

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/83/2019  
Identifikačné číslo spisu: 1017200847  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. mája 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1017200847.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a Mgr. Kristíny Babiakovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): HYDINA SLOVENSKO, s.r.o., so sídlom Lieskovská cesta č. 23/640, Lieskovec, IČO: 45 300 950, zast.: Advokátska kancelária Juristi s.r.o., so sídlom Krivá 3, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100482070/2017 zo dňa 16. marca 2017, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/118/2017-118 zo dňa 22. mája 2019, takto

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

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

### O d ô v o d n e n i e

I.  
Priebeh administratívneho a súdneho konania

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj ako „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100482070/2017 zo dňa 16. marca 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom pre vybrané daňové subjekty (ďalej aj ako „správca dane“) č. 104429358/2016 zo dňa 07. decembra 2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 397.732,15 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2013, nepriznal nadmerný odpočet DPH v sume 159.326,22 Eur a vyrubil daň v sume 238.405,93 Eur.

2. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013, pričom na základe zistení počas daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania uzavrel, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky podľa § 51 ods. 1 a § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH (ďalej aj ako „zákon o DPH“), a teda neoprávnené si odpočítal daň z dodávateľských faktúr od spoločnosti TrueCom, s.r.o. v celkovej sume 2.029.131,36 Eur, z toho DPH v sume 338.188,56 Eur za dodanie prevažne tovaru (chladené kurčatá, kuracie rezne, plátky, kuracia pečeň, kačka, husi, mäsové výrobky, rôzne druhy syrov a pod.) a od spoločnosti Podtatranská hydina, a.s. v celkovej sume 2.571.149,36 Eur, z toho DPH v sume 428.524,90 Eur, za dodanie prevažne tovaru (JDK - jednodňové kurčatá, krmivo, potraviny, sója, preprava, prefakturácie nákladov a pod.). Správca dane mal na základe vykonaného dokazovania tiež za to, že žalobca neprijal žiadne opatrenia, aby sa vyhol svojej účasti na daňovom podvode. Zo zistených skutkových okolností je podľa správcu dane zrejmé, že žalobca mal vedomosť o tom, že sa svojimi transakciami podieľa na podvode s DPH. Žalovaný sa so zisteniami správcu dane a jeho závermi stotožnil a rovnako skonštatoval, že žalobca si neoprávnené odpočítal daň z faktúr vyhotovených dodávateľmi TrueCom, s.r.o. a Podtatranská hydina, a.s., keďže nebolo preukázané, že žalobca prijal tovar od uvedených spoločností tak, ako bolo deklarované predmetnými dodávateľskými faktúrami. Dodal, že správca dane postupoval v súlade s daňovým poriadkom, keď na základe zhodnotenia všetkých dôkazov, ktoré zaobstaral, dospel k záveru o nedodržaní podmienok na uplatnenie nároku odpočítania dane v zmysle zákona o DPH v predmetnom zdaňovacom období.

3. Z obsahu administratívneho spisu vyplývajú zistenia správcu dane, podľa ktorých konateľka dodávateľskej spoločnosti TrueCom, s.r.o. S. S. sa na adrese uvedenej v Obchodnom registri ako trvalý pobyt nezdržiava, ani nepreberá poštové zásielky. Spoločnosť TrueCom, s.r.o. so správcom dane nekomunikuje, na adrese známej z Obchodného registra nesídlí a nepreberá poštové zásielky. Nemá prevádzkareň ani žiadne personálne alebo materiálne vybavenie na výkon podnikateľskej činnosti. Správcovi dane spoločnosť TrueCom, s.r.o. nepredložila žiadne doklady. Z uvedených dôvodov správca dane nemohol preveriť reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov priamo u dodávateľa TrueCom, s.r.o., ani skutočnosť, či predmetné faktúry pre žalobcu zaevidoval vo svojom účtovníctve.

4. Podľa dokladov CMR predložených k dodávateľským faktúram vystavených spoločnosťou TrueCom, s.r.o. bol tovar nakúpený od viacerých poľských spoločností, predovšetkým od spoločnosti CEDROB, pričom prepravu realizovali poľské prepravné spoločnosti. Za účelom preverenia dodania tovaru pre spoločnosť TrueCom, s.r.o., jeho prepravnej trasy a zmluvných podmienok prepravy zaslal správca dane poľskej daňovej správe žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií (ďalej aj ako „MVI“) týkajúcu sa spoločnosti CEDROB. V odpovedi na predmetnú žiadosť poľská daňová správa uviedla, že vzhľadom na veľký počet spracovateľov dodávajúcich ten istý druh tovaru nie je poľský daňový subjekt schopný presne určiť zmluvné strany, od ktorých nakúpil tovar, ktorý bol následne predaný ďalej. Kontakt so spoločnosťou TrueCom s.r.o. bol nadviazaný prostredníctvom slovenských daňových subjektov Podtatranská hydina a.s. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o. (žalobca). Obchodných jednaní sa zúčastnil telefonicky O. M. za slovenské subjekty a poľskú stranu zastupoval M.R. N.. Objednávky zadal O. M.Á.. Na základe uvedeného vystavila spoločnosť CEDROB potvrdenia o predajoch, ktoré boli následne zaslané na Slovensko za účelom ich potvrdenia. Tovar bol dodaný na určené miesto po potvrdení dodávky slovenskou stranou. Daňové subjekty TrueCom s.r.o. a CEDROB uzavreli časovo neobmedzenú obchodnú dohodu č. 130280786/13/0009 zo dňa 01. marca 2013 v oblasti nákupu a predaja hydiny a hydinových výrobkov. Zmluva bola uzatvorená prostredníctvom e-mailu. Spoločnosť TrueCom s.r.o. mala zastupovať S. S. a V. O.. Nakúpený tovar bol naložený v priestoroch spoločnosti CEDROB. Miesta vykládok boli uvedené na kópiách CMR dokladov Košice alebo Kežmarok. Napriek tomu, že bola ako príjemca tovaru označená zmluvná strana TrueCom s.r.o., tovar si v jej mene prevzali daňové subjekty Podtatranská hydina a.s. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o. (žalobca). Platby od spoločnosti TrueCom s.r.o. boli vykonané bankovými prevodmi (vykonané dlžníkom SLOVAKIA FARMA s.r.o.) a vzájomnou kompenzáciou pohľadávok so zmluvnými stranami HYDINA SLOVENSKO s.r.o. (žalobca) a BEST MEAT s.r.o.

5. Z dodacích listov predložených žalobcom za obdobie od 03.marca 2013 do 28. júna 2013 bolo zistené, že ako dodávateľ poľskej hydiny je uvedená spoločnosť TrueCom s.r.o. Svoju činnosť táto spoločnosť (ako dodávateľ, distribútor, resp. prepravca produktov živočíšneho pôvodu) neohlásila v zmysle platnej legislatívy orgánu potravinového dozoru. Správca dane tiež z výpovede S. S. pred vyšetrovateľom PZ zistil, že asi na prelome rokov 2012 a 2013 bola oslovená E. G., či sa nechce stať spoločníčkou a konateľkou slovenskej spoločnosti TrueCom. s.r.o. Malo ísť o spoločnosť, ktorá mala expandovať do Českej republiky. E. G. jej doniesol nejaké doklady, ktoré mala podpísať a tým sa stala konateľkou tejto spoločnosti. Prostredníctvom p. G.D. mala podpísať dve plné moci. Jednu plnú moc podpísala pre V. O. a druhú pre zastupovanie a splnomocnenie advokáta spoločnosti TrueCom s.r.o. Meno advokáta zabudla. Konateľstvo v spoločnosti TrueCom. s.r.o. k dátumu 14. januára 2015 sama nezrušila. Uviedla, že žiadnu činnosť v spoločnosti TrueCom, s.r.o. nevykonávala, podpísala iba tie dve plné moci. Nevie, či spoločnosť mala nejaký účet, to jej nikto nepovedal a ona po tom nepátrala. Nikdy nepodávala žiadne daňové priznanie. V. O. nepozná, nikdy sa s ňou nestretla ani s ňou nekomunikovala. K predloženej generálnej plnej moci zo dňa 08. januára 2013, ktorou splnomocňuje V. O. na zastupovanie spoločnosti TrueCom, s.r.o. vo všetkých právnych úkonoch, uviedla, že mohlo by ísť o podpísanie tej prvej plnej moci. Túto plnú moc sama podpísala. Pokiaľ ide o dôvod, tak to urobila preto, lebo p. G. jej povedal, že bude zastupovať spoločnosť v Českej republike a na Slovensku to bude p. V. O..

6. K osobe súčasného konateľa a spoločníka spoločnosti TrueCom, s.r.o. O. Z. správca dane na základe informácií z MV SR, PPZ NKA Košice zistil, že O. Z. si nepamätal na dátum, kedy ho oslovil kamarát M. O. z Kapušian okr. Prešov, s ktorým sa spoznal cez ďalšieho kamaráta U. W. cca 26 rokov zo Šarišských Lúk. M. O. mu mal ponúknuť, či nechce byť spoločníkom a konateľom firmy TrueCom. s.r.o., že nič nebude musieť robiť a každý mesiac dostane 150 - 200 Eur. S predchádzajúcou majiteľkou firmy nikdy nerokoval, ani sa s ňou nikdy nestretol. Zmluvu o prevode obchodného podielu, ktorá už v tom čase bola podpísaná S. S. - predchádzajúcou spoločníčkou a konateľkou, mal podpísať v tzv. bielom dome (budova Okresného úradu Prešov), prítomný tam bol len on a M. O.. Po podpise zmluvy a iných dokladov, na ktoré si už nepamätá, všetky doklady zobral M. O., jemu nič nedal pri podpise zmluvy a ani nikdy potom. Nikdy od nikoho žiadnu účtovnú evidenciu ani doklady neprevzal. Žiadne doklady nemá ani toho času k dispozícii. Keď niečo podpísal, tak to hneď zobral M. O., on nemá z ničoho ani kópie. Nevylučuje, že medzi inými dokladmi mohol podpísať aj nejaký doklad o tom, že preberá účtovníctvo firmy TrueCom, s.r.o. Žiadne aktíva - hnutelný majetok, nehnuteľný majetok, finančné prostriedky na bankových účtoch, pečiatky a pod. nikdy od nikoho neprevzal. Nikdy nedostal ani sľúbenú odmenu 150 - 200 Eur, ktorú mal dostávať mesačne. Nevie ani, kde je sídlo firmy, nikdy tam nebol. V mene firmy nikdy nič nerobil, podpisoval len doklady, ktoré mu dal podpísať M. O. a ktoré si hneď zobral so sebou. V súvislosti s prevodom obchodných podielov spoločnosti TrueCom, s.r.o. na jeho osobu a ustanovením do funkcie konateľa sa cítil podvedený M. O..

7. Ďalej z výsluchu V. O. pred vyšetrovateľom PZ bolo zistené, že samotný obchod medzi spoločnosťami HYDINA SK s.r.o., HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a Podtatranská hydina a.s. prebiehal tak, že O. A. G. nakupoval do týchto spoločností mäsovú výrobku, živú hydinu, prípadne kŕmne zmesi od spoločností z Poľska a Českej republiky, kde tieto produkty nakupoval práve cez spoločnosti Mirbes s.r.o., ako aj TrueCom, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. z dôvodu, aby mal na vstupe vo svojich spoločnostiach vysokú DPH, kde si takýmto spôsobom ponížoval vo svojich spoločnostiach vlastnú daňovú povinnosť a spomenuté spoločnosti Mirbes s.r.o., TrueCom, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. boli do obchodného reťazca zaradené len z dôvodu navýšenia DPH na vstupe pre spoločnosti HYDINA SK s.r.o., HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a Podtatranská hydina a.s. a následného zníženia vlastného daňového základu. Množstvo a druh tovaru, ktorý bol dovážaný do týchto spoločností bol dodávaný priamo od zahraničných dodávateľov, pričom objednávky mal na starosti O. A. G. a jeho zamestnanec p. O. M.. Spoločnosti TrueCom, s.r.o., Mirbes s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. reálne s nikým neobchodovali, nevykonávali žiadnu ekonomickú činnosť, nemali žiadnych zamestnancov a ani prostriedky, aby mohli takto deklarovanú činnosť vykonávať. Sídla týchto spoločností boli len fiktívne, pričom sa jednalo o takmer vždy prázdne kancelárske priestory.

8. Správca dane ďalej preveroval deklarované obchody s dodávateľom Podtatranská hydina, a.s. a z vyjadrenia predsedu predstavenstva spoločnosti O.. A. G. zistil, že fakturovaný tovar bol nakúpený od dodávateľa SLOVAKIA FARMA s.r.o. Zdaniteľné plnenia boli prijaté za účelom ďalšieho predaja pre žalobcu, pričom tovar bol určený pre konečného odberateľa BARBARA Slovensko s.r.o. Za spoločnosť Podtatranská hydina a.s. nikto nemanipuloval s tovarom pri jeho preprave. Vykládku tovaru zabezpečoval konečný odberateľ spoločnosť BARBARA Slovensko s.r.o. a nakládku tovaru zabezpečoval dodávateľ SLOVAKIA FARMA s.r.o. v Gdansku v Poľskej republike. Dodávky tovaru boli realizované na základe obchodných zmlúv. Spoločnosť Podtatranská hydina a.s. mala uzatvorenú dodávateľskú zmluvu so spoločnosťou SLOVAKIA FARMA s.r.o. - Dohoda o všeobecných nákupných podmienkach zo dňa 20. decembra 2012. So zástupcom spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o. komunikoval priamo predseda predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina a.s. O.. A. G.. Zástupcom spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o. bol na základe mandátnej zmluvy poľský občan O. O.. Prepravu zabezpečoval dodávateľ SLOVAKIA FARMA s.r.o., k čomu boli vystavené faktúry za dopravu pre spoločnosť Podtatranská hydina a.s. Úhrady preverovaných vystavených a prijatých faktúr spoločnosti Podtatranská hydina a.s. boli realizované prostredníctvom bankových prevodov a zároveň v hotovosti a vzájomným zápočtom.

9. Na základe miestneho zisťovania u žalobcu bolo zistené, že tovar nakúpený od dodávateľa Podtatranská hydina a.s. bol predaný spoločnosti BARBARA Slovensko, s.r.o. Podľa vyjadrenia riaditeľa spoločnosti žalobcu L.. W. G. došlo k dodaniu tovaru pre odberateľa BARBARA Slovensko s.r.o. v množstvách a cenách deklarovanych na predmetných faktúrach za zdaňovacie obdobie marec 2013. Prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ Podtatranská hydina a.s. alebo zmluvný dodávateľ tejto spoločnosti. Spoločnosť žalobcu sa nijakým spôsobom nepodieľala na zabezpečovaní prepravy ani od jej dodávateľa ani k jej odberateľovi, ani na manipulácii s tovarom. Tovar zrejme išiel priamo od výrobcu do miesta určenia - BARBARA Slovensko, s.r.o. Čaña. Tovar nebol skladovaný. So spoločnosťou BARBARA Slovensko, s.r.o. obchoduje spoločnosť žalobcu od ich vzniku. V rámci spolupráce bola uzatvorená obchodná zmluva - Dohoda o všeobecných nákupných podmienkach zo dňa 25. februára 2013. Konkrétne obchody za marec 2013 realizovalo obchodné oddelenie Kežmarok. Žalobca má prevádzku v Kežmarku, kde sa nachádzajú aj skladové priestory pre skladovanie rôznych druhov tovaru - potravín. S dodávateľom, ktorý je vlastnícky prepojený so žalobcom prebiehajú viaceré obchodné transakcie od vzniku spoločnosti.

10. Správca dane na základe získaných dokladov pri miestnom zisťovaní vykonal viaceré preverovania týkajúce sa subdodávateľa SLOVAKIA FARMA s.r.o. a zistil, že jediný konateľ spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o. F. S. je preverovaný Políciou ČR vo vzťahu k daňovej trestnej činnosti. Ide o sprostredkovanú účasť tejto osoby cez záujmový subjekt. Na túto osobu boli aj v iných prípadoch prevádzané ďalšie spoločnosti ako na vhodný rizikový subjekt. Na základe informácií z daňových kontrol u daňového subjektu SLOVAKIA FARMA, s.r.o. správca dane zistil, že ide o nespolupracujúci daňový subjekt, ktorý na adrese známej z Obchodného registra nesídlí. Rovnako F. S. na adrese uvedenej v Obchodnom registri nevlastní žiadny byt a je tam neznámy. Nemá zriadenú ani poštovú schránku pre doručovanie a poštové zásielky nepreberá. Z českého Obchodného registra bolo zistené, že F. S. vlastní ďalších cca 25 spoločností. Správca dane v tomto prípade spochybnil hodnovernosť vystavenej plnej moci na zastupovanie spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o. pre V. O., keďže jej udelenie nebolo možné preveriť. V tejto súvislosti bolo správcem dane na základe svedeckej výpovede V. O. zistené, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o. nikdy nevykonávala reálnu hospodársku činnosť a plnila len úlohu nárazníka.

11. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na to, že z daňovej kontroly vzišli dve schémy deklarovaneho toku tovarov, a to od spoločnosti TrueCom, s.r.o. a od spoločnosti Podtatranská hydina a.s., ktorým nevznikla daňová povinnosť, a preto nemohlo vzniknúť ani právo žalobcu na odpočítanie dane.

12. Uviedol, že z ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 zákona o DPH vyplývajú hmotnoprávne podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou

je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré mu boli naozaj dodané konkrétnym platiteľom DPH (t.j. uskutočnenie zdaniteľného plnenia). Na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú bez ďalšieho predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23. februára 2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17. januára 2013).

13. Dôvodil, že obchod je spojovací medzičlánok medzi rôznymi hospodárskymi odvetvami zameranými na uskutočňovanie obehu tovaru. Obchod predstavuje výmenu produktov (statkov, výrobkov, tovaru a služieb) formou kúpy a predaja. Správny súd pri obchodnej činnosti prízvukoval ekonomickú analýzu a zdôvodnenie opodstatnenosti relevantných obchodných transakcií. Vzhľadom na uvedené daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane.

14. Znakom jednej zo zásad obchodného práva, t. j. poctivého obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania obchodnej spoločnosti. Z toho plynie očakávanie, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má presnú vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktorými spoločnosť napĺňa definíciu pojmu podnikania. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu chýbajú, pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23. februára 2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17. januára 2013).

15. Správny súd s poukazom na rozsiahlu judikatúru Súdneho dvora EÚ zdôraznil, že mu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa preukáže, že platiteľ dane sa svojou participáciou (kúpou) zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie splňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Bolo na žalobcovi (on mal dôkazné bremeno), aby preukázal, že vynaložil adekvátne úsilie a prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať a ktoré by účinne viedli k tomu, aby nebol súčasťou fiktívneho obchodu, ktorého účelom bolo získať (neoprávnené) nadmerný odpočet DPH (účasti na daňovom podvode). Osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie. Z toho dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. Obchod, o existencii ktorého svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality DPH žalobcom.

16. Z obsahu preskúmaných rozhodnutí podľa názoru správneho súdu nevyplýva, že by správne orgány od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od iného daňového subjektu (svojho subdodávateľa, resp. odberateľa). Správca dane mal právo preveriť existenciu obchodu, príp.

odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení o skutočnom vykonaní deklarovaného zdaniteľného obchodu. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že dodaný tovar aj skutočne bol dodaný tak, ako to deklaroval. Toto však neučinil.

17. Ďalej správny súd konštatoval, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, ktorá bola začatá dňa 18. júna 2013 na základe poverenia na výkon daňovej kontroly č. 9900451/5/2779629/2013/God zo dňa 13. júna 2013. Z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií rozhodnutím č. 9900451/5/1675808/2014 zo dňa 30. apríla 2014 prerušil daňovú kontrolu. Oznámením č. 104019701/2016 zo dňa 03. októbra 2016 správca dane oznámil daňovému subjektu (žalobcovi), že dňom 23. septembra 2016 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila. Dňa 13. októbra 2016 správca dane vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 104096980/2016, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 03. novembra 2016. Správny súd mal za to, že prerušenie výkonu daňovej kontroly z dôvodu získania MVI, ako aj ďalších podkladov, malo svoje opodstatnenie, pretože na základe zistení počas daňovej kontroly, na základe dodávateľských faktúr, počas dokazovania vystala pre správcu dane potreba preverenia reálneho toku dodávok tovaru pre dve spoločnosti: TrueCom, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA, s.r.o. od zahraničných dodávateľov so sídlom v inom členskom štáte EÚ. Správca dane vykonal aj dožiadania a miestne zisťovania týkajúce sa spoločností so sídlom na území Slovenskej republiky, ktorí boli dodávateľmi žalobcu. Správny súd sa v prvom rade nestotožnil s námietkou žalobcu o nezákonnej dĺžke daňovej kontroly. Vzhľadom na počet cezhraničných subjektov ako dodávateľov a dve schémy deklarovaných dodávok nebolo možné konštatovať časovú neprímeranosť, či exces ohľadne dĺžky, resp. nadbytočnosti úkonov správcu dane počas jej prerušenia. Zákonná lehota vykonanie daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2013 po odpočítaní doby, keď bola kontrola prerušená v súlade s § 61 daňového poriadku, bola dodržaná. Po odpočítaní doby jej prerušenia daňová kontrola trvala 362 dní ( $1\ 234 - 872 = 362$  dní).

18. Správny súd konštatoval, že v danom prípade vznikli v rámci daňovej kontroly u správcu dane dôvodné pochybnosti o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a o skutočnostiach v týchto dokladoch uvedených. Správca dane umožnil žalobcovi uvedené pochybnosti odstrániť, z dôkazov predložených žalobcom však o odstránení pochybnosti nemožno hovoriť.

19. Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora EÚ. Zo schémy deklarovaných transakcií, ako aj z dôkazov založených v administratívnom spise vyplýva, že správca dane ako aj žalovaný správne zistili porušenie § 51 ods. 1 a § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH tak, že žalobca si odpočítal daň z faktúr vyhotovených dodávateľmi TrueCom, s.r.o. a Podtatranská hydina a.s. Správny súd nezistil žiadne namietané porušenia zásad daňového konania, daňové orgány vykonali riadne dokazovanie, v zodpovedajúcom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci a žalovaný v napadnutom rozhodnutí prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo.

20. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 v spojení s § 175 ods. 1 SSP, avšak vo veci úspešnému žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil, ide o orgán štátnej správy, a preto mu súd náhradu trov konania nepriznal.

## II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

21. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zastával názor, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

22. Namietal, že správca dane v daňovej kontrole prenášal dôkazné bremeno na žalobcu v takom rozsahu, ktorý reálne vylučuje možnosť preukázať akúkoľvek skutočnosť tvrdenú žalobcom. Mal za

to, že správca dane nebral do úvahy žiadne žalobcom predložené dôkazy, naopak bez odôvodnenia ich vyhodnotil ako nedostačujúce, čo spôsobuje stav, kedy je možné od žalobcu nekonečne žiadať predloženie ďalších dôkazov, ktoré zákon nevyžaduje. S poukazom na názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyjadrení v rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/1/2011 dôvodil, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a náležitými prílohami, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a subdodávateľov znáša dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu správca dane. Rovnako poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ (C-227/14) a z nej vyplývajúci význam faktúry ako dôkazného prostriedku.

23. Ďalej namietal porušenie jeho procesných práv v daňovom konaní, predovšetkým právo vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich získania. Na tomto mieste dôvodil, že v zmysle ustálenej judikatúry súdneho dvora informácie získané na základe MVI nemožno použiť ako dôkazy v daňovom konaní, pretože tieto majú informatívny charakter a preveruje sa nimi skutkový stav veci, ktorý má byť následne potvrdený vykonaným dokazovaním. Zdôraznil, že správca dane na potvrdenie informácií získaných z MVI nevykonal žiadne dokazovanie, t. j. informácie nijako nepotvrdil. Keďže informácie získané z MVI bolo možné potvrdiť iba dokazovaním u obchodných partnerov žalobcu, prípadne u prepravcov, podľa názoru žalobcu sú správne jeho námietky, že správca dane nevykonal dokazovanie týmto smerom a neumožnil žalobcovi účasť na takomto dokazovaní, napr. účasťou na výsluchu svedkov.

24. S poukazom na základné zásady daňového konania žalobca uviedol, že postup žalovaného v rámci hodnotenia dôkazov neobsahuje úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie konkrétnych dôkazov, najmä tých, ktoré boli v prospech žalobcu, a preto je rozhodnutie žalovaného postihnuté vadou svojvôle. V tejto súvislosti rozporoval závery v časti týkajúcej sa konštatovania o reálnom nenaplnení obsahu účtovných dokladov predložených žalobcom, ako aj závery, ktorých obsah vzbudzuje dojem o podvodnom konaní žalobcu, resp. o nutnosti vedomosti jeho účasti na takomto konaní. Poukázal pritom na ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ (napr. C-146/05) týkajúcu sa právomocí vnútroštátnych orgánov a súdov zamietnuť právo na odpočet DPH, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že sa toto právo uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Zároveň zdôraznil, že takéto opatrenia sa nesmú používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH. Zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby právo na odpočet dane bolo priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formality boli zdaniiteľnými osobami opomenuté a nie je to inak ani v prípade, ak porušenie týchto formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že základné požiadavky splnené boli, avšak pod podmienkou, že nedošlo k zámernej účasti na daňovom podvode, ktorý ohrozil fungovanie spoločného systému DPH. Mal za to, že len vnútroštátny súd môže rozhodnúť o zamietnutí práva na odpočet DPH z dôvodov týkajúcich sa podvodného konania. Prijatie týchto záverov v daňovom konaní správcou dane bez vysporiadania sa s inými predloženými dôkazmi je prekročením kompetencií správcu dane.

25. Podľa žalobcu k nezákonnému zásahu došlo aj konaním správcu dane, ktorý prekročil zákonom stanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly. V tejto súvislosti nesúhlasil so závermi správneho súdu a s poukazom na čl. 10 až 12 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 uviedol, že aj keď maximálna dĺžka prerušenia daňovej kontroly stanovená nie je, nemôže toto stanovenie zostať na svojvôli správnych orgánov. Predovšetkým s ohľadom na skutočnosť, že daňový poriadok stanovuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly na jeden rok, čo vytvára určitý rámec a zámer zákonodarcu, koľko by daňová kontrola mala trvať, nakoľko predstavuje významný zásah do postavenia daňového subjektu.

26. Ďalej poukázal na to, že ťažiskovým dôkazom sú výpovede svedka V. O., ktorá výslovne potvrdila, že za spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o. reálne konala na základe splnomocnenia a potvrdila výkon ekonomickej činnosti. Okrem iného menovite potvrdila odberateľov spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., a to aj spoločnosť Podtatranská hydina, a.s. Rovnako potvrdila aj konkrétne okolnosti spôsobu obchodovania s dodávateľmi a odberateľmi, napr. ohľadom vykládok tovaru, jeho prepravy a pod. Žalobca zastával názor, že z výpovede tejto svedkyne jednoznačne

vyplýva jej disponovanie s nevyhnutnými informáciami o chode spoločnosti, ktorú riadila a chod ktorej zabezpečovala. Na druhej strane žalobca mal v tejto súvislosti za to, že opis pochybných obchodov zo strany uvedenej svedkyne pre vyšetrovateľom PZ je nanajvýš podozrivý, jej výpoveď v tomto smere tendenčná s cieľom zakryť svoje vlastné podvodné konanie a preniesť podozrenia na iné subjekty, s ktorými pri svojich podnikateľských aktivitách prišla do obchodného styku. Svedčiť o tom má aj tá skutočnosť, že pri ďalších výsluchoch uvedená svedkyňa odmietla vypovedať. Podľa žalobcu preto nie je možné výpovede uvedenej svedkyne využiť v jeho neprospech, nakoľko svedkyňa nie je dôveryhodná.

27. Záverom poukázal na absenciu vysporiadania sa námietkou o tom, že konaním žalovaného a správcu dane bol porušený princíp dvojinštančnosti konania. Na túto námietku žalobcu nemal správny súd v napadnutom rozsudku reagovať.

28. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu súhlasil s dôvodmi napadnutého rozsudku správneho súdu a na záveroch obsiahnutých v jeho rozhodnutí trval.

### III.

#### Posúdenie kasačného súdu

29. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

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

31. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku správneho súdu, ktorým správny súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi ako daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie marec 2013.

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

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

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



35. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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

37. 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.

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

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

39. 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.

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

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

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

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

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

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

46. Pre účely § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti, prípadne len existencia tovaru, ktorý je predmetom deklarovaného obchodu.

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

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

49. V danom prípade správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach. Vierohodnosť dokladov predložených žalobcom bola v konaní spochybnená na základe rozsiahleho dokazovania správcom dane, okrem iného aj na základe informácií z MVI, pričom žalobca počas kontroly a ani vo vyrubovacom či odvolacom konaní pochybnosti správcu dane neodstránil, nepredložil vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že sporné zdaniteľné obchody spočívajúce v tuzemskom

dodaní tovaru boli skutočne dodané deklarovanými dodávateľmi TrueCom, s.r.o. a Podtatranská hydina, a.s.

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

51. Kasačný súd je v zhode so správnym súdom toho názoru, že správca dane dôkazmi zhromaždenými v daňovom konaní hodnoverne spochybnil, že skutočným dodávateľom tovaru uvedeného na sťažovateľom predložených faktúrach je deklarovaný dodávateľ spoločnosť TrueCom, s.r.o. Pochybnosti správcu dane v naznačenom smere sa celkom oprávnene opierali o zistenia, že štatutárny zástupca tejto spoločnosti zapísaný v obchodnom registri v kontrolovanom zdaňovacom období marec 2013 (S. S.) vo svojich vyjadreniach pred policajným orgánom v Českej republike poprela, že by za spoločnosť vykonávala nejaké úkony súvisiace s deklarovanými obchodnými transakciami, nevedela ani o tom, že spoločnosť vykonáva ekonomickú činnosť a z jej výpovede vyplynulo, že do funkcie konateľky bola v podstate vmanipulovaná ňou označenou osobou (Ľ. G.). Osoba poverená štatutárnym zástupcom konať za spoločnosť TrueCom, s.r.o. V. O. popísala pred policajnými orgánmi, prečo a ako sa tovar nakupoval aj cez túto spoločnosť, ktorá nemala žiadnych zamestnancov, ani akékoľvek podnikateľské zázemie a slúžila len ako „nárazník“ pre uplatňovanie odpočítania DPH a vytváranie daňových výdavkov pre ďalšie spoločnosti v obchodnom reťazci, medzi ktorými figuroval aj žalobca. V daňovom konaní bolo tiež zistené, že tovar pochádzajúci z Poľska, ktorého deklarovaným dodávateľom mala byť spoločnosť TrueCom, s.r.o., bol od zahraničného dodávateľa vyskladnený priamo v mieste, kde podľa vyjadrenia riaditeľa spoločnosti žalobcu L. W. G. mal mať žalobca prevádzku so skladovými priestormi pre skladovanie potravín.

52. Uvedené pochybnosti správcu dane, teda že spoločnosť TrueCom, s.r.o. nebola skutočným dodávateľom tovaru uvedeného na faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, neboli v daňovom konaní vyvrátené žiadnymi relevantnými dôkazmi.

53. Rovnaké závery je nutné vysloviť aj vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi Podtatranská hydina, a.s., a to predovšetkým na základe zistení správcu dane o jeho subdodávateľovi SLOVAKIA FARMA, s.r.o., ktorého konateľ F. S. je preverovaný Políciou ČR vo vzťahu k daňovej trestnej činnosti. Podľa zistení správcu dane ide o nespolupracujúci daňový subjekt bez reálneho sídla a výkonu economickej činnosti. Aj v mene tohto daňového subjektu mala vystupovať V. O. na základe plnej moci, ktorá však rovnako ako pri spoločnosti TrueCom, s.r.o. vyvrátila vykonávanie economickej činnosti spoločnosťou SLOVAKIA FARMA, s.r.o. Okrem formálnych daňových a účtovných dokladov, ktorých relevanciu správca dane nespochybnil, žalobca v kontexte zistení správcu dane nepredložil hodnoverné dôkazy o vyvrátení skutočností, že spoločnosti TrueCom, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA, s.r.o. (ako subdodávateľ dodávateľa žalobcu Podtatranská hydina, a.s.) neboli do obchodného reťazca zahrnuté len „na papieri“.

54. Z vykonaného dokazovania je teda preukázané, že spoločnosti TrueCom, s.r.o. a Podtatranská hydina, a.s., ktoré boli uvedené na faktúrach ako priami dodávateľia žalobcu, neboli vlastníkami tovaru, a preto im nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a následne odberateľovi uvedenom na faktúre (žalobcovi) nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania sa nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že spoločnosť TrueCom, s.r.o. bola vlastníkom tovaru uvedenom na faktúrach. Rovnako to platí aj pri dodávateľovi Podtatranská hydina, a.s., ktorý mal nadobudnúť tovar od subdodávateľa

SLOVAKIA FARMA, s.r.o. Spoločným menovateľom pre spoločnosti, ktoré mali podľa formálnych dokladov nadobudnúť tovar z iného členského štátu a v rámci tuzemského dodania ho mali previezť na žalobcu, a to spoločnosti TrueCom, s.r.o. (priamy dodávateľ žalobcu) a spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o. (subdodávateľ priameho dodávateľa žalobcu Podtatranská hydina, a.s.) bolo preukázané nevykonávanie ekonomickej činnosti, čo dokazuje nielen výpoveď svedkyne V. O. pred vyšetrovateľom PZ, ale rovnako rozsiahle informácie z MVI ohľadom systému objednávok tovaru z iného členského štátu, ako aj samotná realizácia zdaniteľných obchodov, či disponovanie s účtom spoločností TrueCom, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA, s.r.o. Pochybnosti správcu dane získané na základe rozsiahleho dokazovania neboli odstránené ani výpoveďami predsedu predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina, a.s. O.. A. G. a riaditeľa spoločnosti žalobcu L.. W. G.. Naopak, ďalšie výpovede svedkov S. S. a O. Z. pred vyšetrovateľom PZ podporujú oprávnené pochybnosti správcu dane a žalovaného, s ktorými sa správne stotožnil aj správny súd.

55. Ako bolo vyššie uvedené, vo vzťahu k DPH nie je podstatná iba existencia tovaru, ale splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane sa viaže aj na osobu dodávateľa uvedeného na faktúre a práve táto hmotnoprávna podmienka v prípade žalobcu splnená nebola.

56. Vo vzťahu k záverom správcu dane o účasti žalobcu na podvodnom konaní s DPH kasačný súd v prvom rade zdôrazňuje, že žalobca v rámci obchodného vzťahu s dodávateľmi TrueCom, s.r.o. a Podtatranská hydina, a.s. nepostupoval s náležitou obozretnosťou a i keď nedokázal preukázať realizáciu deklarovaných plnení týmto dodávateľom, teda predovšetkým neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane z tuzemského dodania tovaru, správca dane v prejednávanej veci na základe rozsiahleho dokazovania zároveň preukázal a vo svojom rozhodnutí dostatočne odôvodnil, že vzhľadom na všetky okolnosti prípadu (napr. kontakt s poľskou spoločnosťou CEDROB a dodávateľom TrueCom, s.r.o. bol nadviazaný prostredníctvom spoločnosti Podtatranská hydina, a.s. a spoločnosti žalobcu, ktoré sú/boli personálne prepojené osobou O.. A. G.) žalobca nemohol nevedieť, že sa zúčastňuje obchodných transakcií, ktoré sú poznačené daňovým podvodom. Teda, že spoločnosti TrueCom, s.r.o. (ako priamy dodávateľ žalobcu) a SLOVAKIA FARMA, s.r.o. (ako subdodávateľ priameho dodávateľa Podtatranská hydina, a.s.) plnili úlohu „nárazníka“ pri dovoze tovaru z iného členského štátu, a to s cieľom získania daňovej výhody. S týmito závermi sa správne stotožnil žalovaný a správny súd. V tejto súvislosti kasačný súd dodáva, že prináleží vnútroštátnym orgánom (v tomto prípade správcovi dane a žalovanému) a súdom odmietnuť priznanie práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe, ak je s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu nepochybné, že také právo sa uplatňuje podvodným spôsobom.

57. Čo sa týka námietky žalobcu ohľadom nedodržania zákonnej lehoty pre trvanie daňovej kontroly kasačný súd rovnako ako správny súd upozorňuje na rozhodnutie správcu dane č. 9900451/5/1675808/2014 zo dňa 30. apríla 2014, ktorým správca dane prerušil predmetnú daňovú kontrolu z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií za účelom preverenia dodávok tovaru posudzovaných v rámci daňovej kontroly. Oznamením č. 104019701/2016 zo dňa 03. októbra 2016 správca dane žalobcovi oznámil, že dňom 23. septembra 2016 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila. Skutočnosť, že trojmesačná lehota na vybavenie žiadosti o MVI bola dožiadanou stranou prekročená, nemá vplyv na zákonnosť prerušenia konania podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku, ani na skutočnosť, že lehota na vykonanie daňovej kontroly počas prerušenia konania v zmysle § 61 ods. 5 daňového poriadku neplynula. Záver správneho súdu, že v prejednávanom prípade nedošlo k prekročeniu maximálnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, je preto podľa názoru kasačného súdu správny.

58. Kasačný súd v tejto súvislosti tiež dáva do pozornosti rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o. z 30. septembra 2021. Súdny dvor dal na otázky položené Najvyšším súdom Slovenskej republiky odpoveď: „Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu

administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“ Kasačný súd odkazuje na tento výklad nariadenia, ktorý považuje za záväzný z dôvodu príslušnej právomoci súdneho dvora. Kasačný súd tým má za zodpovedanú argumentáciu žalobcu o porušovaní lehôt na vykonanie MVI stanovených európskym právom, čo malo podľa neho spôsobiť nezákonnosť daňovej kontroly.

59. Správca dane si v súvislosti s preverovaním deklarovaného dodania tovaru žalobcovi a jeho pôvodu z iného členského štátu Európskej únie plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné pre správne a úplné určenie dane. Išlo o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa mu do dispozície dostali informácie o subdodávateľoch deklarovaných dodávateľov žalobcu, pôvode tovaru, jeho preprave a pod. Medzinárodná výmena informácií bola v danom prípade realizovaná na základe Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo dňa 07. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo dňa 07. októbra 2010 prepracované znenie), ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Jeho účelom je stanoviť pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva a boji proti podvodom súvisiacim s DPH. Správca dane v žiadostiach o MVI žiadal preveriť okolnosti deklarovaných obchodov, pričom od dožiadaného správcu dane nepožadoval, aby tieto informácie boli získané formou svedeckých výpovedí. Formu a spôsob zaobstarania požadovaných informácií volil správca dane z iného členského štátu, ktorý postupoval podľa právnych predpisov platných na území dožiadaného štátu.

60. Za nedôvodnú kasačný súd považuje námietku žalobcu o porušení dvojinštančnosti konania v daňovom konaní. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola a na ňu nadväzujúce vyrubovacie konanie, ktorého výsledkom bolo vydanie rozhodnutia správcu dane, bolo vykonané príslušným správcom dane v prvom stupni, pričom žalovaný na základe odvolania žalobcu rozhodol ako odvolací orgán v druhom stupni a pri svojom rozhodnutí vychádzal nielen z obsahu odvolania žalobcu, ale rovnako tak z obsahu celého administratívneho spisu a v ňom obsiahnutých zistení správcu dane (§ 74 ods. 2 daňového poriadku). Žalobca navyše túto námietku žiadnym konkrétnym spôsobom nerozviezol, preto kasačný súd nevidel dôvod bližšie sa ňou zaoberať.

61. Na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správcu dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k záveru, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotili a dôkladne sa vysporiadali aj s námietkami žalobcu.

62. Kasačný súd na záver dodáva, že jedným z aspektov práva na spravodlivý proces je, okrem práva domáhať sa svojho práva na nezávislom a nestrannom súde (prístup k súdu), aj právo na určitú kvalitu súdneho konania a s tým súvisiacu kvalitu súdneho rozhodnutia. Kasačný súd v tejto súvislosti uznáva, že v prejednávanom prípade je možné polemizovať o argumentačnej kvalite napadnutého rozsudku správneho súdu, ale v konečnom dôsledku, vzhľadom na všetky okolnosti prípadu, možno konštatovať, že závery správneho súdu prezentované v napadnutom rozsudku obsahujú minimálnu úroveň kvality súdneho rozhodnutia, ktoré zachovávajú právo žalobcu na spravodlivý súdny proces.

#### IV.

##### Záver

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

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

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

**Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.