

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 4Sfk/8/2022  
Identifikačné číslo spisu: 6020200398  
Dátum vydania rozhodnutia: 14. júna 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Peter Potásch  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:6020200398.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členiek senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Zuzany Mališovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): AGRO TAMI, a. s., so sídlom Cabajská 10, 950 22 Nitra, IČO: 36 467 430, právne zastúpený: Advokátska kancelária FARDOUS PARTNERS s.r.o., so sídlom Hlavná 6, 927 01 Šaľa, IČO: 47 241 543, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101221206/2020 zo dňa 27. júla 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 76S/17/2020-181 zo dňa 14. júla 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.

Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 102947898/2019 zo dňa 20.12.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) správca dane žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení (ďalej len „Daňový poriadok“) určil rozdiel v sume 81 678,94 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2016, nepriznal nadmerný odpočet v sume 62 814,68 Eur a vyrubil daň v sume 18 864,24 Eur. V uvedenom zdaňovacom období si žalobca uplatnil odpočítanie dane z faktúr vystavených deklarovanej dodávateľom ALFA-R, s.r.o., a to za nákup tovaru - mrazené kuracie prsia a rozpustná káva, na základe dodávateľských faktúr:

- dodávateľská faktúra č. 322160001, interné č. 10160033, dátum dodania: 08.01.2016, predmet dodania: kuracie prsia 6 x 2, základ dane: 61 148,88 Eur, DPH: 12 229,78 Eur, spolu 68 321,28 Eur,

- dodávateľská faktúra č. 322160002, interné č. 10160059, dátum dodania: 13.01.2016, predmet dodania: kuracie prsia 8 x 2, základ dane: 56 934,40 Eur, DPH: 11 386,88 Eur, spolu 73 378,66 Eur,
- dodávateľská faktúra č. 322160005, interné č. 10160086, dátum dodania: 20.01.2016, predmet dodania: kuracie prsia 8 x 2, základ dane: 54 886,40 Eur, DPH: 10 977,28 Eur, spolu 65 863,68 Eur,
- dodávateľská faktúra č. 322160007, interné č. 10160106, dátum dodania: 25.01.2016, predmet dodania: kuracie prsia 6 x 2, základ dane: 58 949,28 Eur, DPH: 11 789,86 Eur, spolu 70 739,14 Eur,
- dodávateľská faktúra č. 322160008, interné č. 10160107, dátum dodania: 26.01.2016, predmet dodania: kuracie prsia 6 x 2, základ dane: 58 949,28 Eur, DPH: 11 789,86 Eur, spolu 70 739,14 Eur,
- dodávateľská faktúra č. 322160009, interné č. 10160415, dátum dodania: 26.01.2016, predmet dodania: kuracie prsia 8 x 2, základ dane: 54 886,40 Eur, DPH: 10 977,28 Eur, spolu 65 863,68 Eur,
- dodávateľská faktúra č. 322160021, interné č. 10160105, dátum dodania: 22.01.2016, predmet dodania: rozpustná káva 200g, množstvo 14 400 ks, základ dane: 62 640,00 Eur, DPH: 12 528,00 Eur, spolu 75 168,00 Eur.

2. Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101221206/2020 zo dňa 27. júna 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

3. Žalovaný zhrnul, že správca dane spochybnil reálny pohyb tovaru a vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti žalobcu - ALFA-R, s.r.o. Uviedol, že správca dane predmetné obchody s mrazeným kuracím mäsom a rozpustnou kávou Nescafé Gold (ďalej spolu aj ako „predmetný tovar“ alebo „káva a mrazené mäso“) vyhodnotil tak, že neboli uskutočnené tak, ako to deklaruje kontrolovaný daňový subjekt predloženými dokladmi a že nebolo preukázané ani následné dodanie predmetného tovaru odberateľom žalobcu. Zároveň správca dane spochybnil nadobudnutie vlastníckych práv k predmetnému tovaru žalobcom.

4. K jednotlivým odvolacím námietkam žalovaný o.i. uviedol nasledovné:

- správca dane nespochybnoval samotnú existenciu tovaru, ale mal pochybnosti o reálnom dodaní deklarovaného tovaru deklarovaným dodávateľom;
- nepreukázala sa preprava tovaru k priamemu dodávateľovi (do skladov v Sládkovičove) a nebola preukázaná ani preprava tovaru k žalobcovi;
- nebolo preukázané reálne obchodovanie s tovarom, nebol preukázaný reálny pohyb tovaru tak, ako to deklarujú preverované faktúry;
- predmetný tovar mal byť následne naložený na kamióny poľského odberateľa Tomasz Gieca. Preprava sa v dvoch prípadoch potvrdila - tovar bol prepravený zo Sládkovičova smerom do Ploského, čo je opačný pohyb tovaru, ako bol deklarovaný na faktúrach.

5. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 76S/17/2020-181 zo dňa 14. júla 2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia.

6. Krajský súd poukázal na to, že dôkazné bremeno zaťažuje predovšetkým daňový subjekt, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie dane. Ak správca dane spochybní vykonanými dôkazmi tvrdenia daňového subjektu, dôkazné bremeno sa opäť presúva na daňový subjekt.

7. Pokiaľ žalobca zdôrazňoval to, že daňové orgány nepopreli existenciu tovaru, tento záver podľa správneho súdu nie je v rozpore so závermi, ktoré daňové orgány prijali a to, že nebolo preukázané dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom. Zo záverov prvostupňového rozhodnutia je podľa krajského súdu zrejmé, že žalobcovi nebolo uznané právo na odpočítanie dane preto, že nebolo preukázané dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom ALFA-R, s.r.o.

8. Na námietku žalobcu, že nebolo vyhovené jeho návrhu na vykonanie výsluchu svedkov - manipulantom s tovarom v areáli MRAZIARNE, a. s., Sládkovičovo za spoločnosť ALFA - R, s.r.o., krajský súd reagoval tak, že konateľ uvedenej spoločnosti Ing. Pavol Melo svoje tvrdenia nepodložil

žiadnymi dokladmi, ktoré by preukazovali, aké vozidlá dodávateľských spoločností dodali tovar do skladových priestorov a nepredložil ani skladovú evidenciu, o ktorej uviedol, že bola vedená, preto by vypočutie konanie navrhnutých svedkov nebolo účelné.

9. K tomu, že správca dane odmietol vykonať navrhnuté dôkazy - výsluch svedkov - L.. O. N. a L.. O. U., krajský súd uviedol, že táto námietka je nedôvodná. Vo vzťahu k L.. O. N. sa stotožnil s odôvodnením správcu dane, resp. žalovaného, že nebolo preukázané konanie vo vzťahu k deklarovanej obchodnej transakcii. Správny súd tiež dodal, že tento svedok nebol v čase realizácie deklarovanej obchodnej transakcie štatutárnym orgánom žalobcu a nebolo preukázané, že by bol akokoľvek činný v spoločnosti žalobcu. Taktiež sa krajský súd stotožnil s tým, že žalobca v konaní pred daňovými orgánmi túto osobu ani neidentifikoval okrem mena priezviska ďalšími identifikačnými údajmi. Správny súd dodal, že ani v správnej žalobe žalobca bližšie a konkrétne neobjasnil vzťah tejto osoby k deklarovanej obchodnej transakcii. L.. O. U. sa vyjadril formou e-mailu a zároveň spoločnosť SUPREMIA, s.r.o., ktorej bol v rozhodnom čase konateľom, na základe mandátnej zmluvy síce obstarávala deklarované obchody, čo ale žalobcu nezabavovalo povinnosti zabezpečiť si dostatok dôkazov na preukázanie deklarovanej obchodnej transakcie. Krajský súd poukázal tiež na to, že správca dane nahliadol do spisu z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie jún 2016 a zistil, že v spoločnosti SUPREMIA, s.r.o. bolo vykonané miestne zisťovanie, konateľka spoločnosti Ing. Jana Lapšanská sa vyjadrila k obchodným transakciám a L.. O. U. svoje vyjadrenia zaslal emailom. Žalovaný sa s dôvodmi, pre ktoré správca dane odmietol vykonať dôkazy, stotožnil. Uviedol, že žalobca zveril vykonanie obchodov spoločnosti SUPREMIA, s.r.o., ale štatutárni zástupcovia žalobcu mali mať záujem na tom, aby mali dostatok informácií o správnosti, odbornosti a reálnosti vykonaných obchodných transakcií, mali si odkontrolovať a preveriť správnosť riadenia obchodu, zdokladovanie obchodných transakcií, a to nielen faktúrou a dodacími listami, ale najmä sprievodnými dokladmi, ktoré sú nevyhnutné na to, aby spoločnosť mohla obchodovať s daným druhom potraviny na obchodnom trhu Slovenskej republiky a EÚ.

10. Pokiaľ žalobca poukazoval na to, že v rozhodnutiach týkajúcich sa iných zdaňovacích období Finančné riaditeľstvo SR zrušilo rozhodnutia správcu dane a vyhodnotilo, že je potrebné tohto svedka vypočuť, k tomuto krajský súd poukázal na to, že predložené rozhodnutia sa zakladajú na iných právnych záveroch, kde bol aj iný rozsah dokazovania, resp. dôkazného bremena správcu dane. Zároveň aj v týchto rozhodnutiach Finančné riaditeľstvo SR ponechalo správcovi dane možnosť nevykonať výsluch tohto svedka s tým, že nevykonanie výsluchu tohto svedka mal správca dane náležite odôvodniť.

11. K zápisnici o výsluchu svedka L.. O. N.. 101145455/2020 zo dňa 09.07.2020 v konaní týkajúcom sa zdaňovacích období jún 2016, júl 2016 a október 2016, správny súd uviedol, že s jej obsahom sa oboznámil, avšak ani z tejto výpovede nevyplývajú také skutočnosti, ktoré by boli zásadné a mali za následok nesprávnosť záverov daňových orgánov o odmietnutí výsluchu tohto svedka a odôvodňovali by potrebu vypočutia tohto svedka. Zo zápisnice z výsluchu svedka vyplýva, že u žalobcu vykonával „dozor“ na základe dohody, že sa pozná s L.. O. U., ale nepoznal spoločnosť SUPREMIA, s.r.o., ktorá mala sprostredkovať obchody pre žalobcu na základe mandátnej zmluvy, nebol si vedomý toho, že by rozhodoval o nejakých obchodoch, bezprostredne nerozhodoval o obchodnej činnosti žalobcu. Neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti ohľadne spoločnosti deklarovanej dodávateľa ALFA-R, s.r.o., vo vzťahu ku ktorému bol dopytovaný na výsluchu.

12. Pokiaľ žalobca poukazoval na zápisnicu o výsluchu svedka L.. O. U.. 101245993/2020 zo dňa 04.08.2020 v konaní týkajúcom sa zdaňovacích období jún 2016, júl 2016 a október 2016, správny súd uviedol, že sa oboznámil s obsahom tejto zápisnice, avšak ani z tejto výpovede nevyplývajú také skutočnosti, ktoré by objasňovali vzťah žalobcu a deklarovanej dodávateľa ALFA-R, s.r.o., ktoré by boli zásadné a mali za následok nesprávnosť záverov daňových orgánov o odmietnutí výsluchu tohto svedka. Zo zápisnice z výsluchu svedka vyplýva, že bol konateľom spoločnosti SUPREMIA, s.r.o., ktorá na základe mandátnej zmluvy mala dojednávať pre žalobcu obchody, že sa pozná s L.. O. N., ale neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti ohľadne spoločnosti deklarovanej dodávateľa ALFA-R, s.r.o., vo vzťahu ku ktorému bol dopytovaný na výsluchu. Nepamätal si začiatok spolupráce so

spoločnosťou žalobcu, nevedel uviesť, prečo nebola zabezpečená potrebná registrácia, nepamätal si nakontaktovanie žalobcu na spoločnosť ALFA-R, s.r.o., nepamätal si nič konkrétne k realizovaným obchodom a k dojednávaniu zmluvných podmienok, hoci on osobne mal komunikovať s dodávateľmi a odberateľmi. Krajský súd poznamenal, že aj keď bol výsluch realizovaný vo vzťahu k iným zdaňovacím obdobiam, podstatné je, že svedok L.. O. U. bol dotazovaný, rovnako ako svedok L.. O. N., aj na také skutočnosti, ktoré sa vyskytujú aj v zdaňovacom období január 2016 v prejednávanej veci a svedok na výsluchu neuviedol žiadne také skutočnosti, pre ktoré by neobstála argumentácia daňových orgánov vo vzťahu k odmietnutiu výsluchu tohto svedka v prejednávanej veci. Svedok vypovedal viac všeobecne a nijako konkrétne neobjasňoval dojednanie obchodov a ich realizáciu.

13. Správny súd ďalej uviedol, že dojednanie obchodov cez mandátára nezbavilo žalobcu povinnosti zaobstarať si dostatok dôkazov na preukázanie splnenia podmienok pre odpočítanie DPH pred správcom dane. Žalobca predložil faktúry a dodacie listy, ktoré neboli žalobcom podpísané.

14. K námietke, že správca dane pričítal na ťarchu žalobcu aj jeho údajnú vedomosť o údajnom daňovom podvode krajský súd uviedol, že správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol aj čiastkové a priebežné hodnotenia zistených skutočností, medzi ktorými sa vyskytujú aj hodnotenia smerujúce k tomu, že sa žalobca zúčastnil transakcií, ktoré mohli byť poznačené podvodným konaním. Napriek tomu podľa krajského súdu zo záveru preskúmaných rozhodnutí vyplýva, že žalobcovi nebolo priznané uplatnené právo na odpočítanie dane preto, že nesplnil podmienky stanovené v zákone o DPH, konkrétne nepreukázal, že tovar mu reálne dodal deklarovaný dodávateľ. Krajský súd uviedol, že žalobca mal tovar nadobudnúť od spoločnosti ALFA-R, s.r.o., ktorá mala tovar nadobudnúť od spoločností FEGA FROST, s.r.o., a Slovakia Food Trading, s.r.o. Spoločnosť ALFA-R, s.r.o. nezabezpečovala prepravu od svojich dodávateľov a preprava mala byť zabezpečená dodávateľmi ALFA-R, s.r.o., u ktorých rovnako, ako aj u ich dodávateľov, sa reálne zabezpečenie prepravy nepreukázalo. Správny súd poukázal aj na to, že pri mäse s pôvodom v Brazílii ide o potravinu, ktorá podlieha oznamovacím povinnostiam pri vstupe na trh EÚ, preto bolo dôvodné očakávať vyššiu mieru obozretnosti zúčastnených subjektov.

15. K námietke ohľadom nevypočítania poľských šoférov krajský súd zdôraznil, že žalobcovi bol vyrubený rozdiel dane z dôvodu, že neboli splnené podmienky stanovené v zákone o DPH, t. j. žalobca nepreukázal, že tovar mu dodal deklarovaný dodávateľ. Rozdiel dane nebol vyrubený z toho dôvodu, že by žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodené dodanie tovaru do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH. Zároveň však poukázal na to, že v prejednávanej veci bolo navyše spochybnené aj dodanie tovaru žalobcom deklarovanému odberateľovi do Poľska. Krajský súd tiež poukázal na to, že žalobca v správnej žalobe vôbec nekonkretizoval, prečo by vyhodnotenie informácií od Národnej diaľničnej spoločnosti, a. s., z mýtného systému nemali byť pravdivé. Bol zaznamenaný pohyb vozidiel na spoplatnených úsekoch ciest, ktorý nezodpovedal deklarovanému pohybu tovaru, preto nie je zrejmé, čo by mohlo byť objasnené výsluchom šoférov.

16. Krajský súd ďalej uviedol, že výsluch M. V. nebol potrebný, pretože samotné tvrdenie O. Z. o tom, že M. V. bol skutočne splnomocnený na konanie za spoločnosť Afroditá Slovakia, s.r.o., nepreukázalo, že M. V. bol oprávnený konať za túto spoločnosť. Poukázal na to, že skutočnosti týkajúce sa spoločnosti Afroditá Slovakia, s.r.o. nesúvisia priamo s deklarovaným dodaním tovaru žalobcovi od spoločnosti ALFA-R, s.r.o., a ani žalobca neuviedol, v čom by mal tento navrhovaný výsluch svedka M. V. objasniť okolnosti dodania tovaru od spoločnosti ALFA-R, s.r.o. žalobcovi.

17. Krajský súd uviedol, že žalobca na jednej strane namietal, že neboli vypočutí svedkovia M. V. a M. W., na druhej strane sám tvrdí, že ide o osoby, ktoré mali pôsobiť v spoločnostiach, s ktorými on nebol v priamom obchodnom styku. Túto skutočnosť považoval správny súd za podstatnú. Pre úplné preverenie zisteného obchodného reťazca spoločností vo vzťahu k žalobcom deklarovanému dodaniu tovaru postačovalo, ak daňové orgány vypočuli osoby oprávnené konať za tieto spoločnosti. Keďže nešlo o priamych dodávateľov žalobcu, nebolo potrebné vypočuť ďalšie osoby, na ktoré konatelia odkazovali.

18. Krajský súd ďalej poukázal na to, že žalobca na preukázanie deklarovaného dodania tovaru predložil faktúry a dodacie listy (ktoré neboli podpísané žalobcom) a doklady o úhradách. Tovar nebol žalobcovi dodaný do jeho sídla alebo skladových priestorov, ale mal byť dodaný žalobcom jeho odberateľom do Českej republiky a do Poľskej republiky priamo zo skladov spoločnosti ALFA-R, s.r.o., v Sládkovičove. Žalobca zdôrazňoval dodanie tovaru odberateľom do Čiech a do Poľska, čo ale samo o sebe, bez ďalších dôkazov, nepreukazuje, že žalobcovi tovar dodal deklarovaný dodávateľ.

19. Pokiaľ žalobca poukazoval na výsluch L.. A. O. a na to, že správca dane si mal skladovú evidenciu od L.. A. O. pýtať, správny súd uviedol, že L.. A. O. je konateľom spoločnosti, ktorá bola priamym deklarovaným dodávateľom žalobcu, teda bol zúčastnený na deklarovaných odchodoch, a preto bolo jeho povinnosťou poskytnúť všetky informácie a doklady o preverovaných obchodných transakciách. Poukázal na to, že zabezpečenie prepravy tovaru do skladových priestorov spoločnosti ALFA-R, s.r.o., nebolo preukázané. Tovar nebol prepravovaný od tejto spoločnosti žalobcovi, ale mal byť priamo prepravovaný zo skladových priestorov spoločnosti ALFA-R, s.r.o., odberateľom žalobcu. Krajský súd poukázal na to, že musí byť preukázané objednanie prepravy určitým prepravcom, prepravné doklady a úhrada prepravy. Toto nebolo v reťazci obchodných spoločností, ktoré mali obchodovať s tovarom preukázané.

20. Krajský súd zdôraznil, že sa nepreukázala preprava tovaru do skladových priestorov spoločnosti ALFA-R, s.r.o., a teda ani dodanie tovaru do skladových priestorov tejto spoločnosti. Pri preukazovaní prepravy nemožno podľa krajského súdu ignorovať tú skutočnosť, že mýtny systém poskytuje presné informácie o pohybe vozidiel. Preto ak je v určitom čase deklarovaná preprava tovaru prostredníctvom určitého prepravcu na určitých trasách, túto je možné overiť. V prejednávanej veci išlo o tovar - potraviny, ktoré pochádzali od určitého výrobcu, resp. spracovateľa. Keďže malo ísť o tovar, ktorý mal pôvod mimo Slovenskej republiky, musel vstúpiť na územie Slovenskej republiky, kde mal byť ďalej obchodovaný. Išlo o tovar veľkého objemu, ktorý bol prepravovaný nákladnými motorovými vozidlami, pri mäse navyše vozidlami vybavenými chladiarenskou technikou. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že sú nedôvodné žalobné námietky, pri ktorých žalobca opakovane zdôrazňuje potrebu vykonania výsluchu zamestnancov spoločnosti ALFA-R, s.r.o., ktorí mali manipulovať s tovarom. Išlo o fyzické osoby - skladníkov, ktorí denne manipulujú s rôznym tovarom, preto z ich prípadných výpovedí nebolo možné očakávať, že by boli zistené zásadné skutočnosti, ktoré by mohli preukázať dodanie tovaru spoločnosti ALFA-R, s.r.o. a potom odber tovaru žalobcom. Správny súd opakovane upriamil pozornosť na to, že išlo aj o obchodovanie s mäsom s pôvodom v krajine mimo EÚ, pričom išlo o také objemy, ktoré mali byť prepravované kamióňmi. Preto pre preukázanie reálneho obchodovania s týmto tovarom bolo podstatné preukázanie prepravy a dokumentácie týkajúcej sa splnenia podmienok vstupu tovaru na potravinový trh EÚ. Pri absencii takýchto dôkazov by boli výpovede skladníkov, ktorí mali manipulovať s tovarom, prakticky bez významu.

21. Správny súd tiež skonštatoval, že ani z dodanej fotodokumentácie bez ozrejmenia konkrétnych skutočností týkajúcich sa prepravnej spoločnosti a evidenčných čísel motorových vozidiel, nie je možné preveriť dodanie tovaru. Fotografia časti motorového vozidla s evidenčným číslom a neidentifikovateľného zabaleného tovaru v návесе, keď navyše ani nie je zrejmé, kde sa motorové vozidlo nachádza, nepreukazuje dostatočne dodanie tovaru. Preto ani predloženie týchto fotografií skladníkom - zamestnancom ALFA-R, s.r.o., by dodanie tovaru nepreukázalo.

## II.

### Kasačná sťažnosť

22. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca v pozícii sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zruší a vec vráti orgánu verejnej správy na ďalšie konanie, alebo aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

23. Sťažovateľ v prvom rade namietal, že správca dane síce uviedol, že nespochybňuje existenciu samotného tovaru - mrazených kuracích prís a kávy - avšak spochybnil preukázanie dodania predmetného tovaru deklarovanej dodávateľom ALFA-R s.r.o., resp. subdodávateľmi a spochybnil aj intrakomunitárne dodanie do iných členských štátov zahraničným odberateľom.

24. Sťažovateľ namietal zmätočnosť napadnutého rozsudku v bode 127 týkajúceho sa dodania tovaru českému odberateľovi TORISIANE s.r.o.

25. Sťažovateľ tiež brojil proti tomu, že sa krajský súd nedostatočne, resp. nesprávne vysporiadal so žalobnou námietkou nevykonania všetkých ním navrhnutých dôkazov. Vykonávanie dôkazov považoval za nevyvážené. Konkrétne poukázal na nevykonanie týchto dôkazov:

- výsluchy manipulantom s tovarom v Sládkovičove;
- výsluch L. O. U., konateľa spoločnosti SUPREMIA, s.r.o., ktorá ako mandatár zabezpečovala realizáciu preverovaných obchodov pre sťažovateľa ako mandanta;
- L. O. N., pri ktorom mohol správca dane vyzvať sťažovateľa, aby získal identifikačné údaje tohto svedka;
- p. V., splnomocnenca, ktorý mal realizovať obchodnú činnosť spoločnosti Afrodita Slovakia s.r.o.;
- p. W., ktorý mal realizovať obchodnú činnosť spoločnosti Slovakia Food Trading s.r.o.

26. Sťažovateľ namietal, že krajský súd sa v bode 137 napadnutého rozsudku nedostatočne vysporiadal s jeho námietkou, že v prvostupňovom rozhodnutí bola jeho údajná vedomosť o údajnom daňovom podvode vyhodnotená v jeho neprospech.

27. Sťažovateľ ďalej uviedol, že argumentáciu v bode 138 napadnutého rozsudku, ohľadom nevypočítania poľských šoférov považuje za nedostatočnú, pretože práve títo sa mohli vyjadriť k cezhraničnému dodaniu tovaru.

28. Sťažovateľ namietal, že hoci L. O. konajúci za jeho dodávateľa ALFA-R s.r.o. potvrdil realizáciu predmetných obchodov, správca dane po tom, čo nepredložil požadované podklady nevykonával v tomto smere ďalšie dokazovanie, napr. miestne zisťovanie. Rovnako podľa sťažovateľa nemožno akceptovať tvrdenie krajského súdu v bode 145 napadnutého rozsudku ohľadom nevypočítania zamestnancov - skladníkov spoločnosti ALFA-R s.r.o.

29. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

### III.

Konanie na kasačnom súde

30. Prejednávaná vec bola dňa 25.01.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky a náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky bola náhodným spôsobom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

31. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

32. Podľa § 2 ods. 1 a ods. 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje

v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

33. Podľa § 6 ods. 1 SSP, 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.

34. Kasačná sťažnosť bola odôvodnená podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP. Kasačný súd konštatuje, že v texte kasačnej sťažnosti sa jednotlivé dôvody sťažnosti značne prelinajú, pretože sťažovateľ formálne nezaradil dôvody pod konkrétne zákonné ustanovenia, resp. kasačný dôvod, preto tieto musel z obsahu kasačnej sťažnosti vyabstrahovať kasačný súd.

35. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal tieto podstatné skutočnosti: (i) hoci správca dane uviedol, že nespochybňuje existenciu samotného tovaru - skonštatoval, že nedošlo k naplneniu hmotnoprávných podmienok stanovených v zákone o DPH, (ii) nevykonanie všetkých ním navrhnutých dôkazov, osobitne L.. O. U. a L.. O. N., (iii) v prvostupňovom rozhodnutí bola údajná vedomosť o údajnom daňovom podvode vyhodnotená v neprospech sťažovateľa (iv) správca dane nevykonal ďalšie dokazovanie ohľadom spoločnosti ALFA-R s.r.o.

36. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do Právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

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

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

38. V súdenom prípade žalovaný na str. 20 a 37 napadnutého rozhodnutia explicitne uviedol, že správca dane nespochybňoval samotnú existenciu tovaru, ale tou istou vetou vždy zdôraznil, že mal pochybnosti o reálnom dodaní deklarovaného tovaru deklarovaným dodávateľom. Žalovaný následne v konštatovaní na str. 20 napadnutého rozhodnutia pokračoval a v tom istom odseku (na str. 20 a 21) spochybnil prepravu daného tovaru. Zároveň žalovaný na str. 17 napadnutého rozhodnutia uviedol, že správca dane spochybnil nadobudnutie vlastníckych práv k predmetnému tovaru sťažovateľom. Toto je v zmysle aktuálnej rozhodovacej činnosti a v kontexte preskúmaných rozhodnutí, kedy bola relevantne spochybnená aj preprava tovaru, potrebné vykladať tak, že bola sporná druhá podmienka na

odpočítanie dane, t. j. že predmetné plnenie (dodanie tovaru - rozpustnej kávy a mrazeného kuracieho mäsa) fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (materiálna existencia plnenia).

39. V súdenom prípade bola potom podľa kasačného súdu kvalifikovane spochybnená druhá podmienka relevantná na odpočítanie dane, t. j. že predmetné plnenia (dodanie kávy a mrazeného mäsa) fakticky existujú a nejde o fiktívne plnenia (materiálna existencia plnenia). Správcom dane bolo spochybnené, že predmet plnenia ako tovar deklarovaný faktúrami od deklarovaného dodávateľa spoločnosti ALFA-R s.r.o. bol sťažovateľovi deklarovaným dodávateľom dodaný. Toto spochybnenie vyplýva podľa kasačného súdu zo spisového materiálu a to (najneskôr) zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101778564/2017 zo dňa 17.08.2017 (č.l. 67), kde bol sťažovateľ informovaný o skutočnostiach zistených pri výkone daňovej kontroly. Správca dane sťažovateľa informoval, že okrem faktúr a dokladov o spôsobe ich úhrady nepredložil dôkazy, ktorými by preukázal, že tovar bol dodaný deklarovaným dodávateľom ALFA-R s.r.o. Z uvedeného podľa kasačného súdu vyplýva, že existencia plnenia (dodanie kávy a mrazeného mäsa) vo vzťahu medzi sťažovateľom a deklarovaným dodávateľom ALFA-R s.r.o. bola spochybnená. Správca dane zároveň uviedol, že táto spoločnosť plnenie sťažovateľovi dodať nemohla, lebo ním nedisponovala. Sťažovateľ v tejto súvislosti proti obsahu tejto zápisnice vzniesol tieto námietky a navrhol doplnenie dokazovania:

- miestnym zisťovaním a výsluchom zamestnancov MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo ohľadom skladovania, nakládky a vykládky tovaru,
- tiež namietal, že subjekt S Trade Group s.r.o. potvrdil realizáciu deklarovaných obchodov,
- žiadal vypočuť p. A., bývalého konateľa Slovakia Food Trading, s. r. o. ako svedka.

40. Spochybnenie materiálnej existencie plnenia bolo zároveň podporené spochybnením prepravy tohto tovaru, ktorú mali realizovať deklarovaní subdodávatelia deklarovaného dodávateľa ALFA-R s.r.o. spoločnosti (FEGA FROST, s.r.o. a Slovakia Food Trading, s. r. o.) a ani preprava tovaru (kávy a mrazeného mäsa) v konaní preukázaná nebola. Kasačný súd nespochybnuje možnosť realizovania obchodov prostredníctvom subdodávateľov, avšak to nezabavuje sťažovateľa povinnosti preukázať nadobudnutie tovaru (kávy a mrazeného mäsa). Sťažovateľ ako osoba uplatňujúca si právo na odpočítanie dane si musí byť vedomý povinnosti preukázania svojho dôkazného bremena a musí i znášať prípadné následky dôkaznej núdze pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane.

41. Správca dane následne v protokole z daňovej kontroly č. 101914137/2017 zo dňa 08.09.2017 (č.l. 82) a v prvostupňovom rozhodnutí totožne uzavrel, že je nepochybné, že deklarovaný dodávateľ ALFA-R s.r.o. sťažovateľovi plnenie (kávu a mrazené mäso) nedodal.

42. Správca dane v protokole z daňovej kontroly č. 101914137/2017 zo dňa 08.09.2017 reagoval na sťažovateľove námietky a pripomienky k materiálnej existencii plnenia od deklarovaného dodávateľa ALFA-R s.r.o. uviedol nasledovné:

- v zmysle predloženej Zmluvy o nájme skladových priestorov medzi spoločnosťou ALFA-R s.r.o. a spoločnosťou MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo mal nájomca obhospodarovať sklad a zabezpečovať distribúciu tovarov vlastnými pracovníkmi a vlastnými prostriedkami, preto správca dane nepreveroval spoločnosť MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo,
- subjekt (S Trade Group s.r.o.) nepoznal miesto vykládky,
- p. A. sa nachádza vo väzbe,
- spoločnosti dodávajúce tovar - mrazené kuracie mäso a rozpustná káva, formálne potvrdili dodanie pre kontrolovaný daňový subjekt, ale nepreukázali prepravu tovaru, pôvod tovaru, skladovanie tovaru, nakladanie ani vykladanie,
- predmetné obchody sa uskutočňovali v nezmenenom stave a množstve od prvého článku až po posledný, sťažovateľ fyzicky neprišiel do kontaktu s predmetným tovarom,
- spochybnuje nadobudnutie vlastníckych práv k predmetnému tovaru sťažovateľom.

43. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí v reakcii na pripomienky sťažovateľa o. i. uviedol nasledovné:

- vypočul svedka p. O. - konateľa sťažovateľa ALFA-R s.r.o., ktorý potvrdil spoluprácu so sťažovateľom a uviedol, že prepravu zabezpečili subdodávatelia (FEGA FROST, s.r.o. a Slovakia

Food Trading, s. r. o.), tovar za sťažovateľa prevzala pani U., prepravu k sťažovateľovi si mal zabezpečiť sťažovateľ. Správca dane uviedol, že tento svedok nepreukázal, od koho nadobudol tovar ani skladovú evidenciu ohľadom tohto tovaru, rovnako nepreukázal, aké vozidlo subdodávateľov malo doraziť do prenajatých skladov, rovnako nepreukázal, že si sťažovateľ tovar prevzal a nepredložil doklad o umiestnení kuracieho mäsa na tuzemský trh. Správca dane poukázal aj na to, že zo zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 18.08.2016 vyplýva, že nebolo preukázané reálne naskladnenie tovaru, preto nepristúpil k vypočítaniu skladníkov,

- vykonal výsluch p. A., ten vypovedať odmietol, nahliadol na návrh sťažovateľa do spisu z inej daňovej kontroly, v ktorom uviedol že prepravu nezabezpečoval, spoločnosť ním nebola riadená, ale p. W.,

- pri preverovaní prepravy tovaru na základe údajov zistených z mýtného systému NDS, preprava tovaru pri dodávateľskej faktúre č. 323160021 nebola zistená z dôvodu, že na prepravnom doklade CMR nie je uvedené EČV, ako ani samotný dátum dodania tovaru,

- pri preverovaní prepravy tovaru na základe údajov zistených z mýtného systému NDS preprava tovaru pri dodávateľských faktúrach č. 322160007 a č. 322160009, pohyb tovaru nezodpovedal pohybu tovaru, ktorý bol deklarovaný na faktúrach nebola zistená z dôvodu, že na prepravnom doklade CMR nie je uvedené EČV ani dátum dodania tovaru,

- pri preverovaní prepravy tovaru na základe údajov zistených z mýtného systému NDS preprava tovaru pri dodávateľskej faktúre č. 322160001, príslušné nákladné motorové vozidlo dňa 08.01.2016 okolo 10.30 hod. zastalo v Sládkovičove, odkiaľ súvisle pokračovalo na hraničný priechod PL/Liesek.

44. Kasačný súd pripomína, že dodanie plnenia (kávy a mrazeného mäsa) a jeho existencia neboli spochybnené iba vo vzťahu medzi deklarovaným dodávateľom ALFA-R s.r.o. a jeho subdodávateľmi spoločnosťami (FEGA FROST, s.r.o. a Slovakia Food Trading, s. r. o.), ale vzhľadom na spochybnenie prepravy deklarovaného tovaru (káva a mrazené mäso) aj priamo vo vzťahu medzi sťažovateľom a deklarovaným dodávateľom ALFA-R s.r.o. Kasačný súd preto vec neposudzoval v kontexte uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo.

45. Vzhľadom na spochybnenie existencie plnenia (tovaru) vo vzťahu medzi sťažovateľom a deklarovaným dodávateľom ALFA-R s.r.o. zo strany správcu dane, t.j. v prípade relevantných pochybností správcu dane, bolo následne povinnosťou sťažovateľa pochybnosti správcu dane vyvrátiť a splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukázať, k čomu však už následne zo strany sťažovateľa nedošlo.

46. K rozloženiu dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa alebo správcu dane sa vyjadril Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017: „Preto v súvislosti s posudzovaním oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov na vstupe sa ako jeden z kľúčových problémov od počiatku javí otázka rozloženia dôkazného bremena, teda posúdenie, ktoré skutočnosti významné pre správne posúdenie práva uplatneného žalobcom ako daňovým subjektom preukazuje daňový subjekt a kedy naopak dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane. Túto otázku si musí správca dane vyriešiť už pri prvých skutkových zisteniach, ktoré naznačujú, akú právnu daňovú normu pre posúdenie oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH z preverovaných zdaniteľných obchodov správca dane chce ďalej uplatniť.“

47. K problematike presúvania dôkazného bremena sa vyjadril aj Ústavný súd SR, napr. 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.“

48. Sťažovateľ tak má, pokiaľ ide o jeho dôkazné bremeno, dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť sťažovateľa spočívala v samotnom uplatnení práva na odpočítanie dane (prostredníctvom daňového priznania) a následne povinnosť sťažovateľa dokázať svoje tvrdenie vyjadruje jeho dôkazné bremeno. Úlohou správcu dane je tvrdené skutočnosti verifikovať a prípadne relevantne spochybníť. V prípade ich spochybnenia (k čomu v posudzovanom prípade došlo) bolo následne na sťažovateľovi, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil (k čomu nedošlo). Je práve na sťažovateľovi, aby si zaobstaral vhodné dôkazy preukazujúce, že predmetné plnenie bolo reálne a nešlo o fiktívne plnenie. Pokiaľ sťažovateľ neprodukoval žiaden relevantný dôkaz, ktorý by následne v daňovom konaní nebol správcom dane spochybnený, neunesol svoje dôkazné bremeno.

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

50. Čo sa týka spochybnenia druhej podmienky - materiálnej existencie plnenia - pri súčasnom nespochybnení samotnej (fyzickej) existencie tovaru, kasačný súd k obdobným záverom v rámci svojej aktuálnej rozhodovacej činnosti - dospel napr. v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/31/2021 zo dňa 26. októbra 2022, v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/58/2021 zo dňa 14. decembra 2022 a v rozsudku sp. zn. 2Sžfk/46/2020 zo dňa 26. októbra 2022.

51. Kasačný súd nad rámec uvedeného poznamenáva, že aj keď existencia tovaru v určitej forme nebola zo strany správcu dane výslovne spochybnená, z vykonaných dôkazov nemožno vyvodíť záver, že existencia tovaru (kávu a mrazené mäso) špecifikovaného vo faktúrach v tomto konkrétnom právnom vzťahu bola preukázaná. K tomu, aby mohlo byť ustálené, že existujúci tovar je naozaj tovarom, ktorý bol predmetom dodávok na základe príslušných dodávateľských faktúr (a to bez ohľadu na to, či deklarovaný dodávateľ je aj skutočným dodávateľom tovaru), je potrebné - pre účely daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania - mať tento tovar dostatočne individualizovaný, a to buď na základe objektívnych individualizačných kritérií samotného tovaru alebo je potrebné takúto individualizáciu mať preukázanú na základe vykonaného dokazovania a jeho hodnotenia vo vzájomných súvislostiach v priebehu daňovej kontroly/vyrubovacieho konania. Podľa názoru kasačného súdu v súdnej veci takýto stav individualizácie dodaného tovaru nenastal, a to práve z dôvodov uvedených v rozsudku krajského súdu, resp. vyššie v tomto odôvodnení (napr. vnútorné rozpory ohľadom prepravy tovaru, príp. absencia registrácie mäsa z Brazílie a pod.). Len samotná existencia tovaru generickej povahy - bez ďalšieho - nemusí byť postačujúca pre záver, že sa jedná o tovar, ktorý mal byť predmetom deklarovaných dodávok.

52. Čo sa týka nevypočutia svedka U. - vtedajšieho konateľa mandátára sťažovateľa, kasačný súd zdôrazňuje, že žalovaný aj krajský súd vysvetlili, prečo nepovažovali vypočutie tohto svedka za účelné, a to vzhľadom na to, že tento podal vyjadrenie prostredníctvom e-mailu a uvedená spoločnosť bola dotazovaná aj v rámci miestneho zisťovania. Krajský súd sa v napadnutom rozsudku dostatočne venoval uvedeným námietkam v bodoch 130, 132, 134 - 136 a kasačný súd tieto závery považuje za dostatočne odôvodnené.

53. Nad rámec uvedeného neušlo pozornosti kasačného súdu, že správca dane oboznámil sťažovateľa s kontrolnými zisteniami na ústnom pojednávaní dňa 17.08.2017, ku ktorému sa sťažovateľ vyjadril v podaní zo dňa 30.08.2017, ktorým nenavrhol vypočutie tohto svedka a vypočutie tohto svedka nenavrhol ani vo vyjadrení zo dňa 02.10.2017 k protokolu z daňovej kontroly. Až v zápisnici o ústnom pojednávaní, ktorého predmetom bolo prerokovanie pripomienok sťažovateľa k protokolu sťažovateľ uviedol nasledovné: „Navrhujeme vypočutie pána U., bývalého konateľa spoločnosti SUPREMIA, s.r.o. Výsluch pána U. považujeme za kľúčový v predmetnom vyrubovacom konaní, nakoľko to bol práve pán U., resp. jeho spoločnosť SUPREMIA, s.r.o., ktorá vystupovala vo vzťahu k preverovanému daňovému subjektu ako mandatár a dá sa povedať, že priamo realizovala preverované obchody.“ Takýto návrh na vykonanie dôkazov je jednak všeobecný, nakoľko sťažovateľ neuviedol, akú konkrétnu skutočnosť mal správca dane zistiť vykonaním predmetného dôkazu, jednak možno pochybovať o včasnosti predloženia tohto návrhu - sťažovateľ žiadal vypočúť tohto svedka v rozpore s ustanovením § 46 ods. 8 tretia veta Daňového poriadku, v zmysle ktorej vo výzve (na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole pozn. kasačný súd) správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 30 pracovných dní od doručenia takéhoto protokolu, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Uvedené ustanovenie tak síce nevyklučuje vykonanie dokazovania v neskorších štádiách daňového konania, ale toto má byť primárne vykonávané v priebehu daňovej kontroly, pričom v neskorších štádiách môže byť vykonávané, napr. ak to odôvodňujú nové okolnosti alebo došlo k zrušeniu a vráteniu rozhodnutia a potrebe vykonania nového dokazovania. Ak teda sťažovateľ až následne - bez toho, aby došlo k podstatnej zmene skutkového stavu alebo dôkazného bremena - a zároveň všeobecne navrhol vypočutie tohto svedka, kasačný súd nevykonanie tohto dôkazu vzhľadom na konkrétne skutkové a právne okolnosti tejto veci nemohol vyhodnotiť ako vadu konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť napadnutého rozsudku alebo napadnutého rozhodnutia žalovaného.

54. Čo sa týka nevykonania výsluchu svedka N., žalovaný aj krajský súd dostatočne vysvetlili, prečo považujú vypočutie tohto svedka v predmetnej veci za neúčelné. Nie je teda pravda, že jediným dôvodom nevyučutia tohto svedka bola jeho nedostatočná identifikácia. Krajský súd sa v napadnutom rozsudku dostatočne venoval uvedenej námietke v bodoch 130.- 133- 136 a kasačný súd tieto závery považuje za dostatočne odôvodnené a odkazuje na ne. Rovnako ako pri svedkovi U. nemožno tiež hovoriť o včasnom navrhnutí vykonania tohto dôkazu, keď vypočutie tohto svedka sťažovateľ nenavrhol vo vyjadrení zo dňa 30.08.2017 a ani vo vyjadrení zo dňa 02.10.2017 k protokolu z daňovej kontroly. Kasačný súd preto rovnako nevykonanie tohto dôkazu vzhľadom na konkrétne skutkové a právne okolnosti tejto veci nemohol vyhodnotiť ako vadu konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť napadnutého rozsudku alebo napadnutého rozhodnutia žalovaného.

55. Kasačný súd tiež považuje za dostatočne odôvodnenú argumentáciu krajského súdu v bodoch 127 a 138 napadnutého rozsudku, v zmysle ktorých krajský súd uviedol, že nie je, vzhľadom na predmet napadnutého rozhodnutia účelné vykonať ďalšie dokazovanie vo vzťahu k odberateľom sťažovateľa. Rovnako sa krajský súd vyčerpávajúco vyjadril k tomu, prečo nebolo účelné vykonať výsluchy manipulantom s tovarom v Sládkovičove (bod 128 napadnutého rozsudku) a tiež bolo dostatočne preskúmané nevykonanie výsluchu p. V. (bod 140 a 142 napadnutého rozsudku) a p. W. (bod 141 a 142 napadnutého rozsudku), ktorí mali realizovať obchody za subdodávateľov sťažovateľa, pričom zdôraznil najmä to, že sťažovateľ nešpecifikoval, čo konkrétne mali títo svedkovia pri preukázaní reálneho dodania tovaru od deklarovaného dodávateľa objasniť.

56. Kasačný súd sa napokon nestotožnil s námietkou zmätočnosti vo vzťahu k čiastkovým hodnoteniam správcu dane v prvostupňovom rozhodnutí o možnej účasti sťažovateľa na daňovom podvode, keď z prvostupňového rozhodnutia je zrejmé, že sťažovateľ nesplnil hmotnoprávne podmienky stanovené v zákone o DPH. Uvedené explicitne uviedol aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí, krajský súd v bode 137 napadnutého rozsudku a kasačný súd tieto závery považuje za dostatočne jasné a zrozumiteľné. V predmetnej veci bolo dostatočne odlíšené to, že odmietnutie odpočtu DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok

a z dôvodu účasti na podvodnom reťazci sú dva zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať/stotožňovať. Správca dane síce predstrel niektoré hodnotenia naznačujúce podvodné konanie, ale nepristúpil preukazovaniu zapojenia do podvodného reťazca a dostatočne jasne sťažovateľovi komunikoval, že vo veci neboli splnené hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH.

57. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

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

### **Poučenie :**

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