

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/41/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200413
Dátum vydania rozhodnutia: 29. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8018200413.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudkýň Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa), v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): JF Drinks s.r.o., so sídlom Dvořákovo nábrežie 7529/4B, 811 02 Bratislava, IČO: 46 814 973, právne zast. Mgr. Henrich Schindler, advokát so sídlom Janka Kráľa 7, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101001449/2018 zo dňa 21. mája 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/59/2018-85 zo dňa 21. novembra 2019, takto

r o z h o d o l :

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

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, z ktorej vyhotovil protokol č. 20266772/2015 zo dňa 22. mája 2015. Správca dane rozhodnutím č. 101077064/2017 zo dňa 25. mája 2017 určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2013 v sume 17.846,64 EUR, nepriznal nadmerný odpočet v sume 94,88 EUR a vyrubil daň v sume 17.751,76 EUR. Na základe odvolania žalobcu, žalovaný rozhodnutím č. 102061177/2017 zo dňa 28. septembra 2017, toto rozhodnutie zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodu, že v odôvodnení rozhodnutia chýbal výpočet, ktorým správca dane dospel k výslednej sume vyrubeneho rozdielu dane. V ostatnom sa so závermi správcu dane stotožnil.
2. Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“), po zmene miestnej príslušnosti, rozhodnutím č. 100108825/2018 zo dňa 12. januára 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) opätovne určil žalobcovi rozdiel na DPH

za zdaňovacie obdobie máj 2013 v sume 17.846,64 EUR, nepriznal nadmerný odpočet v sume 94,88 EUR a vyrubil daň v sume 17.751,76 EUR.

3. Správca dane preveroval trojstranné obchody žalobcu, ktorý ako prvý odberateľ nakupoval a následne predával tovar (fľaškové vody):

I. z Poľska (HOPS TRADE COMPANY - dodávateľ) do Nemecka (Via GmbH - 2. odberateľ) (ďalej len „1. trojstranný obchod“);

II. z Poľska (HOPS TRADE COMPANY- dodávateľ) do Talianska (FERRARA CATERING s.r.l. - 2. odberateľ) (ďalej len „2. trojstranný obchod“);

III. z Malty (D.T.A. 12 - dodávateľ) do Talianska (Commercio Liquido s.r.l. - 2. odberateľ) (ďalej len „3. trojstranný obchod“);

IV. z Malty (D.T.A. 12 - dodávateľ) do Talianska (Commercio Liquido s.r.l. - 2. odberateľ) (ďalej len „4. trojstranný obchod“).

4. Na základe vykonanej kontroly mal správca dane za preukázané, že:

I. v rámci 1. trojstranného obchodu - žalobca predložil správcovi dane faktúry (PROFORMA) a CMR, potvrdenú druhým odberateľom, avšak ostatné údaje na CMR neboli čitateľné. V prílohe sa nachádzal aj dodací list s uvedením EČV vozidiel, ktoré vykonali prepravu. Poľská daňová správa v odpovedi na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) mala za to, že v prípade ich daňovníka išlo o intrakomunitárne dodanie. Nemecká daňová správa v odpovedi na žiadosť o MVI uviedla, že 2. odberateľ je predmetom kriminálneho/trestného vyšetrovania, týkajúceho sa podozrivých reťazových dodaní nealkoholických nápojov. Nákupy od žalobcu boli v účtovníctve tejto spoločnosti zaúčtované voči spoločnosti J. F. Trading, s.r.o. a faktúra, ktorá mala byť predmetom preverovania nebola v zozname evidovaná. Spoločnosť J. F. Trading, s.r.o. má rovnakú adresu ako žalobca, do roku 2012 mali rovnakého konateľa, pričom v tomto roku bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra, z dôvodu jej zlúčenia s inou spoločnosťou. Preprava tovaru do Nemecka bola potvrdená poľskou daňovou správou, avšak nemeckou daňovou správou nebolo potvrdené prijatie tovaru. Rovnako žalobca nepreukázal, že nadobudnutie tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, kde sa obchod skončil. Správca dane na základe námietok žalobcu opätovne preveroval vykonanie prepravy tovaru, pričom z výpovedí vodičov nebolo preukázané, komu a kde bol tovar odovzdaný. Spochybnenie trojstranného obchodu je založené najmä na tom, že 2. odberateľ neevidoval dodávky od žalobcu, ale od spoločnosti JF Trading, s.r.o. a že poľská daňová správa tento obchod viedla ako intrakomunitárne dodanie, o čom mal žalobca vedomosť;

II. v rámci 2. trojstranného obchodu - žalobca predložil správcovi dane faktúry (PROFORMA) a CMR, ktorá bola potvrdená druhým odberateľom. Poľská daňová správa v odpovedi na žiadosť o MVI mala za to, že v prípade ich daňovníka išlo o intrakomunitárne dodanie. Talianska daňová správa na základe žiadosti o MVI poskytla správcovi dane informácie, že 2. odberateľ sa na deklarovanom sídle nenachádza a rovnako sa nenachádza ani na deklarovanom sídle skladu. Účtovné záznamy z preverovaného obchodu neboli predložené a právny zástupca spoločnosti, srbský občan, nebol nájdený. Uvedená spoločnosť je zmiznutým platiteľom a dodanie tovaru nebolo talianskou daňovou správou potvrdené. Správca dane preveroval prepravu tovaru do Talianska, pričom na základe odpovede prepravcu zistil, že tovar bol prepravený na inú adresu, akú mal 2. odberateľ, pričom osoba preberajúca tovar príjem potvrdila pečaťou, avšak osoby prítomné pri vykládke tovaru sa nepreukazovali žiadnym oprávnením. Žalobca napriek výzve správcu dane originál CMR nepredložil, a teda správca dane mal za to, že aj v tomto prípade šlo o intrakomunitárne dodanie.

III. v rámci 3. a 4. trojstranného obchodu - žalobca predložil správcovi dane faktúry (PROFORMA), v ktorých bolo deklarované dodanie tovaru bez úhrady cla a fotokópia CMR s neúplnými údajmi, podľa ktorých príjemcom tovaru mala byť spoločnosť T.ONE s.r.l., ktorá aj prijatie tovaru na CMR potvrdila. Maltská daňová správa na žiadosť o MVI uviedla, že tovar bol dodaný spoločnosti T.ONE s.r.l. Tovar bol kúpený od dodávateľa z Holandska a predaný žalobcovi. Prepravu tovaru zabezpečoval holandský dodávateľ. Talianska daňová správa na žiadosť o MVI uviedla, že 2. odberateľ je podozrivý z toho, že sa správal ako medzičlánok, ku kontrole nepredložil dôkazy, registrované miesta podnikania sú vymyslené a spoločnosť si neplní daňové povinnosti. Spoločnosť T.ONE s.r.l. mala byť podľa vyjadrení svedka len miestom, kde sa tovar skladoval. Náklady za skladovacie služby boli zahrnuté v celkovej cene tovaru, ktorú platil druhý odberateľ. Žalobca mal konať ako sprostredkovateľ medzi holandským dodávateľom a 2. odberateľom. Na základe týchto skutočností správca dane dospel k záveru, že na obchode sa zúčastnili viac ako 3 osoby, tovar nebol prepravený priamo od dodávateľa k

druhému odberateľovi a nebola splnená daňová povinnosť v členskom štáte, kde sa skončila preprava tovaru. Správca dane poukázal aj na to, že žalobca sám uvádzal, že v prípade týchto dodávok nejde o trojstranný obchod, ale o dodanie podliehajúce colnému režimu.

5. Žalovaný rozhodnutím č. 101001449/2018 zo dňa 21. mája 2018 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Poukázal na to, že reálne dodanie tovaru spochybnené nebolo, ale v danom prípade ide o intrakomunitárne dodávky a nie trojstranný obchod, keďže neboli naplnené podmienky podľa § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Ďalej uviedol, že síce žalobca nenesie dôkazné bremeno za svojho dodávateľa, avšak v rámci svojej podnikateľskej činnosti musí konať s primeranou obozretnosťou. V danom prípade nebolo upreté právo na odpočítanie dane, ale bol vyrubený rozdiel dane z dôvodu, že v rámci intrakomunitárneho dodania tovar objednal nadobúdateľ pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideliť iný členský štát, v akom sa skončila preprava tovaru, a preto sa za miesto nadobudnutia tovaru, podľa § 17 ods. 2 zákona o DPH považuje členský štát, ktorý udelil identifikačné číslo pre daň.

II.

Priebeh súdneho konania

6. Žalobca sa správnou žalobou, podanou na Krajskom súde v Prešove (ďalej len „správny súd“) domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie.

7. Žalobca sa nestotožnil s právnym posúdením žalovaného, považoval ho za nezákonné a ukracujúce jeho práva. Poukázal na článok 141 smernice Rady 2006/112/ ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) a deklaroval splnenie podmienok ustanovených v § 45 zákona o DPH. Dal do pozornosti súdu ním predložené CMR doklady, s ktorými sa správca dane odmietol zaoberať. Žalobca si nebol vedomý, že by ho správne orgány vyzvali na predloženie originálov CMR, a teda predložením CMR bolo vyčerpané jeho dôkazné bremeno. Žalovaný sa tiež nevysporiadal s námietkami ohľadne judikatúry Najvyššieho súdu SR. Vo vzťahu k 1. trojstrannému obchodu žalobca uviedol, že 2. odberateľ mal nákupy od neho zaúčtované pod jeho IČ DPH. Žalovaný nemožnosť preukázania účtovných dokladov iného subjektu pripísal na ťarchu žalobcu, ktorý postupoval s náležitou obozretnosťou a svojho odberateľa si preveril prostredníctvom systému VIES. Žalobca ďalej poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ vo veciach C-439/04 (Axel Kittel), C-440/04 (RecoltaRecycling SPRL), C-354/03 Optigen a C-80/11 (Mahagében), na základe ktorých mal za to, že je dôkazným bremenom správcu dane, aby preukázal vedomosť daňového subjektu o prijatí plnenia, ktoré je spojené s daňovým únikom.

8. K 3. a 4. trojstrannému obchodu žalobca uviedol, že správcovi dane ozrejmil režim skladovania tovaru, kedy pivo, zaradené medzi alkoholické nápoje, podlieha colnému režimu, a teda pokiaľ tovar nie je uvoľnený do voľného obehu alebo preverený do iného colného skladu, pôvodný colný sklad je zodpovedný za všetky spotrebné dane aj DPH. Dodávateľ teda nemohol prepravu zabezpečiť, nakoľko to nie je možné. Nárok na vybratie spotrebnej dane alkoholických nápojov vzniká v zmysle čl. 10 smernice Rady 92/12/EHS v členskom štáte, kde končí preprava, a teda len samotný odberateľ mohol platiť spotrebnú daň, čo správca dane ďalej neskúmal. Žalobca vo vyjadrení k protokolu poukázal na to, že tovar podliehajúci colnému režimu je iný ako trojstranný obchod. Záverom poukázal na to, že žalovaný nevykonával ani preverenie bankových účtov a prepravu tovaru prostredníctvom informačného systému.

9. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe navrhol, aby ju správny súd zamietol. V podstatnom zopakoval argumentáciu uvedenú v napadnutom rozhodnutí, pričom zdôraznil, že v danom prípade nešlo o trojstranný obchod, ale o intrakomunitárne dodanie a poukázal na to, že žalobcu vyzval na predloženie originálov CMR dokladov, ten ich však nepredložil.

10. Žalobca v replike poukázal na to, že nákladný list sa vystavuje v troch pôvodných vyhotoveniach podpísaných odosielateľom a dopravcom, pričom žalobca v danom prípade nie je ani prvým dodávateľom, ani druhým odberateľom, ani dopravcom a z tohto dôvodu disponuje len kópiou CMR dokladu.

III.

Rozhodnutie správneho súdu

11. Správny súd rozsudkom č. k. 6S/59/2018-85 zo dňa 21. novembra 2019 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobu zamietol.

12. Správny súd poukázal na to, že zopakovaním odvolacích námietok žalobca iba vyslovil nesúhlas so spôsobom, akým sa s týmito námietkami vysporiadal žalovaný, pričom samotnú existenciu nesúhlasu nie je možné hodnotiť ako dôvod pre vecný prieskum napadnutého rozhodnutia, pokiaľ k tomu chýbajú spôsobilé žalobné body. K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu dal do pozornosti, že zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bezpochybne preukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu. Správny súd poukázal na znenie § 45 zákona o DPH a na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/56/2015.

13. K 1. trojstrannému obchodu správny súd uviedol, že správca dane v svojom rozhodnutí uviedol všetky zistené skutočnosti a vyhodnotil ich tak, že dodanie tovaru nebolo potvrdené, čím nedošlo k splneniu podmienok trojstranného obchodu podľa § 45 zákona o DPH. Z odpovedí na žiadosť o MVI vyplýva, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje reťazového dodania toho istého tovaru, pričom od dodávateľa nadobudol tovar v rámci intrakomunitárneho dodania tovaru a nie v režime trojstranného obchodu. Žalobca si tovar objednal pod identifikačným číslom, ktoré mu bolo pridelené v tuzemsku, preto bol v zmysle § 17 ods. 2 zákona o DPH povinný zdaniť nadobudnutie tovaru na Slovensku, nakoľko nepreukázal, že nadobudnutie tovaru z iného členského štátu bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončila preprava tovaru. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd za to, že žalobca predložil dodávateľskú a odberateľskú faktúru, bankové doklady a vyhotovenú fotokópiu CMR s nečitateľnými údajmi. Originál CMR však v priebehu kontroly, ani vo vyrubovacom a odvolacom konaní nepredložil.

14. K 2. trojstrannému obchodu správny súd uviedol, že rovnako nedošlo k splneniu podmienok trojstranného obchodu. Keďže žalobca tovar objednala pod IČ DPH SK, bol povinný preukázať zdanenie tovaru nadobudnutého v Taliansku. Z preverených skutočností vyplynulo, že žalobca vedel a mal vedieť, že sa zúčastňuje reťazového dodania toho istého tovaru, pričom nepreukázal, že nadobudnutie tovaru z iného členského štátu bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Žalobca k predmetnému zdaniteľnému obchodu predložil dodávateľskú faktúru, odberateľskú faktúru, bankové doklady a fotokópiu CMR, ktorá nebola potvrdená príjemcom tovaru. Potvrdený originál CMR žalobca ku kontrole ani vo vyrubovacom a odvolacom konaní nepredložil, pričom neboli predložené žiadne ďalšie listinné dôkazy preukazujúce uskutočnenie trojstranného obchodu.

15. K 3. a 4. trojstrannému obchodu správny súd opätovne uviedol, že neboli splnené podmienky trojstranného obchodu. Na obchode sa zúčastnili viac ako tri osoby, predmetom obchodu bolo reťazové dodanie toho istého tovaru, ktorý nebol prepravený priamo do prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu. Tovar bol prepravený z Holandska do Talianska k príjemcovi tovaru T.ONE s.r.l. a nie k 2. odberateľovi Commercio Liquido, uvedenému na faktúre od žalobcu. V prípade týchto dodávok žalobca sám vo svojom vyjadrení k protokolu uviedol, že sa nejedná o trojstranný obchod, lebo dodanie tovaru podliehajúce colnému režimu je celkom odlišné od klasického trojstranného obchodu. Z obsahu administratívneho spisu bolo jednoznačne preukázané nesplnenie podmienok trojstranného obchodu, pričom vo všetkých 4 prípadoch bol tovar reálne prepravený v rámci klasickej intrakomunitárnej dodávky.

16. K námietke žalobcu, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, že neuviedol ani úvahy, ktoré ho viedli k vyvráteniu dôkazov uvedených žalobcom, že správca dane pripísal povinnosti iných daňových subjektov žalobcovi a zároveň, že sa nevysporiadal s aktuálnou platnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ, správny súd konštatoval, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane boli vydané v súlade s daňovým poriadkom. Žalobca nepredložil žiadne listinné dôkazy, ktoré by potvrdili jeho tvrdenia a správca dane tak musel vykonávať vlastné dokazovanie prostredníctvom MVI. Žalobca vedel a mal k dispozícii CMR s údajmi o preprave z Holandska do Talianska, pričom tovar objednával od iného daňového subjektu z Malty, teda vedel, že sa zúčastňuje reťazového dodania toho istého tovaru.

17. Z rozhodnutia správcu dane vyplýva, že sa vysporiadal s aktuálnou a platnou judikatúrou, ktorá je pre správcu dane záväzná. Zákaz odpočítania dane z nadobudnutia tovaru v členskom štáte, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň vyriekol Súdny dvor, v rozsudku v spojených

prípadoch C-536/08 a C-539/08, podľa ktorého ak by sa právo na odpočet v takomto prípade priznalo, mohlo by to viesť k narušeniu potrebného účinku článku 28b A ods. 2 druhého a tretieho pododseku šiestej smernice, keďže zdaniteľná osoba, ktorej by sa priznalo právo na odpočet v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo by už nebola motivovaná preukázať zdanenie dotknutého nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte, v ktorom došlo k ukončeniu prepravy alebo odoslania tovaru. Ak nadobúdateľ tovaru preukáže zdanenie nadobudnutia tohto tovaru v členskom štáte skončenia odoslania alebo prepravy tovaru, môže opraviť uplatnenú daň v členskom štáte, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň.

18. Podľa správneho súdu dôkazné bremeno v daňovom konaní je primerane rozložené medzi daňový subjekt a správcu dane. Dôkazné bremeno zaťažuje aj daňový subjekt, ktorý je povinný si zabezpečiť dôkazy tak, aby skutočnosti uvádzané v daňovom doklade mohol správcovi dane preukázať. Správca dane umožnil žalobcovi vyjadriť sa ku všetkým zisteniam, čo žalobca aj využil. Na druhej strane správca dane nie je povinný vykonávať všetky dôkazy, ktoré navrhuje žalobca, ale je povinný zistiť stav tak, aby mohla byť daň správne určená, čo v danom prípade aj vykonal. Je na správcovi dane, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/6/2017). K námietke žalobcu, že žiadal doplniť dokazovanie o výsluch vodičov, ktorí vykonávali prepravu do Talianska a Nemecka správny súd poukázal na to, že správca dane doplnil dokazovanie aj napriek skutočnosti, že mu žalobca oznámil, že netrvá na doplnení dokazovania. So zistenými skutočnosťami oboznámil správca dane žalobcu v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 27. marca 2017, pričom až do prerokovania pripomienok k protokolu žalobca nežiadal doplniť dokazovanie o iné skutočnosti. Zároveň správcovi dane nepredložil žiadne dôkazy potvrdzujúce jeho tvrdenia. Ak žalobca tvrdil, že dodanie tovaru pre odberateľov v iných členských štátoch nepodliehalo daňovému režimu, ale colnému režimu, bolo na ňom, aby správcovi preukázal iné skutočnosti ako tie, ktoré správca dane zistil pri výkone kontroly. Žalobca nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy o tom, že tovar nadobudol od dodávateľa z Malty, v colnom sklade a následne ho v colnom sklade predal odberateľovi. Rovnako nepredložil žiadne tranzitné doklady preukazujúce, že tovar počas prepravy z Holandska do Talianska bol uvoľnený do voľného obehu. Naopak sa dožaduje, aby bol tovar posúdený ako oslobodený na základe splnenia podmienok pre trojstranné obchody, ktoré z jeho strany neboli splnené, pričom v daňovom priznaní deklaroval dodanie tovarov v rámci trojstranného obchodu.

19. Správny súd dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/19/2011, z ktorého vyplýva, že pokiaľ sa žalobca v daňovom konaní alebo súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky súdneho dvora, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov súdneho dvora a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať. Dôkazné bremeno zo strany správcu dane bolo vyčerpané, žalobca neunesol dôkazné bremeno, nakoľko svoje tvrdenia nepreukázal, nepodložil žiadnymi dôkazmi, predložil iba fotokópie dokladov o preprave - CMR s neúplnými údajmi. Správny súd zároveň poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/44/2017. Záverom uviedol, že v konaní nebolo zo strany žalobcu preukázané zdanenie nadobudnutia tovaru v členskom štáte skončenia prepravy tovaru, t. j. dvojité zdanenie a správca dane postupoval v súlade so zákonom, ak na daný prípad aplikoval výklad príslušného článku šiestej smernice, v spojitosti so smernicou o DPH.

IV.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

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

21. Sťažovateľ poukázal na to, že vysporiadanie sa s jeho námietkami zo strany žalovaného považoval za nedostatočné. Skutočnosť, že v žalobe uviedol rovnaké dôvody, ako v odvolaní nevyvracia to, že by nenamietal závery žalovaného. Záver o jednoznačnom nesplnení podmienok trojstranného obchodu správny súd vyslovil bez hlbšieho odôvodnenia a vysporiadania sa so žalobnými námietkami. Správny súd iba konštatoval, že námietka žalobcu nie je dôvodná, pričom odkázal na vyjadrenia žalovaného a

uviedol ustanovenia daňového poriadku bez toho, aby tieto spojil s odôvodnením svojho rozhodnutia, čo spôsobuje jeho zmätočnosť. Ústavnému právu na riadne odôvodnenie rozhodnutia nezodpovedá, že správny súd odôvodnenie výroku založil iba na opise skutkového stavu a citovaní zákonných ustanovení, pričom vlastnému právnomu zdôvodneniu venoval len minimálnu pozornosť.

22. Správny súd námietku, týkajúcu sa potvrdenia dodania tovaru 2. odberateľovi v rámci 1. trojstranného obchodu síce popísal, ale ju nevyhodnotil. Správny súd len zopakoval tvrdenia žalovaného, ale samotnú odpoveď na žiadosť o MVI nepreveril. V tomto žalobnom bode dal sťažovateľ do pozornosti súdu aj rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 6Sžf/81/2013. Nesplnenie podmienok trojstranného obchodu žalovaný založil na domnienkach o nesplnení si povinnosti 2. odberateľom, v dôsledku čoho preniesol dôkazné bremeno na sťažovateľa v rozpore s citovanými rozsudkami. Správny súd sa dostatočne nevysporiadal s otázkou posúdenia miery zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom. Rovnako nevenoval pozornosť judikatúre ESD vo vzťahu k otázke vyčerpania vlastného dôkazného bremena (C-354/03, C-355/03, C-484/03, C-80/11, C-142/11) a rozhodnutiu českého Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8Afs/74/2009.

23. Sťažovateľ v rámci žaloby namietal, že žalovaný odmietol vykonať ním navrhované dôkazy, pričom v odôvodnení napadnutého rozsudku absentuje vysvetlenie tohto postoja. Vzhľadom na to, že sa jednalo o dôkazy, ktoré nemohol sťažovateľ sám zadovážiť a ktoré mohli mať podstatný vplyv na výsledok konania, má sťažovateľ za to, že bolo porušené jeho právo na spravodlivý proces. Týmito námietkami sa však správny súd nezaoberal. Správny súd mal podľa sťažovateľa dospieť k záveru, že rozhodnutie žalovaného je nezákonné z dôvodu nedostatočne vykonaného dokazovania, nakoľko sťažovateľ vyčerpal vlastné dôkazné bremeno a s poukazom na § 45 ods. 1 písm. c) daňového poriadku malo byť dokazovanie doplnené pre čo najúplnejšie zistenie skutkového stavu.

24. Žalovaný nemohol spochybňovať prepravu tovaru, keďže podľa čl. 6 Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave je definovaný obsah nákladného listu. Článok 9 ods. 1 Dohovoru ďalej ustanovuje, že nákladný list je vierohodným dokladom o uzavretí prepravnej zmluvy, ako aj o prevzatí zásielky dopravcom, pokiaľ sa nepreukáže opak. V zmysle čl. 9 ods. 2 Dohovoru platí domnienka, že ak nákladný list neobsahuje výhrady dopravcu platí domnienka, že zásielka v okamihu prevzatia dopravcom bola v dobrom zjavnom stave a že počet kusov, ich značky a čísla sa zhodovali v nákladnom liste. V tomto smere sťažovateľ poukázal na rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/20/2017, podľa ktorého ak daňovník dôkazné bremeno vyčerpal, je na správcovi dane, aby ak mal pochybnosti preukázal opak, nestačí len spochybňovať pravosť CMR, je treba dokázať, že ide o falošný doklad. Keďže si sťažovateľ tieto dôkazy nevedel zabezpečiť sám, o toto požiadal správne orgány. Nie je pravdivé tvrdenie súdu, že administratívny spis takéto návrhy neobsahuje. Skutočnosť, že sa žalovaný odvoláva na nepredloženie originálu dokladu nie je dostačujúcou skutočnosťou, na základe ktorej by mohlo byť odopreté právo na oslobodenie od dane. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 2/2009.

25. Sťažovateľ považoval tvrdenia správnych orgánov, ako aj správneho súdu o jeho vedomosti o účasti na reťazovom obchode za odklon od rozhodovacej praxe kasačného súdu a ESD. Súdny dvor v bode 51 rozsudku Optigen vyslovil záver, že plnenia, ktoré nie sú samy o sebe poznačené podvodom, predstavujú dodávku tovarov a hospodársku činnosť, ak spĺňajú kritériá, na ktorých sú založené tieto pojmy, bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane a/alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ dane nevedel, alebo nemohol vedieť. Skutočnosť, či daňový subjekt vedel o tom, že sa podieľa na plnení spojenom s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane, pričom pre takéto rozhodnutie nepostačuje len domnienka. Argumentácia žalovaného a správneho súdu vo vzťahu k vedomosti sťažovateľa o účasti na podvodnom konaní nebola dostatočne a presvedčivo odôvodnená. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 269/05.

26. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

V.

Posúdenie kasačného súdu

27. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1

Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

28. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

29. Z právnej úpravy vyplýva, že trojstranný obchod je taký obchod, na ktorom sa zúčastňujú tri osoby, ktoré sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu. Miestom nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu pri trojstrannom obchode je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho prepravy alebo odoslania k nadobúdateľovi, ak sú splnené podmienky pre trojstranný obchod podľa § 17 ods. 4 a § 45 zákona o DPH. Pre trojstranný obchod podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2016 zo dňa 24. mája 2017 platia nasledujúce podmienky:

- všetky tri zúčastnené osoby sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch,
- prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte druhého odberateľa a voči prvému dodávateľovi a druhému odberateľovi použije rovnaké identifikačné číslo pre daň,
- tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ alebo iná osoba na ich účet z členského štátu iného ako je členský štát identifikácie prvého odberateľa do členského štátu druhého odberateľa
- druhý odberateľ použije identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí a je osobou povinnou platiť.

30. Kasačný súd sa pri posúdení predmetnej veci zaoberal tromi sťažnostnými dôvodmi, a sice: (I) namietanou zmätočnosťou a nepreskúmateľnosťou napadnutého rozsudku, (II) nedostatočným posúdením miery zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom a nevykonaním navrhovaných dôkazov a (III) nevysporiadaním sa s judikatúrou kasačného súdu a judikatúrou ESD. K jednotlivým dôvodom uvádza nasledovné:

(I) K zmätočnosti a nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku

31. Kasačný súd preskúmal námietku sťažovateľa, ktorý v podstate tvrdil, že správny súd sa s jeho námietkami nevysporiadal, resp. z odôvodnenia rozhodnutia nie je zrejmé právne posúdenie, ktoré viedlo správny súd k jeho záverom. S uvedenou námietkou sa kasačný súd nestotožňuje, keďže napadnutý rozsudok, hoci veľmi rozsiahlo, obsahuje odpovede na zásadné žalobné body správnej žaloby. Správny súd v rámci posúdenia veci prirodzene vychádzal zo záverov žalovaného, avšak to, že sa s nimi stotožnil, aj podložil zákonnými ustanoveniami, vlastnou úvahou, ako aj judikatúrou Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR. Sťažovateľ má pravdu v tom, že správny súd v napadnutom rozsudku rozsiahlo popísal skutkový stav a viackrát sa vracal k niektorým skutkovým tvrdeniam, avšak to nespôsobuje jeho nepreskúmateľnosť, či zmätočnosť. Správny súd v odôvodnení jasne uviedol dôvody, pre ktoré považoval sťažovateľom deklarované trojstranné obchody za intrakomunitárne dodanie a nie za trojstranný obchod ako taký, pričom s týmto záverom sa stotožňuje aj kasačný súd.

32. V tejto súvislosti dáva kasačný súd do pozornosti rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/60/2019, v zmysle ktorého zákonným limitom aplikácie doktríny nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho súdu sú také jeho vady, ktoré spočívajú v úplnej absencii dôvodov rozhodnutia, alebo v existencii takých zásadných procesných väd, pre ktoré je preskúmanie napadnutého rozhodnutia nevyhnutné (rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Abdullayev proti Rusku). Správny súd však v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) nemusí dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predstreté otázky, ale len na tie, ktoré

sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzal do všetkých detailov sporu (rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko). Kasačný súd tiež poukazuje na to, že v rámci svojej rozhodovacej činnosti už vyslovil myšlienku, že miera dostatočného odôvodnenia rozhodnutia je veľmi subjektívna vo vzťahu k vnímaniu každej jednej osoby (viď rozsudok sp. zn. 2Sžk/43/2018). Sumarizujúc uvedené, hoci aj sťažovateľ mohol mať subjektívny pocit, že odôvodnenie rozsudku správneho súdu nebolo dostatočné, s jeho záverom sa súdy vyššieho stupňa nemusia nevyhnutne stotožniť. Kasačný súd teda dospel k záveru, že napadnutý rozsudok obsahoval dôvody, ktoré viedli správny súd k prijatiu výroku rozhodnutia a v konaní pred správnym súdom neboli spôsobené také vady, ktoré by mali vplyv na výsledok prijatého rozhodnutia, alebo na procesné práva účastníkov konania.

(II) K nedostatočnému posúdeniu miery zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom a nevykonaniu navrhovaných dôkazov

33. Podľa § 45 ods. 1 zákona o DPH Trojstranným obchodom sa rozumie obchod, ak

a) sa na obchode zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu,

b) osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch,

c) prvý odberateľ nemá v členskom štáte druhého odberateľa sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa obvykle v členskom štáte druhého odberateľa nezdržiava a voči prvému dodávateľovi a druhému odberateľovi použije rovnaké identifikačné číslo pre daň,

d) tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet z členského štátu iného ako je členský štát identifikácie prvého odberateľa do členského štátu druhého odberateľa,

e) druhý odberateľ použije identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí, a

f) druhý odberateľ je osobou povinnou platiť daň.

34. Predmetný sťažnostný dôvod založil sťažovateľ na tom, že na jeho ťarchu bolo nezákonne prenesené dôkazné bremeno zo strany daňových orgánov a správneho súdu, a to vo vzťahu k jeho vedomosti o účasti na reťazovom obchode. Na tomto mieste je však potrebné zdôrazniť, že rozhodnutie správca dane, ako aj z neho vychádzajúce rozhodnutie žalovaného a rozsudok správneho súdu, nie sú založené na spochybnení trojstranných obchodov z dôvodu podozrenia, že sťažovateľ bol účastný na daňovom podvode. Uvedené rozhodnutia sú založené na tom, že sťažovateľ nesplnil hmotnoprávne podmienky trojstranného obchodu, ustanovené v § 45 zákona o DPH.

35. Čo sa týka 1. trojstranného obchodu, tu správca dane nespochybňoval ani existenciu tovaru, ani to, že tovar bol prevezený do iného členského štátu. To, čo správca dane spochybňoval, bolo prijatie tovaru 2. odberateľom, pričom zároveň zistil aj to, že v účtovníctve 2. odberateľa je tento obchod vedený s iným subjektom, ako so sťažovateľom, a teda sťažovateľ nesplnil hmotnoprávnu podmienku, podľa § 45 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Správca dane o svojich zisteniach sťažovateľa oboznámil, pričom tak v konaní o námietkach voči protokolu, ako aj vo vyrubovacom konaní mu dal možnosť, aby uvedené skutočnosti vyvrátil. Zároveň správca dane ešte vo vyrubovacom konaní na návrh sťažovateľa doplnil dokazovanie, prostredníctvom novej žiadosti o MVI, ktoré neprinieslo nové skutočnosti. K rovnakému záveru dospel aj správny súd v bode 96. svojho odôvodnenia. Na základe uvedeného sa nedá dospieť k záveru, že by daňové orgány, či správny súd sťažovateľa zaťažili neprimeraným dôkazným bremenom.

36. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že všetky doklady, ktoré mal k dispozícii, správcovi dane predložil, pričom ho žiadal, aby vykonal ďalšie dokazovanie, s týmto sa kasačný súd nestotožňuje. Z prvostupňového rozhodnutia je zrejmé, že správca dane sťažovateľa vyzval, aby mu predložil originál CMR, ktorým by preukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok trojstranného obchodu. Čo sa týka sťažovateľovho poukazu na definíciu nákladného listu, v zmysle Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave, tak aj zo znenia jednotlivých článkov je zrejmé, že daňové orgány dôkaznú silu nákladného listu ako takého nespochybnili. Ich pochybnosti boli založené na údajoch v ňom uvedených zo strany daňových subjektov, ktoré sťažovateľ nevyvrátil. Práve naopak, až v kasačnom konaní poukázal na vyššie uvedený Dohovor, s čím sa kasačný súd, vzhľadom na § 441 SSP (novoty v kasačnom konaní), ani nemusel zaoberať.

37. Vo vzťahu k námietke o rozložení dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa alebo správcu dane kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 251/2018-57 zo dňa 19. septembra 2018: „Ústavný súd zdôrazňuje, že nie je povinnosťou daňových orgánov preukázať, že tovar nebol dodaný do členského štátu Európskej únie, naopak, je povinnosťou daňového subjektu v prípade dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie (na to, aby bol tovar oslobodený od dane z pridanej hodnoty) preukázať, že bol skutočne do iného členského štátu dodaný. Pokiaľ preto sťažovateľka nepreukázala pravdivosť a vierohodnosť obsahu údajov v dokladoch predložených daňovým orgánom dôkazmi, nepreukázala, že v jej prípade došlo k dodaniu tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, a nespĺnila preto podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.“

38. Pokiaľ ide o sťažovateľom tvrdenú nemožnosť zabezpečenia CMR a nedoplnenie dokazovania zo strany daňových orgánov a správneho súdu, kasačný súd poukazuje na znesenie Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018, podľa ktorého: „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.“

39. Kasačný súd tiež poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 11. júna 2019, sp. zn. 6Sžfk/20/2018, v zmysle ktorého zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie neznamena absolútnu povinnosť správcu dane „dokazovať“ dovtedy, dokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

40. Nadôvažok, vo vzťahu k 3. a 4. trojstrannému obchodu, kasačný súd dáva do pozornosti sťažovateľa rozsudok Súdneho dvora C-245/04 (EMAG Handel Eder OHG), v zmysle ktorého:

„1. Ak dve po sebe nasledujúce dodávky toho istého tovaru vykonané za protihodnotu medzi zdaniteľnými osobami, ktoré konajú ako také osoby, zakladajú jediné zaslanie tohto tovaru v rámci Spoločenstva alebo jedinú dopravu tohto tovaru v rámci Spoločenstva, toto zaslanie alebo táto doprava môže byť pripočítaná iba jednej z týchto dvoch dodávok a len táto dodávka bude oslobodená od dane podľa článku 28c A písm. a) prvého pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995.

Tento výklad platí bez ohľadu na to, ktorá zo zdaniteľných osôb - prvý predávajúci, sprostredkujúci nadobúdateľ alebo druhý nadobúdateľ - má právo disponovať s tovarmi počas uvedeného zaslania alebo uvedenej dopravy.

2. Iba miesto dodávky, ktorá zakladá zaslanie alebo dopravu tovarov v rámci Spoločenstva, je určené podľa článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7; považuje sa za neho miesto nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania tejto zásielky alebo tejto dopravy. Miesto inej dodávky je určené podľa článku 8 ods. 1 písm. b) tej istej smernice; považuje sa za neho miesto nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania alebo členskom štáte určenia uvedenej zásielky alebo dopravy podľa toho, či táto dodávka je prvou alebo druhou z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok.“

(III) K nevysporiadaniu sa s judikatúrou kasačného súdu a judikatúrou ESD

41. V rámci uvedeného sťažostného dôvodu sťažovateľ poukázal na viaceré rozhodnutia, s ktorými sa podľa jeho názoru správny súd nevysporiadal. Jedná sa konkrétne o rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 6Sžf/81/2013, viaceré rozhodnutia Súdneho dvora (C-354/03, C-355/03, C-484/03, C-80/11, C-142/11) a rozhodnutia českého Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8Afs/74/2009. Navyše sťažovateľ poukázal aj na rozhodnutia Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 2/2009 a I. ÚS 269/05.

42. K uvedenej námietke kasačný súd v prvom rade uvádza, že sa nestotožňuje s tým, že by správny súd v napadnutom rozsudku nevenoval pozornosť ustálenej rozhodovacej praxi súdov vyšších inšancií. Práve naopak, v bode 108. odôvodnenia, ako reakciu na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 6Sžf/81/2013 poukázal na rozhodnutie sp. zn. 2Sžf/19/2011 a v bode 110. odôvodnenia na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/44/2017. Rovnako v bode 111. odôvodnenia správny súd poukázal na judikatúru Súdneho dvora vo veciach C-536/08 a C-539/08 a v bode 113 odôvodnenia poukázal na iné rozhodnutie Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 8 Afs 40/2011. Týmito rozhodnutiami správny súd reagoval na poukazované rozhodnutia.

43. Pokiaľ ide o vecnú stránku predmetných rozhodnutí, rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 6Sžf/81/2013 sa týkali vecného bremena daňového subjektu, pričom kasačný súd sa v II. kapitole tohto rozhodnutia s predmetnou problematikou vysporiadal. To isté platí aj vo vzťahu k rozhodnutiu českého Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8Afs/74/2009. K poukazovaným nálezom Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 2/09-23 a sp. zn. I. ÚS 269/05-34 kasačný súd uvádza, že rozhodnutie správneho súdu nijakým spôsobom nevybočuje zo záverov v nich uvedených.

44. K citovaným rozhodnutiam Súdneho dvora kasačný súd uvádza, že rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, jasne uviedol, že plnenia, o aké ide vo veci samej, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani konajúcou ako takou a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1, článku 4 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, v znení smernice Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom. Z uvedeného jasne plynie záver, že ak plnenia nespĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, t. j. hmotnoprávne podmienky, nepredstavujú dodávku tovarov, ktorá by mohla byť oslobodená od dane.

45. Rovnaký záver možno vyvodit' aj z rozsudku Súdneho dvora v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, podľa ktorého článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a) a článok 273 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené, napriek tomu, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112 boli splnené a že zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane uvedeného vystaviteľa faktúry. Aj v tomto rozhodnutí je jasne formulovaná podmienka splnenia formálnych podmienok na vznik práva, ktorá však v sťažovateľovom prípade splnená nebola.

VI.

Záver

46. Kasačný súd, poukazujúc na vyššie uvedené konštatuje, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, svoje závery formuloval zrozumiteľne a presvedčivo, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol také

relevantné skutočnosti, ktorými spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. Dospel preto k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietnuť.

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

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.