

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 4Sfk/34/2021  
Identifikačné číslo spisu: 7019200824  
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Peter Potásch  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200824.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašíkovej, PhD., LL.M. a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Lei & Lu elegance s.r.o., so sídlom Bidovce 347, 044 45 Bidovce, IČO: 47 364 301, právne zastúpený: Advokátska kancelária Pančišinová & Partners s.r.o., so sídlom Rázusova 49, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102034638/2019 zo dňa 27.08.2019 konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/168/2019-108 zo dňa 15. apríla 2021, takto

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

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa 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 správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102034638/2019 zo dňa 27.08.2019 spolu s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Košice (ďalej aj ako „prvostupňový orgán verejnej správy“ alebo „správca dane“) č. 101132004/2019 zo dňa 14.05.2019 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) určený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2017 v sume 18 990,36 eura (správca dane nepriznal nadmerný odpočet v sume 18 790,96 eura a vyrubil daň v sume 199,40 eura).

2. Nepriznaný nadmerný odpočet DPH (k tomu pozri bod 1 tohto odôvodnenia) sa týkal žalobcom predloženej faktúry č. VF1700108 zo dňa 13.06.2017. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že v súvislosti s nutnosťou preukázať skutočnosť deklarovanú na žalobcom predloženej faktúre č. VF1700108 zo dňa 13.06.2017 - z obsahu správnej žaloby vyplynulo, že žalobca namietal skutkové závery daňových orgánov, ktoré spochybnili prepravu tovaru (granulát striebra) z Talianska na Slovensko, keď tvrdil, že argumentácia správcu dane, ako aj žalovaného presahujú reálne možnosti a schopnosti daňového subjektu vo vzťahu k uneseniu dôkazného bremena, ktoré je objektívne možné a primerané od daňového subjektu vyžadovať. V tomto smere však správny súd námietku žalobcu nepovažoval za dôvodnú, pretože konateľ deklarovanej dodávateľskej spoločnosti tým, že predložil správcovi dane doklad o pokute za dopravný priestupok (na území Talianska), nepreukázal bez akýchkoľvek pochybností, že v predmetnom vozidle s evidenčným číslom vozidla (EČV): T. XXX T. bol prevážaný daný tovar, resp. to, že preprava tovaru bola uskutočnená, keď takéto potvrdenie iba preukázalo, že predmetné vozidlo sa v danom čase nachádzalo na území Talianska. Neobstála ani argumentácia žalobcu, že správca dane by mohol donekonečna spresňovať, resp. špecifikovať svoje požiadavky vo vzťahu k preukázaniu tvrdných skutočností, pričom daňový subjekt by za takejto situácie nemal žiadnu možnosť uniesť dôkazné bremeno, pretože podľa názoru súdu v okolnostiach danej veci, ak vznikla pochybnosť o tom, či daný tovar bol prepravený konateľom dodávateľskej spoločnosti do dispozície žalobcu, bolo nevyhnutné o tejto skutočnosti predložiť dôkaz, čo sa však nestalo.

3. Správny súd sa v celom rozsahu stotožnil so záverom správcu dane, ktorý sa premietol aj do preskúmaného rozhodnutia žalovaného, že daňový subjekt, t.j. žalobca, spôsobom vylučujúcim akúkoľvek pochybnosť nepreukázal skutočnosť uvedenú na faktúre č. VF1700108 vystavenej dňa 13.06.2017 deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou Arista Capital s.r.o., čím neuniesol dôkazné bremeno. V priebehu daňovej kontroly a ani neskôr žalobca nepreukázal, že sa deklarované zdaniteľné obchody medzi zapojenými spoločnosťami uskutočnili

tak, ako to tvrdil (žalobca počas daňovej kontroly predložil správcovi dane len listinné doklady - preverovanú faktúru zo dňa 13.06.2017, objednávku zo dňa 06.06.2017, dodací list zo dňa 13.06.2017 a rámcovú zmluvu č. 2017/06/01 zo dňa 01.06.2017). Pochybnosti (ktoré neboli vyvrátené ani žalobcom a ani výsledkami dokazovania, ktoré vykonal správca dane) vznikli už tým, že deklarovaný dodávateľ žalobcu nadobudnutie predmetného tovaru označeného v predloženej faktúre neuviedol do riadneho daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie jún 2017 a neodviedol daň podľa § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“). Zároveň neuviedol v kontrolnom výkaze k DPH ani odberateľskú faktúru k DPH a dodatočné daňové priznanie a dodatočný kontrolný výkaz k DPH za preverované obdobie dodávateľ podal až dňa 25.01.2019, t.j. až po tom, čo bol žalobca oboznámený o daňovej kontrole. Spolu so všetkými ostatnými zisteniami uvedenými v rozhodnutí správcu dane, ako aj rozhodnutí žalovaného (ktoré sú podrobne zhrnuté aj vo vyjadrení žalovaného k správnej žalobe), aj správny súd dospel k záveru, že žalobca nesplnil podmienky na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie jún 2017, ale boli naplnené zákonné predpoklady na vyrubenie DPH. Žalobca pritom nenamietal proti záverom daňových orgánov v tej časti ich rozhodnutia, ktorá sa týka faktúry č. SAJ/2017/0056 zo dňa 05.06.2017, nezaevidovanej v evidencii pre účely DPH za zdaňovacie obdobie jún 2017.

4. Správny súd uzavrel, že v priebehu daňovej kontroly žalobca neuniesol dôkazné bremeno, preto ako správny vyhodnotil záver žalovaného, že dodávateľská faktúra č. VF1700108 zo dňa 13.06.2017 vyhotovená spoločnosťou Arista Capital s.r.o. nie je faktúrou, ktorá by reflektovala reálne dodanie tovaru - granulátu striebra žalobcovi a je ju možné považovať iba za doklad, na ktorom je uvedená daň. Spoločnosť Arista Capital s.r.o. nevznikla povinnosť zaplatiť daň na základe vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, ale len v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH, podľa ktorého každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná túto daň zaplatiť. Keďže u deklarovanej dodávateľskej spoločnosti nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH, čo je základná podmienka pre možnosť odpočítania dane, u daňového subjektu nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane z faktúry vyhotovenej týmto dodávateľom. Daňový subjekt si však toto právo uplatnil, čím porušil ustanovenia § 49 a § 51 zákona o DPH.

5. K námietkam žalobcu týkajúcim sa procesných pochybení zo strany správcu dane v priebehu daňovej kontroly, prípadne vo vyrubovacom konaní správny súd uviedol, že nie sú takého charakteru a takej miery závažnosti, aby spôsobili neplatnosť administratívneho rozhodnutia a bránili preskúmaniu napadnutého rozhodnutia v medziach uplatnených žalobných dôvodov.

6. Vo vzťahu k žalobnému dôvodu, že hodnotenie totožného skutkového stavu daňovými orgánmi je tendenčné a žalobca poukazuje na daňové kontroly vykonané za iné zdaňovacie obdobia, ktoré boli ukončené bez nálezů správny súd uviedol, že správca dane pri posúdení opodstatnenosti odpočítania dane z preverovanej faktúry postupoval v súlade so základnými zásadami správy daní uvedenými v ustanoveniach § 3 Daňového poriadku. Žalobca tvrdil (a predložil aj listinné dôkazy), že v iných zdaňovacích obdobiach boli jeho obchodnými partnermi totožná dodávateľská a odberateľská spoločnosť, avšak v preverovanom prípade boli zistené skutočnosti (napr. neuvedenie deklarovaného obchodu do kontrolného výkazu k DPH dodávateľom, neodvedenie dane z deklarovaného obchodu dodávateľom, nepreukázanie „pridanej hodnoty“, na CMR doklade uvedený údaj, ktorý nekorešpondoval s miestom vykládky, ktorý uvádzali dodávateľ aj žalobca) spochybňujúce tvrdenie, že ide o totožný skutkový stav a rovnaké podmienky, za ktorých si žalobca uplatnil nárok na nadmerný odpočet DPH, preto takéto závery správcu dane pri daňových kontrolách za iné zdaňovacie obdobia nebolo možné pri rozhodovaní v tejto veci zohľadniť.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

7. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g), h) SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil, resp. zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zruší.

8. V prvom rade namietal, že nemôže byť sankcionovaný za nesplnenie povinností iného daňového subjektu. Pre účely daňovej kontroly sťažovateľa je podstatné to, že dodávateľ, hoci aj dodatočne, vo svojom účtovníctve deklaroval reálne dodanie tovaru.

9. V súvislosti s odlišným miestom vykládky uvedenom v doklade CMR v porovnaní s miestom, kde bol tovar reálne vyložený (Bidovce, kde sa nachádzajú skladové priestory dodávateľa Arista Capital s.r.o., ktoré mal dodávateľ prenajaté od spoločnosti RPM Technologies s.r.o.) sťažovateľ uviedol, že doklady CMR vyplňal taliansky dodávateľ podľa údajov uvedených v oficiálnych registroch. Dodacia adresa na CMR doklade bola uvedená iba za účelom splnenia formálnych náležitostí tohto dokladu. V tejto súvislosti sťažovateľ opätovne poukázal aj na svoje ďalšie daňové kontroly vedené v skutkovo a právne totožnej veci týkajúcej sa iného zdaňovacieho obdobia, a ktoré boli ukončené v prospech sťažovateľa.

10. Sťažovateľ zastával názor, že doklad o pokute za dopravný priestupok deklarujúci prítomnosť vozidla v konkrétnom čase na konkrétnom mieste (v Taliansku) je ako dôkaz typovo totožný v porovnaní so záznamom o pohybe vozidla na diaľnici. Žiadny z týchto dôkazov nemá vyššiu či nižšiu dôkaznú hodnotu. Navyše, na základe medzinárodnej výmeny informácií z výpovede p. S. J. vyplynulo, že v deklarovanom čase sa v priestoroch talianskej spoločnosti ITALCHIMICI S.P.A. uskutočnilo osobné stretnutie s p. Martinom Beňákom, konateľom spoločnosti Arista Capital s.r.o., ktorý osobne vyzdvihol strieborné granule.

11. Ďalším z vytknutých nedostatkov zo strany súdu a žalovaného bol predaj tovaru bez ekonomického opodstatnenia. Sťažovateľ preto objasnil, že predmetom dodania bol špecifický tovar, ktorého nákupná a predajná cena nie je konštantná, závisí od vývoja cien na burze v daný deň a obchodovanie s ním je pomerne rizikové. Preto aby dodávateľ nebol úplne stratový, predal tovar pod cenu.

12. Sťažovateľ mal tiež za to, že v konaní doložil široké spektrum dôkazov, ktoré je spravodlivé a reálne možné od daňového subjektu vyžadovať.

13. Záverom poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, C-285/11 z 06.12.2012 - Bonik, C-73/06 z 28.06.2017 - Pfanzer.

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú. Podanie dodatočného daňového priznania a dodatočného kontrolného výkazu dodávateľskou spoločnosťou považoval za účelové, keďže bolo realizované po tom, čo správca dane oboznámil sťažovateľa so skutočnosťami zistenými počas daňovej kontroly. Žalovaný však opätovne poukázal na to, že dôvodom nepriznania odpočítania dane zo spornej faktúry nie sú len skutočnosti zistené na strane dodávateľa. Sťažovateľ, ktorý mal nadobudnúť tovar dňa 13.06.2017 a dňa 15.06.2017 ho už mal bez preukázania akejkoľvek pridanej hodnoty predat' opäť do Talianska žiadnym spôsobom nezrejmil bližšie okolnosti týkajúce sa nadviazania obchodnej spolupráce so spoločnosťou Arista Capital s.r.o., neuviedol prečo si na spoluprácu a dodanie tovaru vybral práve túto spoločnosť, ako a či si ju nejakým spôsobom preveroval, akým spôsobom preveroval samotnú realizáciu dodania tovaru a aké opatrenia prijal na zabezpečenie preukázania splnenia zákonom stanovených podmienok pre odpočítanie dane v prípade deklarovaného obchodu. Sťažovateľ, ako aj jeho deklarovaný dodávateľ počas daňovej kontroly, vyrubovacieho konania, odvolacieho konania, ako aj v konaní pred súdom tvrdili, že tovar bol konateľom dodávateľa prepravený z Talianska priamo do sídla sťažovateľa v Bidovciach a že išlo o predaj bez skladovania. Tvrdenie o existencii skladových priestorov bolo prvýkrát spomenuté až v podanej kasačnej sťažnosti. Žalovaný ohľadom daňových kontrol u sťažovateľa vykonávaných za iné zdaňovacie obdobie konštatoval, že sa jednalo o odlišný skutkový stav. Tiež je otázne, z akého dôvodu p. C. J. predložil správcovi dane až dňa 20.03.2019 doklad o pokute, keď ním disponoval od 12.06.2017. Z dôvodu, že Národná diaľničná spoločnosť, a.s. (ďalej aj ako „NDS“) nepotvrdila pohyb motorového vozidla s EČV: T.XXX T. po spoplatnených úsekoch ciest, nemožno považovať tento dodatočne predložený dôkaz za dôkaz, ktorý by mal takú právnu silu, aby zvrátil záver správcu dane o nepreukázaní prepravy fakturovaného tovaru z Talianska na územie SR. V súvislosti s argumentáciou sťažovateľa o následnom predaji tovaru pod cenu uviedol, že deklarovaný dodávateľ okrem toho, že tovar, ktorý nepodlieha skaze, a teda nemusel byť predaný obratom pod cenu, dohodol so sťažovateľom pre neho zjavne nevýhodné platobné podmienky. Rámcová zmluva č. 2017/06/01 zo dňa 01.06.2017 obsahovala ustanovenie, keď vyplatenie 10% fakturovanej sumy viazala na vrátenie nadmerného odpočtu DPH správcovi dane sťažovateľovi. Povinnosť zaplatiť 10% zvyšnej kúpnej ceny mala zaniknúť v prípade, ak správca dane odmietne vrátiť sťažovateľovi nadmerný odpočet alebo odmietne uznať dodanie tovaru.

15. K uvedenému vyjadreniu podal sťažovateľ stanovisko zo dňa 29.10.2021, v ktorom uviedol, že od začatia daňovej kontroly uvádzal, že tovar mal byť umiestnený v skladových priestoroch dodávateľa v Bidovciach a správca dane mal zmluvu o nájme skladových priestorov k dispozícii z iných daňových kontrol. Doklad o pokute predložil až vtedy, keď ho správca dane požiadal preukázať prepravu tovaru vozidlom s EČV: T. XXX T.. Tiež považoval za nelogické tvrdiť, že NDS nepotvrdila pohyb vozidla po spoplatnených úsekoch slovenských ciest, keď do obce Bidovce, v blízkosti maďarských hraníc, sa dá dostať aj po cestách bez povinnosti úhrady, ktoré nepodliehajú kontrole NDS. Sťažovateľ si pred uzatvorením zmluvy s dodávateľom Arista Capital s.r.o. z verejne dostupných zdrojov preveril, či daný subjekt nie je vedený v evidencii dlžníkov. Keďže ako dlžník nikde nefiguroval, nadviazal s ním spoluprácu. Jednotlivé ustanovenia zmluvy boli zámerne nastavené tak, aby v prípade akýchkoľvek nečakaných okolností na strane dodávateľa, sťažovateľ ako odberateľ nebol v nevýhode a neutrpel žiadnu ujmu. Tiež zopakoval, že nemôže byť sankcionovaný za nesplnenie povinností iného daňového subjektu, ktorý podal dodatočné daňové priznanie. V ostatnej časti svojho stanoviska zotrval na svojej doterajšej argumentácii.

### III.

Konanie pred kasačným súdom

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo - v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP) - kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

17. Predmetom kasačného konania je rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/168/2019-108 zo dňa 15. apríla 2021, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102034638/2019 zo dňa 27.08.2019 potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie správca dane.

18. V prejednávanej veci správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2017. Správca dane o výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 100436373/2019 zo dňa 12.02.2019, ktorý bol doručený sťažovateľovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 15.02.2019, čím bola daňová kontrola ukončená. Sťažovateľ doručil správcovi dane dňa 08.03.2019 svoje pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, ktoré boli prerokované na ústnom pojednávaní 06.05.2019. Správca dane ukončil dokazovanie vo vyrubovacom konaní a vydal v zákonom stanovenej lehote prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu, ktoré bolo potvrdené druhostupňovým rozhodnutím žalovaného. V podrobnostiach odkazuje kasačný súd na zhrnutie skutkového stavu v odôvodnení rozhodnutia žalovaného na str. 3-9.

#### IV.

##### Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

19. Podľa § 6 ods. 1 SPP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

20. 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 pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

21. 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.

22. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) 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.

23. 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.

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

25. 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 ods. 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.

26. 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.

27. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

28. Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

29. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, pričom nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmto sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

30. V nadväznosti na uvedené považoval kasačný súd za podstatné zaujať právny názor k viacerým sťažovateľom nastoleným otázkam týkajúcim sa predovšetkým unesenia dôkazného bremena, resp. jeho rozloženia medzi sťažovateľa a správcu dane a taktiež, či skutkový stav v rozsahu zistenom správcom dane umožnil spoľahlivo vyvodiť vyššie popísané závery spojené s uložením daňovej povinnosti.

31. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiskálne 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.

32. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí preukázať splnenie príslušných formálnych, ako aj materiálnych podmienok. Daňový subjekt preukazuje splnenie podmienok faktúrami, prípadne inými daňovými dokladmi, na základe ktorých si uplatňuje nárok na odpočet DPH. V zmysle konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. sp. zn. 5Sžf/63/2011 zo dňa 28.06.2012), len formálna existencia faktúry a preukazovanie jej zaplataenia nie sú jediným predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom nechýba materiálny podklad. Najvyšší súd Slovenskej republiky v mnohých rozhodnutiach konštantne rozhodoval v tomto zmysle, že predloženie faktúr a účtovných dokladov samo o sebe nemusí byť dostatočným dôkazom uskutočnení deklarovaného plnenia označeným dodávateľom a že platiteľ dane požadujúci vrátenie/odpočítanie dane musí byť schopný preukázať reálnosť príslušného obchodu, ak o tom v daňovom konaní vzniknú dôvodné pochybnosti (napr. sp. zn. 8Sžf/26/2014 zo dňa 17.09.2015 a sp. zn. 1Sžfk/49/2017 zo dňa 22.01.2017).

33. K otázke rozloženia dôkazného bremena, a teda či v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt sa už v minulosti vyjadril aj Ústavný súd SR - príkladmo v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „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.“

34. Z uvedeného je možné zhrnúť, že subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne overiť skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Kasačný súd tu poukazuje aj na to, že nepostačuje samotné odôvodnenie správcu dane bez logického a zmysluplného spochybnenia predložených tvrdení a dôkazov. Správca dane unesie svoje dôkazné bremeno v tom prípade, ak preukáže vážny a dôvodný nesúlad skutočností s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol, je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. Následne - ak správca dane unesie svoje dôkazné bremeno, tak nastupuje opäť povinnosť daňového subjektu preukazovať svoje tvrdenia. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania. Aby mohol kasačný súd dospieť k záveru v otázke, či bol odpočet DPH zo strany kasačného sťažovateľa zákonne odmietnutý pre nesplnenie hmotno-právnych podmienok, je potrebné zistiť, či správca dane uniesol svoje dôkazné bremeno vierohodného a presvedčivého spochybnenia tvrdení a dôkazov predložených sťažovateľom.

35. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

36. Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o DPH. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania). V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH je potrebné vziať do úvahy aj prípadný umelý charakter týchto plnení.

37. K námietke sťažovateľa, že nezodpovedá za neplnenie povinností iného daňového subjektu, kasačný súd uvádza, že záver správcu dane nebol založený iba na zisteniach o dodávateľovi, pričom sťažovateľ tieto zistenia fakticky ani nerozporuje (pozn.: k splneniu daňovej povinnosti dodávateľom

došlo až v priebehu daňovej kontroly sťažovateľa). Z obsahu administratívneho spisu v súvislosti s dodávateľom Arista Capital s.r.o. vyplynulo aj to, že tento sťažovateľovi predal tovar za nižšiu sumu (bez ekonomického opodstatnenia), než za akú

ju bez DPH od svojho talianskeho dodávateľa nakúpil, a to dokonca fakticky deň po tom, čo tento tovar nadobudol - a navyiac - ako je uvedené vyššie, daň z titulu deklarovaného predaja tovaru žalobcovi do štátneho rozpočtu neodviedol - urobil tak až (v januári 2019) po oboznámení žalobcu o daňovej kontrole, pričom sťažovateľ si túto daň odpočítal, ale na výstupe ju z dôvodu deklarovanej intrakomunitárnej dodávky do štátneho rozpočtu taktiež neodviedol.

38. Kasačný súd považuje za potrebné tiež uviesť, že primárne žalobca, ale ani jeho priamy dodávateľ v konaní nepreukázali dôvod ich účasti v zistenom fakturačnom reťazci (talianska spoločnosť ITALCHIMICI > tuzemský dodávateľ Arista Capital s.r.o. > daňový subjekt Lei & Lu elegance s.r.o. > talianska spoločnosť LEGOR GROUP S.P.A.), kedy tovar mal byť dovezený z Talianska na Slovensko dňa 13.06.2017 a dňa 15.06.2017 mal byť opäť - bez akéhokoľvek zhodnotenia - dodaný do Talianska konečnému odberateľovi (pričom vzdialenosť medzi sídlom talianskeho dodávateľa ITALCHIMICI S.P.A. a sídlom konečného talianskeho odberateľa - LEGOR GROUP S.P.A. predstavuje 167 km).

39. V súvislosti s odlišným miestom vykládky uvedenom v doklade CMR (Prešov) v porovnaní s miestom, kde bol tovar reálne vyložený (Bidovce), kasačný súd uvádza, že z výpovede p. C. J. vyplýva, že tovar prepravil na adresu sídla sťažovateľa. Zo žaloby je zrejmé, že sa jednalo o tovar bez skladovania. V podanej kasačnej sťažnosti sťažovateľ napokon označil ako miesto vykládky skladové priestory dodávateľa Arista Capital s.r.o., ktoré mal prenajaté od spoločnosti RPM Technologies s.r.o. Podľa názoru kasačného súdu uvedené tvrdenia nerozptýlili pochybnosti o mieste vykládky, resp. pochybnosti/nejednoznačnosť o mieste vykládky tovaru takej hodnoty a povahy (striebro) mohli dôvodne vyvolať na strane orgánov verejnej správy pochybnosti o samotnom dovezení tovaru na územie Slovenskej republiky, resp. o jeho dodaní tak, ako to deklaroval sťažovateľ.

40. Daňový subjekt Arista Capital s.r.o. nepredložil žiadne dôkazy kvalifikovane preukazujúce skutočnosť, že predmetný tovar bol reálne prepravený z Talianska do tuzemska a mal byť predmetom dane v tuzemsku.

41. V tejto súvislosti kasačný súd (v súlade s názorom orgánov verejnej správy a krajského súdu) uvádza, že doklad o pokute (i keď uložená v Taliansku) nepreukazuje samotnú prepravu fakturovaného tovaru z Talianska na územie Slovenskej republiky (ako sa to snaží naznačiť sťažovateľ). Preukazuje to, že motorové vozidlo s EČV: T. XXX T. porušilo právne predpisy dňa 12.06.2017 na území Talianska, nie je však dôkazom o preprave tovaru. Pri výklade, ktorý sťažovateľ naznačuje by potom ad absurdum malo platiť, že ak je vodičovi určitého motorového vozidla uložená pokuta, napr. v Bratislave, tak predmetná pokuta je dôkazom toho, že táto mu bola uložená počas cesty do Žiliny (i keď v skutočnosti auto mohlo mať, príp. malo úplne iný cieľ). Z tohto hľadiska je potom pokuta za správny delikt (uložená na území iného štátu) vo svojej podstate dôkazom statickej skutočnosti preukazujúcim stav, nie dej, t. j. nie je dôkazom deja, ktorým mala byť preprava tovaru z Talianska na Slovensko, ale dôkazom toho, že daným vozidlom boli porušené právne predpisy na území Talianska.

42. Vzhľadom na uvedené sa potom kasačnému súdu javí ako nadbytočné skúmať, prečo predložil sťažovateľ dôkaz o predmetnej pokute v čase, kedy ho predložil. Ak sťažovateľ tvrdí, že tovar na územie SR mohol byť dovezený aj mimo spoplatnených cestných komunikácií SR - ako reakciu na zistenie, že NDS pohyb vozidla, ktorým mal byť dovezený tovar neeviduje - neznamená to, že dovoz tovaru na územie Slovenskej republiky po iných trasách (ako to naznačuje sťažovateľ) je preukázaný. Naopak, i podľa názoru kasačného súdu absentujú v administratívnom spise dôkazy preukazujúce dovoz tovaru na územie Slovenskej republiky, a to po akejkolvek trase, keď pokuta za dopravný správny delikt (v Taliansku) dôkazom o preprave tovaru na územie Slovenskej republiky nie je.



43. Samotný sťažovateľ k deklarovaneému nákupu tovaru od spoločnosti Arista Capital s.r.o. predložil iba listinné doklady, a to faktúru č. VF1700108 z 13.06.2017, objednávku č. 2017001 z 06.06.2017, dodací list č. VF1700108 z 13.06.2017, rámcovú zmluvu z 01.06.2017. Žiadne iné dôkazy preukazujúce dodanie tovaru z Talianska do tuzemska nepredložil.

44. Ku kasačnej námietke ohľadom predaja tovaru pod cenu kasačný súd uvádza, že cena tovaru by mala odrážať ekonomicky oprávnené náklady a primeraný zisk, čo v prejednávacom prípade nenastalo. Nákupná cena tovaru bola neúmerne nízka (nákupná cena od talianskeho dodávateľa: 509,21 Eur/kg, predajná cena sťažovateľovi: 474,31 Eur/kg), a to napriek tomu, že dodávateľ sťažovateľa mal zaplatiť daň a znášať aj náklady na prepravu. Okrem toho, že tovar - strieborný granulát, ktorý nepodlieha skaze, a teda nemusel byť predaný obratom pod nákupnú cenu fakticky hneď na druhý deň od jeho nadobudnutia, dohodol dodávateľ (Arista Capital s.r.o.) so sťažovateľom pre neho zjavne nevýhodné platobné podmienky na základe Rámcovej zmluvy č. 2017/06/01 zo dňa 01.06.2017, ktorá vyplatenie 10% fakturovanej sumy podmieňovala vrátením nadmerného odpočtu DPH správcom dane sťažovateľovi. Povinnosť zaplatiť 10% zvyšnej kúpnej ceny mala zaniknúť v prípade, ak správca dane odmietne vrátiť sťažovateľovi nadmerný odpočet alebo odmietne uznať dodanie tovaru. Akokoľvek sa teda sťažovateľ snaží naznačiť, že takýto „okamžitý predaj“ tovaru sťažovateľovi hneď na druhý deň po jeho nadobudnutí, a to dokonca pod obstarávaciu cenu, bol dôvodný, kasačný súd v tejto obchodnej transakcii nevidí žiadny racionálny, ako ani obchodný význam. Tvrdenie o tom, že sa tým snažil tuzemský dodávateľ zabrániť väčšej strate nie je podľa kasačného súdu účelové, keďže je nesporné, že ak by dôvodom predaja predmetnej komodity mala byť zmena jej ceny na trhu, javí sa ako iracionálne predávať tovar hneď pri prvom (údajnom) poklese ceny od jeho nadobudnutia z Talianska.

45. Ak sťažovateľ orgánom verejnej správy vytýkal, že tieto identické skutkové okolnosti hodnotili za iné zdaňovacie obdobia inak, k uvedenému kasačný súd uvádza, že ani túto námietku nemohol vyhodnotiť ako dôvodnú. Hodnotenie dôkazov a skutkových okolností vecí je vo svojej podstate individuálny hodnotiaci proces, ktorého podstatou je práve pripisovanie určitej výpovednej (dôkaznej) hodnoty konkrétnym dôkazom samostatne a následne v ich vzájomných súvislostiach. V zhode so žalovaným a krajským súdom, aj kasačný súd je toho názoru, že skutkové okolnosti predmetných vecí nie sú identické (k tomu pozri aj bod 6 tohto odôvodnenia vyššie), a preto sa sťažovateľ nemôže domáhať toho, že daňová kontrola, ktorá je predmetom tohto súdneho konania - mala skončiť rovnako, t.j. bez nálezu. Žalovaný na str. 6 vyjadrenia k žalobe pritom príkladom špecifikoval okolnosti, ktoré boli v súdnej veci iné ako v iných veciach sťažovateľa, čím vo všeobecnej rovine poprel súvisiacu argumentáciu sťažovateľa. Tento však už následne nevedel vyvrátiť tvrdenie sťažovateľa o odlišnostiach v skutkových okolnostiach vecí. Nie je pritom úlohou krajského súdu, ako ani najvyššieho správneho súdu hľadať identické alebo diferenciacné skutkové znaky medzi vecami, na ktoré sťažovateľ odkazuje, ale už len pri zbežnom porovnaní skutkových okolností jednotlivých (kontrolovaných) zdaňovacích období (mesiacov) je zrejmé, že tieto nie sú identické. Ak totiž, napr. sťažovateľ vo svojom vyjadrení zo dňa 06.04.2020 (I. Oznamenie o prevzatí právneho zastúpenia žalobcu a II. Replika žalobcu k Vyjadreniu žalovaného zo dňa 16.03.2020) ako dôkaz o identickosti vecí predkladá rozhodnutie správcu dane za zdaňovacie obdobie november 2017, kľúčovým rozdielom medzi týmto zdaňovacím obdobím a zdaňovacím obdobím, ktoré je predmetom tohto konania (jún 2017) je, napr. práve to, že v mesiaci november 2017 mala prepravu tovaru z Talianska na Slovensko zabezpečovať spoločnosť MTB Transport, s.r.o., pričom táto preprava bola riadne preukázaná a správca dane ju nespochybnil (boli napr. vypočítaní dvaja svedkovia - zamestnanci spoločnosti, ktorí mali prepravu realizovať). Je to teda presný opak zistenia správcu dane v súdnej veci, avšak zároveň pri iných skutkových okolnostiach (keď v mesiaci jún 2017 mal dovoz tovaru z Talianska zabezpečovať priamo dodávateľ sťažovateľa, pričom tento dovoz bol orgánmi verejnej správy spochybnený, resp. dovoz tovaru na územie Slovenskej republiky z iného členského štátu nebol riadne preukázaný). Toto, paradoxne, uznáva aj sám sťažovateľ, keď v texte kasačnej sťažnosti výslovne uvádza, že počnúc „dodávkami tovaru v nasledujúcom období už bola preprava tovaru na rovnakej trase zabezpečovaná prostredníctvom spoločnosti MTB TRANSPORT s.r.o.“. Z uvedeného potom vyplýva, že práve v kľúčovej otázke relevantnej pre rozhodnutie orgánov verejnej správy sa posudzované zdaňovacie obdobia významne líšia (zo skutkového hľadiska).

46. Ak sťažovateľ v tomto kontexte odkázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (k tomu pozri str. 3 kasačnej sťažnosti) v rovine vymedzenia pojmu „totožný predmet konania“, od ktorého tento odvíja záver, že aj za zdaňovacie obdobie tvoriace predmet tohto prieskumu mala daňová kontrola skončiť s výsledkom - bez nálezu - už len sťažovateľom poskytnutá „definícia“ aplikáciu predmetných rozhodnutí neguje tým, že odkazuje na „ten istý nárok alebo stav“. Ako totiž vyplýva z tohto odôvodnenia (pozri vyššie), stav vecí nebol identický, a preto nie je dôvodná námietka sťažovateľa, že aj závery orgánov verejnej správy za zdaňovacie obdobie jún 2017 musia byť identické so závermi za iné mesiace (zdaňovacie obdobia).

47. Záverom je potrebné uviesť, že akokoľvek sťažovateľ namieta, že orgány verejnej správy na neho kladú neprimerané dôkazné bremeno, podľa názoru kasačného súdu je toto tvrdenie sťažovateľa nesprávne. I keď sťažovateľ môže byť subjektívne presvedčený, že dôkazy vykonané orgánmi verejnej správy (samostatne) nepreukazujú závery, ktoré z nich tieto vyvodili, príp. nevyvracajú tvrdenia sťažovateľa o deklarovanych obchodných transakciách, podľa názoru kasačného súdu súbor vykonaných dôkazov, resp. ich nedostatok (pri ich kumulatívnom hodnotení) mohol viesť k záverom orgánov verejnej správy o tom, že tieto zdaniteľné obchody neboli zrealizované tak, ako boli deklarované sťažovateľom, resp. ich realizácia nebola v priebehu daňovej kontroly riadne preukázaná tak, ako boli tieto obchody deklarované. Toto následne v konečnom dôsledku viedlo k záveru orgánov verejnej správy o nesplnení hmotnoprávných podmienok pre odpočet, resp. oslobodenie od DPH, s ktorým záverom sa kasačný súd stotožňuje.

48. Podľa názoru kasačného súdu, orgány verejnej správy a v súlade s nimi aj krajský súd správne vyhodnotili, že preprava tovaru z Talianska jeho nadobúdateľom - Arista Capital s.r.o. (tuzemský dodávateľ sťažovateľa) nebola sťažovateľom dostatočne preukázaná, resp. túto orgány verejnej správy kvalifikovane spochybnili. Tovar mal byť dovezený na územie Slovenskej republiky z Talianska priamo konateľom Arista Capital s.r.o. (v prenajatom vozidle), pričom jeho prevoz má dokazovať pokuta, ktorá mu mala byť uložená v rozhodnom čase v Taliansku a vyhlásenie p. S. J., že to bol konateľ uvedenej spoločnosti, kto predmetný tovar prevzal. Tieto podklady však dovoz tovaru na územie Slovenskej republiky bez ďalšieho nepreukazujú.

49. Navyše, v kombinácii s inými okolnosťami veci dôvodné pochybnosti orgánov verejnej správy o dovezení tovaru z Talianska na územie Slovenskej republiky sa len ďalej prehľbujú - a to napr. v kombinácii so zistením orgánov verejnej správy, že tuzemský dodávateľ sťažovateľa (Arista Capital s.r.o.) nadobudnutie tovaru z Talianska neuviedol do r. 07 a 08 daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie jún 2017 a neodviedol daň (urobil tak až v roku 2019 - počas daňovej kontroly sťažovateľa), odberateľskú faktúru neuviedol v kontrolnom výkaze k DPH za zdaňovacie obdobie jún 2017, v CMR doklade, ktorý mal vyplňať taliansky dodávateľ bola uvedená iná adresa vyloženia tovaru ako je adresa, ktorú uviedli sťažovateľ, resp. spoločnosť Arista Capital s.r.o. v priebehu daňovej kontroly a pod. Hoci príslušné osoby v rámci daňovej kontroly mohli tvrdiť, že išlo o formálne chyby (adresa dodania v CMR), resp. pochybenia účtovníčky (neuvedenie dovozu tovaru, resp. neodvedenie dane v riadnom termíne splatnosti) a pod., avšak práve pri vzájomnom hodnotení dôkazov sa aj kasačnému súdu javí, že dovoz tovaru na územie Slovenskej republiky nebol v súdnej veci dostatočne preukázaný, resp. v priebehu daňovej kontroly bol kvalifikovane spochybnený. Požiadavky kladené na sťažovateľa, príp. na iné subjekty v priebehu daňovej kontroly v súvislosti s preukazovaním tejto prepravy z Talianska na územie Slovenskej republiky pritom neboli podľa názoru najvyššieho správneho súdu neprimerané.

50. Už len na doplnenie je potrebné uviesť, že ani ďalšie zistenia orgánov verejnej správy súvisiace s vecou (k tomu pozri tento rozsudok vyššie) nesvedčia v prospech sťažovateľa, resp. záveru, že zákonné podmienky nadmerného odpočtu v súdnej veci splnené boli (fakticky okamžitý predaj tovaru koncovému talianskemu odberateľovi so stratou oproti cene, za ktorú tovar kúpil sťažovateľ od tuzemského dodávateľa, nemožnosť jednoznačnej identifikácie prepravovaného tovaru od sťažovateľa do Talianska ku koncovému odberateľovi, keď špedičná spoločnosť potvrdila, že prepravovala 3 plechové vedrá bez možnosti identifikácie ich obsahu zo strany špedičnej spoločnosti, pričom len

niekoľko dní predtým mal byť tento tovar dovezený na územie Slovenskej v riadne balených a označených vreciach so špecifikáciou ich obsahu, ďalej napr. podmienky úhrady kúpnej ceny medzi sťažovateľom a jeho tuzemským dodávateľom, keď úhrada časti kúpnej ceny sa viazala na vrátenie nadmerného odpočtu DPH a i.).

51. Podľa názoru kasačného súdu - a to najmä prihliadajúc na všetky vyššie uvedené skutočnosti, v hodnotení dôkazov orgánmi verejnej správy v súdnej veci nie je možné identifikovať žiadny taký zákonný alebo skutkový exces, ktorý by spôsobil nezákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia, resp. prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Neunesenie dôkazného bremena vo vyššie uvedenom rozsahu, a to najmä nepreukázanie realizácie zdaniteľných obchodov tak, ako to bolo sťažovateľom deklarované pre účely odpočtu DPH, a to osobitne v časti preukázania deklarovaného tovaru z Talianska na územie Slovenskej republiky spoločnosťou Arista Capital s.r.o. (tuzemský dodávateľ sťažovateľa) vedie k záveru o tom, že hmotno-právne podmienky pre odpočet DPH v súdnej veci splnené neboli, čo krajský súd v napadnutom rozsudku správne vyhodnotil. Za týchto okolností potom nebolo dôvodné od orgánov verejnej správy očakávať, aby preukazovali sťažovateľovi podvodné konanie, resp. to, že bol súčasťou podvodného reťazca, o čom vedel alebo mal vedieť (k tomu porovnaj aj rozhodovacia prax, na ktorú sťažovateľ odkázal v texte kasačnej sťažnosti - pozri vyššie).

52. Najvyšší správny súd sa na základe uvedených skutočností stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere.

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

54. 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).

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

## **Poučenie :**

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

