

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/36/2020  
Identifikačné číslo spisu: 4018200536  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:4018200536.1

## 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): ALUSOLID, s.r.o., so sídlom Fraňa Mojtu 18, Nitra, IČO: 50 232 622, právne zastúpený: MCGA legal, s.r.o., so sídlom Partizánska 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100977187/2018 zo dňa 17. mája 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 26S/27/2018-260 zo dňa 13. februára 2020, 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 Nitre (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 26S/27/2018-260 zo dňa 13. februára 2020 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. 100977187/2018 zo dňa 17. mája 2018. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 100977187/2018 zo dňa 17. mája 2018 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 správcu dane - Daňového úradu Nitra č.100242828/2018 zo dňa 29. januára 2018, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2016 v sume 100 000,- €, tým že mu bol znížený uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 100 919,44 € na sumu 919,44 €.

3. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období december 2016 uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry č. 20162477 zo dňa 29. decembra 2016 v celkovej sume 600 000,- €, základ dane v sume 500 000,- € a DPH v sume 100 000,- € za dodanie tovaru (kúpna zmluva zo dňa 29. decembra 2016 - hnuiteľné veci) od dodávateľa ALUSOLID-SK, s.r.o..

4. Daňová kontrola sa začala u žalobcu dňa 19. apríla 2017, a to na základe oznámenia správcu dane zo dňa 28. marca 2017 o daňovej kontrole.

5. Správca dane - Daňový úrad Nitra vykonal v spoločnosti ALUSOLID, s.r.o. - žalobcu dňa 3. mája 2017 miestne zisťovanie, na adrese Štrajková 8, Handlová vo veci fyzickej obhliadky strojov, motorových vozidiel a zásob materiálu. Podľa položiek uvedených vo faktúrach od spoločnosti ALUSOLID-SK, s.r.o a Ján Sluka - SOLID boli jednotlivé stroje, zásoby materiálu a motorové vozidlá fyzicky odkontrolované. V areáli boli taktiež identifikované motorové vozidlá v počte 6 ks, ostatné vozidlá boli na rozvoze tovaru. Daňovým subjektom ALUSOLID, s.r.o. boli predložené k nahliadnutiu karty majetku vzťahujúcich sa na nákup jednotlivých strojov a TP motorových vozidiel v počte 9 ks.

6. Správca dane zaslal spoločnosti GLOBAL EXPORT IMPORT NITRA s.r.o. (pôvodný názov ALUSOLID-SK s.r.o. do dňa 29. marca 2017) listom č. 100813619/2017 zo dňa 10. mája 2017 Výzvu na predloženie dokladov za zdaňovacie obdobia december 2016 a január 2017. Pisomnosť sa vrátila na Daňový úrad Nitra dňa 18. mája 2017 s uvedením, že adresát je neznámy. Správca dane predvolal na výsluch svedka pani Q. U. na deň 7. júna 2017 a zároveň ju požiadal o predloženie všetkých účtovných a iných dokladov za zdaňovacie obdobia december 2016 a január 2017 listom č. 100815430/2017 zo dňa 10. mája 2017. Uvedené predvolanie menovaná prevzala dňa 17. mája 2017, avšak dňa 7. júna 2017 sa nedostavila na Daňový úrad Nitra a ani sa neospravedlnila. Opakované predvolanie menovaná prevzala dňa 21. júla 2017 a dostavila sa na Daňový úrad Nitra. Na uvedenom ústnom pojednávaní menovaná poskytla telefonický kontakt, vyjadrila sa, že vie o tom, že je konateľkou spoločnosti GLOBAL EXPORT IMPORT NITRA s.r.o., avšak na ďalšie otázky správcu dane nevedela odpovedať (akú ekonomickú činnosť vykonáva uvedená spoločnosť, kto vedie účtovníctvo, prečo nebolo podané daňové priznanie k DPPO za rok 2016 a prečo spoločnosť nepodáva daňové priznania na DPH od februára 2017, či prevzala účtovné a iné doklady od pôvodného konateľa a či ich vie predložiť správcovi dane) a vyhradila si právo vyjadriť sa do 15 dní od spísania zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101787563/2017 zo dňa 18. augusta 2017. Konateľka spoločnosti GLOBAL EXPORT IMPORT NITRA s.r.o. pani Q. U. sa v lehote 15 dní písomne nevyjadrila. Spoločnosť GLOBAL EXPORT IMPORT NITRA s.r.o. nepredložila žiadne doklady, zanikla dňa 13. septembra 2017 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou SHOES NITRA s.r.o.

7. Správca dane zaslal na Daňový úrad Trenčín dožiadame č. 101500441/2017 zo dňa 7. júla 2017 v súvislosti s preverením dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi spoločnosťou ALUSOLID, s.r.o. a spoločnosťou ALUSOLID-SK s.r.o. a požiadal o vypočutie bývalého konateľa spoločnosti ALUSOLID-SK s.r.o. pána N. Y. U.. V zápisnici sa svedok vyjadril, že spoločnosť ALUSOLID-SK s.r.o. vystavila faktúru č. 20162477 zo dňa 29. decembra 2016 pre spoločnosť ALUSOLID, s.r.o.. Túto faktúru podpísali bývalé účtovníčky spoločnosti pani J. a pani P.. Spoločnosť ALUSOLID-SK s.r.o. realizovala skutočne dodávku hnuiteľných vecí - strojov na základe Zmluvy zo dňa 27. decembra 2016, ktoré boli vyfakturované faktúrou č. 20162477 zo dňa 29. decembra 2016. Predmetné hnuiteľné veci odovzdal pán U. osobne a za spoločnosť ALUSOLID s.r.o. ich prebral splnomocnený zástupca spoločnosti pán G. U.. Spoločnosť

ALUSOLID-SK s.r.o. nadobudla predmetné hnuiteľné veci od firmy Ján Sluka-SOLID faktúrou č. 20160081 zo dňa 29. decembra 2016 v sume základ dane 55 000 eur. Spoločnosť ALUSOLID-SK s.r.o. daň zo zdaniteľných obchodov priznala, a odvieďla do štátneho rozpočtu. Ján Sluka - SOLID prehlásil, že ako fyzická osoba bol výlučným vlastníkom predmetných strojov, a boli riadne vedené v majetku firmy. Karty hmotného majetku zaslal e-mailom v stanovenej lehote ako i nákup predmetných strojov zdokladoval dodávateľskými faktúrami. Cena bola stanovená dohodou s odberateľom. Ďalej sa pán U. vyjadril, že spoločnosť ALUSOLID-SK s.r.o. zmenila konateľa dňom 20. februára 2017, pani Q. U. nepozná, všetky účtovné doklady odovzdal pani G. U. na základe Zmluvy o prevode

obchodného podielu zo dňa 20. februára 2017. Predložil predmetnú zmluvu, Zápisnicu z valného zhromaždenia zo dňa 20. februára 2017 aj Preberací protokol k prevodu obchodného podielu zo dňa 20. februára 2017.

8. Následne sa dňa 11 septembra 2017 na základe telefonického dohovoru dostavila na Daňový úrad Nitra ako svedok pani Renáta Slobodová, vo veci objasnenia prevodu obchodného podielu a prevzatia účtovných dokladov od bývalého konateľa spoločnosti ALUSOLID-SK s.r.o. pána N.. Y. U. na základe Zmluvy o prevode obchodného podielu zo dňa 20. februára 2017 a Preberacieho protokolu o prevode obchodného podielu zo dňa 20. februára 2017. Pani G. U. sa vyjadrila, že pána N.. Y. U. a spoločnosť ALUSOLID-SK s.r.o. nepozná. Mala záujem o odkúpenie firmy, od dotyčného pána, ktorého nechcela menovať, dostala možnosť tejto ponuky, mala všetko prichystané, doklady na podpis, ktoré v domnienke, že je všetko v poriadku aj podpísala, ale hneď na druhý deň si to rozmyslela a okamžite volala aj písala dotyčnému aj právnikovi, že všetko ruší. Nič nepreberala, žiadne doklady, s konateľom N.. Y. U. sa ani nestretla. Doklady nikdy neprevzala a N.. Y. U. nikdy nevidela. Pani Q. U., ktorá je konateľkou spoločnosti GLOBAL EXPORT IMPORT NITRA s.r.o. od 20. februára 2017 podľa výpisu z obchodného registra nepozná a neodovzdala jej žiadne doklady, pretože žiadne neprevzala od predchádzajúceho konateľa, t. j. pána U..

9. O výsledku daňovej kontroly spísal správca dane dňa 17. októbra 2017 protokol o daňovej kontrole, v ktorom skonštatoval, že žalobcovi nárok na odpočítanie dane vo výške 100 000,- € za nákup hnutelných vecí od dodávateľa ALUSOLID-SK, s.r.o. na základe faktúry č. 20162477 zo dňa 29. decembra 2016 v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon o DPH“) nevznikol. Žalobca podal dňa 8. novembra 2017 vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole, kde navrhol vypočítanie piatich svedkov, ktorých správca dane vypočítal dňa 15. decembra 2017. Následne bola so splnomocneným zástupcom žalobcu spísaná dňa 23. januára 2018 zápisnica vo veci prerokovania pripomienok a dôkazov.

10. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal dňa 29. januára 2018 správca dane rozhodnutie č. 100242828/2018, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2016 v sume 100 000,- € tým, že znížil uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 100 919,44 € na sumu 919,44 €. V rozhodnutí správca dane opísal priebeh daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a konštatoval, že riadne zaevidované transakcie v účtovníctve žalobcu nespochybňuje, avšak dodanie tovaru dodávateľom ALUSOLID-SK, s.r.o. preukázané nebolo, a tiež neboli predložené žiadne doklady a dôkazy o uskutočnení zdaniteľného plnenia. Nástupnícka spoločnosť dodávateľa sa na adrese nenachádzala, jej konateľka p. U. sa k predmetnému zdaniteľnému plneniu vyjadriť nevedela, žiadne doklady a iné dôkazy nepredložila. Bývalý konateľ a spoločník N.. Y. U. zrealizovanie obchodnej transakcie potvrdil, avšak žiadne doklady nepredložil. Uviedol, že spoločnosť previedol na G. U. ku dňu 20. februára 2017, pričom z OR vyplýva, že táto zmenila spoločníka a konateľa až ku dňu 30. marca 2017, jediným spoločníkom tejto spoločnosti sa stala česká obchodná spoločnosť EXAKTOBAL s.r.o. a konateľom Q. U.. Doklady po formálnej stránke tiež nespĺňali všetky náležitosti daňových dokladov, nakoľko v zmluve je uvedený ako predávajúci ALUSOLID-SK s.r.o. s nesprávne uvedeným DIČ: 1020557604 a IČ DPH: SK1020557604 (DIČ fyzickej osoby Ján Sluka - SOLID). Taktiež na faktúre č. 20162477 je uvedené, že „fakturuje Vám hnutelné veci v zmysle Kúpnej zmluvy zo dňa 29.12.2016“, pričom správcovi dane bola predložená ku kontrole Kúpna zmluva vyhotovená dňa 27. decembra 2016 aj s odovzdávacím protokolom zo dňa 27. decembra 2016. Odovzdávací protokol neobsahuje vady strojov a lehoty na ich odstránenie. Spoločnosť ALUSOLID, s.r.o. prevzala stroje už dňa 27. decembra 2016, pričom ich fyzická osoba Ján Sluka-SOLID predal svojej spoločnosti ALUSOLID-SK s.r.o. až dňa 29. decembra 2016, t.j. o dva dni skôr sa stala spoločnosť ALUSOLID, s.r.o. vlastníkom uvedených strojov ako predávajúci ALUSOLID-SK s.r.o. Z uvedeného vyplýva, že spoločnosť ALUSOLID-SK s.r.o. dňa 27. decembra 2017 nevlastnila uvedené stroje, to znamená, že nemohlo dôjsť reálne k dodávke týchto strojov spoločnosti ALUSOLID, s.r.o. v uvedený deň. Pán Ján Sluka - SOLID, tieto stroje predal spoločnosti ALUSOLID-SK s.r.o. za cenu 66 000,- € (základ dane 55 000,- €, daň 11 000,- €) a o dva dni skôr spoločnosť ALUSOLID-SK ich odovzdala a predala spoločnosti ALUSOLID, s.r.o. za cenu 600 000,- € (základ dane 500 000,- €, daň 100 000,- €).

11. Predmetné rozhodnutie správcu dane napadol žalobca odvolaním, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100977187/2018 zo dňa 17. mája 2018 tak, že toto rozhodnutie potvrdil.

12. Žalobca podal proti tomuto rozhodnutiu správnu žalobu z dôvodov uvedených v ust. § 191 ods. 1 písm. c/, e/, f/ a g/ S.s.p.. Namietal nesprávnosť posúdenia uskutočnenia zdaniteľného plnenia, keď základným predpokladom pre vznik práva na odpočítanie DPH je: existencia faktúry, uplatnenie práva iným platiteľom v tuzemsku, dodanie tovaru alebo služby. Konštatoval, že správca dane preukázateľne zistil existenciu hmotného majetku, existenciu úhrady za tento majetok a skutočnosť, že tento majetok je preukázateľne žalobcom využívaný na výkon podnikateľskej činnosti. Mal za to, že jediným spôsobom, ako možno preukázať vznik zdaniteľného obchodu, je uzatvorenie kúpnej zmluvy, skutočné prevzatie tovaru na základe preberacieho protokolu a úhrada kúpnej ceny. Konštatoval, že nástupnícka spoločnosť dodávateľa (spoločnosť SHOES NITRA s.r.o.) nemusí mať žiadnu vedomosť o zrealizovaní zdaniteľných obchodov jej právnym predchodcom. V tomto smere je podľa jeho názoru dôležité to, že k zdaniteľnému obchodu sa hlási štatutárny zástupca dodávateľa (v čase zdaniteľného obchodu) a tiež žalobca, ktorí ako jediní vedeli o existencii zdaniteľného obchodu. Pokiaľ správca dane a žalovaný neuverili výpovedi Y. U. (bývalého štatutárneho zástupcu dodávateľa), mali dôkaz vykonaný jeho výsluchom zákonnými prostriedkami vyvrátiť. Žalovaný sa však obmedzil len na konštatovanie, že výpoveď svedka nie je relevantná, keďže nebola podložená žiadnymi inými dôkazmi. V tejto súvislosti poukázal na rozsudky NS SR sp.zn. 5Sžf/22/2009 zo dňa 23. februára 2010 a sp.zn. 8Sžf/14/2012 zo dňa 26. marca 2013. Žalobca namietal i nesprávne posúdenie dodania tovaru nevlastníkom, keď poukázal na ustanovenie § 446 Obchodného zákonníka, ktoré upravuje prípad nadobudnutia vlastníctva k veci uzavretím kúpnej zmluvy s nevlastníkom. Mal za to, že správca dane nie je oprávnený skúmať, či bol tovar nadobudnutý od vlastníka alebo od nevlastníka. Podstatné je len to, či zdaniteľná osoba nadobudla právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ktorú skutočnosť preukazuje existencia tohto majetku a právny úkon - kúpna zmluva. Je bez právneho významu i skutočnosť, že kúpna zmluva obsahuje chyby v písaní. Keďže žalobcovi predmetný tovar osobne odovzdal N... Y. U., nemôže byť pochybnosť o tom, že prejav vôle Y. U. ako fyzickej osoby - podnikateľa a Jána Sluku ako konateľa spoločnosti ALUSOLID-SK s.r.o. by bol v akomkoľvek rozpore. Za nesprávne považoval i prenesenie dôkazného bremena na žalobcu. Dôkazné bremeno a bremeno tvrdenia daňového subjektu nie sú bezhraničné. Žiaden všeobecne záväzný právny predpis nevyžaduje od daňového subjektu skúmať a preverovať subdodávateľské vzťahy svojho dodávateľa a skutočnosť, či dodávateľ skutočne vlastní dodávaný tovar. To, čo žalobca nepreukázal bola písomná evidencia o zdaniteľnom obchode na strane predávajúceho, zaplatenie dane na strane predávajúceho a iné skutočnosti na strane predávajúceho. Preukázanie týchto skutočností však podľa jeho názoru od neho nemožno spravodlivo žiadať. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19. augusta 2010, sp.zn. 3Sžf /1/2011 zo dňa 15. marca 2011 a rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp.zn.11S/16/2017 zo dňa 13. februára 2018, ktorých časti citoval. Uviedol, že správcovi dane bolo predložené daňové priznanie spoločnosti ALUSOLID-SK s.r.o. pre DPH, výpisy z účtu tejto spoločnosti, z ktorých je zrejmé, že uvedená spoločnosť riadne odviedla DPH z týchto obchodov za 12/2016 a 01/2017 spolu vo výške 323 051,36 €. V žiadnom prípade teda nemožno uvažovať o tom, že by došlo k zneužitiu systému odpočítania DPH, keďže táto bola riadne odvedená povinným subjektom. Nemôže existovať ani minimálna pochybnosť o čestnosti tohto obchodu, pretože žiadnej zo strán nevzniklo jednostranné obohatenie sa o DPH. Ekonomickú výhodnosť realizovaného obchodu zdôvodnil tým, že žalobca na danom mieste ďalej podniká, pričom jeho tržby v roku 2017 oproti roku 2016 stúpli o 1 500 000 eur. Na nehnuteľnostiach vo vlastníctve Y. U. tento v roku 2017 zriadil predkupné právo pre žalobcu ako aj vecné bremeno spočívajúce v práve výlučného užívania v prospech žalobcu.

13. Krajský súd vo vzťahu k žalobným námietkam uviedol, že hoci svojim uznesením č.k. 26S/27/2018-152 zo dňa 3. apríla 2019 zamietol návrh na spojenie vecí vedených na Krajskom súde v Nitre pod sp.zn. 26S/27/2018 a sp.zn. 11S/158/2018, ktoré sa týkajú toho istého žalobcu, postupoval tak hlavne z dôvodu hospodárnosti konania, nakoľko predmetom prieskumu v týchto konaniach boli rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa, ktoré sa týkali rôznych zdaňovacích období (v konaní 26S/27/2018 išlo o zdaňovacie obdobie december 2016 a v konaní 11S/158/2018 išlo o zdaňovacie obdobie január 2017) a ich spojením by sa taktiež zvýšila procesná náročnosť

spoločného konania, čo by mohlo mať za následok spomalenie konania. Napokon správnosť predmetnej úvahy podľa správneho súdu potvrdzuje aj reálny stav, keď v konaní 11S/158/2018 už bolo rozhodnuté rozsudkom zo dňa 20. novembra 2019. Uvedené konštatovanie však nepopiera tvrdenie súdu, v zmysle ktorého ide v oboch prípadoch o žaloby, ktoré sú si skutkovo podobné, a týkajú sa tých istých účastníkov konania. Skutkovú podobnosť (totožnosť) vzhliadol správny súd v tom, že v oboch prípadoch išlo o uskutočnenie obchodných vzťahov žalobcom so subjektom ALUSOLID-SK s.r.o., kedy existencia reálneho plnenia nebola zo strany správcu dane spochybnená, alebo spochybnená a nepreukázaná bola skutočnosť, že tovar deklarovaný na jednotlivých faktúrach, ktorý sa u žalobcu aj skutočne nachádzal, dodala spoločnosť ALUSOLID-SK, s.r.o. Dôvody, pre ktoré správca dane takýto záver prijal, sú v oboch prípadoch skutkovo veľmi blízke, ak nie totožné. V tomto smere preto správny súd zistil naplnenie predpokladov vyplývajúcich z ust. § 140 S.s.p., a preto v súlade s týmto ustanovením len poukázal na odôvodnenie rozhodnutia - rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k.11S/158/2018-242 zo dňa 20. novembra 2019, nakoľko nevzhladol existenciu žiadnej skutočnosti, ktorá by mala správny súd viesť k iným záverom, ako tým, ktoré vyplývajú z už vyššie zmieneného rozhodnutia. V záujme hospodárnosti konania preto tieto dôvody nepovažoval za potrebné opakovať.

14. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť. V kasačnej sťažnosti primárne namietal nepreskúmateľnosť a arbitrárnosť rozhodnutia krajského súdu. V tomto smere poukázal na to, že krajský súd v bode 29 odôvodnenia totožného rozsudku uviedol, že nemožnosť overenia obchodnej transakcie v účtovných dokladoch dodávateľa je dôvodom, pre ktorý nebolo možné priznať odpočítanie dane. V tejto súvislosti krajský súd dôvodil tým, že výpoveď N. Y. U. ako bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa bola relevantným spôsobom spochybnená, a to výpoveďou G. U.. V bode 34. odôvodnenia totožného rozsudku krajský súd uviedol, že potvrdenie bývalého štatutárneho zástupcu dodávateľa v danom prípade nie je postačujúce, nakoľko jeho tvrdenia boli v rozpore s inými vykonanými dôkazmi. Podľa sťažovateľa sa však krajský súd v totožnom rozsudku nevysporiadal najmä s tým, prečo uveril výpovedi p. U. a nie p. U., resp. prečo tento záver prevzal z rozhodnutia daňových orgánov. Rovnako sa nevysporiadal ani so záverom, podľa ktorého u dodávateľa sťažovateľa nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti vo vzťahu k dodanému tovaru, a pre ktorý mu nebolo možné priznať právo na odpočítanie DPH. V tejto súvislosti mal aj s poukazom na judikatúru Ústavného súdu SR (okrem iných napr. sp.zn. III. ÚS 311/07 a IV. ÚS 14/07) za to, že odôvodnenie tohto rozsudku nezodpovedá čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Sťažovateľ ďalej krajskému súdu vytýkal, že jeho rozhodnutie je vnútorne rozporné, pretože v rozhodnutí sa nachádzajú argumenty podporujúce určitý záver, kedy v bode 26. odôvodnenia totožného rozsudku sa súd stotožnil so závermi daňových orgánov, ktoré spochybnili, že dodávateľom tovaru bol subjekt deklarovaný v predložených faktúrach a zároveň v bode 28. odôvodnenia totožného rozsudku sú protiargumenty proti tomuto záveru, kedy krajský súd uviedol, že dodávateľom tovaru bol nevlastník tovaru, teda deklarovaný dodávateľ - ALUSOLID-SK, s.r.o. Okrem uvedeného namietal, že krajský sa v odôvodnení rozhodnutia nevysporiadal s judikatúrou a názormi právnej vedy uvedenými v žalobe (konkrétne sp.zn. 5Sžf/22/2009 a sp.zn. 8Sžf/14/2012). Krajskému súdu taktiež vytýkal, že nesprávne posúdil prenos dôkazného bremena na sťažovateľa, pričom citoval závery vyplývajúce z judikatúry Súdneho dvora EÚ napr. vo veci C-285/11, C-277/14, C-642/11. Podľa sťažovateľa krajský súd taktiež nesprávne právne posúdil otázku dodania tovaru nevlastníkom, keď v bode 28. a 29. odôvodnenia totožného rozsudku konštatoval, že sťažovateľ nemohol nadobudnúť tovar od nevlastníka, aby s ním mohol disponovať ako vlastník. Sťažovateľ vyslovil názor, že v tomto prípade súd vec nesprávne právne posúdil, keďže s tovarom musí narábať ako vlastník odberateľ (sťažovateľ) a nie dodávateľ. Poukázal aj na čl. 14 ods. 1 Smernice 2006/112/ES o DPH ako aj § 8 ods. 1 písm. a/ a § 19 ods. 1 zákona o DPH, pričom uviedol, že tak odborná literatúra aj súdna prax zásadne argumentuje, že dodanie tovaru je spájané s ekonomickým a nie právnym poňatím vlastníctva. Aj v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ zdaniteľná osoba nadobúda právo nakladať s tovarom ako vlastník v okamihu, keď môže ona sama, alebo ňou určená tretia osoba s daným tovarom vo vlastnom mene disponovať (napr. vo veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03). Sťažovateľ poukázal aj na ust. § 446 Obchodného zákonníka, v zmysle ktorého mal nadobudnúť vlastnícke právo k predávanému tovaru aj napriek tomu, že predávajúci (ALUSOLID-SK, s.r.o.) nemal byť v čase predaja vlastníkom s tým, že jeho dobromyseľnosť nebola spochybnená.

Aj Najvyšší súd Slovenskej republiky už ustálil, že nadobudnutie ekonomického vlastníctva predpokladá, že vec bude ekonomicky užívaná na uskutočňovanie zdaniteľných plnení, na rozdiel od prevodu vlastníctva v právnom zmysle. Sťažovateľ pritom ako vlastník dodaný tovar nadobudol a využíva na svoju podnikateľskú činnosť. Zdôraznil, že o skutočnosti, že jeho dodávateľ nemal byť vlastníkom tovaru v čase uzatvorenia kúpnej zmluvy a odovzdania tohto tovaru, nemal a ani nemohol mať vedomosť. S poukazom na uvedené mal za to, že v konaní objektívne preukázal, že k dodanému tovaru nadobudol ekonomické vlastníctvo a s týmto nakladá aj naďalej ako vlastník, čím splnil svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu nadobudnutia tovaru a podmienok v zmysle § 8 ods. 1 písm. a/ a § 19 ods. 1 zákona o DPH. Toto právo mu pritom nemožno odoprieť len z dôvodu žalovaným tvrdenej a krajským súdom aprobeovanej skutočnosti, že sa sťažovateľ nemal dostatočne ubezpečiť, že dodávateľ je schopný predmetné plnenie poskytnúť, ak žalovaný nepreukázal, že sťažovateľ disponoval informáciou, ktorá ho oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti na strane jeho dodávateľa. Okrem uvedeného zdôraznil, že Y. U. hnutelne veci osobne odovzdal s tým, že tu nemôže existovať pochybnosť o tom, že prejav vôle Y. U. ako fyzickej osoby - podnikateľa a toho istého Y. U. ako štatutára ALUSOLID-SK, s.r.o. bol v akomkoľvek rozpore. Pre posúdenie tejto právnej veci pritom nie je dôležité následné formálne vysporiadanie medzi ALUSOLID-SK, s.r.o. a podnikateľom Ján Sluka - SOLID. Ďalej poukázal na to, že jediným spôsobom, ako je možné preukázať vznik zdaniteľného obchodu v tomto konaní je uzatvorenie kúpnej zmluvy, skutočné prevzatie tovaru na základe preberacieho protokolu, úhrada kúpnej ceny a odvedenie DPH dodávateľom. Postup aprobeovaný krajským súdom i daňovými orgánmi by viedol k absurdnej situácii, kedy by sa v takýchto prípadoch prihliadalo len na výpoveď dodávateľa, resp. na priznanie o zdaniteľnom obchode zo strany dodávateľa, ktorý ani nie je účastníkom administratívneho konania a všetky ostatné sťažovateľom predložené doklady by boli irelevantné. Záverom dal do pozornosti judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp.zn. 3Sžf/1/2010 a sp.zn. 3Sžf/1/2011). z ktorej vyvodzoval, že právna úprava nevyžaduje a ani neumožňuje, aby skúmal subdodávateľské vzťahy svojho dodávateľa, resp. či skutočne vlastní dodávaný tovar.

15. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti nebolo podané.

16. 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.

17. 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) <<http://www.nssud.sk>> (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

18. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu č.k. 26S/27/2018-260 zo dňa 13. februára 2020, ktorým zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100977187/2018 zo dňa 17. mája 2018, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Nitra č.100242828/2018 zo dňa 29. januára 2018, ktorým bol sťažovateľovi v zmysle § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2016 v sume 100 000,- €, tým že mu bol znížený uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 100 919,44 eur na sumu 919,44 €.

19. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na to, že krajským súdom zvolená aplikácia ust. § 140 S.s.p., keď odkázal na odôvodnenie svojho rozhodnutia č.k. 11S/158/2018-242 zo dňa 20. novembra 2019, (ktorým zamietol žalobu sťažovateľa), bola v odôvodnení napadnutého rozsudku č.k. 26S/27/2018-260 zo dňa 13. februára 2020 zrozumiteľným spôsobom odôvodnená, keď napokon ani sťažovateľ v kasačnej sťažnosti správnosť uplatnenia tohto procesného postupu pri odôvodňovaní súdneho rozhodnutia nenamietal. I kasačný súd mal za to, že ide o skutkovo a právne obdobné veci týkajúce sa tých istých účastníkov (odlišujúce sa zdaňovacím obdobím, za ktoré bol sťažovateľovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty). V oboch prípadoch išlo o uskutočnenie obchodných vzťahov sťažovateľom so subjektom ALUSOLID-SK s.r.o., kedy existencia reálneho plnenia nebola zo strany správcu dane spochybnená, alebo spochybnenou a nepreukázanou bola skutočnosť, že tovar deklarovaný na jednotlivých faktúrach, ktorý sa u sťažovateľa aj skutočne nachádzal, dodala spoločnosť ALUSOLID-SK, s.r.o. Daňové orgány (ale aj krajský súd, ktorý si tento záver osvojil) konštatovali, že dodávateľ sťažovateľa nebol v priebehu zdaniteľného plnenia vlastníkom tovaru v zmysle § 8 ods. 1 písm. a/ veta prvá zákona o DPH a preto tomuto dodávateľovi nevznikla ani daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH a sťažovateľovi nevznikol nárok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. S poukazom na uvedené preto kasačný súd pristúpil ku kasačnému prieskumu napadnutého rozsudku s ohľadom na dôvody, na ktorých boli založené závery vyslovené v jeho rozsudku č.k. 11S/158/2018-242 zo dňa 20. novembra 2019.

20. Kasačný súd predovšetkým poukazuje na to, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

21. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosť 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.

22. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

23. Ďalej kasačný súd poukazuje napr. na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23. februára 2017, podľa ktorého „... Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné

bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

24. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnym dodávateľom, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu, pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

25. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vydané v konaní pod sp.zn. 8Sžf/26/2014).

26. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar resp. službu dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Vzhľadom na to, že ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou, ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt.

27. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp.zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 705/2017.



28. V posudzovanej veci si sťažovateľ v zdaňovacom období december 2016 uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry č. 20162477 zo dňa 29. decembra 2016 v celkovej sume 600 000,- €, základ dane v sume 500 000,- € a DPH v sume 100 000,- € za dodanie tovaru (predložená bola kúpna zmluva zo dňa 27. decembra 2016, predmetom ktorej bol predaj hnutelných vecí).

29. Príslušný správca dane v rámci preverovania reálnosti dodania tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre vykonal u sťažovateľa miestne zisťovanie za účelom fyzickej obhliadky strojov, motorových vozidiel a zásob materiálu. Na základe uvedeného mal za nespochybnenú resp. preukázanú existenciu tovaru. Správca dane taktiež vykonal dokazovanie vo vzťahu k spoločnosti GLOBAL EXPORT IMPORT NITRA s.r.o. (pôvodný názov ALUSOLID-SK s.r.o. do dňa 29. marca 2017), pričom výzvu na predloženie dokladov za zdaňovacie obdobia december 2016 a január 2017 sa mu tejto spoločnosti nepodarilo doručiť. Okrem uvedeného správca dane vypočul ako svedka Q. U., ktorá vo svojej výpovedi uviedla, že vie o tom, že je konateľkou spoločnosti GLOBAL EXPORT IMPORT NITRA s.r.o., avšak na ďalšie otázky správcu dane viažuce sa k obchodnej činnosti tejto spoločnosti nevedela odpovedať a nevyjadrila sa ani v dodatočne v stanovenej lehote. Správca dane dožiadaním príslušného správcu dane pristúpil i k prevereniu dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi spoločnosťou sťažovateľa a spoločnosťou ALUSOLID-SK, keď požiadal o vypočutie bývalého konateľa spoločnosti ALUSOLID-SK s.r.o. pána N. Y. U., ktorý potvrdil jednak vystavenie faktúry č. 20162477 zo dňa 29. decembra 2016 pre sťažovateľa, ako i dodanie hnutelných vecí - strojov na základe Zmluvy zo dňa 27. decembra 2016, ktoré boli vyfakturované faktúrou č. 20162477 zo dňa 29. decembra 2016. Predmetné hnutelné veci mal pán Y. U. osobne odovzdať a za sťažovateľa ich mal prebrať splnomocnený zástupca spoločnosti pán G. U.. Spoločnosť ALUSOLID-SK s.r.o. mala nadobudnúť predmetné hnutelné veci od firmy Ján Sluka - SOLID faktúrou č. 20160081 zo dňa 29. decembra 2016 v sume základ dane 55 000 eur. Podľa jeho tvrdenia spoločnosť ALUSOLID-SK s.r.o. daň zo zdaniteľných obchodov priznala, a odvieďla. Ján Sluka - SOLID prehlásil, že ako fyzická osoba bol výlučným vlastníkom predmetných strojov, a boli riadne vedené v majetku firmy. Uvedený svedok však na podporu svojich tvrdení správcovi dane žiadne doklady nepredložil, odvolávajúci sa na to, že s G. U. uzavrel dňa 20. februára 2017 zmluvu o prevode obchodného podielu v predmetnej spoločnosti, a ktorej z tohto dôvodu odovzdal účtovnú dokumentáciu viažucu sa k dotknutej spoločnosti. G. U. však vo svojej svedeckej výpovedi pred správcom dane prevzatie akýchkoľvek dokladov od N. Y. U. poprela, pričom poprela aj to, že by N. Y. U. vôbec poznala, pričom podľa výpisu z obchodného registra táto nikdy nebola zapísaná ako spoločník a konateľ predmetnej spoločnosti. Rovnako nepoznala ani neodovzdala žiadne doklady p. Q. U., (konateľka spoločnosti GLOBAL EXPORT IMPORT NITRA s.r.o. od dňa 20. februára 2017), nakoľko žiadne neprevzala od predchádzajúceho konateľa, t.j. pána U.. K zmene v osobe spoločníka a konateľa v spoločnosti ALUSOLID-SK s.r.o. došlo až dňom 30. marca 2017. Konateľom spoločnosti sa stala Q. U., ktorú (ako už bolo vyššie uvedené) správca dane za účelom preverenia dodávateľsko-odberateľského vzťahu vypočul, avšak táto okrem skutočnosti, že je konateľkou predmetnej spoločnosti, na žiadne ďalšie otázky správcu dane neodpovedala, resp. ani v dodatočne v stanovenej lehote sa nevyjadrila.

30. Z dokazovania vykonaného správcom dane podľa názoru kasačného súdu vyplýva, že sa neobmedzil iba na sťažovateľom predložené doklady, ale zisťoval skutkový stav so zreteľom na preverenie materiálneho základu sťažovateľom deklarovaného zdaniteľného plnenia, t.j. či došlo k reálnemu dodaniu tovaru sťažovateľovi dodávateľom uvedeným na predloženej faktúre - spoločnosťou ALUSOLID-SK s.r.o. Podľa názoru kasačného súdu zistenia správcu dane vyplývajúce z ním vykonaného dokazovania vniesli do posudzovanej veci dôvodné pochybnosti o reálnosti dodávky tovaru sťažovateľovi tak, ako to deklaroval predloženou faktúrou č. 20162477 zo dňa 29. decembra 2016.

31. V nadväznosti na vyššie uvedené kasačný súd dáva do pozornosti, že daňové orgány vo svojich rozhodnutiach nespochybnili existenciu tovaru, resp. že tovar bol sťažovateľovi dodaný, avšak spochybnili to, že došlo k dodaniu tovaru sťažovateľovi daňovým subjektom uvedeným v predloženej faktúre - spoločnosťou ALUSOLID-SK s.r.o. Samotná existencia tovaru, či jeho využívanie v rámci výkonu podnikateľskej činnosti (tak, ako to naznačoval sťažovateľ), ešte nezakladá nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, keďže pre vznik tohto nároku je potrebné

preukázanie vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH. Na unesenie dôkazného bremena v tomto zmysle nemohlo postačovať ani potvrdenie konateľa dodávateľskej spoločnosti (ALUSOLID-SK s.r.o.) Y. U. o vystavení faktúry a dodaní tovaru sťažovateľovi, keďže toto jeho tvrdenie nebolo podložené žiadnymi inými relevantnými dôkazmi a navyše bolo spochybnené inými zisteniami správcu dane vo vzťahu k G. U., ktorá sa mala stať jediným spoločníkom a konateľom dodávateľa, a ktorej mal odovzdať všetku účtovnú dokumentáciu dodávateľa ako aj vo vzťahu k zápisu v obchodnom registri týkajúcom sa dodávateľskej spoločnosti ALUSOLID-SK s.r.o.. Pokiaľ ide o jednotlivé svedecké výpovede, či už Y. U. alebo G. U., tieto neboli hodnotené izolovane, ale v súvislosti s ďalšími zisteniami správcu dane, ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania. Kasačný súd sa nemohol stotožniť ani s tvrdením sťažovateľa, že podstatnou bola skutočnosť, že k zdaniteľnému obchodu sa hlási štatutárny zástupca dodávateľa (v čase zdaniteľného obchodu) a tiež sťažovateľ, ktorí ako jediní mali vedieť o existencii zdaniteľného obchodu, nakoľko tieto tvrdenia neboli podporené žiadnymi ďalšími dôkazmi, ktoré by preukazovali dodanie tovaru na materiálnom základe, resp. tak, ako to bolo deklarované predloženými dokladmi.

32. Kasačný súd ďalej poukazuje na to, že reálnosť dodania tovaru sa v zásade vždy preukazuje aj overiteľnými listinnými dôkazmi u obchodného partnera - dodávateľa. V predmetnej veci pochybnosti o reálnom dodaní tovaru sťažovateľovi spočívali okrem iného práve aj v tom, že vykonaným dokazovaním sa nepodarilo zistiť konkrétnu osobu, ktorá by mala disponovať účtovnými dokladmi deklarovaneho dodávateľa (ALUSOLID-SK s.r.o.). Je pravdou, že krajský súd v odôvodnení rozsudku konštatoval okrem iného aj to, že „táto skutková okolnosť (nemožnosť overenia obchodnej transakcie v účtovných dokladoch dodávateľa), je dôvodom, pre ktorý žalobcovi nemožno priznať právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko u jeho dodávateľa nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti vo vzťahu k dodanému tovaru“. Podľa názoru kasačného súdu, však bolo nutné uvedené tvrdenie krajského súdu interpretovať v kontexte ďalších ním popísaných zistení správcu dane (t.j. nie ako jediný či kľúčový dôvod, ktorý by bol základom pre nepriznanie odpočítania dane) nasvedčujúcich tomu, že k vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa sťažovateľa v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH nedošlo.

33. Sťažovateľ navyše v tomto smere, po spochybnení ním deklarovaneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia jednotlivými zisteniami správcu dane neprodukoval žiadnu argumentáciu, resp. nevyvinul procesnú aktivitu spočívajúcu v predložení dôkazov, ktorá by mala za následok prenos dôkazného bremena na správcu dane. Je potrebné pripomenúť, že dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu reálnosti dodania tovaru daňovým subjektom uvedeným na faktúre zaťažovalo sťažovateľa. Daňové orgány svoje závery, ktoré ich viedli k nepriznaniu odpočítania dane odôvodňovali tým, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno, ktoré ho zaťažovalo vo väzbe na to, že k dodávke tovaru deklarovaneho dodávateľom nedošlo, resp. tomuto dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť. Pokiaľ sťažovateľ aj s odvolávaním sa na judikatúru Súdneho dvora EÚ, napr. vo veci C-285/11, C-277/14, C-642/11 vytýkal krajskému súdu, že nesprávne posúdil otázku prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa, kasačný súd k tejto námietke uvádza, že predmetné rozhodnutia Súdneho dvora EÚ sa týkali prípadov neuznania odpočítania dane z dôvodu účasti daňového subjektu na podvodnom konaní, v rámci ktorých sa vyhodnocuje otázka vedomosti daňového subjektu o zapojení sa do podvodného konania, resp. sa posudzuje dostatočnosť prijatých opatrení daňovým subjektom s cieľom vyhnúť sa účasti na podvodnom konaní. Ide pritom o preukázanie skutočností, ktoré tvoria dôkazné bremeno správcu dane. V predmetnej veci však rozhodnutia daňových orgánov neboli založené na existencii skutočností nasvedčujúcich podvodnému konaniu, ale na neunesení dôkazného bremena sťažovateľom v súvislosti s preukázaním splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane podľa zákona o DPH.

34. Kasačný súd ďalej poukazuje na to, že daňové orgány v napadnutých rozhodnutiach konštatovali (s ktorým záverom sa stotožnil i krajský súd), že dodávateľ uvedený na faktúre č. 20162477 zo dňa 29. decembra 2016, predloženej sťažovateľom v súvislosti s uplatnením odpočítania dane - ALUSOLID-SK s.r.o. napokon ani nebol v čase realizácie zdaniteľného plnenia vlastníkom tovaru v zmysle § 8 ods. 1 písm. a/ veta prvá zákona o DPH, z čoho vyvodili, že tejto spoločnosti nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a sťažovateľovi preto nevznikol nárok na odpočítanie dane. Sťažovateľ v tejto súvislosti namietal rozpor v odôvodnení rozsudku krajského súdu, ktorý mal

v rozhodnutí uviesť argumenty podporujúce určitý záver, kedy v bode 26. odôvodnenia totožného rozsudku sa stotožnil so závermi daňových orgánov, ktoré spochybnili, že dodávateľom tovaru bol subjekt deklarovaný v predložených faktúrach a zároveň v bode 28 odôvodnenia totožného rozsudku sú protiargumenty proti tomuto záveru, kedy krajský súd uviedol, že dodávateľom tovaru bol nevlastník tovaru, teda deklarovaný dodávateľ - ALUSOLID-SK, s.r.o. Podľa sťažovateľa krajský súd taktiež nesprávne právne posúdil otázku dodania tovaru nevlastníkom, keď v bode 28. a 29. odôvodnenia totožného rozsudku skonštatoval, že sťažovateľ nemohol nadobudnúť tovar od nevlastníka, aby s ním mohol disponovať ako vlastník. Poukázal aj na ust. § 446 Obchodného zákonníka, v zmysle ktorého mal nadobudnúť vlastnícke právo k predávanému tovaru aj napriek tomu, že predávajúci (ALUSOLID- SK, s.r.o.) nemal byť v čase predaja vlastníkom s tým, že jeho dobromyseľnosť nebola spochybnená. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že argumentácia daňových orgánov (i krajského súdu) sa opierała o skutočnosť, že dodávateľ - ALUSOLID-SK s.r.o. uvedený na faktúre č. 20162477 zo dňa 29. decembra 2016 nemohol v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia nakladať s tovarom ako vlastník (nakolko tovarom v rozhodnom čase nedisponoval) a teda z jeho strany ani nemohlo dôjsť k dodávke tovaru sťažovateľovi, t.j. nevznikla mu daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH. Zjavne tak nešlo o argumentáciu založenú na tom, že k dodaniu tovaru sťažovateľovi spoločnosťou ALUSOLID-SK s.r.o. v zmysle predloženej faktúry došlo s tým, že uvedený dodávateľ s tovarom disponoval, avšak tovar nebol v jeho vlastníctve. Rovnako závery daňových orgánov nebolo možné vykladať v tom smere, resp. v ich rozhodnutiach nebolo konštatované, že by sťažovateľ nemohol nadobudnúť tovar od dodávateľa, ktorý nebol vlastníkom (v zmysle právneho vlastníctva).

35. V súvislosti s výkladom slovného spojenia nakladať s tovarom „ako vlastník“ v zmysle § 8 ods. 1 písm. a/ veta prvá zákona o DPH, kasačný súd poukazuje na to, že aj v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ (napr. vo veci C-255/02) je spoločný systém DPH založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľného obchodu (dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb) vrátane pojmu „hospodárska činnosť“, uvedený pojem má objektívny charakter v tom zmysle, že činnosť zakladajúca zdaniteľný obchod je posudzovaná sama osebe a uplatňuje sa nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov, t.j. bez povinnosti pristúpiť k vyšetrovaniu s cieľom určiť úmysel platiteľa, aby sa zobrała povaha cieľa dotknutého zdaniteľného obchodu. Na základe uvedeného je potom logický záver, že zdaniteľný obchod, môže predstavovať dodávku tovarov a ekonomickú činnosť v zmysle zákona o DPH pod podmienkou, že spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené. Jedným z objektívnych kritérií, ktoré zákon o DPH na dodávku tovaru stanovil, je v zmysle § 19 ods. 1 v spojení s § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH prevod práva nakladať s hmotným majetkom od dodávateľa tovaru na sťažovateľa ako vlastníka (tzv. ekonomické vlastníctvo). Zo slovného spojenia „ako vlastník“ vyplýva, že pri určení toho, či bolo uskutočnené dodanie tovaru skutočne nie je rozhodujúce nadobudnutie právneho vlastníctva k tovaru kupujúcim, ale pre uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodaním tovaru je rozhodujúce, aby došlo k prevodu ekonomického vlastníctva tovaru.

36. V predmetnej veci kasačný súd zistil, že daňové orgány vo svojich rozhodnutiach poukázali na skutočnosť, že sťažovateľ mal nadobudnúť tovar podľa predloženej kúpnej zmluvy a odovzdávajúceho protokolu dňa 27. decembra 2016, pričom Ján Sluka - SOLID ako fyzická osoba (v postavení subdodávateľa) mal predat tento tovar spoločnosti ALUSOLID-SK s.r.o. (dodávateľovi sťažovateľa) až dňa 29. decembra 2016, t.j. sťažovateľ sa mal stať vlastníkom deklarovaného tovaru o dva dni skôr ako jeho dodávateľ. Zistenia daňových orgánov pri posúdení otázky, či dodávateľ - ALUSOLID-SK s.r.o. disponoval, resp. nakladal s tovarom fakturovaným sťažovateľovi v rozhodnom čase ako vlastník nevychádzali len z kúpnej zmluvy (majúcej význam z hľadiska prevodu právneho vlastníctva), ale i dokladov významných pre posúdenie otázky prevodu ekonomického vlastníctva, medzi ktoré patrili aj odovzdávacie protokoly. Navyše súčasťou pripojeného administratívneho spisu je písomnosť zo dňa 8. novembra 2017, označená ako „Výklad zmluvnej vôle“, podpísaná G. U. - preberajúcim a N.. Y. U. - odovzdávajúcim, z ktorej vyplýva, že účelom stretnutia dňa 19. novembra 2016 bolo odovzдание a prevzatie hnutelných vecí, ktoré boli predmetom prevodu vlastníctva, v zmysle kúpnej zmluvy zo dňa 27. decembra 2016. K odovzdaniu tovaru sťažovateľovi dodávateľom - ALUSOLID-SK s.r.o. tak malo dôjsť ešte predtým, ako mal tento tovar dodávateľ nadobudnúť od fyzickej osoby - Ján Sluka - SOLID (v postavení subdodávateľa), ktorý ho mal predat spoločnosti ALUSOLID-SK s.r.o. až dňa 29.

decembra 2016 (v zmysle faktúry č. 20160081). Predmetné zistenia daňových orgánov tak viedli k spochybneniu splnenia podmienky v zmysle § 8 ods. 1 písm. a/ veta prvá zákona o DPH, t.j., že dodávateľ v čase uskutočnenia deklarovaneho zdaniteľného obchodu mohol nakladať s tovarom ako vlastník, resp. že mu v súvislosti s dodaním tovaru vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Je však potrebné pripomenúť aj to, že uskutočnenie týchto obchodných transakcií nebolo možné daňovými orgánmi náležite preveriť v účtovníctve dodávateľa, resp. jeho právneho nástupcu. Zároveň je nutné dodať, že sťažovateľ vyššie popísané zistenia a ich hodnotenie daňovými orgánmi žiadnym právne relevantným spôsobom nevyvrátil, keď za týmto účelom (v daňovom konaní, ale i súdnom preskúmaní, resp. kasačnom konaní), neprodukoval žiadnu argumentáciu, resp. nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali opak.

37. Kasačný súd taktiež zdôrazňuje, že v predmetnej veci nebolo preukázané, že v rozhodnom čase mohol s tovarom (hnutelnými vecami) nakladať ako vlastník dodávateľ - ALUSOLID-SK s.r.o., t.j., že tento tovar mohol reálne dodať sťažovateľovi. V tomto smere ako nesprávnu, resp. nedôvodnú vyhodnotil kasačný súd argumentáciu sťažovateľa, ktorý opakovane uvádzal, že s tovarom musí narábať ako vlastník odberateľ (sťažovateľ) a nie dodávateľ, a sťažovateľ ako vlastník dodaný tovar nadobudol a využíva na svoju podnikateľskú činnosť, nakoľko existencia tovaru, jeho užívanie, či s ním súvisiaci výkon podnikateľskej činnosti neboli pre posúdenie dôvodnosti uplatneného nároku na odpočítanie dane, resp. preukázanie vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa postačujúce a napokon ani daňovými orgánmi spochybňované.

38. Záverom kasačný súd uvádza, že zistenia daňových orgánov viažuce sa k dodávateľskej spoločnosti ALUSOLID-SK s.r.o. (napr. nekontaktnosť či absencia účtovných dokladov) neboli pripísané na ťarchu sťažovateľa tak, ako to naznačoval s odkazom na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp.zn. 3Sžf/1/2010 a sp.zn. 3Sžf/1/2011). Tieto okolnosti boli vyhodnocované v kontexte nárokov na sťažovateľa ako podnikateľského subjektu, u ktorého sa pri výbere obchodných partnerov vyžaduje a predpokladá zvýšená miera obozretnosti a s tým spojená i vedomosť o rizikách z toho plynúcich v daňovom konaní (neunesenie dôkazného bremena). Pokiaľ sťažovateľ namietal, že krajský súd sa v odôvodnení rozhodnutia nevysporadil s judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (konkrétne rozhodnutia vydané v konaniach pod sp.zn. 5Sžf/22/2009 a sp.zn. 8Sžf/14/2012), kasačný súd k tejto námietke uvádza, že predmetné rozhodnutia kasačného súdu sa týkajú prípadov, v ktorých sa posudzovala otázka, či daňový subjekt - žalobcu v daňovom konaní zaťažuje dôkazné bremeno pokiaľ ide o preukazovanie skutočností viažucich sa k ďalším daňovým subjektom zapojeným do dodávky tovaru, t.j. takých dodávok, ktoré sa bezprostredne netýkajú dodávky tovaru medzi žalobcom a jeho dodávateľom. V predmetnej veci však nešlo o uvedený prípad (ktorý záver napokon vyplýva aj z odôvodnenia rozsudku vydaného v konaní pod sp.zn. 11S/158/2018, na odôvodnenie ktorého krajský súd v napadnutom rozsudku odkázal), keď krajský súd v bode 37. odôvodnenia tohto rozsudku konštatoval, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaneho zdaniteľného plnenia (dodávky tovaru) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie.

39. S poukazom na vyššie uvedené (a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu) kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd v odôvodnení 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 zmeny či zrušenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietol.

40. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevzhladol dôvod na postup podľa § 168 S.s.p.

41. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 139 ods. 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

**Poučenie :**

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