverom kasačnej sťažnosti žalobca namietal odklon od ustálenej rozhodovacej praxe najvyšších súdnych autorít, a to vo vzťahu k všetkým vyššie opísaným nedostatkom rozhodnutia správneho súdu, ako aj rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov, t.j. nerešpektovanie princípu právnej istoty a neúmerne zaťažovanie dôkazným bremenom vo vzťahu ku skutočnostiam zaťažujúcim tretie subjekty. Uzavrel, že ak by kasačný súd kasačnej sťažnosti nevyhovел, také rozhodnutie by bolo vo vzťahu k žalobcovi nespravodlivé a v rozpore s princípmi dobrej správy, keďže žalobca preukázateľne konal v súlade so zákonom (tovar riadne objednal, za tovar riadne zaplatil a tovar následne riadne dodal svojmu odberateľovi, z čoho odviezol príslušnú daň) a nijakým spôsobom prípadné protiprávne konanie tretieho subjektu nezavinil.

43. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom správneho súdu a s vyloveným právnym názorom sa stotožňoval.

44. Podaním zo dňa 15. decembra 2020 dal žalobca do pozornosti kasačnému súdu najnovšiu judikatúru Súdneho dvora EÚ, okrem iného uznesenie vo veci C-610/19 zo dňa 03. septembra 2020 vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, v rámci ktorého sa súdny dvor zaoberal otázkami možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane daňovníkom týkajúce sa dodania tovaru a poskytnutia služieb v prípade, ak z dôvodov na strane tretích subjektov nebolo hodnoverne preukázané dodanie tovarov spôsobom deklarovaným v preskúmaných dokladoch.

### III.

#### Posúdenie kasačného súdu

45. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená 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 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky 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 prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

46. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

47. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku správneho súdu, ktorým správny súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi ako daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie november 2014.

48. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

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

50. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú 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.

51. 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.

52. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

53. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

54. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

55. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

56. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmto sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

57. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

58. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou 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 daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

59. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

60. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

61. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

62. Na základe uvedeného možno konštatovať, že správca dane nie je v daňovom konaní protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní.

63. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak formálnej, ako aj materiálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

64. Pre účely § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie

zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti, prípadne len existencia tovaru, ktorý je predmetom deklarovaného obchodu.

65. Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze sp. zn. I.ÚS 241/07-44 vyjadril názor, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých služieb (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

66. V daňovom konaní je teda povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

67. V danom prípade správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V tomto smere je oprávnený preveriť celý reťazec dodávateľských subjektov a v prípade, že deklarované tvrdenia považuje za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazať, akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávanom prípade nestalo.

68. Vierohodnosť dokladov predložených žalobcom bola v konaní spochybnená, pričom žalobca počas kontroly a ani vo vyrubovacom či odvolacom konaní pochybnosti správcu dane neodstránil, nepredložil vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že sporné zdaniteľné obchody spočívajúce v dodaní tovaru (zinku) boli skutočne dodané deklarovaným dodávateľom DA-Trading, s.r.o.

69. Kasačný súd má za preukázané skutkové okolnosti zistené správcou dane, pričom v tejto súvislosti poukazuje najmä na to, že správca dane v rámci daňovej kontroly u žalobcu vykonal rozsiahle šetrenie celého obchodného reťazca spoločností, a to nielen vo vzťahu k deklarovanému tuzemskému dodaniu tovaru, ale prostredníctvom MVI preveroval aj pôvod tovaru, jeho prepravu a pod., pričom žalobcu nezaťažoval objasňovaním skutočností týkajúcich sa tretích subjektov (subdodávateľov jeho priameho dodávateľa). Preverovanie celého dodávateľského reťazca spoločností a rovnako tak presúvanie dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom v procese dokazovania v daňovom konaní automaticky neznamená, že daňový subjekt je dôkazným bremenom zaťažovaný nad zákonom prípustnú mieru a musí preukazovať skutočnosti týkajúce sa iných subjektov, na ktoré pri svojej činnosti nemá dosah.

70. Práve rozsiahle zistenia správcu dane relevantným spôsobom spochybnili žalobcom deklarované tuzemské dodanie tovaru dodávateľom DA-Trading, s.r.o. Pokiaľ žalobca namieta, že s ostatnými

subjektmi zapojenými do predmetného reťazca spoločností nespolupracoval, prípadne o nich nemal vedomosť, kasačný súd poukazuje na predložené dodacie listy, na ktorých je ako odosielateľ (predávajúci) uvedená spoločnosť SENTOX, s.r.o., ktorá nielenže nemala byť priamym dodávateľom žalobcu, ale ani priamym subdodávateľom spoločnosti DA-Trading, s.r.o., ktorým podľa predložených dokladov mala byť spoločnosť Fadim, s.r.o. Z uvedeného teda vyplýva, že žalobca musel mať minimálne vo vzťahu k spoločnosti SENTOX, s.r.o. vedomosť o jej zapojení do predmetných obchodov, pričom táto skutočnosť mu mala/mohla napomôcť k väčšej obozretnosti a informovanosti cestou priameho dodávateľa DA-Trading, s.r.o. k tomu, aby získal ďalšie podklady k deklarovaným obchodom, napr. dôkazy o preprave tovaru v mene DA-Trading, s.r.o. priamo pre žalobcu, kedy ani v tomto smere správcom dane vykonané dôkazy nepotvrdzujú tvrdenia žalobcu.

71. Podľa predložených dodacích listov a CMR dokladov mala byť v rámci tuzemského dodania tovaru odosielateľom tovaru spoločnosť SENTOX, s.r.o. a príjemcom žalobca, miesto naloženia Bratislava a vyloženia Košice, avšak na základe preverovania trasy vozidiel, ktorými sa tovar mal prepravovať poľskými prepravcami, mal tovar smerovať z Poľskej republiky buď priamo do Košíc, alebo z Poľskej republiky cez Českú republiku do Košíc. Tieto zistenia opäť len spochybňujú tvrdenia žalobcu o tuzemskom dodaní tovaru dodávateľom DA-Trading, s.r.o. Ani žalobcom obhajovaná neutralizácia CMR dokladov nesvedčí v jeho prospech. Aj keby kasačný súd priznal racionalitu argumentov žalobcu o ochrane obchodného tajomstva v tomto smere, malo byť predovšetkým v záujme žalobcu zachovať aspoň kópie CMR dokladov bez neutralizácie práve pre potreby dokazovania v daňovom konaní, v ktorom sa žalobca dostal do dôkaznej núdze. Správny súd v tejto súvislosti žalobcovi dostatočne vysvetlil, aký význam majú CMR doklady pri preukazovaní dodania tovaru z hľadiska jeho prepravy a prečo námietky žalobcu nepovažuje za dôvodné (viď bod 16 tohto rozsudku).

72. Pochybnosti správcu dane neboli odstránené ani výpoveďami bývalých konateľov zainteresovaných spoločností, ktorí neuvádzali žiadne bližšie informácie o deklarovaných obchodoch, čo je vzhľadom na rozsah poskytnutých plnení a fakturovanú cenu tovaru prinajmenšom pochybné. Okrem toho je nesporné, že žalobca v zdaňovacom období november 2014 nakupoval zinkové ingoty aj priamo od poľského výrobcu Huta Cynku, pričom vzhľadom na špecifickosť predmetného tovaru a skúsenosti žalobcu v tejto oblasti mu musel byť jasný aj pôvod tovaru deklarovaného v rámci tuzemských obchodov.

73. Na tomto mieste kasačný súd dodáva, že ani daňové orgány a ani správny súd neviazali preukazovanie nadobudnutia vlastníckeho práva na nutnosť mať skladové priestory, zamestnancov a prepravné prostriedky. Iba v tejto súvislosti správne skonštatovali, že tieto skutočnosti, rovnako aj časové súvislosti prevodu obchodných podielov v dotknutých spoločnostiach a ich následná nekontaktnosť, opäť len spochybňujú tvrdenia žalobcu o reálnosti obchodov tak, ako boli deklarované v predložených dokladoch. Je nutné v tomto smere zdôrazniť, že v rámci tuzemského dodania tovaru spoločnosťou DA-Trading, s.r.o. nebolo deklarované dodanie tovaru žalobcovi od poľského výrobcu, ale DA-Trading, s.r.o. deklaroval dodanie tovaru od ďalšieho tuzemského subdodávateľa Fadim, s.r.o., ktorý podľa účtovných dokladov deklaroval dodanie tovaru od tuzemského subdodávateľa SENTOX, s.r.o., ktorý deklaroval dodanie tovaru od ďalšieho tuzemského dodávateľa VOLKS, s.r.o., ktorý mal byť prvým tuzemským dodávateľom predmetného tovaru, avšak zistenia správcu dane týkajúce sa tohto dodávateľa (viď bod 24 tohto rozsudku) túto skutočnosť nepotvrdili. Rovnako ako rozporuplné výpovede bývalých konateľov spoločností na nadchádzajúcich stupňoch reťazca, ktoré správny súd vyhodnotil správne (viď body 22 a 23 tohto rozsudku).

74. Kasačný súd zdôrazňuje, že nezodpovedá poctivému obchodnému styku, ak si dodávateľ alebo odberateľ nezabezpečí doklady potrebné aj pre prípady vzniku uplatnenia zodpovednosti za vady dodávky. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadom obchodného partnera ako i osoby, ktorá dodávku vykoná. Ak žalobca vstupoval do obchodného vzťahu s dodávateľom DA-Trading, s.r.o. a pre prípad následnej kontroly si nezabezpečil dostatok preukazných dôkazov, na základe ktorých by sa dalo bezpochyby potvrdiť

dodanie tovaru práve deklarovaným dodávateľom, nemôže sa vzhľadom na existenciu materiálneho plnenia spoliehať na zásadu neutrality DPH a bez všetkého tvrdiť, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil.

75. Zistenia správcu dane relevantným spôsobom spochybnili tvrdenia žalobcu o tuzemskom dodaní tovaru deklarovaným dodávateľom, pričom na základe rozsiahleho dokazovania bolo spochybnené tuzemské dodanie tovaru aj na predchádzajúcich stupňoch dodávateľského reťazca. Tuzemské dodanie tovaru dodávateľom DA-Trading, s.r.o. bolo spochybnené so záverom, že žalobca pravdepodobne nadobudol tovar priamo od poľského výrobcu Huta Cynku. To znamená, že v takom prípade by nešlo o tuzemské dodanie tovaru s daňovou povinnosťou dodávateľa, ale o intrakomunitárne nadobudnutie tovaru podľa § 11 zákona o DPH, pri ktorom by vznikla daňová povinnosť žalobcovi ako nadobúdateľovi podľa § 20 zákona o DPH.

76. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužívateľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. V bežnom obchodnom styku samozrejme nie je nutné požadovať od svojho dodávateľa dôkazy o obstaraní tovaru, ale ak z takého obchodu vznikne podnikateľskému subjektu právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe a tento subjekt toto právo využije, je jeho povinnosťou byť pri takom obchode viac obozretný a predvídavý, aby sa v prípadnej daňovej kontrole, resp. daňovom konaní nedostal do dôkaznej núdze. Preto obrana žalobcu, že mal k dispozícii doklady od svojho dodávateľa, na základe objednávky mu bol doručený tovar, za ktorý riadne zaplatil, bez toho, aby odstránil pochybnosti zistené správcom dane, nemôže požívať právnu ochranu.

77. Okrem uvedeného neobstojí obrana žalobcu, ktorý vzhľadom na nespochybnenie existencie plnenia s odkazom na judikatúru súdneho dvora poukazyval na to, že jeho vedomosť o prípadnom podvodnom konaní zo strany tretích subjektov mu nebola preukázaná. Z relevantnej judikatúry SDEÚ jasne v tejto súvislosti vyplýva, že treba rozlišovať medzi nepriznaním nároku na základe preukázania nedostatku hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie DPH a medzi nepriznaním nároku z dôvodu preukázania existencie podvodu v súvislosti s uplatnením nároku na odpočet DPH na (Ferimet, C281/20, bod 41), čo však sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spája. Hoci je potrebné sťažovateľovi prisvedčiť, že spravidla nemožno vyžadovať od zdaniteľnej osoby, ktorá si chce uplatniť svoje právo na odpočítanie DPH, aby overila, či má dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb postavenie zdaniteľnej osoby, neplatí to v prípade, ak je preukázanie tohto postavenia nevyhnutné na overenie, či je splnená táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie dane (Ferimet, C281/20, bod 42; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 38). Skúmanie preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok nároku na vrátenie DPH predchádza povinnosti daňových orgánov preukazovať, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že poskytnutie uvedených tovarov alebo služieb súvisí s podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Všeobecnú povinnosť preukazovať podvod zo strany správcu dane kasačný súd nespochybňuje, ale v prejednávanej veci nešlo o tento prípad, keďže sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno pri preukazovaní hmotnoprávnej podmienky na odpočet DPH, a preto už nebolo povinnosťou daňových orgánov preukazovať podvod.

Zároveň je nutné pripomenúť, že prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane je okrem vyššie uvedeného ustáľovaný aj judikatúrou Súdneho dvora EÚ. V najnovšej judikatúre, na ktorú poukázal aj žalobca, napr. vo veci C-610/19 Vikingo, súdny dvor uviedol, že „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvej osobe, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhej neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretej dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto

dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

78. Aj závery vychádzajúce z judikatúry súdneho dvora je však potrebné aplikovať s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu. V prejednávanej veci žalobca vo vzťahu k preukazovanej dodávke od DA-Trading, s.r.o. nedokázal preukázať realizáciu deklarovaných plnení týmto dodávateľom, pri výbere ktorého nepostupoval s náležitou obozretnosťou, teda predovšetkým neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane z tuzemského dodania tovaru. Sťažovateľ aj po preukázaní zo strany daňových orgánov, že DA-Trading s.r.o. nemohol sťažovateľovi dodať tovar tak, ako to bolo deklarované na faktúrach, naďalej trval na tom, že dodávateľom bola spoločnosť DA-Trading s.r.o., nepredložil správnym orgánom žiadne iné dôkazy o tom, že by ním DA-Trading s.r.o. mala byť a nepredložil ani iné dôkazy o tom, že by ňou mohla byť iná zdaniteľná osoba v tuzemsku, čo by v zmysle vyššie uvedeného mohlo postačovať na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH, aj keď formálna podmienka (faktúra) splnená nebola. Sťažovateľ však v tomto smere nevykonal žiadne kroky a dôkazné bremeno v tejto súvislosti, teda že dodávateľom bola zdaniteľná osoba, neunesol.

Napriek tomu však daňové orgány v prejednávanej veci, na základe rozsiahleho dokazovania preukázali a vo svojich rozhodnutiach dostatočne odôvodnili, že vzhľadom na všetky okolnosti prípadu (napr. nakupovanie tovaru priamo od výrobcu v tom istom zdaňovacom období, informácie získané z dodacích listov a pod.) žalobca mohol a mal vedieť (ak by dodržal primeranú opatrnosť), že sa zúčastňuje obchodných transakcií, ktoré sú poznačené simulovaným a účelovým konaním. Tento záver dostatočne odôvodnil aj správny súd (viď bod 31 tohto rozsudku).

79. Pokiaľ žalobca namietal porušenie princípu právnej istoty a legitímnych očakávaní vzhľadom na skutočnosť, že v roku 2013 mu správca dane po daňovej kontrole priznal nárok na odpočet dane z faktúr vystavených dodávateľom DA-Trading, s.r.o., tak kasačný súd sa stotožňuje so záverom správneho súdu, že táto skutočnosť nevyhnutne neznamená totožnosť obchodných prípadov so zdaňovacím obdobím preverovaným v prejednávanej veci. Správny súd v odôvodnení svojho rozsudku správne poukázal, žalobca v tejto súvislosti nenamietal nič konkrétne, nevádzal žiadne konkrétne skutočnosti, ktorými by bolo možné posúdiť, či v roku 2013 išlo o rovnaké obchodné prípady ako v dotknutom zdaňovacom období. Navyiac ani v prípade obdobných obchodných prípadov v jednotlivých zdaňovacích obdobiach nie je vylúčené, aby správca dane na základe vykonaného dokazovania prijal odlišné závery, pretože správca dane je v daňovom konaní povinný dodržiavať nielen zásadu zákonnosti a zachovávať práva daňových subjektov, ale rovnako je povinný dodržiavať zásadu objektívnej pravdy a pokiaľ v súlade s touto zásadou získa ďalšie dôkazy a zistenia v prospech odlišného záveru v porovnaní s iným zdaňovacím obdobím, ich zohľadnenie nespôsobuje porušenie subjektívnych práv daňových subjektov. Kasačný súd v tejto súvislosti na záver konštatuje, že daňové orgány a rovnako tak aj správny súd pri vydávaní rozhodnutí vychádzali z ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, Ústavného súdu Slovenskej republiky, ako aj Súdneho dvora EÚ.

80. Z vyššie uvedeného vyplýva, že v správnom konaní správca dane na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania dostatočne zistil skutkový stav, uplatnený nárok správne a v súlade s daňovým poriadkom posúdil. Jeho postup a závery boli riadne preskúmané a vyhodnotené žalovaným ako odvolacím správnym orgánom, ktorý sa v napadnutom rozhodnutí dostatočne vysporiadal s odvolaním podaným daňovníkom. Rovnako správny súd v konaní na základe podanej žaloby vyhodnotil namietané pochybenia žalovaného a vec správny posúdil, pričom svoje závery dostatočne a zrozumiteľne uviedol v odôvodnení rozsudku, s ktorým sa kasačný súd stotožňuje.

## Záver

81. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu, preto kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

82. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

83. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.