

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/67/2019  
Identifikačné číslo spisu: 6018200244  
Dátum vydania rozhodnutia: 24. februára 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:6018200244.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu: KUPRUM s.r.o., so sídlom Hronsecká cesta 1, 976 31 Hronsek, IČO: 36 006 611, právne zastúpený JUDr. Peter Púchovský, advokát so sídlom Komenského 3, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100381883/2018 a č. 100381690/2018, obe zo dňa 15.02.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 23S/65/2017 zo dňa 14.11.2018 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 23S/65/2018 zo dňa 19.03.2019, takto

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

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### **O d ô v o d n e n i e**

#### **I.**

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie marec 2013, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 20048746/2015 zo dňa 28.03.2015, ktoré bolo po podanom odvolaní žalovaným, ako druhostupňovým orgánom verejnej správy, rozhodnutím č. 1096090/2015 zo dňa 06.07.2015 zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 1514252/215 zo dňa 07.10.2015, ktoré žalovaný, po podanom odvolaní žalobcom, potvrdil rozhodnutím č. 49294/2016 zo dňa 19.01.2016.

2. Na základe výsledkov kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2012, vykonanej u žalobcu, vydal správca dane rozhodnutie č. 20041772/2015 zo dňa 26.03.2015, ktoré bolo v rámci odvolacieho konania žalovaným, ako druhostupňovým orgánom verejnej správy, rozhodnutím č. 1095918/2015 zo dňa 06.07.2015 zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie. Správca dane vydal následne dňa 07.10.2015 rozhodnutie č. 1514242/2015, ktoré bolo, po odvolaní podanom žalobcom, potvrdené rozhodnutím žalovaného č. 102387235/2016 zo dňa 19.01.2016.

3. Rozhodnutie žalovaného č. 49294/2016 zo dňa 19.01.2016 a rozhodnutie žalovaného č. 102387235/2016 zo dňa 19.01.2016 žalobca napadol na súde žalobou o preskúmanie zákonnosti predmetných rozhodnutí, pričom Krajský súd v Banskej Bystrici rozsudkom sp. zn. 23S/26/2016 zo dňa 08.06.2016 žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 49294/2016 zo dňa 19.01.2016 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a taktiež žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 102387235/2016 zo dňa 19.01.2016 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Dôvodom zrušenia predmetných rozhodnutí žalovaného bola neúplnosť administratívnych spisov, keď mal za preukázané, že žalobca v daňovom konaní predložil daňovému úradu dva zakladače listín vrátane fotodokumentácie na CD nosiči, z ktorých nie všetky sa stali súčasťou administratívnych spisov, čo spôsobovalo nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí. Krajský súd bez vecného preskúmania napadnutých rozhodnutí tieto zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie, pričom mu uložil, aby vyhodnotil správnosť záveru o relevantnosti resp. duplicite žalobcom predložených listín a fotodokumentácie, ktoré musia byť súčasťou administratívneho spisu.

4. Na základe tohto rozsudku žalovaný zrušil rozhodnutie správcu dane č. 1562326/2016 zo dňa 27.09.2016 ako aj rozhodnutie správcu dane č. 1562287/2016 zo dňa 27.09.2016, pričom správcovi dane uložil povinnosť zabezpečiť dôkazy a informácie od osôb, ktoré sa v daňovom konaní vyjadrovali k dôležitým okolnostiam týkajúcim sa iných osôb, ktoré im boli známe a od ktorých boli v daňovom konaní požadované odpovede na otázky majúce charakter vypočutia svedka, a to so zámerom preveriť časové rozpätie, rozsah aj vecný obsah ich spolupráce so žalobcom, jeho dodávateľmi, prípadne subdodávateľmi. Zároveň žalovaný uložil správcovi dane u daňového subjektu Quinshi s.r.o. preveriť časové rozpätie, rozsah a vecný obsah ich spolupráce s platiteľom s jeho dodávateľmi, odberateľmi, prípadne subdodávateľmi a zabezpečiť spoľahlivé a zákonné dôkazy, ktoré povedú k objasneniu skutkového stavu.

5. Dňa 04.09.2017 vydal správca dane rozhodnutie č. 101867022/2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 118.732,09 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013, nepriznal nadmerný odpočet v sume 53.733,27 eur a vyrubil daň v sume 64.998,82 eur. Po podanom odvolaní žalobcom, žalovaný rozhodnutím č. 100381883/2018 zo dňa 15.02.2018 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101867022/2017 zo dňa 04.09.2017.

6. Žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že mal pri rozhodovaní správcom dane predložené všetky doklady a dôkazy, tak ako boli uvedené v potvrdení o prevzatí dokladov č. 72589/2015 a taktiež boli predložené ako súčasť žurnalizovaného spisu Krajskému súdu v Banskej Bystrici. Námiety žalovaného, ohľadom nekompletnosti administratívneho spisu vedeného u správcu dane, označil za nedôvodné. Rozhodnutie dôvodil tým, že z dokazovania nebolo potvrdené dodanie tovaru tak, ako to deklaroval žalobca. Nebolo dokázané dodanie tovaru spoločnosti V. Metals Group, s.r.o. subdodávateľmi - spoločnosťami GARRELL, s.r.o., Aprisa s.r.o., TRADUX, s.r.o. a Quinshi, s.r.o., ktoré boli nekontaktné a daňové priznania za predmetné zdaňovacie obdobie nepodali. Taktiež nebolo preukázané dodanie tovaru od dodávateľa spoločnosti V Metals Group, s.r.o., prípadne z jej skladu k žalobcovi, keď z vykonaného dokazovania vyplynulo, že v zdaňovacom období marec 2013 poskytovala žalobcovi prepravné služby spoločnosť TEMPO TRANS s.r.o., avšak preprava bola uskutočnená zo skladu spoločnosti CHS Trade s.r.o. v Bratislave do skladu v Brne a následne späť na Slovensko do spoločnosti VAMAX - X, s.r.o., Prakovce. Z takto vykonaného dokazovania mal žalovaný za preukázané, že preprava tovaru od deklarovaného dodávateľa spoločnosti V Metal Group, s. r. o., tak ako to deklaroval žalobca, nebola realizovaná, a to ani v rámci doplneného dokazovania.

Žalovaný zároveň v rozhodnutí uviedol, že žalobca ďalej dodával tovar nadobudnutý od spoločnosti V. Metal Group, s.r.o. aj s oslobodením od dane do svojej organizačnej zložky do Českej republiky, pričom v tejto došlo len k výmene dokladov, tovar nebol vykladaný a menený a tými istými motorovými vozidlami bol ihneď prepravený na Slovensko do spoločnosti VAMAX -X, s.r.o., ktorá ho následne späť dodala do Českej republiky cez sieť nekontaktných spoločností (spoločnosť LERDEZA s.r.o.). Žalovaný ďalej v rozhodnutí označil za zavádzajúce tvrdenie žalobcu o počínaní si v obchodných vzťahoch opatrne a s primeranou obozretnosťou, nakoľko tento so svojim dodávateľom obchodoval bez uzatvorených zmlúv a poistenie pohľadávok prostredníctvom spoločnosti EULER HERMES sa vzťahovalo len na odberateľské spoločnosti žalobcu a žalobca vedel o požiadavke spoločnosti VAMAX - X, s.r.o. na dodávky tovaru bez DPH, ktorú akceptoval tým, že tovar bol formálne prevezený do organizačnej zložky platiteľa v Českej republike a po výmene dokladov bol obratom prepravený spoločnosti VAMAX-X, s.r.o.. Žalovaný v rozhodnutí uviedol, že správca dane vo vydanom rozhodnutí svoje zistenia podrobne a dostatočne odôvodnil, vychádzal zo stavu veci zisteného tak v daňovej kontrole, ako aj vo vyrubovacom konaní a z ustanovení daňového poriadku, z právnych názorov obsiahnutých v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ. Žalovaný napokon uviedol, že správca dane v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol nielen všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom pre rozhodnutie, ale vyhodnotil vykonané dôkazy, vysporiadal sa s návrhmi, námietkami a všetkými dôkazmi predloženými žalobcom, pričom napadnuté rozhodnutie je v súlade s právnym názorom uvedeným v rozsudku Krajského súdu Banská Bystrica sp. zn. 23S/26/2016 zo dňa 08.06.2016.

7. Čo sa týka zdaňovacieho obdobia za november 2012, správca dane vydal rozhodnutie č. 101867700/2017 zo dňa 04.09.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku žalobcovi vyrubil rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 118.438,87 eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2012, nepriznal nadmerný odpočet v sume 55.127,17 eur a vyrubil daň v sume 63.311,70 eur. Žalovaný po podanom odvolaní žalobcom rozhodnutie správcu dane č. 101867700/2017 zo dňa 04.09.2017 rozhodnutím č. 100381690/2018 zo dňa 15.02.2018 potvrdil. Žalovaný rozhodnutie odôvodnil tým, že z dokladov spoločnosti V. Metal Group, s.r.o. vyplynulo, že dodávateľmi medi, medených katód, drôtov a granúl mali byť spoločnosti GARRELL, s.r.o., TRADUX, s.r.o., Aprisa, s.r.o., Quinshi, s.r.o., pričom spoločnosť GARRELL, s.r.o. sa na adrese sídla spoločnosti nenachádzala, so správcu dane nespolupracovala a nepredložila žiadne doklady, pričom zásielky správcu dane adresované konateľke spoločnosti Z. E. do Estónskej republiky sa vracali neprevzaté, zároveň spoločnosť GARRELL, s.r.o. podala na dani z pridanej hodnoty daňové priznanie len za zdaňovacie obdobie druhý a tretí štvrtrok 2012. Spoločnosť Aprisa, s.r.o. sa na sídle spoločnosti nenachádzala, poštové zásielky nepreberala a konateľom bol C. C., občan Cyperskej republiky, pričom spoločnosť zástupcu na Slovensku nemala žiadneho. Táto spoločnosť podala na dani z pridanej hodnoty daňové priznanie za zdaňovacie obdobie I. až III. štvrtrok 2012 a následne od zdaňovacieho obdobia IV. štvrtrok 2012 daňové priznanie nepodala. Spoločnosť TRADUX, s.r.o. dňa 10.10.2014 zanikla z dôvodu zlúčenia a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť LadSK, s.r.o.. Zásielky adresované správcu dane na túto spoločnosť sa vracali späť s poznámkou „adresát neznámy“ a spoločnosť nemala v obchodnom registri zapísaný žiadny predmet činnosti od 21.10.2015. Bývalé sídlo spoločnosti TRADUX, s.r.o. je poschodovým obytným panelovým domom. Spoločnosť Quinshi, s.r.o. Česká republika bola nekontaktná, na výzvu správcu dane nereagovala a na adrese svojho sídla sa nenachádzala. Žalovaný ďalej v rozhodnutí uviedol, že z dokladov spoločnosti V. Metal Group, s.r.o. ako aj z vyjadrenia žalobcu vyplynulo, že prepravu tovaru od spoločnosti V. Metal Group, s. r. o. k žalobcovi zabezpečovala spoločnosť Thomas Sluis Slovakia, s.r.o., pričom správca dane následným preverovaním zistil, že pre spoločnosť prepravu tovaru vykonávali prepravcovia KD SERVIS, a.s., ALTA T, a.s., BS TRANS, s.r.o., MAS Trade, s.r.o.. Všetky uvedené spoločnosti prepravovali tovar na základe objednávok od spoločnosti Thomas Sluis Slovakia, s.r.o., a to zo skladov spoločnosti HS LINE, s.r.o., Cheb Česká republika do skladov spoločnosti Thomas Sluis Slovakia, s.r.o. a následne tými istými vozidlami k žalobcovi, prípadne z Chebu priamo žalobcovi. Žalovaný v rozhodnutí ďalej uviedol, že z vykonaného dokazovania vyplynulo, že preprava zo spoločnosti HS LINE, s.r.o. Cheb do spoločnosti Thomas Sluis Slovakia, s.r.o. bola vykonaná pre spoločnosť KMC Group Europe KFT., Budapešť, pričom odosielateľ tovaru bola spoločnosť Jeralyn Trade, s.r.o., Česká republika. Zo zabezpečeného dožiadania ďalej vyplynulo, že spoločnosť HS LINE, s.r.o. nikdy neobchodovala so

žalobcom a ani s inými správcom dane v žiadosti uvedenými spoločnosťami (V Metals Group, s.r.o., Thomas Sluis Slovakia s.r.o., KMC Group Europe Kft., Aprisa s.r.o., GARRELL s.r.o., TRADUX s.r.o.). Spoločnosť Jeralyn Trade, s.r.o. mala v čase deklarovaných zdaniteľných obchodov, t. j. november 2012, adresu sídla Husitská 107/3, 130 00 Praha - Žižkov, a teda nie adresu U Kamýku 284/11, Praha, uvedenú na medzinárodných prepravných listoch získaných správcom dane v priebehu daňovej kontroly. Zároveň bolo zistené, že konateľ tejto spoločnosti bol od 25.07.2012 K. K., občan Indickej republiky. Žalovaný v rozhodnutí uviedol, že tovar nadobudnutý žalobcom od deklarovaného dodávateľa spoločnosti V. Metals Group s.r.o. mala táto spoločnosť nakúpiť od spoločností GARRELL s.r.o., Aprisa s.r.o., TRADUX s.r.o. a Qinshi s.r.o., (nekontaktné, prípadne zaniknuté spoločnosti s konateľmi cudzej štátnej príslušnosti, bez stanoveného zástupcu na Slovensku), avšak podľa dokladov spoločnosti zabezpečujúcej prepravu tovaru - Thomas Sluis Slovakia s.r.o. a vyjadrení jej zástupcov a dopravcov prepravných spoločností bol tovar nakladaný v skladových priestoroch spoločnosti HS LINE, s.r.o. v Chebe a následne prepravovaný na Slovensko do skladov spoločnosti Thomas Sluis Slovakia, s.r.o. v Rosine a odtiaľ k žalobcovi alebo priamo z Chebu žalobcovi. Podľa prepravných dokladov bola preprava vykonávaná pre maďarskú spoločnosť KMC Group Europe Kft.. Žalovaný ďalej uviedol, že z doplneného dokazovania správcu dane vyplynulo, že spoločnosť Jeralyn Trade, s.r.o. dodala tovar medené katódy okrem iných spoločností aj spoločnosti KMC Group Europe Kft. a práve táto spoločnosť si mala objednať prepravu tovaru - medených katód zo skladu spoločnosti HS LINE s.r.o. v Chebe do skladov spoločnosti Thomas Sluis Slovakia s.r.o. v Rosine, odkiaľ preprava hneď pokračovala k žalobcovi. Predmetný tovar bol v ten istý deň opätovne naložený na tie isté kamióny, ktoré ho priviezli a prepravený ďalej k žalobcovi. Žalovaný v rozhodnutí ďalej uviedol, že konateľovi spoločnosti Thomas Sluis Slovakia, s.r.o. bolo oznámené emailom od spoločnosti KMC Group Europe Kft., že v momente dopravenia tovaru do Rosiny má právo s ním disponovať spoločnosť V. Metals Group, s.r.o. a treba sa riadiť pokynmi P. D., ktorý mal vystupovať za túto spoločnosť, čo preukazuje prepojenie žalobcovho dodávateľa V. Metals Group s.r.o. so spoločnosťou KMC Group Europe Kft. a na skutočnosť, že tovar fakturovaný žalobcovi spoločnosťou V. Metals Group s.r.o. táto reálne nenadobudla od dodávateľov deklarovaných v zmysle účtovných dokladov (Aprisa s.r.o., GARRELL s.r.o., TRADUX, s.r.o., Qinshi s.r.o.), ale práve od maďarskej spoločnosti KMC Group Europe Kft.. Rovnako, ako v rozhodnutí žalovaného č. 100381883/2018 zo dňa 15.02.2018, aj v tomto rozhodnutí žalovaný uviedol, že mal pri rozhodovaní správcu dane predložené všetky doklady a dôkazy tak, ako boli uvedené v potvrdení o prevzatí dokladov č. 72589/2015 a taktiež boli predložené ako súčasť žurnalizovaného spisu Krajskému súdu v Banskej Bystrici. Žalovaný ďalej v rozhodnutí uviedol, že tovar nadobudnutý od spoločnosti V. Metals Group s.r.o. platiteľ ďalej dodával aj s oslobodením od dane svojej organizačnej zložke v Českej republike, pričom tu došlo len k výmene dokladov, tovar nebol vykladaný a menený a tými istými motorovými vozidlami bol ihneď prepravovaný na Slovensko do spoločnosti VAMAX-X, s.r.o., ktorá ho následne späť dodala do Českej republiky cez sieť nekontaktných spoločností (spoločnosť LERDEZA s.r.o.), pričom spoločnosť VAMAX-X, s.r.o. vyžadovala dodanie tovaru bez DPH. Rovnako ako v rozhodnutí žalovaného č. 100381883/2018 zo dňa 15.02.2018 aj v tomto rozhodnutí žalovaný označil žalobcove tvrdenie o počínaní si v obchodných vzťahoch opatrne a s primeranou obozretnosťou za zavádzajúce, nakoľko tento so svojim dodávateľom obchodoval bez uzatvorených zmlúv a poistenie pohľadávok prostredníctvom spoločnosti EULER HERMES sa vzťahovalo len na odberateľské spoločnosti žalobcu a žalobca vedel o požiadavke spoločnosti VAMAX - X, s.r.o. na dodávky tovaru bez DPH, ktorú akceptoval tým, že tovar bol formálne prevezený do organizačnej zložky platiteľa v Českej republike a po výmene dokladov bol obratom prepravený spoločnosti VAMAX-X, s.r.o.. Žalovaný taktiež uviedol, že správca dane vo vydanom rozhodnutí svoje zistenia podrobne a dostatočne odôvodnil, vychádzal zo stavu veci zisteného tak v daňovej kontrole, ako aj vo vyrubovanom konaní a z ustanovení daňového poriadku, z právnych názorov obsiahnutých v zákone o DPH a z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ, uviedol v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nielen všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom pre rozhodnutie, ale vyhodnotil vykonané dôkazy, vysporiadal sa s návrhmi, námietkami a všetkými dôkazmi predloženými žalobcom. Žalovaný napokon skonštatoval, že napadnuté rozhodnutie je v súlade s právnym názorom uvedeným v rozsudku Krajského súdu Banská Bystrica sp. zn. 23S/26/2016 zo dňa 08.06.2016.

II.

## Konanie pred krajským súdom

8. Proti rozhodnutiu žalovaného č. 100381883/2018 zo dňa 15.02.2018 a proti rozhodnutiu žalovaného č. 100381690/2018 zo dňa 15.02.2018 podal žalobca v zákonnej lehote správne žaloby na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) a navrhol napadnuté rozhodnutia zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie.

9. Nezákonnosť rozhodnutí finančných orgánov žalobca videl v nesprávnom právnom posúdení veci v nadväznosti na nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu vo vzťahu k otázke oprávnenosti nároku na odpočet dane. Žalobca mal za to, že rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov a postupom finančných orgánov došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré má za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Žalobca taktiež videl nezákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 10038183/2018 zo dňa 15.02.2018 a rozhodnutia správcu dane č. 101867022/2017 zo dňa 04.09.2017 v tom, že zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a podľa žalobcu bol skutkový stav, ktorý vzal daňový orgán za základ rozhodnutia, v rozpore s administratívnym spisom a nemal v ňom oporu.

10. Konanie o správnej žalobe žalobcu proti rozhodnutiu žalovaného č. 100381883/2018 zo dňa 15.02.2018 sa na krajskom súde začalo pod sp. zn. 23S/65/2018 a konanie o správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného č. 100381690/2018 zo dňa 15.02.2018 sa začalo na krajskom súde pod sp. zn. 23S/66/2018.

11. Krajský súd uznesením sp. zn. 23S/65/2018 zo dňa 19.07.2018 spojil na spoločné konanie veci, ktoré začali na krajskom súde pod sp. zn. 23S/65/2018 a sp. zn. 23S/66/2018 s tým, že veci budú ďalej vedené v spoločnom konaní pod sp. zn. 23S/65/2018. Krajský súd zároveň zamietol návrhy žalobcu na priznanie odkladného účinku správnym žalobám.

12. Krajský súd dňa 14.11.2018 vyhlásil rozsudok sp. zn. 23S/65/2017 (ďalej len „rozsudok“), ktorým vo výroku I. zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100381883/2018 zo dňa 15.02.2018 a vo výroku II. zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutie žalovaného č. 100381690/2018 zo dňa 15.02.2018 postupom podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“).

13. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že

- daňové orgány dostatočne a zákonným spôsobom preverili skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, preverili reálnosť žalobcom deklarovanych obchodných transakcií, z ktorých si uplatnil právo na odpočítanie DPH a rozhodnutia daňových orgánov plne korešpondujú so zákonnou úpravou,
- nezistil, že by daňové orgány postupovali v rozpore s právnymi predpismi a zásadami správy daní, že by vyhodnotili skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daní jednostranne v neprospech žalobcu,
- sa plne stotožnil so závermi dokazovania vykonaného na základe tuzemského a medzinárodného šetrenia správcu dane, z ktorého vyplynulo, že k zdaniteľnému plneniu (dodaniu tovaru) tak, ako predpokladá § 43 ods. 1 zákona o DPH, nedošlo, s tým, že súd sa stotožnil aj s právnym posúdením veci, pričom nezistil vady v postupe daňových orgánov, ktorými by odňali žalobcovi ako daňovému subjektu procesné práva ktoré mu v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania prislúchali,
- daňové orgány rešpektovali rozsudok krajského súdu sp. zn. 23S/26/2016 zo dňa 08.06.2016, správca dane už existujúci spisový materiál nedoplňal, ale po rozhodnutí súdu vykonával ďalšie dôkazy v zmysle rozhodnutia o vrátení veci na ďalšie konanie,
- daňové orgány rozhodovali na základe kompletného spisového materiálu, pričom žalovaný, z dôvodu predloženia spisového materiálu na krajský súd vo veci sp. zn. 24S/72/2017, mal tento vo forme overených fotokópií,
- nadobudnutie tovaru dodávateľ a žalobcu od spoločností Aprisa, s.r.o., GARRELL, s.r.o., TRADUX, s.r.o. a Quinshi, s.r.o. nebolo preukázané, nakoľko tieto spoločnosti boli nekontaktné a nepodali daňové priznanie za zdaňovacie obdobie a nebola ani preukázaná preprava tovaru od dodávateľskej spoločnosti z jej skladu k žalobcovi,

- sa stotožnil so závermi daňových orgánov vo vzťahu k jednotlivým dôkazom predloženým žalobcom a tvrdenie žalobcu o tom, že správca dane „odmietol“ prihliadať na predložené CMR doklady, označil za nepravdivé, nakoľko z jednotlivých rozhodnutí, či už správcu dane, ako aj žalovaného vyplýva, že daňové orgány sa s týmito dokladmi vysporiadali,
- v časti týkajúcej sa rozhodnutia žalovaného č. 100381883/2018 zo dňa 15.02.2018 z rozsiahleho dokazovania vyplynulo, že dodanie tovaru žalobcom od deklarovaného dodávateľa V. Metals Group, s.r.o., ktorý mal tento tovar nadobudnúť od subdodávateľov, preukázané nebolo, nebolo preukázané reálne nadobudnutie a ani preprava tovaru od dodávateľskej spoločnosti, prípadne z jej skladu k žalobcovi, keď spoločnosť poskytujúca prepravné služby v zdaňovacom období marec 2013 TEMPO TRANS, spol. s.r.o., poskytla prepravu tovaru zo skladu spoločnosti CHS Trade, s.r.o. v Bratislave do skladu v Brne a následne späť na Slovensko do spoločnosti VAMAX-X, s.r.o. Prakovce,
- v časti týkajúcej sa rozhodnutia žalovaného č. 100381690/2018 zo dňa 15.02.2018 žalobca nepreukázal a nepredložil také dôkazy, na základe ktorých by bolo možné vyvodiť záver, že dodávateľ V. Metal Group, s.r.o. skutočne dodal predmetný tovar žalobcovi a zároveň nebolo preukázané ani konanie osôb, s ktorými daňový subjekt mal konať v prípade predmetných zdaniteľných osôb za dodávateľa, nakoľko osoba W. F. bol nekontaktný a u osoby P. D. nebolo možné zistiť ani jeho pobyt, nebolo preukázané, že k nadobudnutiu a následnému dodaniu tovaru žalobcovi došlo, nakoľko nebolo možné overiť, že tovar bol prepravený z Českej republiky priamo na Slovensko, a to cez sieť nekontaktných spoločností Jeralin, s.r.o. v Českej republike, KMC Group Europe, Kft. v Maďarsku a spoločnosti GARRELL, s.r.o., Arisa, s.r.o., TRADUX, s.r.o. a Quinshi, s.r.o., pričom tieto skutočnosti nevyvrátil žalobca žiadnymi dôkazmi, ani predložením účtovných dokladov spoločnosťou Bilanx, s.r.o., nakoľko tieto preukazovali len formálne dodanie tovaru a jeho priznanie v daňovom priznaní,
- pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry iba jej predložením, táto samotná skutočnosť nepostačuje a osoba uvedená ako dodávateľ na faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi a daňové orgány musia preto skúmať uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej stránky, ale preverujú aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym,
- dôkazné bremeno správcu dane nie je absolútne, keď správca dane nezisťuje, ako sa deklarované obchodné transakcie skutočne stali, ale iba preveruje, či sa stali tak, ako to deklaruje daňový subjekt - žalobca. Dôkazné bremeno znáša v celom rozsahu vtedy, ak by v rozhodnutiach vyvodil záver, že si daňový subjekt uplatnil neoprávnené odpočítanie dane z obchodných transakcií, ktoré boli podvodné, alebo by išlo o zneužitie práva, pričom takéto nosné závery v preskúmaných rozhodnutiach nie sú,
- žalobcom označená početná judikatúra Súdneho dvora EÚ sa nevzťahuje na prejedávanú vec, keď záverom preskúmaných rozhodnutí je nepreukázanie splnenia zákonných podmienok pre odpočítanie DPH a vo veciach, ktoré riešil Súdny dvor EÚ, sa jednalo o konania, ktoré vykazovali znaky podvodu alebo zneužívania práva,

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

##### A)

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), písm. g) a písm. h) SSP a navrhol rozsudok zmeniť tak, že zruší rozhodnutia žalovaného č. 10381690/2018 a č. 100381883/2018, obidve zo dňa 15.02.2018 a rozhodnutie Daňového úradu v Banskej Bystrici č. 101867700/2017 a č. 101867022, obidve zo dňa 04.09.2017 a vec vráti na ďalšie konanie správcovi dane; alternatívne žiadal, aby kasačný súd rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

15. Sťažovateľ v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

K námietke nesprávneho procesného postupu, ktorým mal krajský súd znemožniť účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces [§ 440 ods. 1 písm. f) SSP]

- krajský súd prebral argumenty žalovaného, neoboznámil sa so všetkými dôkazmi a odôvodnenie rozsudku nezodpovedá kritériám určitosti, riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia, v dôsledku čoho je neurčité a nepreskúmateľné, tvrdenia a závery správneho súdu sú v rozpore s dôkazmi nachádzajúcimi sa v spisovom materiáli a preukázaným skutkových stavom veci,

- napriek tomu, že v podaných žalobách poukazovali na konkrétne procesné pochybenia správcu dane a žalovaného, ktoré sa následne premietli do právneho hodnotenia skutkového stavu veci, správny súd sa nekriticky stotožnil s tvrdeniami žalovaného a paušálnou argumentáciou bez konkrétneho zdôvodnenia dospel k nepochybným záverom o rešpektovaní zrušujúceho rozsudku krajského súdu sp. zn. 23S/26/2016 a kompletnosti spisového materiálu,

- správny súd nekriticky prevzal tvrdenia žalovaného o tom, že podľa zrušujúceho rozsudku bolo potrebné materiál doplniť len o CD nosič,

- správny súd nepravdivo uviedol, že sťažovateľ predložil len faktúry a len formálne deklaroval kúpu a dodávku tovaru, napriek tomu, že tento predložil CD nosič s fotografiami, na ktorých sú zosnímané motorové vozidlá a dva zakladače (pre zdaňovacie obdobie marec 2013 a november 2013), v ktorých je zdokumentovaná komunikácia sťažovateľa s dodávateľom V Metals Group s.r.o. (vrátane objednávok tovaru, akceptácie objednávok, dodacích listov, faktúr, certifikátov o kvalite, vážnych listov, dobropisov a ťarchopisov),

- sťažovateľ mal za to, že argumentácia správneho súdu je v rozpore s obsahom vykonaného dokazovania a zisteného skutkového stavu veci, keď z listín a fotodokumentácie, ktoré predložil správcovi dane dňa 18.03.2015, listinami získanými v rámci miestneho zisťovania vykonaného správcom dane a výsluchmi svedkov je nesporne preukázané, že tovar v zdaňovacom období november 2012 a marec 2013 kúpil od spoločnosti V Metals Group s.r.o.. O tom, že tovar existuje svedčia aj ťarchopisy, resp. dobropisy vystavené spoločnosťou V Metals Group, s.r.o.,

- rovnako označil za nepravdivé tvrdenie správneho súdu, že nebola preukázaná preprava tovaru od dodávateľskej spoločnosti k sťažovateľovi a uviedol, že žalovaný zistil vykonanie prepravy dňa 09.11.2012 dopravcami KD SERVIS, a.s., Výškov, ALTAT, a.s., Turzovka, BS TRANS s.r.o., Banská Štiavnica a MAS Trade s.r.o., Žitavy, čo bolo preukázané aj výsluchmi zástupcov prepravných spoločností, ako aj záznamom Národnej diaľničnej spoločnosti a.s. zo dňa 18.04.2013,

- čo sa týka zdaňovacieho obdobia marec 2013 sťažovateľ nadobudol tovar od dodávateľa v sklade CHS Trade, s.r.o. (dňa 05.03.2013), tento nebol prepravený do ich skladu, ale prostredníctvom objednaného prepravcu TEMPO TRANS s.r.o., pre ktorého prepravu vykonávali ASKONY EXPORT - IMPORT s.r.o. a V. L. - nákladná doprava, bol prepravený odberateľovi do Českej republiky, pričom uviedol, že nákup tovaru priamo v sklade a jeho predaj ďalšiemu odberateľovi z tohto skladu bez vykonania prepravy je bežná obchodná praktika, ktorá je v súlade s obchodnými a daňovými zákonmi, - dodávateľ V. Metals Group s.r.o. v zdaňovacom období november 2012 vyfakturoval dodanie tovaru sťažovateľovi štyrmi faktúrami zo dňa 09.11.2012, pričom podľa dodacích listov bol uvedený deň dodania tovaru 09.11.2012 a teda tento deň je dňom vzniku daňovej povinnosti dodávateľa; v zdaňovacom období marec 2013 sú uvedené štyri faktúry za dodanie tovaru vystavené dňa 05.03.2013, pričom podľa dodacích listov bol tovar dodaný v sklade, v ktorom ho dodávateľ uskladnil, teda 05.03.2013, čo je dátum vzniku daňovej povinnosti dodávateľa,

- dodávateľ V. Metals Group s.r.o. podal daňové priznanie za skúmané zdaňovacie obdobia, správne uviedol dodanie tovaru a výšku kúpnej ceny, ktorú vyfakturoval, a do štátneho rozpočtu zaplatil DPH z kúpnej ceny; uvedené skutočnosti podľa sťažovateľa preukazujú vznik daňovej povinnosti dodávateľa V Metals Group, s.r.o. a súčasne sťažovateľovi podľa § 49 zákona o DPH vzniklo právo odpočítať daň z dodaného tovaru

K námietke nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP)

- krajský súd zo zisteného a dôkazmi preukázaného skutkového stavu vyvodil nesprávne právne závery a rozhodol na základe nesprávne právneho posúdenia veci,

- rozhodnutiami daňových orgánov bola popretá zásada daňovej neutrality a daňové orgány žiadajú duplicitné zaplatenie dane, napriek tomu, že túto dodávateľ už priznal a odviedol do štátneho rozpočtu, K námietke odklonu od ustálenej súdnej praxe (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP)

- správny súd nebral na zreteľ judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky, Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora EÚ, na ktorú sťažovateľ poukazoval v podaných žalobách a neuviedol, z akých dôvodov je ním uvádzaná judikatúra správnym súdom neakceptovaná

- sťažovateľ napokon uviedol, že pred uzatvorením obchodov si vo všetkých verejne dostupných databázach zisťoval informácie o podnikateľskej činnosti spoločnosti V. Metals Group s.r.o., v spoločnosti BILANX s.r.o., ktorá vykonávala účtovníctvo pre túto spoločnosť si osobne u konateľky tejto spoločnosti preverili, či si táto spoločnosť riadne plní všetky povinnosti voči orgánom štátnej správy a svoje daňové povinnosti a či vykonáva kontinuálne svoju činnosť.

-

B)

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že rozsudok krajského súdu považuje za vecne správny a v plnom rozsahu trvá na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutých rozhodnutiach.

IV.

Právny názor kasačného súdu

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 2Sžfk/67/2019. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

18. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

19. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. V rámci sťažnostných bodov mal kasačný súd preskúmať, či krajský súd riadne, náležite a presvedčivo odôvodnil napadnuté rozhodnutie, dostatočne objasnil skutkový a právny základ rozhodnutia, či vec posúdil správne po právnej stránke, keď žalobu zamietol s tým, že sťažovateľ nevedel dôveryhodne odstrániť dôvodné pochybnosti daňových orgánov vo vzťahu k deklaroványm obchodom so spoločnosťou V. Metals Group s.r.o. a či rešpektoval judikatúru kasačného súdu.

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

21. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje:

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

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

23. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.



24. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

25. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

27. Z konštantnej judikatúry k problematike daní vyplýva, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH.

28. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnych, ako aj formálnych podmienok, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia.

29. Faktúra, doklad o jej zaplatení a iné doklady vystavené deklarovateľmi, sú nepochybne dôkaznými prostriedkami, ktoré podporujú tvrdenie daňového subjektu obsiahnuté v daňovom priznaní, že práve tento dodávateľ mu naozaj tovar alebo službu dodal. Obvykle 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, okrem iného aj jeho daňovou disciplínou. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Ak však správca dane pri preverovaní týchto tvrdení narazí na skutočnosti a dôkazy spochybňujúce či priamo popierajúce tvrdenia z predložených dokladov, je namieste a v súlade so zákonom, keď považuje tieto tvrdenia za nepreukázané a vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov.

30. Pokiaľ si daňový subjekt mieni uplatniť právo na odpočítanie dane, musí si zabezpečiť dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovateľného predloženou faktúrou, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH. Použiteľné dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru (pozri napríklad rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/81/2015, 1Sžf/111/2015, 1Sžf/12/2016, 8Sžf/36/2010).

31. Sťažovateľ prieskum napadnutého rozhodnutia krajského súdu vymedzil v prvom rade podľa sťažnostného dôvodu porušenia práva na spravodlivý proces a na viacerých miestach v sťažnostných bodoch uviedol, že rozsudok krajského súdu je neurčitý a nepreskúmateľný (najmä strana 3, 4 a 7 kasačnej sťažnosti), keď tvrdenia a závery správneho súdu sú v rozpore s dôkazmi nachádzajúcimi sa v spisovom materiály a preukázaným skutkovým stavom veci.

32. Z ustálenej rozhodovacej praxe vyplýva, že sťažovateľom namietaná nepreskúmateľnosť rozsudku krajského súdu by musela vyplývať z absencie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu. Zákonným

limitom doktríny nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho súdu sú také vady odôvodnenia rozhodnutia, na základe ktorých rozhodnutie neobsahuje žiadne odôvodnenie, alebo existencia takých zásadných procesných väd, pre ktoré je preskúmanie napadnutého rozhodnutia nevyhnutné (rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci *Abdullayev proti Rusku*). Správny súd však v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) nemusí dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predstreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu (rozsudok ESLP vo veci *Ruiz Torija v. Španielsko*).

33. Kasačný súd pritom zdôrazňuje, že povinnosťou súdu v rámci správneho súdnictva je v odôvodnení rozhodnutia dať odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s preskúmanou právnou vecou. Správny súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia, bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (pozri napr. rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky č. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžo/61/2012 z 18.12.2013).

34. V tomto kontexte preto podľa názoru kasačného súdu neobstojí tvrdenie sťažovateľa o nepreskúmateľnosti rozsudku krajského súdu, keďže je z jeho obsahu zjavné, že ním bolo reflektované na všetky podstatné skutočnosti. Krajský súd zrozumiteľne uviedol dôvody, pre ktoré zamietol žalobu sťažovateľa a jeho rozhodnutie nemožno považovať za svojvoľné či neodôvodnené. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu obsahuje stručné zhrnutie podstatných argumentov sťažovateľa (body 11, 26 a 30 rozsudku), prehľad dotknutých právnych noriem (body 33 až 35 a body 37 až 43 rozsudku), ako aj posúdenie skutkových a právnych záverov správnym súdom (body 44 až 55 rozsudku).

35. Sťažovateľ opakovane tvrdil, že správca dane rozhodol na základe neúplného spisového materiálu, predložil žalovanému neúplný spisový materiál na odvolacie konanie a z dôvodu pripojenia spisového materiálu ku konaniu, ktoré bolo vedené na krajskom súde pod sp. zn. 24S/72/2017, nemal žalovaný spisový materiál k dispozícii. Taktiež mal za to, že finančné orgány nerešpektovali právny názor krajského súdu, uvedený v zrušujúcom rozsudku. Súd sa vysporiadal s touto námietkou sťažovateľa (bod 45 a 47), keď uviedol, že finančné orgány plne rešpektovali rozsudok krajského súdu sp. zn. 23S/26/2016 zo dňa 08.06.2016, pričom už existujúci materiál nedoplňali, ale po rozhodnutí súdu vykonávali ďalšie dôkazy. Správny súd taktiež poukázal na to, že z dôvodu predloženia spisového materiálu na krajský súd, mal tento k dispozícii vo forme overených fotokópií. Z vyjadrenia žalovaného ku správnej žalobe pritom vyplýva, že spisový materiál do vydania rozsudku krajského súdu mal žalovaný k dispozícii z predchádzajúcich odvolacích konaní, čo odôvodňuje skutočnosť, že po doplnení dokazovania spis predložený žalovanému na rozhodnutie o odvolaní obsahoval ako prvú listinu zrušujúci rozsudok krajského súdu a až po ňom nasledovali ďalšie listiny, datované po tomto dátume. Správny súd taktiež poukázal na to, že spisový materiál bol doplnený o CD nosič s fotografiami v zmysle rozhodnutia krajského súdu, pričom z rozhodnutia žalovaného č. 100381883/2018 zo dňa 15.02.2018 (strana 20) vyplýva, že všetky doklady a dôkazy predložené sťažovateľom správcovi dane dňa 18.03.2015 tak, ako boli uvedené v Potvrdení o prevzatí dokladov č. 72589/2015, boli obsahom spisu správcu dane odstúpeného žalovanému v rámci odvolacieho konania a tento mal možnosť sa s nimi oboznámiť.

36. Sťažovateľ namietal odôvodnenie správneho súdu, podľa ktorého mal len predložiť faktúry a len formálne deklarovať kúpu a prepravu tovaru a poukázal na to, že predložil správcovi dane dva zakladače, týkajúce sa zdaňovacieho obdobia marec 2013 a november 2012, v ktorých je zdokumentovaná akceptácia objednávok, dodacích listov, faktúr, certifikátov o kvalite, vážnych listov, dobropisov a ťarchopisov. Správny súd pritom vo svojom odôvodnení správne uviedol, že sťažovateľ žiadnymi predloženými dôkazmi nevyvrátil pochybnosti o nákupe a preprave tovaru od deklarovaného dodávateľa V. Metals Group, s.r.o.. Z rozhodnutia správcu dane č. 101867022/2017 (str. 9) jasne vyplýva, že predložené daňové a účtovné doklady, e-mailová komunikácia medzi Javed Iqbal a Jurajom Dorotom v anglickom jazyku ani predložená fotodokumentácia žiadnym spôsobom

nepreukázali dodanie tovaru spoločnosťou V Metals Group, s.r.o. Správca dane teda posúdil predložené dôkazy a nie je pravdivé tvrdenie sťažovateľa, že týmito sa nezaoberal.

37. Kasačný súd tu poukazuje tiež na to, že do práva na spravodlivý proces nepatrí právo účastníka konania, aby sa správny súd stotožnil s jeho právnym názorom, navrhovaním a hodnotením dôkazov. Právo na spravodlivý proces neznamená ani právo na to, aby bol účastník konania pred správnym súdom úspešný, teda aby súd rozhodol v súlade s jeho požiadavkami a právnym názorom (pozri uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Cdo 218/2010 zo dňa 23.11.2010).

38. K ďalším sťažnostným námietkam sťažovateľa kasačný súd uvádza nasledovné:

Dôvodné pochybnosti finančných orgánov vo vzťahu k nákupu a preprave tovaru, ktorý mal byť predmetom deklarovaných obchodov so spoločnosťou V. Metals Group, s.r.o. za zdaňovacie obdobie marec 2013 vyplynuli zo skutočností, že spoločnosti GARRELL, s.r.o., Aprisa, s. r. o., TRADUX, s. r. o. a Quinshi, s. r.o., od ktorých mala spoločnosť V. Metals Group, s.r.o. nadobudnúť tovar (medené katódy), sú nekontaktné a nepodali daňové priznania DPH za predmetné zdaňovacie obdobie. V konaní nebola preukázaná ani preprava tovaru od dodávateľa spoločnosti V. Metals Group, s.r.o., prípadne z jej skladu k sťažovateľovi. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti (str. 118) uvádza, že v zdaňovacom období marec 2013 nadobudol od dodávateľa tovar v sklade CHS Trade, s.r.o., tovar nebol prepravovaný do jeho skladu, ale tento bol prepravený priamo odberateľovi do Českej republiky. Sťažovateľ pritom uviedol, že táto skutočnosť je preukázaná miestnymi zisťovaniami, výsluchmi štatutárnych zástupcov prepravných spoločností ako aj výsluchmi vodičov vozidiel, prepravnými faktúrami a dodacími listami. Kasačný súd sa v tejto časti stotožnil s názorom správneho súdu, že dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa V. Metals Group, s.r.o. ani jeho preprava od dodávateľskej spoločnosti nebola v konaní preukázaná. Vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že prepravu tovaru poskytla spoločnosť TEMPO TRANS, s.r.o., pričom konateľ tejto spoločnosti nevedel uviesť žiadne skutočnosti k dodávateľovi tohto tovaru. Ani konateľ spoločnosti CHS Trade, s.r.o. nevedel uviesť žiadne skutočnosti o dodávateľovi ani odberateľovi tohto tovaru. Tovar bol ďalej prepravený do skladu v Brne, Česká republika, kde tento nebol vykladaný, došlo len k výmene dokladov a tovar bol tými istými vozidlami ihneď prepravený na Slovensko do skladu spoločnosti VAMAX - X, s.r.o., ktorá ho následne späť dodala do Českej republiky cez sieť nekontaktných spoločností (LERDEZA s.r.o.).

39. Čo sa týka pochybností finančných orgánov vo vzťahu k nákupu a preprave tovaru, ktorý mal byť predmetom deklarovaných obchodov so spoločnosťou V. Metals Group, s.r.o. za zdaňovacie obdobie november 2012 vyplynuli zo skutočností, že deklarovaný dodávateľ sťažovateľa, spoločnosť V. Metals Group, s.r.o., mal nakúpiť tovar od spoločností GARRELL s.r.o., Aprisa s.r.o., TRADUX s.r.o. a Quinshi s.r.o., avšak vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že táto spoločnosť nadobudla tovar od maďarskej spoločnosti KMC Group Europe Kft., ktorá mala tovar nadobudnúť od spoločnosti Jeralyn Trade, s.r.o., (obe tieto spoločnosti predstavujú nekontaktné spoločnosti). Prepravu tovaru vykonávali spoločnosti KD SERVIS, a.s., ALTA T a.s., BS TRANS, s.r.o., MAS Trade, s.r.o. (ako poznamenal samotný sťažovateľ v kasačnej sťažnosti), a to na základe objednávok spoločnosti Thomas Sluis Slovakia, s.r.o., zo skladov HS LINE, s.r.o., Cheb, Česká republika do skladov spoločnosti Thomas Sluis Slovakia, s.r.o. a následne bez vykládky do skladov sťažovateľa, prípadne z Chebu priamo do skladov sťažovateľa. Podľa prepravných dokladov bola pritom preprava vykonávaná pre maďarskú spoločnosť KMC Group Europe Kft. a odberateľom bola česká spoločnosť Jeralyn Trade, s.r.o.. Spoločnosť HS LINE, s.r.o. pritom nikdy neobchodovala so sťažovateľom, jeho deklarovaným dodávateľom spoločnosťou V. Metals Group s.r.o., spoločnosťou Thomas Sluis Slovakia s.r.o. ani so subdodávateľmi - spoločnosťami Aprisa s.r.o., GARRELL s.r.o. a TRADUX s.r.o..

40. V kontexte uvedených skutočností sa kasačný súd stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že sťažovateľ neunesol v daňovom konaní dôkazné bremeno.

41. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa, že preprava tovaru v zdaňovacom období november 2012 bola potvrdená výpoveďami vodičov prepravných spoločností a zástupcami prepravných spoločností, kasačný súd uvádza, že v konaní neboli pochybnosti o existencii tovaru a jeho preprave, ale na základe

zistených skutkových okolností existovali dôvodné pochybnosti správcu dane o nadobudnutí tovaru sťažovateľom od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti V Metals Group, s.r.o. a jeho preprave od dodávateľa ku sťažovateľovi (bod 3 tohto rozsudku). Sťažovateľ tieto dôvodné pochybnosti nebol schopný kredibilne eliminovať. Sťažovateľ v konaní opakovane tvrdil, že nadobudol vlastnícke právo k tovaru od dodávateľa - spoločnosti V Metals Group, s.r.o., finančným orgánom však ani neobjasnil pôvod deklarovaného tovaru. V tomto smere bol preto kasačný súd v zhode s posúdením krajského súdu, že bolo povinnosťou sťažovateľa zabezpečiť si dostatočne hodnoverné podklady týkajúce sa údajných obchodov so spoločnosťou V Metals Group, s.r.o. tak, aby eliminoval svoju dôkaznú núdzu.

42. Ani s kasačnou námietkou týkajúcou sa preukázania nadobudnutia tovaru sťažovateľom dodacími listami a faktúrami vystavenými spoločnosťou V Metals Group, s.r.o. sa kasačný súd nestotožnil, nakoľko ide o formálne doklady. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH nepostačuje predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom, ale sťažovateľ musí reálne preukázať vykonanie obchodu s osobou uvedenou na faktúre (v danom prípade spoločnosťou V Metals Group, s.r.o.). Keď si sťažovateľ uplatňuje nárok na odpočet dane z dodávateľských faktúr, musí vedieť preukázať, že plnenia, z ktorých vyplýva uplatnenie práva na odpočet dane sa reálne uskutočnili a neboli vykonané len formálne uvedením na dodávateľskej faktúre.

43. Kasačný súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku sťažovateľa, v zmysle ktorej mu vznikol nárok na odpočet dane, nakoľko vznikla daňová povinnosť dodávateľovi sťažovateľa V Metals Group, s.r.o. (dňa 09.11.2012 a dňa 05.03.2012) a opätovne poukazuje na to, že zákon o DPH stanovuje striktné podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Pre odpočet DPH je podmienkou, aby uskutočnenie zdaniteľného plnenia bolo zároveň materiálne preukázané. K splneniu zákonných podmienok pre odpočet DPH preto nepostačuje daňové priznanie deklarovaného dodávateľa sťažovateľa, ale sťažovateľ bol povinný predložiť doklady o reálne uskutočnenom obchode.

44. Sťažovateľ v rámci daňového konania finančným orgánom neponúkol relevantné dôkazy, ktorým by podporil tvrdenie, že nadobudol sporný tovar práve od dodávateľa V Metals Group, s.r.o.. Krajský súd poukazoval na dôvodné pochybnosti finančných orgánov týkajúce sa subdodávateľov deklarovaného dodávateľa, ktorými boli nekontaktné spoločnosti, konateľ spoločnosti V Metals Group, s.r.o. W. F. a osoby oprávnenej konať za spoločnosť P. D., ktorých nebolo možné bližšie identifikovať a kontaktovať (bod 49 a 50 rozsudku krajského súdu).

45. Vo vzťahu k dôvodu kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g) SPP, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, musí kasačný súd zdôrazniť, že rozhodovacia prax sa vo vzťahu k tomuto sťažnostnému dôvodu ustálila v tom smere, že sťažovateľ sa môže s úspechom domáhať nesprávneho posúdenia veci krajským súdom vtedy, keď správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav [§ 440 ods. 1 písm. f) SSP] bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie [písmena a) až f)] nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (pozri napríklad rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/12/2016, 1Sžfk/10/2018, sp. zn. 1Sžfk/9/2020).

46. Podľa § 440 ods. 2 SSP dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

47. Podľa názoru kasačného súdu sťažovateľ v rámci sťažnostných bodov neponúkol žiadne právne úvahy, pre ktoré považuje závery správneho súdu nesprávne po právnej stránke. Pokiaľ sťažovateľ vo vzťahu ku kasačnému dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP uviedol, že krajský súd zo zisteného a dôkazmi preukázaného skutkového stavu veci vyvodil nesprávne právne závery, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a uviedol, že rozhodnutím finančných orgánov došlo k popretiu zásady daňovej neutrality, kasačný súd považuje uvedené sťažnostné námietky za nedôvodné, pretože sú len vo všeobecne rovine a nesmerujú voči konkrétnym skutkovým a právnym záverom krajského

súdu, ktorých posúdením by sa mal kasačný súd zaoberať, a ktoré by vyvrátili konštatované pochybnosti o uskutočnení deklarováných transakcií. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/9/2020 zo dňa 23.02.2021, v ktorom súd uviedol, že „aby tvrdenie sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení veci malo oporu v zákone, je sťažovateľ zaťažený povinnosťou podľa § 440 ods. 2 SSP uviesť aj konkrétnu právnu normu a vykonať jej rozpor na prospech svojho tvrdenia...“

48. Čo sa týka kasačného dôvodu v zmysle § 440 ods. 1 písm. h) SSP ohľadne odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, kasačný súd sa nemohol stotožniť ani s touto sťažnostnou námietkou sťažovateľa.

49. Sťažnostný dôvod prípustnosti kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP je viazaný na rešpektovanie ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu krajskými súdmi. V tomto kontexte môže byť sťažovateľ v kasačnom konaní úspešný iba za predpokladu, že v rámci sťažnostných bodov ponúkne aj konkrétne rozhodnutia kasačného súdu (uverejnené v Zbierke stanovísk a rozhodnutí), ktoré nebolo krajským súdom rešpektované pri rozhodovaní v prejednávanej veci.

50. V tejto súvislosti sťažovateľ argumentoval v tom smere, že krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pretože neposúdil veci podľa ním uvádzanej judikatúry. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti bližšie nekonkretizoval, od akej ustálenej rozhodovacej praxe sa mal krajský súd odkloniť. V správnych žalobách pritom v zmysle § 440 ods. 2 SSP dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tým spôsobom, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom. V zmysle zákonnej úpravy sa má kasačný súd zaoberať konkrétne uvedenými kasačnými dôvodmi a nie tieto sám vyhľadávať. Nakoľko v kasačnej sťažnosti nie je uvedená rozhodovacia prax kasačného súdu, od ktorej sa mal krajský súd odkloniť, kasačný súd sa nemal v tomto ohľade v podstate čím zaoberať.

51. Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené a preto rozhodol podľa § 461 SSP o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

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

53. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

## **Poučenie :**

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

