

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/6/2021
Identifikačné číslo spisu: 3019200360
Dátum vydania rozhodnutia: 22. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200360.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): MEDIN Plus, s.r.o., so sídlom Kostolná-Záriečie 149, IČO: 36 328 855, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát so sídlom Gelnická č. 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101393453/2019 zo dňa 07.06.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/132/2019-93 zo dňa 7. októbra 2020, takto

rozhodol:

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

II. Účastníkom sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom č.k. 11S/132/2019-93 zo dňa 7. októbra 2020 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101393453/2019 zo dňa 07.06.2019, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 102439568/2018 zo dňa 04.12.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012 v sume 165 091,92 eur znížením nadmerného odpočtu zo sumy 153 753,50 eur a vyrubením vlastnej daňovej povinnosti v sume 11 338,42 eur.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovanych spornými faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Zároveň správca dane a žalovaný vo svojich opätovných rozhodnutiach odstránili nedostatky, ktoré im boli vytknuté správnym súdom a Najvyšším súdom Slovenskej republiky, keď najmä upustili od nedôvodného dovyrubenia DPH na výstupe. Z uvedeného dôvodu nepovažoval za opodstatnenú námietku žalobcu, že správne orgány nerešpektovali právny názor súdov. Záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, že dodávateľ WELLFIN s.r.o. a dodávateľ DomStav Slovakia s.r.o. dodali žalobcovi tovar uvedený na sporných faktúrach je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu. Na základe rozsiahleho šetrenia bolo zistené, že nielen u dodávateľa WELLFIN s.r.o. a dodávateľa DomStav Slovakia s.r.o., ale ani na jednom článku obchodného reťazca sa nepreukázala materiálna existencia tovaru. Už len na základe tejto skutočnosti sú pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnom dodaní tovaru práve dodávateľom WELLFIN s.r.o. a dodávateľom DomStav Slovakia s.r.o. uvedeným na sporných faktúrach oprávnené. Vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, nemohol byť nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie september 2012 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky uvedené v ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) pre odpočet DPH.

3. K námietke žalobcu, že správca dane si nie je istý v zisteniach, na ktorých založil svoje rozhodnutie uviedol, že nie je dôvodná. Správca dane a žalovaný jednoznačne uviedli, že rozhodnutie založili na zistení, že na žiadnom stupni obchodného reťazca, teda ani u dodávateľa WELLFIN s.r.o. a dodávateľa DomStav Slovakia s.r.o. nebola preukázaná reálna existencia tovaru. Vychádzajúc z uvedeného je potom len jediný logický záver, že pokiaľ dodávateľ WELLFIN s.r.o. a dodávateľ DomStav Slovakia s.r.o. vystavili žalobcovi faktúru bez reálneho dodania tovaru, ide o fiktívny obchod, z ktorého sa nárok na odpočet DPH nemôže žalobcovi priznať.

4. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku ohľadne oprávnenia pani Pertináčovej konať v mene spoločnosti WELLFIN s.r.o., nakoľko z administratívneho spisu nevyplýva žiaden dôkaz, z ktorého by bolo zrejmé, že pani Pertináčová takýmto oprávnením disponovala. Rovnako nebola dôvodná námietka vo vzťahu k spoločnosti DomStav Slovakia s.r.o., nakoľko bolo zistené, že tento dodávateľ nemohol žalobcovi dodať tovar uvedený na sporných faktúrach, nakoľko sám ním nedisponoval.

5. K neobjasneniu skutočného mechanizmu podvodného konania a nepreukázania vedomosti žalobcu o tejto skutočnosti uviedol, že v rozhodnutí správcu dane, ale aj v rozhodnutí žalovaného je konkrétne popísaný celý obchodný reťazec, v rámci ktorého sa malo obchodovať s predmetným tovarom ako aj dôvody, prečo správne orgány ustálili, že išlo o fiktívny obchod bez reálnej existencie tovaru. Pokiaľ sa žalobca do tohto obchodu zapojil a prijal sporné faktúry bez reálnej existencie tovaru, je jeho vedomosť o takomto podvode zrejmalá.

6. K námietke žalobcu vo vzťahu k jeho vedomosti o podvodnom konaní správny súd konštatoval, že každý fiktívny obchod vykazuje znaky daňového podvodu a pokiaľ sa žalobca zapojil do fiktívneho obchodovania, je nemysliteľné, aby o tom nemal vedomosť, nakoľko prijatie faktúry bez reálneho dodania tovaru je jasným dôkazom takejto vedomosti. To, že správca dane výslovne nekvalifikoval fiktívny obchod ako daňový podvod a urobil tak až žalovaný nespôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia.

7. K námietke o existencii tovaru uviedol, že z rozhodnutí správcu dane a žalovaného vyplýva, že obaja ustálili, že tovar reálne neexistoval a uviedli aj dôvody tohto záveru. Na tomto závere nemôže nič zmeniť tá skutočnosť, že obchody boli formálne deklarované všetkými účastníkmi trojstranného obchodu. Pokiaľ sa v rozhodnutí žalovaného uvádza, že tovar prepravený do Maďarska bol bez

vyloženia prepravený na Slovensko tými istými vozidlami, ide o výpoveď N. D., nie o záver žalovaného. Námietky žalobcu v tomto smere nemali opodstatnenie.

8. Správny súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane nezákonne zaťažili žalobcu dôkazným bremenom. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly všetky potrebné podklady a dôkazy pre svoje rozhodnutie, bez ohľadu na to, či tieto dôkazy boli v prospech alebo v neprospech žalobcu a tieto i správne vyhodnotil. Ak správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na sporných faktúrach, musí žalobca označiť a navrhnúť ďalšie dôkazy na preukázanie, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. V posudzovanom prípade bolo podstatou sporu to, či predmetný obchod reálne prebehol tak ako je deklarované spornými faktúrami. Bol to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Pokiaľ si túto procesnú povinnosť žalobca nespľnil, nemôže mu byť nárok na odpočet DPH priznaný.

9. Podľa správneho súdu námietka žalobcu o tom, že žalovaný sa s odvolacími námietkami vysporiadal vágne a nepresvedčivo nemalo oporu v napadnutom rozhodnutí žalovaného, nakoľko z jeho obsahu bolo zrejmé, že žalovaný sa námietkam žalobcu náležite venoval.

10. K žalobcovej námietke, že došlo k podstatnému porušeniu Daňového poriadku tým, že správca dane nevypočul pani R., a že žalobca nebol prítomný pri výsluchu pána D. a pani X. uviedol, že z administratívneho spisu je zrejmé, že výsluch pani R. nebolo možné uskutočniť, a to ani po využití všetkých zákonných možností. Pokiaľ išlo o výsluch pána D. a pani X., ich výsluch bol realizovaný cestou dožiadania a i napriek tomu, že sa ho žalobca nezúčastnil, správny súd nepovažoval uvedené za podstatné porušenie daňového poriadku a preto tieto námietky vyhodnotil súd ako neopodstatnené.

11. K tvrdeniu žalobcu, že je všeobecne známe, že maďarský vodiči v snahe vyhnúť sa plateniu dane, ak pri nakládke tovaru nie je prítomný predávajúci alebo kupujúci na CMR dokladoch uvádzajú iné evidenčné čísla vozidiel konštatoval, že ide len o tvrdenie, ktoré nie je ničím podložené a najmä, ak by aj išlo o pravidlo, to ešte neznamenalo, že aj v posudzovanom prípade boli uvedené na CMR dokladoch iné evidenčné čísla.

12. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd i námietku, že správca dane a žalovaný informáciám poskytnutým v rámci MVI prisudzujú závažnú výpovednú hodnotu vo veci samej. Z rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že správne orgány pracujú s informáciami získanými z MVI, týmto však neprisudzujú väčšiu výpovednú hodnotu ako iným dôkazom.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

13. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu riadne a včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a súčasne rozhodol o trovách konania.

14. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že správny súd sa s argumentáciou žalobcu stručne a formálne bez toho, aby prezentoval vlastné závery ako výsledok konfrontácie záverov žalovaného a sťažovateľa a predstavil ich zákonne konformným spôsobom. Ohľadne právnej argumentácie sa správny súd obmedzil na všeobecný odkaz na určité ustanovenia zákona bez súvislosti so skutkovými námietkami.

15. Sťažovateľ namietal tvrdenie, že správne orgány vo svojich opätovných rozhodnutiach odstránili nedostatky, ktoré im boli vytknuté krajským súdom a Najvyšším súdom Slovenskej republiky. Podľa sťažovateľa jediným odstráneným nedostatkom bolo upustenie od pôvodného od nedôvodného

vyrubenia DPH na výstupe. V opakovanom vyrubovacom konaní už nebolo vykonané žiadne dokazovanie. Správne orgány takmer podrobne reprodujú svoje predchádzajúce rozhodnutia, kde iba účelovo vypúšťajú text, kde pripúšťajú možnosť, že spoločnosť PLATINA STAR Kft. a AMMINPEX 2007 Kft. prepravovali od sťažovateľa iný tovar, o ktorom sa však nepreukázalo, či skončil v Maďarsku. K námietke, že ak konateľ spoločnosti WELLFIN, s.r.o. na základe rokovania pani R. podpisoval zmluvy, boli vyhotovené faktúry, daň bola uvedená v daňovom priznaní, potom je v rozpore s logikou, aby pani R. nemala poverenie konať v mene tejto spoločnosti s obchodnými partnermi. Správny súd uvedené námietky nechal bez povšimnutia, napriek ich záverom súdov z predchádzajúceho konania. Tieto nedostatky teda správne orgány neodstránili a právny názor súdov nerešpektovali a zároveň správny súd na obhajobu žalovaného úplne popiera svoje závery z predchádzajúceho rozsudku.

16. Sťažovateľ ďalej namietal, že všetci účastníci trojstranného obchodu, ako aj dodávatelia potvrdili obchody nie len formálne ale predložili aj listinné dôkazy, o trojstrannom obchode zhodne účtovali, uviedli ich vo svojich priznaniach a v súhrnných výkazoch. Faktúry aj listinné dôkazy a ďalšie skutkové zistenia sú súčasťou uceleného logicky previazaného reťazca dôkazov, nijako si neodporujú ale naopak, vzájomne sa dopĺňajú a preto nebol dôvod pochybovať o ich správnosti a hodnovernosti. Správca dane ako aj žalovaný nehodnotili dôkazy predložené sťažovateľom, len ich odmietli.

17. Daňové orgány podľa sťažovateľa ohľadne skutkového zistenia v obchodnom reťazci, ktoré indikujú existenciu daňového úniku v rozpore s ustanovením § 3 ods. 3 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku a v rozpore s právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nikde neuvádzajú, čím sa toto zistenie pre výsledok dokazovania a pre právne a správne posúdenie veci javí nepodstatným, pričom práve v neodvedení dane v reťazci dodávateľov spočíva skutočný mechanizmus podvodného konania. Uvedená skutočnosť zostala účelovo mimo pozornosti správnych orgánov, ako aj správneho súdu. Správne orgány zároveň podľa sťažovateľa účelovo neuvádzajú, kde v obchodnom reťazci došlo k úniku na dani.

18. Sťažovateľ namietal, že pokiaľ správca dane tvrdí, že nepreukazoval účasť sťažovateľa na podvodnom konaní, no žalovaný tvrdí, že získal dôkazy o tom, že predmetné obchody sú súčasťou podvodného konania, potom je zrejmé, že v rozhodnutí žalovaného absentuje čo aj minimálna miera racionality a konzistencie skutkovej a právnej argumentácie s prvostupňovým rozhodnutím a žalovaný potvrdil zákonnosť rozhodnutia správcu dane z dôvodov, ktoré v rozhodnutí absentovali. Správny súd uvedenú námietku však nechal bez povšimnutia. Nemožno zároveň na jednej strane tvrdiť, že si sťažovateľ uplatnil daň z faktúr, kde tovar reálne neexistoval a teda vedel, že je vedomým účastníkom na daňovom podvode súčasne tvrdiť, že mal povinnosť prijať všetky opatrenia aby sa uistil, že faktúry nie sú fiktívne.

19. Podľa sťažovateľa daňové orgány v snahe vyhnúť sa dôkaznému bremenu svoje rozhodnutie založili na neexistencii tovaru, resp. na tom, že tovar nedodal dodávateľ WELLFIN, s.r.o., ktoré sú v rozpore so zisteným skutkovým stavom a popierajú pravidlá formálnej a právnej logiky. K tvrdeniu správneho súdu, že správca dane sa snažil úplne a presne zistiť skutkový stav a pri výkone daňovej kontroly si zaobstaral nevyhnutné podklady a dôkazy považuje za rozporné s obsahom spisu.

20. Podľa sťažovateľa správny súd nechal bez povšimnutia námietku, ktorá zásadným spôsobom dokladuje, ako správne orgány pracujú s informáciami získanými z MVI. Na obhajobu správnych orgánov správny súd navyše uviedol, že uvádzanie iných evidenčných čísel nie je ničím podložené a to neznamená, že aj v posudzovanom prípade boli uvedené na CMR dokladoch iné evidenčné čísla. Sťažovateľ poukázal na konkrétne námietky, ku ktorým sa žalovaný vôbec nevyjadril alebo sa k nim vyjadril len formálne, čo dokazuje aj tvrdenie správneho súdu, že ak žalovaný uvádza, že tovar prepravený do Maďarska bol bez vyloženia prepravený na Slovensko tými istými vozidlami, ide o výpoveď R. D., nie o záver žalovaného. Uvedené tvrdenie je pritom v rozpore s obsahom rozhodnutia žalovaného.

21. Záverom uviedol, že v postupe správneho súdu sa nejedná o jednu izolovanú vadu konania, ale o množstvo procesných väd takého charakteru a intenzity, že ich dôsledkom je to, že súdne konanie ako celok bolo nespravodlivé. Napadnutý rozsudok správneho súdu nemožno považovať za riadne a vyčerpávajúco odôvodnený a preto možno tento stav kvalifikovať ako nesprávny procesný postup, ktorým došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

22. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v plnom rozsahu stotožnil so závermi napadnutého rozsudku správneho súdu a sťažovateľom uvádzané dôvody považoval za ničím nepodložené domnienky, ktoré nemajú oporu v právnom systéme. Čo sa týka Q. R., sťažovateľ počas žiadneho z daňových konaní a im predchádzajúcich daňových kontrol, nepreukázal, že by Q. R. bola oprávnená konať v mene dodávateľskej spoločnosti WELLFIN, s. r. o., Bratislava. V danej veci bola rozhodná skutočnosť, že v posudzovaných zdaniteľných obchodoch vznikol daňový únik tým, že si sťažovateľ znížil vlastnú daňovú povinnosť a uplatnil nadmerný odpočet uplatnením odpočítania dane z faktúr od dodávateľov, o ktorých sťažovateľ ani správca dane vykonaným dokazovaním nepreukázali, že reálne dodali tovar sťažovateľovi, ani že tovar existoval. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol.

III.

Konanie na kasačnom súde

23. Prejednávaná vec bola dňa 15.01.2021 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 5S pod sp. zn. 5Sžfk/6/2021. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdництва vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety - dňa 01.08.2021, náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

24. Kasačný súd zistil skutkový stav z predloženého administratívneho, ako aj súdneho spisu, z ktorého za potrebné považuje uviesť nasledovné skutočnosti:

25. V predmetnej veci bolo prvýkrát rozhodnuté Krajským súdom v Trenčíne rozsudkom č.k. 13S/286/2014-67 zo dňa 11. mája 2016 tak, že správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie podľa § 250j ods. 2 písm. d) zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok z dôvodu, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. Správca dane v pôvodnom rozhodnutí okrem neuznania sporných faktúr sťažovateľovi ešte dovyrubil DPH na výstupe v sume 161 979,10 eur a tento postup žalovaný vyhodnotil vo svojom pôvodnom rozhodnutí ako správny. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 1Sžf/95/2016 zo dňa 12. decembra 2017 uvedený rozsudok správneho súdu potvrdil. V odôvodnení zdôraznil, že pokiaľ daňové orgány konštatujú, že tovar neexistoval a sťažovateľ ho od svojho dodávateľa nenadobudol, nemohlo dôjsť ani k reťazovému obchodu s týmto tovarom a ani k zneužitiu práva v zmysle judikatúry Súdneho dvora, ako to uvádza žalovaný. Ak totiž tovar od počiatku neexistuje, spoločnosti WELLFIN, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť, sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane na vstupe, nemohli byť splnené podmienky na oslobodenie od dane pre nedodanie tovaru do iného členského štátu a neexistujúci tovar nemohli z Maďarska nadobudnúť a zdaňovať ani slovenské daňové subjekty (RATMAX s.r.o., JAMBUL s.r.o.). Za daných okolností sa preto javí, že niet materiálnych ani formálnych podkladov pre zdanenie predmetných obchodov u žalobcu na výstupe. Ak teda sťažovateľ predmetný tovar nenadobudol, nemohol ho dodať ani do iného členského štátu, ani iným daňovým subjektom v tuzemsku. Ak majú daňové orgány za preukázané, že išlo od

počiatku o fiktívne obchody, uskutočnené iba „na papieri“ z dôvodu získania neoprávneného daňového zvýhodnenia vo forme podvodného vylákania odpočtu DPH od správcu dane, potom je na nich, aby nepriznali sťažovateľovi odpočítanie dane na vstupe a oznámili svoje zistenia orgánom činným v trestnom konaní, s objasnením mechanizmu podvodného konania. Nie je úlohou správcu dane ani žalovaného, aby na základe kontroly dodržiavania zákona o DPH „postihovali“ sťažovateľa vyrubením dane z fiktívnych obchodov na výstupe, pokiaľ pre to neexistujú materiálne ani formálne predpoklady stanovené zákonom.

26. Po vrátení vecí na opätovné rozhodnutie správcovi dane, ten vydal prvostupňové rozhodnutie, ktorým bol sťažovateľovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012 v sume 165 091,92 eur znížením nadmerného odpočtu zo sumy 153 753,50 eur a vyrubením vlastnej daňovej povinnosti v sume 11 338,42 eur, keď neuznal sťažovateľovi nárok na odpočet DPH z faktúr č. 2012VF0173, č. 2012VF0175, č. 2012VF0176, č. 2012VF0177, č. 2012VF0186, č. 2012VF0187 od dodávateľa WELLFIN s.r.o. za dodanie repky olejnej (v sume 147 764 eur). Zároveň neuznal nárok na odpočet DPH z faktúr č. 502012, č. 512012, č. 542012, č. 582012, č. 592012 od dodávateľa DomStav Slovakia s.r.o. za dodanie repky olejnej (v sume 17 294,22 eur) a paušálne výdavky za nákup PHL (33,70 eur).

27. Voči uvedenému rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím tak, že rozhodnutie Správcu dane potvrdil s odôvodnením, že v prípade sťažovateľa došlo k podvodnému konaniu, o ktorom žalobca mal a mohol vedieť s tým, že sťažovateľ si uplatnil právo na odpočítanie DPH z dodania repky olejnej, ku ktorému reálne nedošlo.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

28. 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 sťažovateľa nie je dôvodná.

29. Podľa § 2 ods. 1 SSP správnom súdnicte 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.

30. 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.

31. 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.

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

33. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore

so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

34. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

35. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

36. 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.

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

38. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

39. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

40. Najvyšší správny súd uvádza, že v obdobnej veci kasačného sťažovateľa rozhodol kasačný súd rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/32/2021 zo dňa 31.01.2023, ktorým kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol. Keďže sa kasačný súd stotožnil s právnym posúdením v danej veci, a zároveň išlo o obdobnú vec (predmetom konania bol vyrubený rozdiel dane za zdaňovanie obdobie apríl 2012), poukazuje na toto rozhodnutie, z ktorého odôvodnenia vyplýva, že:

„28. Kasačný súd vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti sa (s ohľadom na závery krajského súdu) zaoberal jednak posúdením otázky, v čom vzhľadli daňové orgány dôvod na nepriznanie nároku na odpočítanie dane sťažovateľovi a to v súvislosti s deklarovanou dodávkou tovaru - repky od spoločnosti WELLFIN, s.r.o, resp. ako jednotlivé zistenia v konečnom dôsledku kvalifikovali a vyhodnotili (náležite podložili skutkovými zisteniami). Zároveň sa zaoberal i možnými procesnými pochybeniami (a vyhodnotením ich závažnosti) v postupe daňových orgánov, ktoré by mohli indikovať porušenie práv sťažovateľa a mať tak za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

29. V rámci daňovej kontroly bolo správcom dane zistené, že tovar sa mal od spoločnosti RATMAX s.r.o. prostredníctvom dodávateľa WELLFIN s.r.o. dostať k sťažovateľovi, ktorý ho mal následne dodať v rámci trojstranného obchodu odberateľovi PROTECO PRAHA, spol. s r.o. a ten ho mal následne dodať odberateľovi KLANEX Kft., ktorý ho mal opätovne bez vykládky v Maďarsku dodať na Slovensko spoločnosti RATMAX s.r.o. Daňové orgány pritom spochybnili existenciu tovaru - repku, ktorý tovar mal byť predmetom jednotlivých dodávok.

30. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na svoju predchádzajúcu rozhodovaciu činnosť (napr. rozhodnutie sp.zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022), kde uviedol, 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 (deklaroványm dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaneho 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.

31. V rozhodnutí sp.zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 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.

32. V danej veci bolo sporným už splnenie druhej podmienky na odpočítanie dane, t.j. že predmetné plnenie (repka) fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (materiálna existencia plnenia). Správcom dane bolo spochybnené, že predmet plnenia ako tovar deklarovaný faktúrami od deklarovaného dodávateľa WELLFIN s.r.o. bol sťažovateľovi reálne dodaný. Toto spochybnenie pritom bolo obsiahnuté už v Oboznámení so skutočnosťami zistenými v rámci výkonu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2012 zo dňa 16. decembra 2013, v ktorom bol sťažovateľ s poukazom na § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku informovaný o skutočnostiach zistených pri výkone daňovej kontroly. V uvedenom oboznámení boli daňovými orgánmi predstreté konkrétne pochybnosti, ktoré mali nasvedčovať tomu, že išlo iba o fakturačný predaj, ktorý nemal materiálny základ. Obdobne aj v protokole z daňovej kontroly správca dane okrem iného konštatoval, že po predložení dokladov sťažovateľom a získaní ďalších poznatkov, ktorými preveroval sťažovateľom deklarované dodávky tovaru nebola preukázaná existencia tovaru, z čoho vyvodzoval nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 až § 51 zákona o DPH. Z uvedeného vyplýva, že už v počiatkovej fáze daňovej kontroly mal sťažovateľ možnosť oboznámiť sa so skutočnosťami, pre ktoré vznikli na strane správcu dane pochybnosti o oprávnenosti nároku na odpočítanie dane. Sťažovateľ tak mal v dostatočnom časovom predstihu možnosť oboznámiť sa zo zisteniami správcu dane, z ktorých bolo zrejmé, aké skutočnosti správca dane identifikoval (a ktoré priznaniu nároku bránia) a to tak, aby mal možnosť v tomto smere argumentovať a predkladať dôkazy, resp. návrhy na ich vykonanie.

33. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť ohľadne preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane má primárne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, 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.

34. V nadväznosti na vyššie uvedené kasačný súd poukazuje aj na uznesenie Ústavného súdu SR zo dňa 14. novembra 2018, sp.zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle ktorého „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“.

35. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal, že v príslušnom zdaňovacom období (apríl 2012) došlo k reálnemu uskutočneniu/dodaniu tovaru od dodávateľa, t.j. spoločnosti WELLFIN s. r. o. a teda, že v prípade posudzovaných zdaniteľných plnení boli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH.

36. Vzhľadom na to, že sťažovateľ svoje tvrdenia o dodávke tovaru, resp. jeho existencii oprel o formálne doklady - predovšetkým faktúry, CMR a skladovú evidenciu, správca dane dôvodne pristúpil k jej prevereniu z hľadiska materiálneho, keď rozsiahlym dokazovaním, zameraným predovšetkým na preverenie existencie tovaru spochybnil jednu z hmotnoprávnych podmienok, ktorej splnenie je bezpodmienečne nutné pre priznanie nároku na odpočítanie dane. Jedným zo zistení, ktoré vnieslo do posudzovanej veci pochybnosti o existencii tovaru, s ktorým mal sťažovateľ obchodovať bolo už to, že na strane sťažovateľa, nebolo preukázané skladovanie tovaru, keď nemal vlastné, ale ani prenajaté priestory na tento účel. V tomto smere preto dôvodne vyvstala otázka, aký tovar bol sťažovateľom prijímaný, resp. vydávaný zo skladu, keď takýmito kapacitami nedisponoval. Sťažovateľ pritom nemal ani vedomosť o okolnostiach (deklarovanej) prepravy tovaru, ktorý tovar navyše sám nevidel ani žiadnym spôsobom nekontroloval.

37. V súvislosti s preverovaním spoločnosti WELLFIN s.r.o., ako subjektu, ktorý mal v zmysle predložených dokladov dodať tovar sťažovateľovi, bolo zistené, že konateľom tohto dodávateľa bol v rozhodnom čase p. Lomakin a má zaň konať p. W.. Cestou dožiadania na príslušný daňový úrad bolo vo vzťahu k spoločnosti WELLFIN, s.r.o. zistené, že pokiaľ sa týka uskutočnených zdaniteľných obchodov, splnomocnený zástupca sa vedel vyjadriť len k účtovníctvu dodávateľa. Ústne (formálne) síce potvrdil vystavenie faktúr pre sťažovateľa a dodanie tovaru, ale k ďalším okolnostiam dodávky týkajúcim sa objednávania, úhrady prepravy, odkiaľ a kam bol tovar reálne dodaný sa vyjadriť nevedel. Dodávateľ - WELLFIN, s.r.o. pritom obilniny ani nepestoval, ale ich väčšinou nakupoval od spoločnosti RATMAX s.r.o. Po vyššie uvedenom preverení dodávateľa sťažovateľa bolo spochybnené uskutočnenie dodávky tovaru na materiálnom základe. Okrem uvedeného správca dane dožiadaním požiadal aj príslušný daňový úrad o zistenie informácií ohľadne daňového subjektu RATMAX s.r.o. Miestne príslušný daňový úrad informoval správcu dane, že požadované informácie sa nebolo možné preveriť, keďže uvedený daňový subjekt nekomunikoval s miestne príslušným daňovým úradom. Rovnako správca dane dožiadaním preveroval i to, či daňový subjekt Start Team s.r.o., bol odosielateľom tovaru, tak ako je uvedené na CMR, pričom z odpovede vyplýva, že uvedený daňový subjekt je nekontaktný. Ani na strane subdodávateľov sťažovateľa tak po preverovaní vykonanom správcom dane neboli zistené také skutočnosti, ktorý by nasvedčovali existencii tovaru.

38. Taktiež dôkazy o reálnej preprave tovaru neexistovali, resp. sa preukázali ako nepravdivé. V tomto smere sa kasačný súd stotožnil s názorom krajského súdu, že v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane boli uvedené všetky zistené informácie ohľadne druhu vozidiel, ktoré boli preverované v rámci MVI maďarskou finančnou správou. Vozidlá uvedené na prepravných dokumentoch spoločnosť PLATINA STAR Kft. nevlastnila, pričom zo šetrenia maďarskej finančnej správy bolo preukázané, že sa jednalo najmä o osobné motorové vozidlá. Zo zistení vo vzťahu k prepravnej spoločnosti AMMINPEX 2007 Kft. vyplynulo, že majitelia vozidiel uvedených na prepravných dokumentoch pre uvedenú spoločnosť nevykovali žiadnu prepravu. Spoločnosť PLATINA STAR Kft. je nekontaktná a

spoločnosť AMMINPEX 2007 Kft. potvrdila, že deklarovanú prepravu nevykonala. Na tomto mieste sa žiada uviesť, že spochybnenie prepravy tovaru nebolo jediným, ale jedným z viacerých zistení, ktoré nasvedčovali absencii materiálneho základu deklarovaného plnenia, t.j. nešlo a ani o daňovými orgánmi nebolo hodnotené ako rozhodujúce zistenie, o ktoré by opierali svoj záver o nesplnení podmienok na odpočítanie dane.

39. Sťažovateľ taktiež namietal, že postupom správcu dane, ktorý nevypočul p. R. došlo podstatnému porušeniu ustanovení Daňového poriadku. V tejto súvislosti je potrebné primárne uviesť, že vzťah uvedenej osoby (majúcej podľa sťažovateľa konať za dodávateľa) nebol k spoločnosti WELLFIN, s.r.o. v konaní preverovaním správcu dane zistený. Z tohto hľadiska preto vyvstáva aj otázka, s akou mierou obozretnosti (aj s ohľadom na objem dodávky tovaru) vstúpil sťažovateľ do obchodného vzťahu s dodávateľom, u ktorého si nepreveril, napr. výpisom z obchodného registra, predložením plnomocenstva, alebo iným obdobným spôsobom, či ide o osobu oprávnenú konať za dodávateľa. Napokon pokiaľ sa týka nevypočítania p. R., kasačný súd nemohol nevykonanie tohto dôkazu vyhodnotiť ako porušenie ust. Daňového poriadku, nakoľko správca dane v tomto smere nezostal nečinný, keď predovšetkým lustráciou pobytu, následným bezúspešným pokusom o predvolanie a predvedenie sa mu účasť uvedenej osoby na výsluchu nepodarilo zabezpečiť. Správca dane sa tak vykonaniu dôkazu - výsluchom uvedenej osoby zjavne nevyhýbal, pričom nemožnosť zabezpečiť jej prítomnosť riadne zdôvodnil. S poukazom na uvedené preto ani kasačný súd v tomto postupe správcu dane nevzhladol pochybenie, ktoré by malo vyústiť do porušenia práv sťažovateľa, resp. ktorým by boli (aj s ohľadom na ostatné zistenia správcu dane) spochybnené zistenia/závery správcu dane ako také.

40. Pokiaľ sa týka výpovede p. D., táto bola správcovi dane poskytnutá v súvislosti s jeho žiadosťou o MVI. So sťažovateľom možno súhlasiť v tom, že nemal možnosť aktívne spolupôsobiť na tomto procese. V tomto prípade však ide o výmenu informácií medzi žiadajúcim a dožiadaným orgánom iného štátu, na ktorého priebeh pochopiteľne správca dane nemá priamy dosah. Už z povahy tohto procesného inštitútu vyplýva, že nejde o dokazovanie v pravom slova zmysle, t.j. také, v rámci ktorého by musel byť o výsluchu osoby (realizovaného prostredníctvom MVI) kontrolovaný daňový subjekt upovedomený správcom dane (žiadajúceho štátu) za účelom umožniť mu účasť na tomto úkone.

41. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na právny názor vyslovený v uznesení Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 607/2021 zo dňa 30. novembra 2021, v ktorom okrem iného konštatoval, že: „Správca dane je pri výkone svojich právomocí v zásade limitovaný územným prvkom, t.j. neprináleží mu realizovať svoju právomoc vykonávať dôkazy v zahraničí (s výnimkou, ak to umožňuje medzinárodná norma) - nie je preto pochybením slovenského správcu dane, ak sa daňový subjekt nemohol zúčastniť úkonu pred zahraničným daňovým orgánom. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že je v plnej kompetencii dožiadaného zahraničného orgánu, akým procesným spôsobom v zmysle svojich vnútroštátnych postupov zabezpečí administratívne vyšetrovanie potrebné na získanie požadovaných informácií na účely odpovede na žiadosť v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktorá sa realizuje v režime nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie v oblasti DPH“) ... Navyše ani nariadenie v oblasti DPH neupravuje možnosť daňového subjektu zúčastniť sa výsluchu svedka, resp. iného úkonu pred zahraničným dožiadaným orgánom. V oblasti medzinárodnej spolupráce v administratívnych veciach absentuje obdobná norma, ako je napríklad nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2020/1783 z 25. novembra 2020 o spolupráci medzi súdmi členských štátov pri vykonávaní dôkazov v občianskych a obchodných veciach, ktoré upravuje možnosť, aby v zahraničí dožiadaný súd vykonal dokazovanie v prítomnosti účastníkov konania a umožnil im podieľať sa na vykonaní dôkazu ... Neupovedomenie daňového subjektu o výsluchu svedka dožiadaným zahraničným daňovým orgánom nemožno pričítať na ťarchu správcu dane, pretože upovedomenie sa vzťahuje len na postup podľa daňového poriadku, t.j. na výsluch svedkov uskutočňovaných v procesnej dispozícii slovenských daňových orgánov realizovaných podľa vnútroštátnych procesných noriem ... informácie získané z medzinárodnej výmeny informácií možno považovať za zákonne získané a procesne použiteľný dôkaz. To, akú dôkaznú relevanciu prizná konkrétnemu dôkazu, je už vecou hodnotenia dôkazov, pri ktorom správca dane hodnotí dôkazy z

hľadiska ich pravdivosti a dôležitosti pre rozhodnutie, avšak v každom prípade možno informácie získané týmto mechanizmom považovať za dôkaz na účely správy daní. Samozrejme nemožno opomenúť ústavné právo vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom (čl. 48 ods. 2 ústavy).

42. Kasačný súd zastáva názor, že správcovi dane nemožno vytýkať porušenie práv sťažovateľa, ku ktorému by malo dôjsť tým, že sťažovateľ nemal možnosť byť prítomný, resp. nebol upovedomený o výsluchu osoby, ktorý výsluch bol realizovaný v rámci MVI. V tomto smere kasačný súd mal za to, že na naplnenie požiadavky zachovania práv kontrolovaného daňového subjektu je potrebné umožniť mu predovšetkým s takto obstaranými informáciami sa oboznámiť a vyjadriť sa k nim (ktoré právo sťažovateľovi nebolo upreté a napokon túto skutočnosť ani nenamietal). Uvedený výsluch/dožiadanie bolo navyše vykonané v súvislosti s preverovaním zdaniteľných obchodov týkajúcich sa dodania tovaru v rámci trojstranného obchodu, t.j. netýkalo sa priamo dodávateľsko-oberateľského vzťahu medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom WELLFIN, s.r.o., ktorého preverovanie bolo z hľadiska sťažovateľom uplatneného nároku na odpočítanie dane rozhodujúce. Napokon z výpovede p. Dzurošku ako konateľa KLANEX Kft. nevyplývali žiadne také bližšie skutočnosti (a neboli ani predložené žiadne doklady), ktoré by nasvedčovali či už preprave, alebo samotnej existencii tovaru, s ktorým mal sťažovateľ obchodovať. Obdobne to platí i vo vzťahu k záveru daňových orgánov a napokon i krajského súdu vo vzťahu k požiadavke na výsluch p. Ing. Fessa, konateľa kupujúcej spoločnosti PROTECO PRAHA, spol. s r.o., ktorá sa (v rámci trojstranného obchodu, ktorý nie je predmetom vyrubenej dane za zdaňovacie obdobie apríl 2012) na zdaniteľných obchodoch žalobcu podieľala formálne t.j. bez osobnej účasti pri nakládkach a vykládkach tovaru, tovar mal ísť na neexistujúcich vozidlách priamo zo Slovenska do Maďarska. Za tohto stavu preto kasačný súd postup správcu dane, ktorým (už vo vlastnej réžii, na vnútroštátnej úrovni) opätovne nepristúpil k výsluchu p. D., resp. p. Z. A. nevyhodnotil ako taký, ktorým by mohlo dôjsť k porušeniu práv sťažovateľa, resp. mohol mať vplyv na zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov.

43. V súvislosti s výpoveďou p. X. - splnomocnenej zástupkyne dodávateľa, realizovanou dožiadaným správcom dane - Daňovým úradom Bratislava (dňa 7. septembra 2012) sťažovateľ taktiež namietal, že mu bolo vo vzťahu k tejto osobe odňaté jeho právo klásť otázky, čím došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Kasačný súd k tejto námietke uvádza, že bolo povinnosťou daňových orgánov informovať sťažovateľa o jej výsluchu, aj s ohľadom na to, že nešlo o výpoveď zabezpečenú z iného daňového konania. Nemožno tak súhlasiť s tým, že pokiaľ táto osoba nebola správcom dane ustanovená za svedka, nebol povinný o ústnych pojednávaniach sťažovateľa upovedomiť. Na strane druhej však kasačný súd vzal do úvahy to, že uvedená zástupkyňa v rámci výpovede len poskytovala údaje z listinných dokladov zastúpeného a napokon obsah jej výpovede potvrdzoval údaje poskytnuté v rámci daňovej kontroly samotným sťažovateľom. Ústne potvrdila vystavenie a zaúčtovanie faktúr, vrátane priznania dane. Ku konkrétnej osobe majúcej konať za sťažovateľa sa však nevedela vyjadriť, a rovnako nemala vedomosť o preprave tovaru. Svoju výpoveď zároveň doplnila písomne. Z tohto hľadiska uvedené pochybenie kasačný súd nepovažoval za také, ktoré (aj vzhľadom na ďalšie zistenia správnych orgánov, vykonané dokazovanie a jeho komplexné hodnotenie) by zásadným spôsobom zasahovalo do práv sťažovateľa a v konečnom dôsledku malo vplyv na zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov.

44. Sťažovateľ taktiež namietal, že daňové orgány nepostupovali v súlade s právnym názorom vysloveným v skôr vydanom rozsudku krajského súdu sp.zn. 13S/192/2014 zo dňa 11. mája 2016 a rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžf/88/2016 zo dňa 12. decembra 2017 a bez toho, aby došlo k zmene skutkového alebo právneho stavu rozhodli rovnako, ako v predchádzajúcom rozhodnutí, ktoré súdy označili za nezákonné. Kasačný súd však zastáva názor, že daňové orgány postupujúc v zmysle právneho názoru vysloveného v uvedených rozhodnutiach súdov odstránili vytýkané nedostatky, keď predovšetkým upustili od nedôvodného dovyrubenia DPH na výstupe, pokúsili sa o výsluch p. R., a napokon došlo k opätovnému prevereniu a vyhodnoteniu podkladov a tvrdení sťažovateľa o trojstrannom obchode, predmetom ktorého mal byť tovar nadobudnutý od spoločnosti WELLFIN, s.r.o. Svoje rozhodnutia pritom založili na tom, že sťažovateľovi nemožno priznať odpočítanie DPH z dôvodu nepreukázania existencie tovaru, s ktorým mal obchodovať (a to

bez toho, aby z ich záverov bolo možné vyvodzovať, resp. by pripúšťali možnú existenciu iného tovaru, ktorý by mal byť predmetom dodávok).

45. Záverom kasačný súd poukazuje na to, že daňové orgány (a napokon i správny súd) svoje závery o nemožnosti priznať odpočítanie dane sťažovateľovi v súvislosti s deklarovanou dodávkou tovaru - repky od spoločnosti WELLFIN, s.r.o, kvalifikovali a vyhodnotili (s náležitým podložením skutkovými zisteniami) ako nesplnenie zákonom stanovených hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH. Vo svojich rozhodnutiach tak vychádzali z toho, že sťažovateľovi nemožno priznať odpočítanie DPH z dôvodu nepreukázania existencie tovaru, s ktorým mal sťažovateľ obchodovať. Kasačný súd pritom nespochybňuje, že daňové orgány či už v procese daňovej kontroly, ale i v samotných rozhodnutiach vydaných vo vyrubovacom konaní (popri vyššie zmienenom dôvode brániacom priznaniu odpočtu dane) uvádzali i úvahy o možnom zapojení sa sťažovateľa do podvodného konania. Išlo však o tvrdenia, ktoré súviseli s ich zisteniami viažucimi sa k nepreukázaniu existencie tovaru, a ktoré nasvedčovali tomu, že ide o fakturačný (fiktívny) obchod bez reálneho materiálneho základu a ekonomického opodstatnenia. Daňové orgány pritom v priebehu daňového konania ani vo svojich rozhodnutiach nepredostierali úvahy o možnej účasti sťažovateľa na tzv. karuselových podvodoch (pri ktorých by sa dalo vychádzať z existencie tovaru). Napokon správny súd v odôvodnení rozhodnutia na vyššie uvedené reagoval, keď aj s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ a kasačného súdu dôvodil subsidiaritou skúmania podmienky účasti (vedomosti) daňového subjektu na daňovom podvode vo vzťahu k nevyhnutnosti splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH.

46. Vzhľadom na uvedené kasačný súd mal zhodne s krajským súdom za to, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie 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 (preukázanie ktorého zaťažuje správcu dane). V prípade, ak hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú zo strany sťažovateľa preukázané, nie je dôvodom na zamietnutie odpočítanie dane daňový podvod (ktorý by prichádzal do úvahy v prípade splnenia hmotnoprávných 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.

47. Pokiaľ ide o kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., kasačný súd sa nestotožnil s námietkou nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku. Ústavný súd SR sa vyjadril k povinnosti súdov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie napr. v náleze č.k. III. ÚS 119/03-30, kde vyslovil, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03). Z ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky taktiež vyplýva, že „Súd by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať aj na jeho celkovú presvedčivosť, teda na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, ako aj závery, ku ktorým na základe týchto premís dospel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé. Odôvodnenie má obsahovať dostatok dôvodov a ich uvedenie má byť zrozumiteľné. Súd je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania a musí spĺňať základné gramatické, lexikálne a štylistické hľadiská. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia.“ (Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp.zn. I. ÚS 114/08 zo dňa 12.06.2008).

48. Zároveň podľa nálezu Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 825/2016 zo dňa 28.02.2017, v ktorom ústavný súd konštatoval, že „To, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho konania, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Judikatúra tohto súdu síce nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení

rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Ruiz Torija c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303 - A, s. 12, § 29, Hiro Balani c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303 - B, Georgiadis c. Grécko z 29. mája 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998).“.

49. Kasačný súd považoval za rozhodujúce to, či sťažovateľ nielen splnil, ale i preukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Správny súd sa s týmto žalobným bodom sťažovateľa vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Kasačný súd taktiež uvádza, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nevenoval iba tomuto rozhodujúcemu žalobnému bodu, ale i ostatným žalobným bodom. Navyše za predpokladu, že sťažovateľ si nespĺnil svoju povinnosť preukázať splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane a ich splnenie je zo strany daňových orgánov spochybnené, nie je už následne úlohou daňových orgánov ani správneho súdu vysvetľovať možné iné alternatívy týkajúce sa existencie tovaru ani ich vyhodnocovať.

41. Pre doplnenie kasačný súd uvádza, že správne právne posúdenie krajským súdom, ako aj žalovaným a správcom dane potvrdzuje nie len nenaplnenie materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH, no aj skutočnosť, že boli preukázateľne spochybnené aj formálne doklady sťažovateľa, o ktoré opieral svoje tvrdenia o dodávke tovaru, resp. jeho existencii (predovšetkým faktúry, CMR a skladovú evidenciu). Ako vyplýva z rozhodnutia žalovaného, vo faktúrach predložených sťažovateľom (ku ktorým miestami chýbal aj prevodný príkaz) totiž boli deklarované rozdiely, keď bolo fakturované iné množstvo tovaru ako bolo prepravované podľa CMR dokumentov aj keď tovar v určitom množstve bol fakturovaný dvakrát a pritom prepravovaný iba jedenkrát.

42. Kasačný súd k uvedenému už len v súvislosti s nepriznaním práva na odpočet DPH z faktúr od dodávateľa DomStav Slovakia s.r.o. doplnia, že v súlade s § 440 ods. 2 SSP je potrebné sťažnostné body uvedené v § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP vymedziť tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie vecí, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Napriek tomu, že sťažnostné body boli v kasačnej sťažnosti uvedené, kasačný súd musí konštatovať, že tieto boli sťažovateľom odôvodnené veľmi vágne a všeobecne, alebo odôvodnené neboli vôbec, a teda v rozpore s ustanovením § 440 ods. 2 SSP. Sťažovateľ v tomto smere len zopakoval tvrdenia správneho súdu bez toho, aby uviedol v čom spočíva jeho nesprávne právne posúdenie v uvedenej veci. Preto sa kasačnému súdu javí, že sťažovateľ záver správcu dane, žalovaného a v konečnom dôsledku ani správneho súdu ohľadne nepriznania práva na odpočet DPH z faktúr od dodávateľa DomStav Slovakia s.r.o. nerozporuje, keď námietky sťažovateľa v kasačnej sťažnosti (ako aj v správnej žalobe) smerovali v plnej miere voči dôvodom nepriznania práva na odpočet DPH z faktúr od dodávateľa WELLFIN, s.r.o.. Napriek tomu kasačný súd pre doplnenie uvádza, že sa v uvedenej veci rovnako stotožňuje s právnym posúdením správneho súdu.

43. Kasačný súd dodáva, že sťažovateľovi sa v priebehu konania nepodarilo žiadnym relevantným spôsobom preukázať existenciu samotného tovaru, t.j. materiálnu podmienku na priznanie práva na odpočet DPH. S poukazom na vyššie uvedené (a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu) dospel k záveru, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia presvedčivým a zrozumiteľným spôsobom vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, pričom ako spornú nenechal otvorenú žiadnu právnu otázku. Kasačný súd preto nevhliadol žiadnu skutočnosť, ktorá by mohla ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu., a ktorá by mala v kasačnom konaní vyústiť do zrušenia napadnutého rozsudku a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

44. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky 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.

45. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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