

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/68/2021  
Identifikačné číslo spisu: 3020200063  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200063.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): MEDIN Plus, s.r.o., so sídlom Kostolná - Záriečie 149, IČO: 36 328 855, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 76430/2020 zo dňa 7. februára 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/30/2020-70 zo dňa 13. apríla 2021, takto

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

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/30/2020-70 zo dňa 13. apríla 2021 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 76430/2020 zo dňa 7. februára 2020. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 76430/2020 zo dňa 7. februára 2020 žalovaný podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 605614/2019 zo dňa 5. novembra 2019, ktorým ako správca dane podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi určil rozdiel dane v sume 20 373,46 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2012 a to znížením nadmerného odpočtu zo sumy 21 742,23 € na sumu 1368,77 € a to z dôvodu porušenia § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) tým, že si uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa WELLFIN, s.r.o. za dodávku repky, pri ktorej neboli

preukázané skutočnosti týkajúce sa pôvodu tovaru a reálnej existencie tovaru a zároveň z dôvodu porušenia § 45 ods. 1 písm. a/ a § 69 ods. 1 zákona o DPH, keď si uplatnil oslobodenie od dane ako prvý dodávateľ z tovaru, ktorý nebol prepravený druhému odberateľovi (KLANEX Kft.).

3. Žalobca napadol na krajskom súde správnu žalobou rozhodnutie žalovaného len v rozsahu neuznaného odpočtu DPH z faktúr od dodávateľskej spoločnosti WELLFIN, s.r.o. za dodanie repky, paušálne výdavky za nákup pohonných látok a ich neuznanie žalobou napadnuté neboli.

4. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie júl 2012, zameranú na dodržiavanie zákona o DPH. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 9301402/5/5289042/2014/Jud zo dňa 3. decembra 2014. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa WELLFIN, s.r.o. Ide konkrétne o faktúru č. 2012VF0122 s dátumom dodania dňa 26. júla 2012, ktorej predmetom bolo dodanie tovaru - repky v množstve 99,96 ton, v celkovej sume 59 976,- € a DPH vo výške 20% v sume 9 996,- € a faktúru č. 2012VF0125 s dátumom dodania dňa 30. júla 2012, ktorej predmetom bolo dodanie tovaru - repky v množstve 103,61 ton, v celkovej sume 62 166,- € a DPH vo výške 20% v sume 10 361,- €.

5. V kontrolovanom zdaňovacom období sa žalobca zaoberal nákupom a predajom veterinárnych liečiv v tuzemsku a nákupom a predajom repky olejnej v rámci trojstranného obchodu pre prvého odberateľa, ktorým bola spoločnosť PROTECO PRAHA, spol. s r.o. a druhého odberateľa, ktorým bola spoločnosť KLANEX Kft.

6. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní s MVDr. Q. M., ktorá bola konateľka žalobcu v čase realizácie obchodov, vyplýva, že žalobca mal obchodného partnera v Českej republike, spoločnosť PROTECO PRAHA, spol. s r.o., ktorý na českom trhu obchodoval s poľnohospodárskymi komoditami už dlhé roky a chcel vyviešť zo Slovenska tovar - repku a oslovil žalobcu ako sprostredkovateľa, nakoľko už v minulosti robili obchody v menších množstvách. Žalobca zamestnával O. C., ktorý sa venoval len obchodu s komoditami, avšak bol prepustený z dôvodu, že sa spolupráca so spoločnosťou PROTECO PRAHA, spol. s r.o. prerušila. O. C. bol vyškolený spoločnosťou PROTECO PRAHA, spol. s r.o. na obchodovanie s repkou a zároveň uvedená spoločnosť robila žalobcovi obchodné poradenstvo, nie právne. MVDr. M. nevedela uviesť dodávateľov spoločnosti WELLFIN, s.r.o., myslela si, že repka bola zo Slovenska (podľa CMR). Zo spoločnosti WELLFIN, s.r.o. poznala p. O., nevedela ako na ňu dostala kontakt, avšak referencie na ňu boli dobré a tak ju oslovila a s ňou komunikovala ohľadne obchodu s repkou, pričom p. O. organizovala nakládky repky. MVDr. M. nevedela uviesť kto bol odberateľ repky od odberateľov PROTECO PRAHA, spol. s r.o. a KLANEX Kft., vedela len že odberatelia spoločnosti PROTECO PRAHA, spol. s r.o. boli z Čiech a Maďarska. Odberateľ PROTECO PRAHA, spol. s r.o. si žalobca vybral na základe toho, že na českom trhu obchodoval s poľnohospodárskymi komoditami už dlhé roky a už v minulosti robili obchody v menších množstvách. Tento obchod nebol účelový a žalobca oslovil PROTECO PRAHA, spol. s r.o. či by nezačal s ním obchodovať a po čase by žalobca bol jeho obchodným zástupcom na Slovensku. S odberateľom PROTECO PRAHA, spol. s r.o. a dodávateľom WELLFIN, s. r. o. mal žalobca podpísané zmluvy. MVDr. M. ako konateľka žalobcu sa poznala osobne len s konateľom odberateľa PROTECO PRAHA, spol. s r.o., pričom o obchode s repkou jednála s konateľom p.Ing. Y. v Prahe a aj v sídle odberateľa. S konateľmi ostatných odberateľov a dodávateľov sa nepoznala vôbec. S p. O., zástupkyňou dodávateľa WELLFIN, s.r.o. jednála osobne v ich spoločnosti a telefonicky. Zmluvy boli uzatvárané a podpisované u žalobcu a odberateľovi PROTECO PRAHA, spol. s r.o. boli zaslané poštou na podpis a zmluvu s dodávateľom WELLFIN, s.r.o. podpísala konateľka žalobcu a za dodávateľa bola podpísaná tiež konateľom a bola poslaná poštou alebo po p. O.. Žalobca nemá sklady, všetky obchody išli len účtovne cez skladové hospodárstvo, aby sa vedelo, čo všetko bolo vyfakturované. MVDr. M. sa vyjadrila, že nikto jej nezistí pôvod tovaru, a ani kde bola vypestovaná, resp. dodávatelia jej takéto informácie neposkytli. So svojimi odberateľmi má žalobca podpísanú zmluvu, kde je uvedené, že repka má byť vypestovaná na Slovensku a sú v nej uvedené požiadavky na kvalitu. MVDr. M. nevedela preukázať pôvod, resp. prvovýrobcu repky. V zmluve s odberateľom PROTECO PRAHA,

spol. s r.o. sú uvedené akostné znaky repky a v prípade ak má pochybnosti o jej akosti, tak si dá urobiť rozbor. MVDr. M. nemala k dispozícii žiadne dokumenty ohľadne kvality repky, žalobca bol len sprostredkovateľom. Tovar bol predávaný s maržou, ale tú si už presne nepamätala, nakoľko bola stanovená individuálne podľa dodávok. Do predajnej ceny boli zahrnuté aj režijné náklady okrem manipulačných, prepravných nákladov a nákladov za prenájom skladových priestorov. Za žalobcu viedla skladové hospodárstvo sama MVDr. M..

7. Správca dane dožiadaním požiadal príslušný daňový úrad o zistenie skutočností u dodávateľa WELLFIN, s.r.o. ohľadne zrealizovaných obchodov, pričom z odpovede vyplýva, že uvedený dodávateľ vystavil kontrolované faktúry, repka bola dodaná v zmysle vystavených faktúr, tieto boli zaúčtované, DPH bola priznaná a odvedená v príslušnom zdaňovacom období júl 2012. Repka bola uskladnená u jednotlivých dodávateľov, od ktorých bola prepravená k odberateľovi. Úhrady faktúr boli zrealizované bezhotovostným prevodom. Podľa predložených dokladov bola repka nakúpená od dodávateľa JAMBUL s.r.o.

8. Správca dane dožiadaním požiadal príslušný daňový úrad o zistenie informácií ohľadne daňového subjektu JAMBUL s.r.o. Miestne príslušný daňový úrad uviedol, že uvedenej spoločnosti ako aj súčasnému konateľovi p. A. zaslal výzvu na predloženie dokladov. Spoločnosť JAMBUL s.r.o. si na jej sídle uvedenú zásielku v odbernej lehote neprevzala, súčasný konateľ si výzvu prevzal dňa 2. apríla 2014, avšak v určenom termíne požadované doklady nepredložil. Miestne príslušný daňový úrad zaslal opakovane výzvu na predloženie dokladov spoločnosti JAMBUL s.r.o., ktorá si ju prevzala dňa 7. mája 2014, tak isto bola zaslaná aj súčasnému konateľovi, ktorý si ju prevzal dňa 24. apríla 2014. Dňa 7. mája 2014 bol doručený email od súčasného konateľa uvedenej spoločnosti, ktorým sa ospravedlnil, že sa nedostavil na miestne príslušný daňový úrad a požiadal o stavenie náhradného termínu. Navrhnutý stanovený termín mu bol zaslaný emailom, avšak súčasný konateľ naň nereagoval. Na požiadanie správcu dane Kriminálny úrad finančnej správy mu oznámil trvalé bydlisko bývalého konateľa spoločnosti JAMBUL s.r.o., p. Huráka, ktorý bol konateľom od 12. júla 2012 do 31. decembra 2012. Na zistenú adresu zaslal správca dane predvolanie na výsluch, ktoré bolo prevzaté dňa 22. apríla 2014, avšak v deň výsluchu sa bývalý konateľ bez ospravedlnenia nedostavil. Dňa 2. mája 2014 bol doručený list od bývalého konateľa, v ktorom bolo uvedené, že doklady spoločnosti JAMBUL s.r.o. predal novému konateľovi spoločnosti a v prípade akýchkoľvek dotazov sa má správca dane obrátiť na nového konateľa spoločnosti.

9. Správca dane zaslal žiadosť o MVI, predmetom ktorej bolo preverenie prepravy repky daňovým subjektom AMMINPEX 2007 Kft. od žalobcu, pričom z odpovede vyplýva, že uvedený daňový subjekt nie je zastihnuteľný, predložil posledné DPH priznanie za II. štvrtok 2012 - bez nejakej transakcie. Konateľ daňového subjektu taktiež nie je zastihnuteľný. Podľa záznamov o vozidle daňový subjekt vlastní len malý nákladný automobil a vozidlo, ktoré nie je vhodné na prepravu veľkého množstva repky olejnej. Podľa zistení uvedený daňový subjekt nevykonal prepravu tovaru v preverovanom období.

10. Správca dane zaslal žiadosť o MVI, predmetom ktorej bolo preverenie dodania repky spoločnosti PROTECO PRAHA, spol. s r.o. od žalobcu v rámci trojstranného obchodu a dodanie do iného členského štátu, pričom z odpovede vyplýva, že obchod v rámci trojstranného obchodu v júli 2012 prebehol. V rámci trojstranného obchodu uvedená spoločnosť PROTECO PRAHA, spol. s r.o. nakúpila repku od žalobcu v júli 2012 v množstve 230,67 ton. Toto plnenie bolo od žalobcu dodané priamo spoločnosti KLANEX Kft. Spoločnosť PROTECO PRAHA, spol. s r.o. podala daňové priznanie ako aj súhrnné hlásenia k DPH za obdobie júl 2012. V daňovom priznaní vykázala v zjednodušenom postupe pri dodaní tovaru formou trojstranného obchodu ako prvý odberateľ hodnotu cca 116 161,- € za nadobudnutý tovar a cca 120 832 eur za dodanie tovaru.

11. Správca dane zaslal žiadosť o MVI predmetom, ktorej bolo preverenie dodania repky spoločnosti KLANEX Kft. od žalobcu v rámci trojstranného obchodu, pričom z odpovede vyplynulo, že priznania boli podané a uvedená spoločnosť uviedla ako odberateľov spoločnosti RATMAX s.r.o. a DRACKSTORE s.r.o. K oznámeniu adresy, na ktorú bol tovar doručený bolo uvedené, že neboli

žiadne nákladné dodávky k EČV uvedených na faktúrach a CMR-kách a že majiteľa/prevádzkovateľa týkajúcich sa nákladných vozidiel v uvedených dňoch nevykonali pre spoločnosť KLANEX Kft. prepravu a ani u nich nebola preprava objednaná. Faktúry sa nachádzajú v účtovníctve, platby boli potvrdené výpisom z bankového účtu, priznania boli podané a obchod bol uvedený ako trojstranný, avšak v odpovedi na MVI bolo stanovené, že všetky dodávky boli fiktívne.

12. Následne na základe výsledkov kontroly správca dane vydal dňa 27. marca 2015 rozhodnutie č. 20045867/2015, ktorým žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012 uplatnený v podanom daňovom v sume 21 742,23 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť v sume 43 383,61 €. Po podaní odvolania žalobcu žalovaný vydal dňa 7. júla 2015 rozhodnutie č. 1105048/2015, ktorým uvedené rozhodnutie správca dane potvrdil. Uvedené rozhodnutia napadol žalobca žalobou na krajskom súde, ktorý rozsudkom č.k. 11S/61/2015-66 zo dňa 8. decembra 2015 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1105048/2015 zo dňa 7. júla 2015 ako aj rozhodnutie správca dane č. 20045867/2015 zo dňa 27. marca 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Na základe podaného odvolania žalovaného NS SR rozsudkom sp.zn. 2Sžf/31/2016 zo dňa 31. januára 2019 potvrdil vyššie uvedený rozsudok krajského súdu. Správca dane bola uložená povinnosť v ďalšom konaní opätovne preveriť a vyhodnotiť podklady a tvrdenia žalobcu o trojstrannom obchode, predmetom ktorého mal byť tovar nadobudnutý od spoločnosti WELLFIN, s.r.o., vo vzťahu ku ktorému už pred tým zaujal stanovisko o jeho neexistencii.

13. Správca dane v ďalšom konaní vyzval Mestskú časť Bratislava - Ružinov, aby mu oznámila, či O.S. je prihlásená k trvalému pobytu na adrese Gagarinova 2011/19, Bratislava, pričom odpoveďou bolo potvrdené, že má trvalý pobyt na uvedenej adrese. Správca dane vyzval Sociálnu poisťovňu k súčinnosti, aby oznámila, či je O.S. poistená ako samostatne zárobková činná osoba alebo je poistená ako zamestnanec, za ktorého zamestnávateľ platí poistenie, pričom z odpovede vyplýva, že uvedená osoba bola vedená v evidencii Sociálnej poisťovne ako platiteľka poistného v roku 2004, 2005 a 2010 - 2012 ako „zamestnanec - dohodár“. Správca dane následne predvolal na výsluch O., avšak zásielka sa vrátila s poznámkou „adresát neznámy“. Správca dane požiadal Obvodné oddelenie Policajného zboru Bratislava - Ružinov východ o predvedenie O. pričom z odpovede vyplýva, že bol vykonaný pokus o jej predvedenie na adrese jej trvalého bydliska Gagarinova 2011/19, Bratislava. Na uvedenej adrese sídli firma TMG Digitality a TMD Dronity, avšak O. tam nepoznajú a iné skutočnosti neboli zistené.

14. Správny súd v odôvodnení rozhodnutia konštatoval, že dôkaznú povinnosť v daňovom konaní má prioritne daňový subjekt (žalobca). Správca dane dokazovanie vykonáva a vedie. Úlohou správca dane je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné orgány povinné postupovať.

15. Správny súd okrem iného vyslovil názor, že 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 plnení (resp. dodanie tovaru alebo služieb) 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 (nález ÚS SR sp.zn. I. ÚS 241/07-44). V tejto súvislosti poukázal na základnú zásadu obchodného práva, ktorou je poctivý obchodný styk. Poukazujúc na § 3 ods. 6 Daňového poriadku mal za to, že nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či služby a práce boli skutočne dodané zmluvným dodávateľom. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje

akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, možno považovať za zneužitie objektívneho daňového práva.

16. Podľa správneho súdu správca dane má právo preverovať realnosť dodávky tovaru alebo služby. Už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, že je nedôveryhodný, rizikový, problémový a nekontaktný, že nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky alebo služby, že zdaniteľné plnenie nie je odzrkadlené v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť o realnosti dodávok tovaru alebo služieb. V okamihu, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, pretože žalobca je zaťažovaný dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme DPH je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (rozsudky Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02 Zb. s. I. 5337, bod 76, ako aj, Halifax, a i., C-255/02 Zb. s. I. 1609, bod 71). Daňový subjekt (žalobca) disponuje právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH, je iniciátorom odpočítania DPH, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok a ak daňový subjekt (žalobca), na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený (rozsudok NS SR zo dňa 23. júna 2010, sp.zn. 2Sžf/4/2009, v spojení s rozhodnutím ÚS SR zo dňa 23. februára 2011, sp.zn. III. ÚS/78/2011-17).

17. Správny súd poukázal aj na názor SD EÚ, ktorý vo svojej judikatúre konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet DPH, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež SD EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby sa daňový subjekt (žalobca) uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky ESD vo veciach Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10).

18. Správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo dospel k záveru, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných spornými faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Zároveň správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach odstránili nedostatky, ktoré im boli vytknuté krajským súdom a Najvyšším súdom SR, keď najmä upustili od nedôvodného dovyrubenia DPH na výstupe. Záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, že dodávateľ WELLFIN, s.r.o. dodal žalobcovi tovar uvedený na sporných faktúrach je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu. Na základe rozsiahleho šetrenia bolo zistené, že nielen u dodávateľa WELLFIN, s.r.o., ale ani na jednom článku obchodného reťazca sa nepreukázala materiálная existencia tovaru. Už len na základe tejto skutočnosti sú pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnom dodaní tovaru dodávateľom WELLFIN, s.r.o. uvedeným na sporných faktúrach oprávnené. Vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, nemohol byť nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH pre odpočet DPH. Správny súd námietku žalobcu o nesprávnom právnom posúdení veci vyhodnotil ako nedôvodnú, keď správne orgány správne aplikovali ustanovenia zákona o DPH na zistený skutkový stav. Správca dane a žalovaný jednoznačne uviedli, že rozhodnutie založili na zistení, že na žiadnom stupni obchodného reťazca, teda ani u dodávateľa WELLFIN, s.r.o. nebola preukázaná reálna existencia tovaru. Vychádzajúc z uvedeného je potom len jediný logický záver, že pokiaľ dodávateľ WELLFIN s.r.o. vystavil žalobcovi faktúru bez reálneho dodania tovaru, ide o fiktívny obchod, z ktorého sa nárok na odpočet DPH nemôže žalobcovi priznať.

19. K námiatke žalobcu, že došlo k podstatnému porušeniu Daňového poriadku tým, že správca dane nevy počul p. O. a p. V., krajský sud uviedol, že z administratívneho spisu je zrejmé, že výsluch p. O. nebolo možné uskutočniť, a to ani po využití všetkých zákonných možností. Pokiaľ ide o výsluch p. V., jeho výsluch bol realizovaný cestou dožiadania, pričom správca dane nedokáže ovplyvniť akým spôsobom sa dožiadanie zrealizuje. Napriek tomu, že sa ho žalobca nezúčastnil, nepovažoval správny súd uvedené za také porušenie Daňového poriadku, ktoré s poukazom na všetky ďalšie zistenia správcu dane a vykonané dokazovanie, malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Výpoveď p. V. je súčasťou odpovede na MVI, čo považuje správny súd vzhľadom na obsah ním podaných informácií za postačujúce na zistenie rozhodných skutočností, nakoľko jeho výpoveď sa týkala zdanieľných obchodov týkajúcich sa dodania tovaru v rámci trojstranného obchodu. Z uvedeného vyplýva, že ďalšia výpoveď p. V. by nevedla k preukázaniu dodania tovaru dodávateľom WELLFIN, s.r.o. žalobcovi. K osobe O. správny súd navyše dodal, že jej vzťah k dodávateľskej spoločnosti WELLFIN, s.r.o. nebol preukázaný. Žalobca si žiadnym spôsobom nepreveril, či bola oprávnená konať za dodávateľa WELLFIN, s.r.o. V prípade, ak sa nekoná priamo s konateľom spoločnosti, podnikateľský subjekt by si mal v rámci opatrnosti od osoby s ktorou koná, zistiť v akom vzťahu je s dotýčným podnikateľským subjektom. Žalobca si tieto skutočnosti vo vzťahu k p. O. neoveril, resp. nevedel preukázať žiadne oprávnenie p. O.. Práve naopak z dožiadania na Sociálnu poisťovňu vyplýva, že p. O. nebola v zamestnaneckom vzťahu s dodávateľom WELLFIN, s.r.o. a ani nevykonávala žiadnu podnikateľskú činnosť, takže nemohla vykonávať činnosť obchodného zástupcu.

20. Námiatku žalobcu ohľadne toho, že napadnuté rozhodnutiu je v podstate prepis predkladacej správy správcu dane správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol nielen skutočnosti zistené správcou dane, ale aj vlastné zistenia, ktoré získal preskúmaním spisovému materiálu. Žalovaný taktiež v napadnutom rozhodnutí okrem vyporiadania sa s námiatkami žalobcu uvádzanými v odvolaní, uviedol aj právne posúdenie veci spočívajúce v uvedení ustanovení právnych predpisov vzťahujúcich sa na vec, ako aj jeho právny názor vzťahujúci sa k nim.

21. K námiatke žalobcu vo vzťahu k jeho vedomosti o podvodnom konaní správny súd uviedol, že každý fiktívny obchod vykazuje znaky daňového podvodu a pokiaľ sa žalobca zapojil do fiktívneho obchodovania, je nemysliteľné, aby o tom nemal vedomosť, nakoľko prijatie faktúry bez reálneho dodania tovaru je jasným dôkazom takejto vedomosti. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí popísal jasne údajný priebeh zdanieľných obchodov. V rámci daňovej kontroly bolo zistené, že tovar sa mal od spoločností JAMBUL s.r.o. prostredníctvom dodávateľa žalobcu WELLFIN s.r.o. dostať k žalobcovi, ktorý ho mal následne dodať v rámci trojstranného obchodu odberateľovi PROTECO PRAHA, spol. s r.o. a ten ho mal následne dodať odberateľovi KLANEX Kft., ktorý ho mal opätovne bez vykládky v Maďarsku dodať na Slovensko spoločnostiam RATMAX s.r.o. a DRACKSTORE s.r.o. Z uvedeného vyplýva účelové konanie uvedených daňových subjektov, ktorých logicky cieľom nemal byť zisk, ale uplatnenie neoprávnenej daňovej výhody o ktorej žalobca musel mať vedomosť, resp. minimálne mal túto vedomosť mať. To, že správca dane výslovne nekvalifikoval fiktívny obchod ako daňový podvod a urobil tak až žalovaný nespôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia.

22. Vo vzťahu k námiatke žalobcu týkajúcej sa existencie tovaru správny súd poukázal na, že z rozhodnutí správcu dane a žalovaného vyplýva, že obaja ustálili, že tovar reálne neexistoval a uviedli aj dôvody tohto záveru. Na tomto závere nemôže nič zmeniť tá skutočnosť, že obchody boli formálne deklarované všetkými účastníkmi trojstranného obchodu. Pokiaľ sa v rozhodnutí žalovaného uvádza, že tovar prepravený do Maďarska bol bez vyloženia prepravený na Slovensko tými istými vozidlami, ide o výpoveď p. V., nie o záver žalovaného. Správny súd taktiež uviedol, že v prípade, ak by sa uvažovalo s tým, že tovar, ktorý mal žalobca dodať v rámci trojstranného obchodu do iného členského štátu skutočne existoval, potom žalobca dostatočne nepreukázal uskutočnenie prepravy predmetného tovaru druhému odberateľovi do Maďarska a to i napriek skutočnosti, že preprava bola potvrdená na CMR a o jej vykonaní sa mal vyjadriť pred maďarskou finančnou správou konateľ odberateľa KLANEX Kft. p. V., ktorý uviedol, že tovar sa nevykladal v Maďarsku a tými istými dopravnými prostriedkami bol prepravený na Slovensko. Uvedená výpoveď nepredstavuje dôkaz, ktorý by mal vplyv na nepriznanie odpočtu dane, nakoľko sa týkala trojstranného obchodu, v ktorom mal mať

žalobca postavenie prvého dodávateľa. Trojstranný obchod, v ktorom bol žalobca prvým dodávateľom a spoločnosť PROTECO PRAHA, spol. s r.o. Praha prvým odberateľom, nie je predmetom vyrubenej dane za zdaňovacie obdobie júl 2012. Zistené skutočnosti ohľadne trojstranného obchodu len dokresľujú celkový obraz o zdaniteľných obchodoch žalobcu s repkou, pričom na základe záverov správnych súdov správca dane žalobcom uplatnené oslobodenie od dane nezdanil, resp. upustil od neho, nakoľko sa pridrižoval názoru správnych súdov, že nie je možné dopočítať daň pri zdaniteľných obchodoch do iného členského štátu, ktoré sa reálne neuskutočnili, aj keď to žalobca predloženými dokladmi tvrdil.

23. K námietke o údajnom zamlčaní skutočností zistených z MVI ohľadne vozidiel v Maďarsku, krajský súd poznamenal, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol všetky zistené informácie ohľadne druhu vozidiel, ktoré boli preverované v rámci MVI maďarskou finančnou správou, čiže správca dane tieto skutočnosti nezamľčal, tak ako uvádzal žalobca. Správny súd konštatoval, že zo zistených skutočností vyplýva, že prepravu tovaru v rámci trojstranného obchodu odberateľovi KLANEX Kft. sa nepodarilo preukázať tak, ako to bolo deklarovane žalobcom, resp. zistené z CMR dokladov.

24. Krajský súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane nezákonne zaťažili žalobcu dôkazným bremenom. Okamihom, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na sporných faktúrach, musí žalobca produkovať (označiť a navrhnúť) ďalšie dôkazy na preukázanie, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Je len a len na žalobcovi, akými skutočnosťami (dôkazmi) preukáže reálnosť sporných obchodov. V zmysle Daňového poriadku totiž možno na preukázanie rozhodujúcich skutočností použiť všetko, čo nie je získané v rozpore so zákonom. V posudzovanom prípade je podstatou sporu to, či predmetný obchod reálne prebehol tak ako je deklarovane spornými faktúrami, teda či žalobca nadobudol tovar od dodávateľa označeného na sporných faktúrach. V každom prípade je potrebné si uvedomiť, že je to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Pokiaľ si túto procesnú povinnosť žalobca nesplní, nemôže mu byť nárok na odpočet DPH priznaný.

25. Správny súd záverom uviedol, že je potrebné mať na pamäti, že žalobca má povinnosť prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10), pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagiben kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

26. Daňové orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z dokazovania orientovaného na predmet daňového konania, a to v rozsahu postačujúcom na učinenie záveru o nepreukázaní dodania tovaru dodávateľom WELLFIN s.r.o. prostredníctvom deklarovane subdodávateľa, spoločnosti JAMBUL s.r.o. a ani u končeneho odberateľa (KLANEX Kft.). Na základe nimi vykonaneho dokazovania s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH potom vec posúdili tak, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že zdaniteľné plnenia boli skutočne realizované dodávateľskou a subdodávateľskou spoločnosťou tak, ako je deklarovane na sporných faktúrach, pričom zároveň nebolo preukázané, že v rámci trojstranného obchodu skončil tovar u deklarovane konečného odberateľa. Tým, že žalobca vstupoval do obchodných vzťahov so spoločnosťou, ktorú si dostatočne nepreveroval, ani sa reálne nezaujímal o jej materiálno-technické či personálne vybavenie, aby sa presvedčil, či je schopná požadované dodania realizovať, neprejavil náležitú mieru opatrnosti, čím na seba prebral riziko, že nebude vedieť splniť svoju dôkaznú povinnosť.

27. Správny súd vyslovil názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o reálnosti predmetných obchodov a existencii tovaru, o identite skutočného dodávateľa a deklarovane subdodávateľa na základe sporných faktúr sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z

dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach a jeho subdodávateľa ako aj na skutočnosti ohľadne trojstranného obchodu a v rámci neho na deklarovaných odberateľov žalobcu.

28. Správny súd taktiež poukázal na to, že Súdny dvor EÚ teda v rozsudku vo veci C-277/14 (bod 49) vyslovene uvádza, že pre relevanciu akýchkoľvek následných úvah smerujúcich ku skúmaniu existencie podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktorého súčasťou je posudzovaná zdaniteľná osoba (platiteľ DPH) v spojení s otázkou vedomosti zdaniteľnej osoby o jej účasti na podvodnom konaní, resp. vedomosti o tom, že zdaniteľné plnenie bolo súčasťou podvodu, je nevyhnutné, aby bolo v zmysle zásad daňového konania konkrétneho štátu (v podmienkach Slovenskej republiky zásad potvrdzovaných judikatúrou NS SR) preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Žalobca však splnenie hmotnoprávných podmienok v zmysle zákona o DPH nepreukázal. Na podporu uvedeného dal správny súd do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 1Sžfk/8/2016 zo dňa 8. júna 2017, resp. sp.zn. 1Sžfk/60/2017 zo dňa 27. júna 2019.

29. Správny súd záverom uviedol, že v prejednávanom prípade správca dane na základe vyššie uvedených skutočností nadobudol dôvodné pochybnosti u uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov od dodávateľa WELLFIN, s.r.o. a oprávnene považoval uskutočnenie dodávok žalobcovi za nedostatočne preukázané. Žalobca okrem formálnych dokladov (zmlúv, faktúr) nepreukázal existenciu tovaru, ktorý mal nadobudnúť od uvedeného dodávateľa, žiadnymi ďalšími listinami, ktoré by preukazovali, kto a kde repku olejnú vypestoval a ako sa od producenta dostala k žalobcovi. Sám dodávateľ WELLFIN, s.r.o. uviedol, že žiadnu zmluvu so žalobcom neuzatváral a ani žiadnu prepravu nezabezpečoval, pričom žalobca potvrdil, že nekonal priamo s konateľom dodávateľa, ale s osobou p. O., ktorá nebola v žiadnom vzťahu k dodávateľovi. Navyše v prepravných dokumentoch ako aj v uzavretých zmluvách sú uvedené viaceré nezrovnalosti, pričom v konaní nebola potvrdená ani preprava tovaru maďarskou prepravnou spoločnosťou v rámci trojstranného obchodu. Z vyššie uvedených skutočností je zrejmé, že faktúry a listinné dôkazy nie sú súčasťou uceleného logicky previazaného reťazca dôkazov a vzájomne sa nedopĺňajú tak ako to tvrdí žalobca a práve naopak, existujú tu oprávnené dôvody pochybovať o ich správnosti a hodnovernosti.

30. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ani prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Správny súd vykonanie dôkazu výsluchom svedka p. T.. Y. nepovažoval v danom prípade za potrebný vzhľadom k zisteniam správnych orgánov, keď dospel k záveru, že uvedený svedok nie je zástupcom dodávateľskej spoločnosti WELLFIN, s.r.o. a uplatnený odpočet DPH nebol uznaný z faktúr od tejto dodávateľskej spoločnosti. Svedok by mohol vypovedať len ku skutočnostiam týkajúcim sa trojstranného intrakomunitárneho dodania žalobcu a nie k uplatnenému odpočtu DPH.

31. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S.s.p. kasačnú sťažnosť. V prvom rade namietal, že krajský súd sa k množstvu námietok sťažovateľa náležite nevyjadril, resp. len formálne odkázal na vnútroštátnu judikatúru a rozhodnutia Súdneho dvora EÚ. Ďalej uviedol, že tvrdenie správneho súdu, že správne orgány odstránili nedostatky, ktoré im boli vytknuté správnym súdom a Najvyšším súdom SR nezodpovedá skutkovému stavu. Po zrušení ich skôr vydaných rozhodnutí v nasledujúcom vyrubovacom konaní už nebolo vykonané žiadne dokazovanie. Správne orgány okrem toho, že upustili od nedôvodného vyrubenia DPH na výstupe ostatné nedostatky vytknuté krajským súdom a Najvyšším súdom SR neodstránili a právny názor súdov nerešpektovali. Správca dane výslovne uviedol, že dôvodom neuznania práva na odpočítanie dane nebola účasť sťažovateľa na daňovom podvode a z uvedeného dôvodu nepreukazoval jeho účasť na podvodnom konaní. Žalovaný napriek tomu tvrdil, že správca dane získal dostatočne objektívne dôkazy, že sťažovateľ mal a mohol vedieť, že predmetné obchody sú súčasťou podvodného konania. Podľa súdu to, že správca dane výslovne nekvalifikoval fiktívny obchod ako daňový podvod a urobil tak až žalovaný nespôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia. V závere



rozhodnutia žalovaného, že sťažovateľ mal a mohol vedieť, že predmetné obchody sú súčasťou podvodného konania a správca dane k tomu získal dostatočne dôkazy došlo k zásadnej zmene v právnom posúdení veci, čím žalovaný zásadne mení rozloženie dôkazného bremena medzi sťažovateľom a správcom dane. S poukazom na judikatúru Najvyššieho súdu SR mal za to, že v súvislosti s posudzovaním oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie dane sa ako jeden z kľúčových problémov od počiatku javí otázka rozloženia dôkazného bremena, teda posúdenie, ktoré skutočnosti významné pre správne posúdenie práva uplatneného daňovým subjektom preukazuje daňový subjekt a kedy naopak dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane. Túto otázku si musí správca dane vyriešiť už pri prvých skutkových zisteniach, ktoré naznačujú, akú právnu daňovú normu pre posúdenie oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH z preverovaných zdaniteľných obchodov správca dane chce ďalej uplatniť. V tejto súvislosti zdôraznil, že zo zistení správcu dane musí byť bez akýchkoľvek pochybností zrejme, kde v reťazci spoločnosti došlo k úniku na dani a ak k tomu prispeli plnenia prijaté sťažovateľom. Zároveň poukázal na to, že v vyjadrenia Daňového úradu Bratislava, podaného vo veci pritom nevyplýva, že išlo o fiktívny, neexistujúci tovar, ale išlo o karuselové podvody spočívajúce v nákupe a predaji repky. Ďalej uviedol, že závažné skutkové zistenia v obchodnom reťazci, ktoré indikujú existenciu daňového úniku správne orgány v rozpore s ust. § 3 ods. 3 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku ako aj judikatúrou Najvyššieho súdu SR nikde neuvádzajú. Taktiež namietal, že mimo pozornosti správneho súdu zostala aj požiadavka sťažovateľa o vypočutie p. O., ktorú bolo potrebné vypočúť ako svedka. Pokiaľ krajský súd ako nedôvodnú vyhodnotil námietku, že sťažovateľ nebol prítomný pri výsluchu p. V., ktorý výsluch bol realizovaný v rámci MVI, sťažovateľ zdôraznil, že podklady zistené v rámci MVI samé o sebe nie sú dôkazom, ale len informáciou, ktorá následne musí byť verifikovaná riadne vykonaným dokazovaním v súčinnosti s daňovým subjektom. Sťažovateľ ďalej poukazoval na to, že p. C. a p. T.. Y. potvrdili obchod pre odberateľa sťažovateľa v rozsahu faktúr podľa rokovani medzi p. O. a p. M.. M.. Ak konateľ WELLFIN, s.r.o, podpisoval zmluvy, boli vyhotovené faktúry a daň bola uvedená v daňovom priznaní, potom je v rozpore s logikou, aby p. O. nemala poverenie rokovať v mene dodávateľa s obchodnými partnermi. Okrem uvedeného sťažovateľ namietal, že nezrovnalosti ohľadom prepravy tovaru (spoločnosťami AMMINPEX 2007 Kft. a PLATINA STAR Kft.), na ktoré sťažovateľ poukazoval sú v tvrdení správnych orgánov, no tieto nezrovnalosti ostali mimo pozornosti súdu. Tvrdenie správneho súdu, že správca dane uviedol všetky zistené informácie ohľadne druhu vozidiel, čiže tieto skutočnosti nezamlčal je pritom v rozpore so skutočnosťou, keď tvrdenie že prepravca AMMINPEX 2007 Kft. vlastní len jeden automobil nie je pravdivý. Taktiež zdôraznil, že sporné zistenie ohľadom prepravy tovaru nie sú dôkazom s takou výpovednou hodnotou, aby mohli spochybniť, že faktúry a listinné dôkazy nie sú súčasťou uceleného logicky previazaného reťazca dôkazov, ako to tvrdí krajský súd.

32. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s právnym záverom vysloveným v kasačnou sťažnosťou napadnutom rozsudku krajského súdu. V zásade zrekapituloval argumentáciu, ktorú už uviedol vo svojom rozhodnutí, resp. vo vyjadrení k žalobe a žiadal, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

33. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

34. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré

predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

35. Kasačný súd vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti sa (s ohľadom na závery krajského súdu) zaoberal jednak posúdením otázky, v čom vzhladli daňové orgány dôvod na nepriznanie nároku na odpočítanie dane sťažovateľovi a to v súvislosti s deklarovanou dodávkou tovaru - repky od spoločnosti WELLFIN, s.r.o., resp. ako jednotlivé zistenia v konečnom dôsledku kvalifikovali a vyhodnotili (náležite podložili skutkovými zisteniami). Zároveň sa zaoberal i možnými procesným pochybeniami (a vyhodnotením ich závažnosti) v postupe daňových orgánov, ktoré by mohli indikovať porušenie práv sťažovateľa a mať tak za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

36. V rámci daňovej kontroly bolo správcom dane zistené, že tovar sa mal od spoločností JAMBUL s.r.o. prostredníctvom dodávateľa sťažovateľa WELLFIN s.r.o. dostať k sťažovateľovi, ktorý ho mal následne dodať v rámci trojstranného obchodu odberateľovi PROTECO PRAHA, spol. s r.o. a ten ho mal následne dodať odberateľovi KLANEX Kft., ktorý ho mal opätovne bez vykládky v Maďarsku dodať na Slovensko spoločnostiam RATMAX s.r.o. a DRACKSTORE s.r.o. Daňové orgány pritom spochybnili existenciu tovaru - repku, ktorý tovar mal sťažovateľ nadobudnúť od dodávateľa WELLFIN s.r.o..

37. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na svoju predchádzajúcu rozhodovaciu činnosť (napr. rozhodnutie sp.zn.3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022), kde kasačný súd uviedol, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

38. V rozhodnutí sp.zn.3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022 kasačný súd zároveň uviedol, že vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona o DPH. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

1. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
2. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 zákona o DPH),
3. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),
4. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

39. V danej veci bolo sporným už splnenie druhej podmienky na odpočítanie dane, t.j. že predmetné plnenie (repka) fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (materiálna existencia plnenia). Správcom dane bolo spochybnené, že predmet plnenia ako tovar deklarovaný faktúrami od deklarovaného dodávateľa WELLFIN s.r.o. bol sťažovateľovi reálne dodaný. Toto spochybenie pritom bolo obsiahnuté už v Oboznámení so skutočnosťami zistenými v rámci výkonu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012 zo dňa 8. októbra 2014, v ktorom bol sťažovateľ s poukazom na § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku informovaný o skutočnostiach zistených pri výkone daňovej kontroly. V uvedenom oboznámení boli daňovými orgánmi predstreté konkrétne pochybnosti, ktoré

mali nasvedčovať tomu, že išlo iba o fakturačný predaj, ktorý nemal materiálny základ. Obdobne aj v protokole z daňovej kontroly správca dane okrem iného konštatoval, že po predložení dokladov sťažovateľom a získaní ďalších poznatkov, ktorými preveroval sťažovateľom deklarované dodávky tovaru nebola preukázaná existencia tovaru, z čoho vyvodzoval nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 až § 51 zákona o DPH. Z uvedeného vyplýva, že už v počiatkovej fáze daňovej kontroly mal sťažovateľ možnosť oboznámiť sa so skutočnosťami, pre ktoré vznikli na strane správcu dane pochybnosti o oprávnenosti nároku na odpočítanie dane. Sťažovateľ tak mal v dostatočnom časovom predstihu možnosť oboznámiť sa zo zisteniami správcu dane, z ktorých bolo zrejmé, aké skutočnosti správca dane identifikoval (a ktoré priznaniu nároku bránia) a to tak, aby mal možnosť v tomto smere argumentovať a predkladať dôkazy, resp. návrhy na ich vykonanie.

40. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť ohľadne preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane má primárne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, 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.

41. V nadväznosti na vyššie uvedené kasačný súd poukazuje aj na uznesenie Ústavného súdu SR zo dňa 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle 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 spochybnil 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“.

42. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal, že v príslušnom zdaňovacom období (júl 2012) došlo k reálnemu uskutočneniu/dodaniu tovaru - repky od dodávateľa uvedeného na faktúrach, t. j. spoločnosti WELLFIN s.r.o. a teda či v prípade posudzovaných zdaniteľných plnení boli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH.

43. Vzhľadom na to, že sťažovateľ svoje tvrdenia o dodávke tovaru, resp. jeho existencii oprel o formálne doklady - predovšetkým faktúry, CMR a skladovú evidenciu správca dane dôvodne pristúpil k jej prevereniu z hľadiska materiálneho, keď rozsiahlym dokazovaním, zameraným predovšetkým na preverenie existencie tovaru spochybnil jednu z hmotnoprávnych podmienok, ktorej splnenie je bezpodmienečne nutné pre priznanie nároku na odpočítanie dane. Jedným zo zistení, ktoré vnieslo do posudzovanej veci pochybnosti o existencii tovaru, s ktorým mal sťažovateľ obchodovať bolo už to, že na strane sťažovateľa, nebolo preukázané skladovanie tovaru, keď nemal vlastné, ale ani prenajaté priestory na tento účel. V tomto smere preto dôvodne vyvstala otázka, aký tovar bol sťažovateľom

prijímaný, resp. vydávaný zo skladu. Sťažovateľ pritom nemal ani vedomosť o (deklarovanej) preprave tovaru, ktorý tovar navyše sám nevidel ani žiadnym spôsobom nekontroloval.

44. V súvislosti s preverovaním spoločnosti WELLFIN s.r.o., ako subjektu, ktorý mal v zmysle predložených dokladov dodať tovar - repku sťažovateľovi, bolo zistené, že konateľom tohto dodávateľa bol v rozhodnom čase Bc. V. L.. Zistenia správcu dane však nepotvrdili, že faktúry a zmluvy podpísal konateľ spoločnosti WELLFIN, s.r.o., keď z predložených faktúr a zmlúv skutočne nie je zrejmé, kto ich podpísal, keďže na nich nie uvedené meno konateľa spoločnosti WELLFIN, s.r.o. Na ústne pojednávanie pred správcu dane sa za uvedeného dodávateľa síce dostavil jeho splnomocnený zástupca Ing. Y., ktorý formálne (ústne) potvrdil vystavenie faktúr pre sťažovateľa, avšak ku konkrétnym otázkam správcu dane sa nevyjadril, resp. žiadne dôkazy v tomto smere nepredložil. Z uvedeného vyplýva, že nielen dodanie tovaru, ale už aj samotné uzavretie zmlúv, resp. vystavenie faktúr uvedenými osobami bolo spochybnené.

45. Správca dane vykonal okrem uvedeného ďalšie úkony, smerujúce k prevereniu existencie tovaru, a to dožiadanim na príslušný daňový úrad o zistenie skutočností u dodávateľa WELLFIN, s.r.o. ohľadne zrealizovaných obchodov. Z odpovede vyplynulo, že uvedený dodávateľ mal kontrolované faktúry vystaviť, tovar - repka mal byť dodaný v zmysle vystavených faktúr, tieto boli zaúčtované, DPH bola priznaná a odvedená v príslušnom zdaňovacom období júl 2012. Z predložených dokladov vyplynulo, že repka mala byť nakúpená od dodávateľa JAMBUL s.r.o. Dožiadaným správcou dane sa však výzvu na predloženie dokladov adresovanú spoločnosti JAMBUL, s.r.o. nepodarilo doručiť, resp. jej súčasný a ani bývalý konateľ sa na výsluch pred správcu dane (zároveň bez predloženia akýchkoľvek dôkazov) nedostavil. Ani na strane subdodávateľa sťažovateľa tak po preverovaní vykonanom správcou dane neboli zistené také skutočnosti, ktorý by nasvedčovali existencii tovaru.

46. Pokiaľ sa týka zistení/preverení správcu dane viazucich sa k preprave tovaru vykonanej AMMINPEX 2007 Kft., s poukazom na odpoveď na MVI bolo zistené, že predmetný daňový subjekt a konateľ sú nezastihnuteľní, spoločnosť podala posledné daňové priznanie k DPH za II. štvrt'rok 2012 bez akejkoľvek transakcie, podľa zistení spoločnosť vlastní len malý nákladný automobil a vozidlo, ktoré nie je vhodné na prepravu veľkého množstva repky olejnej. Podľa zistení maďarskej finančnej správy uvedený daňový subjekt nevykonal prepravu tovaru v preverovanom období. V tejto súvislosti sa kasačný súd stotožnil aj s vyhodnotením námietky krajským súdom o údajnom zamlčaní skutočností zistených z MVI ohľadne vozidiel v Maďarsku, v tom zmysle, že z rozhodnutia správcu dane vyplývajú všetky zistené informácie ohľadne druhu vozidiel, ktoré boli preverované v rámci MVI, a teda nič nenasvedčuje tomu, že správca dane tieto skutočnosti nezamlčal. Z dokazovania, resp. zistení obstaraných správcou dane preto nevyplýva, že by prepravca AMMINPEX 2007 Kft. prepravu vykonával, resp. mal prostriedky na jej vykonanie. Na tomto mieste sa žiada uviesť, že spochybnenie prepravy nebolo jediným, ale jedným z viacerých zistení, ktoré indikovali absenciu materiálneho základu deklarovaného plnenia, t.j. nešlo a ani a daňovými orgánmi nebolo hodnotené ako rozhodujúce zistenie, o ktoré by opierali svoj záver o nesplnení podmienok na odpočítanie dane.

47. Sťažovateľ taktiež namietal, že postupom správcu dane, ktorý nevypočul p. O. došlo podstatnému porušeniu ustanovení Daňového poriadku. V tejto súvislosti je potrebné primárne uviesť, že vzťah uvedenej osoby (majúcej podľa sťažovateľa konať za dodávateľa) nebol k spoločnosti WELLFIN, s.r.o. v konaní preverovaním správcu dane zistený. Z tohto hľadiska preto vyvstáva aj otázka, s akou mierou obozretnosti (aj s ohľadom na objem dodávky tovaru) vstúpil sťažovateľ do obchodného vzťahu s dodávateľom, u ktorého si nepreveril, napr. výpisom z obchodného registra, predložením plnomocnenstva, alebo iným obdobným spôsobom, či ide o osobu oprávnenú konať za dodávateľa. Toto jej oprávnenie pritom nevyplývalo ani z výpovede p. Y., ktorý sa síce vyjadril k obchodu s repkou za zdaňovacie obdobie júl 2012, avšak (obdobne ako p. C.) neuviedol, že by mal byť obchod realizovaný prostredníctvom p. O.. Napokon pokiaľ sa týka nevypočutia p. O., kasačný súd nemohol nevykonanie tohto dôkazu vyhodnotiť ako porušenie ust. Daňového poriadku, nakoľko správca dane v tomto smere nezostal nečinný, keď predovšetkým lustráciou pobytu, následným bezúspešným pokusom o predvolanie a predvedenie sa mu účasť uvedenej osoby na výsluchu nepodarilo zabezpečiť. Správca dane sa tak vykonaniu dôkazu - výsluchom uvedenej osoby zjavne nevyhýbal, pričom

nemožnosť zabezpečiť jej prítomnosť riadne zdôvodnil. S poukazom na uvedené preto ani kasačný súd v tomto postupe správcu dane nevzhladol pochybenie, ktoré by malo vyústiť do porušenia práv sťažovateľa, resp. ktorým by boli (aj s ohľadom na ostatné zistenia správcu dane) spochybnené zistenia/závery správcu dane ako také.

48. Pokiaľ sa týka výpovede p. Dzurošku, táto bola správcovi dane poskytnutá v súvislosti s jeho žiadosťou o MVI. So sťažovateľom možno súhlasiť v tom, že nemal možnosť aktívne spolupôsobiť na tomto procese. V tomto prípade však ide o výmenu informácií medzi žiadajúcim a dožiadaným orgánom iného štátu, na ktorého priebeh pochopiteľne správca dane nemá priamy dosah. Už z povahy tohto procesného inštitútu vyplýva, že nejde o dokazovanie v pravom slova zmysle, t.j. také, v rámci ktorého by musel byť o výsluchu osoby (realizovaného prostredníctvom MVI) kontrolovaný daňový subjekt upovedomený správcom dane (žiadajúceho štátu) za účelom umožniť mu účasť na tomto úkone. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na právny názor vyslovený v uznesení Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 607/2021 zo dňa 30. novembra 2021, v ktorom okrem iného konštatoval, že: „Správca dane je pri výkone svojich právomoci v zásade limitovaný územným prvkom, t.j. neprináleží mu realizovať svoju právomoc vykonávať dôkazy v zahraničí (s výnimkou, ak to umožňuje medzinárodná norma) - nie je preto pochybením slovenského správcu dane, ak sa daňový subjekt nemohol zúčastniť úkonu pred zahraničným daňovým orgánom. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že je v plnej kompetencii dožiadaného zahraničného orgánu, akým procesným spôsobom v zmysle svojich vnútroštátnych postupov zabezpečí administratívne vyšetrenie potrebné na získanie požadovaných informácií na účely odpovede na žiadosť v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktorá sa realizuje v režime nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie v oblasti DPH“) ... Navyše ani nariadenie v oblasti DPH neupravuje možnosť daňového subjektu zúčastniť sa výsluchu svedka, resp. iného úkonu pred zahraničným dožiadaným orgánom. V oblasti medzinárodnej spolupráce v administratívnych veciach absentuje obdobná norma, ako je napríklad nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2020/1783 z 25. novembra 2020 o spolupráci medzi súdmi členských štátov pri vykonávaní dôkazov v občianskych a obchodných veciach, ktoré upravuje možnosť, aby v zahraničí dožiadaný súd vykonal dokazovanie v prítomnosti účastníkov konania a umožnil im podieľať sa na vykonaní dôkazu ... Neupovedomenie daňového subjektu o výsluchu svedka dožiadaným zahraničným daňovým orgánom nemožno pričítať na ťarchu správcu dane, pretože upovedomenie sa vzťahuje len na postup podľa daňového poriadku, t.j. na výsluch svedkov uskutočňovaných v procesnej dispozícii slovenských daňových orgánov realizovaných podľa vnútroštátnych procesných noriem ... informácie získané z medzinárodnej výmeny informácií možno považovať za zákonne získané a procesne použiteľný dôkaz. To, akú dôkaznú relevanciu prizná konkrétnemu dôkazu, je už vecou hodnotenia dôkazov, pri ktorom správca dane hodnotí dôkazy z hľadiska ich pravdivosti a dôležitosti pre rozhodnutie, avšak v každom prípade možno informácie získané týmto mechanizmom považovať za dôkaz na účely správy daní. Samozrejme nemožno opomenúť ústavné právo vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom (čl. 48 ods. 2 ústavy). Kasačný súd zastáva názor, že správcovi dane nemožno vytýkať porušenie práv sťažovateľa, ku ktorému by malo dôjsť tým, že nemal možnosť byť prítomný, resp. nebol upovedomený o výsluchu osoby, ktorý výsluch bol realizovaný v rámci MVI. V tomto smere kasačný súd mal za to, že na naplnenie požiadavky zachovania práv kontrolovaného daňového subjektu je potrebné umožniť mu predovšetkým s takto obstaranými informáciami sa oboznámiť (ktoré právo sťažovateľovi nebolo upreté a napokon túto skutočnosť ani nenamietal). Uvedený výsluch/dožiadanie bolo navyše vykonané v súvislosti s preverovaním zdaniteľných obchodov týkajúcich sa dodania tovaru v rámci trojstranného obchodu, t.j. netýkalo sa priamo dodávateľsko-oberateľského vzťahu medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom WELLFIN, s.r.o., ktorého preverovanie bolo z hľadiska sťažovateľom uplatneného nároku na odpočítanie dane rozhodujúce. Napokon z výpovede p. V. ako konateľa KLANEX Kft. nevyplynuli žiadne také bližšie skutočnosti (a neboli ani predložené žiadne doklady), ktoré by nasvedčovali či už preprave, alebo samotnej existencii tovaru, s ktorým mal sťažovateľ obchodovať. Obdobne to platí i pre závery daňových orgánov a napokon i krajského súdu vo vzťahu k požiadavke na výsluch p. T. Y., konateľa spoločnosti PROTECO PRAHA, spol. s r.o., ktorá sa (v rámci trojstranného obchodu, ktorý nie je predmetom vyrubenej dane za zdaňovacie obdobie júl 2012) na zdaniteľných obchodoch žalobcu podieľala formálne t.j. bez osobnej účasti pri nakládkach a

vykládkach tovaru, tovar mal ísť na neexistujúcich vozidlách priamo zo Slovenska do Maďarska. Za tohto stavu preto kasačný súd postup správcu dane, ktorým (už vo vlastnej réžii, na vnútroštátnej úrovni) opätovne nepristúpil k výsluchu p. V., resp. p. T.. Y. nevyhodnotil ako taký, ktorým by mohlo dôjsť k porušeniu práv sťažovateľa, resp. mohol mať vplyv na zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov.

49. Kasačný súd taktiež uvádza, že na základe žalobcom skôr podanej žaloby krajský súd rozsudkom č.k. 11S/61/2015-66 zo dňa 8. decembra 2015 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1105048/2015 zo dňa 7. júla 2015 ako aj rozhodnutie správcu dane č. 20045867/2015 zo dňa 27. marca 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Na základe podaného odvolania žalovaného Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 2Sžf/31/2016 zo dňa 31. januára 2019 potvrdil uvedený rozsudok krajského súdu. Daňové orgány postupujúc v zmysle právneho názoru vysloveného v uvedených rozhodnutiach súdov odstránili vytýkané nedostatky, keď predovšetkým upustili od nedôvodného dovyrubenia DPH na výstupe, no zároveň došlo k opätovnému prevereniu a vyhodnoteniu podkladov a tvrdení sťažovateľa o trojstrannom obchode, predmetom ktorého mal byť tovar nadobudnutý od spoločnosti WELLFIN, s.r.o. Svoje rozhodnutia pritom založili na tom, že sťažovateľovi nemožno priznať odpočítanie DPH z dôvodu nepreukázania existencie tovaru, s ktorým mal obchodovať (a to bez toho, aby z ich záverov bolo možné vyvodzovať, resp. by pripúšťali možnú existenciu iného tovaru, ktorý by mal byť predmetom dodávok).

50. Záverom kasačný súd poukazuje na to, že daňové orgány (a napokon i správny súd) svoje závery o nemožnosti priznať odpočítanie dane sťažovateľovi v súvislosti s deklarovanou dodávkou tovaru - repky od spoločnosti WELLFIN, s.r.o, kvalifikovali a vyhodnotili (s náležitým podložením skutkovými zisteniami) ako nespĺnenie zákonom stanovených hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH. Kasačný súd pritom nespochybňuje, že daňové orgány či už v procese daňovej kontroly, ale i v samotných rozhodnutiach vydaných vo vyrubovacom konaní (popri vyššie zmienenom dôvode brániacom priznaniu odpočtu dane) uvádzali i úvahy o možnom zapojení sa sťažovateľa do podvodného konania. Išlo však o tvrdenia, ktoré súviseli s ich zisteniami viažucimi sa k nepreukázaniu existencie tovaru, a ktoré nasvedčovali tomu, že ide o fakturačný (fiktívny) obchod bez reálneho materiálneho základu a ekonomického opodstatnenia. Daňové orgány pritom v priebehu daňového konania ani vo svojich rozhodnutiach nepredostierali úvahy o možnej účasti sťažovateľa na tzv. karuselových podvodoch (pri ktorých by sa dalo vychádzať z existencie tovaru). Napokon správny súd v odôvodnení rozhodnutia na vyššie uvedené reagoval, keď aj s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ a kasačného súdu dôvodil subsidiaritou skúmania podmienky účasti (vedomosti) daňového subjektu na daňovom podvode vo vzťahu k nevyhnutnosti splnenia hmotnoprávnych podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH.

51. Vzhľadom na uvedené kasačný súd má, zhodne s krajským súdom za to, že sťažovateľ neuniesol svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva (preukázanie ktorého zaťažuje správcu dane). V prípade, ak hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú zo strany sťažovateľa preukázané, nie je dôvodom na zamietnutie odpočítanie dane daňový podvod (ktorý by prichádzal do úvahy v prípade splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane) a súvisiaci kasačný bod sťažovateľa teda nie je dôvodný a nebolo ani potrebné skúmať predpoklady na posúdenie veci ako daňového podvodu.

52. Pokiaľ ide o kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p., kasačný súd sa nestotožnil s námietkou nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku. Ústavný súd SR sa vyjadril k povinnosti súdov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie napr. v náleze č.k. III. ÚS 119/03-30, kde vyslovil, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03). Z ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej

republiky taktiež vyplýva, že „Súd by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať aj na jeho celkovú presvedčivosť, teda na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, ako aj závery, ku ktorým na základe týchto premís dospel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé. Odôvodnenie má obsahovať dostatok dôvodov a ich uvedenie má byť zrozumiteľné. Súd je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania a musí spĺňať základné gramatické, lexikálne a štylistické hľadiská. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia.“ (Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp.zn. I. ÚS 114/08 zo dňa 12.06.2008).

53. Zároveň podľa nálezu Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 825/2016 zo dňa 28.02.2017, v ktorom ústavný súd konštatoval, že „To, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho konania, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Judikatúra tohto súdu síce nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Ruiz Torija c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303 - A, s. 12, § 29, Hiro Balani c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303 - B, Georgiadis c. Grécko z 29. mája 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998).“.

54. Kasačný súd považoval za rozhodujúce to, či sťažovateľ nielen splnil, ale i preukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Správny súd sa s týmto žalobným bodom sťažovateľa vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Kasačný súd taktiež uvádza, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nevenoval iba tomuto rozhodujúcemu žalobnému bodu, ale i ostatným žalobným bodom. Navyše za predpokladu, že sťažovateľ si nespĺnil svoju povinnosť preukázať splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane a ich splnenie je zo strany daňových orgánov spochybnené, nie je už následne úlohou daňových orgánov ani správneho súdu vysvetľovať možné iné alternatívy týkajúce sa existencie tovaru ani ich vyhodnocovať.

55. Kasačný súd s poukazom na vyššie uvedené (a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu) dospel k záveru, že krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia citoval relevantné právne normy, presvedčivým a zrozumiteľným spôsobom sa vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, pričom ako spornú nenechal otvorenú žiadnu právnu otázku, ktorá by mala v kasačnom konaní vyústiť do zrušenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietol.

56. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov konania nepriznal, keďže sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 S.s.p.).

57. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 S.s.p. v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.).

## **P o u č e n i e :**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok n i e j e prípustný.

