

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 5Sfk/18/2022  
Identifikačné číslo spisu: 4019200118  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. januára 2024  
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová  
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4019200118.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., v právnej veci žalobcu: TOPTRANS SLOVAKIA s.r.o., so sídlom Dopravná 3974, 955 01 Topoľčany, IČO: 46 864 865, právne zastúpený advokátom: JUDr. Eugen Kostovčík, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice - Staré Mesto, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100185646/2019 z 11. januára 2019, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26 S 20/2019-147 z 15. júla 2021, takto

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

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26 S 20/2019-147 z 15. júla 2021 z r u š u j e a v e c v r a c i a Správneho súdu v Bratislave na ďalšie konanie.

### O d ô v o d n e n i e

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2013, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 100721017/2017 a č. 100721018/2017 oba z 27. apríla 2017. Daňová kontrola bola prerušená od 4. apríla 2016 do 17. mája 2016 a od 20. mája 2016 do 12. apríla 2017.
2. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období (marec 2013) uplatnil právo na odpočítanie dane aj od dodávateľa AUTODOPRAVA MIRA TRADE, s.r.o. (ďalej aj ako „AMT“) na základe faktúry č. 2013052, dátum dodania tovaru 14.03.2013, predmet plnenia nafta motorová, základ dane v sume 14 682,99 eur, 20% DPH v sume 2 936,60 eur (ďalej len „sporná faktúra“).
3. Z vykonaného dokazovania správca dane dospel k záveru, že všetky informácie a podklady súvisiace s preverovaním uskutočnenia zdaniteľného plnenia, a skutočnosť, že existencia faktúry nie je relevantným dôkazom, že k dodaniu skutočne došlo, popierajú reálnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia deklarovaným dodávateľom. Spoločnosti AMT nebolo možné preveriť účtovné a daňové doklady z dôvodu, že táto spoločnosť nemá konateľa, podľa údajov uvedených v informačnom systéme finančnej správy je spoločnosť nekontaktná, spoločníkom spoločnosti je občan Thajského kráľovstva, s ktorým sa bývalý konateľ spoločnosti nikdy nestrelol.

4. V rámci dožiadania Daňový úrad Trenčín uviedol, že spoločnosť AMT je od 7. marca 2013 bez konateľa, preto k dodaniam vypočul dňa 2. júla 2015 bývalého konateľa spoločnosti Petra Hrebíka, ktorý bol konateľom v čase deklarovaných dodaní. Z ústneho pojednávania vyplynulo, že spoločnosť vykonávala maloobchodnú a veľkoobchodnú činnosť, ale väčšinu zamýšľaných obchodov neprebela a konateľ osobne v mene tejto spoločnosti neuskutočnil žiadne obchody, účtovné doklady odovzdal splnomocnenému zástupcovi A. I., ktorý ich pravdepodobne odovzdal novému konateľovi. Peter Hrebík predpokladal, že v obchodnom vzťahu so žalobcom za spoločnosť AMT jednal A. I. a kto jednal za žalobcu ako odberateľa, nevedel povedať. Peter Hrebík sa nevedel vyjadriť, kto v roku 2013 viedol účtovníctvo, nevedel, či spoločnosť AMT vystavila predmetné faktúry a tiež, či sa zdaniteľné obchody deklarované na predmetných faktúrach uskutočnili, či spoločnosti AMT vznikla daňová povinnosť a či daň bola odvedená. Nevedel, kto vystavil a podpísal faktúry, nevedel sa vyjadriť k úhrade faktúr, k preprave tovaru a pôvodu tovaru, nepredložil splnomocnenie udelené pánovi I..

5. Konateľ žalobcu pán Miroslav Fico na ústnom pojednávaní konanom dňa 10. marca 2016 uviedol, že so spoločnosťou AMT nemá uzatvorenú zmluvu o dodávke pohonných hmôt, nepamätá si, kto ho kontaktoval, pamätá si, že bol u neho „p. L.“, ktorý vystupoval za spoločnosť AMT a od ktorého dostal kontakt na obchodného zástupcu, ktorého meno si nepamätal, ale neskôr si spomenul na meno „C.“, ktorému telefonicky nahlásil požadované množstvo nafty. Uviedol, že tovar - pohonné hmoty bol dovezený cisternou dodávateľa a vytankovaný v areáli žalobcu do bencaloru s tým, že v cene dodávky bol zahrnutá aj cena prepravy a vytankovanie nafty. Žalobca nevedel skladovú evidenciu pohonných hmôt, pretože sa pohonné hmoty do týždňa spotrebovali.

6. S poukazom na uvedené správca dane uzavrel, že došlo k spochybneniu reálnosti uskutočnenia zdaniteľného plnenia a to dodania pohonných hmôt deklarovaným dodávateľom AMT. Neboli teda splnené zákonné podmienky ustanovené v § 49 ods. 1 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“) na priznanie nároku na odpočítanie DPH zo spornej faktúry. Preto rozhodnutím číslo : 101461129/2018 z 30. júla 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) postupom podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2 936,60 eur za zdaňovacie obdobie marec 2013.

7. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo :100185646/2019 z 11. januára 2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorý postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

8. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný uviedol, že v posudzovanej veci existencia tovaru - pohonných hmôt nebola spochybnená, ale nebolo preukázané, že tento tovar dodal deklarovaný dodávateľ. Pre správne určenie dane je rozhodujúcou skutočnosťou, či fakturované plnenie bolo reálne dodané práve dodávateľom uvedeným na faktúre. Táto skutočnosť bola v rámci vykonaného dokazovania spochybnená a pochybnosť nebola daňovým subjektom vyvrátená. Správca dane v rozhodnutí netvrdil, že v posudzovanej veci sa jednalo o podvodné konanie žalobcu, ale na základe vykonaného dokazovania mal za preukázané, že pohonné hmoty, ktorých existencia spochybnená nebola, neboli dodané dodávateľom AMT. Vo vzťahu k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadom osoby dodávateľa poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NS SR“) sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ÚS SR“). K tvrdeniu žalobcu, že nemôže zodpovedať za nesplnenie zákonných povinností iných daňových subjektov žalovaný uviedol, že hoci má daňový subjekt zmluvnú voľnosť, pri voľbe obchodného partnera by si mal byť vedomý existencie svojho dôkazného bremena v daňovom konaní. Nebolo preukázané tvrdenie žalobcu, že v konkrétnom zdaňovacom období marec 2013 bola spoločnosť AMT jediným dodávateľom, resp. subdodávateľom pohonných hmôt. Okrem tohto dodávateľa boli dodávateľmi pohonných hmôt SHELL Slovakia s.r.o. a OMV Slovensko, s.r.o., ktorá skutočnosť vyplýva z dokladu „Podklady k dani z pridanej hodnoty za marec 2013“. K námietke týkajúcej sa predloženia záznamov o prevádzke motorových vozidiel, kde sú evidované uskutočnené jazdy a čerpanie pohonných hmôt, čo je dôkazom, že pohonné hmoty od dodávateľa boli spotrebované, žalovaný uviedol, že existencia tovaru nebola spochybnená.

9. K predloženej mailovej komunikácii s dodávateľom AMT žalovaný uviedol, že uvedená komunikácia bola zasielaná z mailovej adresy F., pričom nebola ani v jednom predloženej prípade

podpísaná, a ani uvedené meno osoby, ktorá mail napísala. Keďže z uvedenej komunikácie neboli zrejme kontaktné údaje, tak správca dane nemohol vykonať v tejto veci dokazovanie.

10. K tvrdeniu žalobcu, že prvostupňové rozhodnutie je založené na nedostatku skutkových dôvodov žalovaný uviedol, že toto tvrdenie nie je pravdivé. Žalovaný poukázal na výpovede konateľa žalobcu, ktorému na uzatvorenie obchodného vzťahu so spoločnosťou AMT postačovalo, že ho oslovil „p. L.“, ktorý vystupoval za spoločnosť AMT, pričom podľa výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Trenčín za spoločnosť AMT boli oprávnení konať konatelia Rastislav Gábriš od 17.06.2011 do 26.10.2012 a Peter Hrebík od 26.10.2012 do 6.3.2013 (konateľ v čase deklarovaneho uskutočnenia preverovaných zdaniteľných plnení), pričom spoločnosť od 7. marca 2013 nemá konateľa a spoločníkom je Thongpoon Seechuay, občan Thajského kráľovstva od 25.01.2013. Konateľ žalobcu v rámci ústneho pojednávania dňa 10. marca 2016 okrem iného uviedol, že nevie, kde je tovar nakladaný, prišla cisterna od dodávateľa, ktorý zabezpečil celý prevoz, nakládku aj vytankovanie motorovej nafty, nafta bola vytankovaná v areáli žalobcu do bencaloru - nádrž, zásobník s vlastným čerpadlom na tankovanie, každú dodávku zabezpečoval dodávateľ, nepamätal sa na akých autách bola nafta prepravovaná, pričom uviedol, že chodili cisterny. Dôvodom ukončenia spolupráce s týmto dodávateľom bolo nedodržovanie časového harmonogramu, požadovaných množstiev, žalobca nebol spokojný s dodávkami. Ani tieto skutočnosti však žalobcovi nezabránili, aby aj naďalej objednával pohonné hmoty od „obchodného zástupcu spoločnosti“ AMT. Žalovaný mal za preukázané, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľom AMT v mesiacoch február 2013, marec 2013, apríl 2013. Nespokojnosť žalobcu s dodávateľom pohonných hmôt, na ktorého ho nakontaktoval „p.L.“ nezabránila žalobcovi objednávať od mája 2013 pohonné hmoty naďalej od obchodného zástupcu AMT tak, ako to konateľ žalobcu uviedol pri otázke správcu dane týkajúcej sa spoločnosti DAKA TRADE s.r.o., s ktorou sa nekontaktoval. Naďalej objednával pohonné hmoty od obchodného zástupcu spoločnosti AMT, ktorého priezvisko si nepamätal, komunikoval len s týmto obchodným zástupcom spoločnosti AMT, po dodávke pohonných hmôt prišla faktúra od spoločnosti DAKA TRADE s.r.o., pričom po dotazovaní sa v spoločnosti AMT zistil, že spolupracujú so spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o. a táto bude odteraz zasielať faktúry.

11. Záverom žalovaný skonštatoval, že správcom dane vykonaný záver je správny a dôkazmi dostatočne preukázaný dodajúc, že žalobca nepredložil v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania relevantný dôkaz, ktorý preukazuje oprávnenosť uplatnenia si práva na odpočítanie dane zo spornej faktúry.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

12. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

13. Namietal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je v rozpore so zákonom, konkrétne, že je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a tiež, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci.

14. Vo vzťahu k nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia poukázal na to, že jednou z ťažiskových námietok žalobcu bolo jeho tvrdenie, že ak správca dane nespochybňuje existenciu tovaru a keď zistil, že tovar nedodal dodávateľ AMT, potom ten istý tovar v rovnakých objemoch a v rovnakom čase dodal iný dodávateľ, ktorý za tovar nevyhotovil faktúry a nepožadoval ani platbu. V tejto súvislosti žalobca tvrdil, že správca dane nepostupoval podľa ustanovenia § 3 ods. 3 Daňového poriadku a za daného stavu vyhodnotenie dôkazov a záver správcu dane sú v extrémnom rozpore s preukázanými kontrolnými zisteniami a popierajú pravidlá formálnej a právnej logiky. Miera konkrétosti vyjadrenia a zdôvodnenia dôvodov odvolania nepochybne determinuje požadovanú mieru konkrétosti a detailnosti odpovede žalovaného, pričom žalovaný sa s uvedenou námietkou vysporiadal len stručným oznámením finálneho záveru, že táto sa zhoduje s predchádzajúcimi námietkami a odkazuje na už uvedené. Preto, ak žalovaný za daného stavu pripúšťa možnosť, že identický tovar mohol dodať bez faktúry a zaplattenia iný dodávateľ, potom jeho rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť, pretože dôvody rozhodnutia vo vzťahu k výroku sú vnútorne rozporné, protirečivé a odôvodnenie nedáva zmysel.

15. K tvrdeniu žalovaného, že námietky žalobcu spočívajúce v odkazoch na rozhodnutia súdov s citáciami fragmentov ich textov sú všeobecné a nekonkrétne žalobca uviedol, že rozsudky v správnom súdnictve, týkajúce sa nesprávnej aplikácie právnych predpisov, neriešia iba individuálny spor medzi účastníkmi správneho konania, ale prinášajú i návod na správne orgány ako aplikovať právny predpis

v prípade sporu medzi inými účastníkmi konania za rovnakých skutkových okolností. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5 Afs 60/2017 z 30. januára 2018, ktorý je možné považovať za zásadné súdne rozhodnutie, z ktorého prijaté právnej závery boli použiteľné aj na vec súdneho sporu žalobcu.

16. K námietke týkajúcej sa nedostatočného zistenia skutkového stavu orgánom verejnej správy uviedol, že vo veci bolo potrebné objasniť, či dodávateľom tovaru bola spoločnosť AMT, preto bolo len v kompetencii správcu dane v súlade s ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku za týmto účelom určiť spôsob dokazovania a úplne zistiť podklady potrebné pre rozhodnutie, avšak správca dane takto nepostupoval. Konkrétne namietal, že nebol dôvod neakceptovať e-mailovú komunikáciu s dodávateľom z dôvodu, že nebolo na nej uvedené meno a podpis osoby, ktorá e-mail napísala. Podľa žalobcu, ak bolo potrebné objasniť, či dodávateľom tovaru bola spoločnosť AMT nebolo podstatné to, že na e-mailovej komunikácii s dodávateľom nebolo uvedené meno, resp. podpis osoby, ale podstatné bolo to, že z adresy odosielateľa G. vyplýva, že tovar sa objednával od dodávateľa AMT. Ďalej žalobca namietal, že správca dane nevyhodnotil skutočnosť, že platby boli poukázané na účet AMT, pričom žalovaný sa s týmto argumentom vyporiadal tak, že úhrada faktúry nie je podmienkou pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. Tiež namietal, že žalovaný ničím nezdôvodnil, prečo preverenie skladu spoločnosti HH Springs, s.r.o. v Ilave považuje za neopodstatnené, keď správcovi dane bolo známe, že spoločnosť VERAMI International Company, s.r.o. zabezpečovala prepravu od spoločnosti PETROL so sídlom v Slovinsku do skladu spoločnosti HH Springs s.r.o. Objednávateľom prepravy bola česká spoločnosť VERAMI SE a jej výhradným dodávateľom bola spoločnosť PETROL so sídlom v Slovinsku a tovar formou trojstranného obchodu smeroval priamo k druhému odberateľovi DAKA TRADE, s.r.o., ktorý je uvedený na prepravných dokladoch. Mal za to, že preverenie skladu spoločnosti HH Springs, s.r.o. v Ilave mohol objasniť, kto pohonné látky v tomto sklade skladoval. Rovnako mal za to, že nič nebránilo správcovi dane podľa § 26 Daňového poriadku požiadať Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s. o zistenie pohybu vozidiel z Ilavy do Topoľčian. Vychádzajúc z uvedeného mal za to, že mu nemožno vytykať, že neuniesol dôkazné bremeno, keď povinnosť čo najúplnejšie zistiť skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku primárne nespĺnil správca dane, ktorý dôkazné konanie zaťažil závažnými vadami.

17. Záverom žalobca poukázal na rozsudok SD EÚ vo veci C-354/09 Optigen Ltd a vo veci C-439/04 Kittel, v ktorých sa jednalo o obchod, v ktorých nebola spochybnená samotná existencia predávaného tovaru, ale boli pochybnosti o osobe dodávateľa. Z rozsudkov vyplýva, že dotknuté plnenia boli súčasťou obchodných reťazcov, do ktorých bol zapojený subjekt, ktorý si neplnil záväzky a zmizol bez toho, aby túto daň uhradil. Podľa SD EÚ aj za stavu ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa zásadnou právnou otázkou bolo posúdenie rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane dodajúc, že obdobný prípad bol riešený v rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010.

18. Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Súčasne zaviazal žalovaného zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania.

19. V odôvodnení správny súd poukázal na to, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo založené na závere, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pričom tento záver vychádzal najmä z toho, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno ohľadom skutočnosti, že dodaný tovar skutočne poskytla spoločnosť AMT, ktorá bola uvedená na faktúre ako dodávateľ, ako aj zo skutočnosti, že konanie žalobcu nebolo zlučiteľné so zásadami opatrného a obozretného obchodného styku.

20. Následne správny súd odcitoval časť odôvodnenia rozhodnutia SD EÚ vo veci C-610/19 (Vikingo) majúc za to, že skutkový stav, respektíve dôvody, pre ktoré nebol žalobcovi priznaný nárok na odpočítanie DPH je obdobný ako vo veci SD EÚ C-610/19. Preto pri rozhodovaní závery SD EÚ, s ktorými sa v celom rozsahu stotožnil, aplikoval.

21. Konštatoval, že správa dane, ako aj žalovaný založili svoje rozhodnutie na závere, že spoločnosť AMT mala v čase od 26.10.2012 do 06.03.2013 konateľa Petra Hrebíka, z ktorého výpovede vyplynulo, že on osobne žiadne obchody neuskutočnil, účtovné doklady spoločnosti nemá k dispozícii, nakoľko ich odovzdal splnomocnenému zástupcovi A. I., ktorý mal konať v mene spoločnosti, splnomocnenie nemal k dispozícii, nevedel odpovedať na otázky týkajúce sa vystavenia faktúr, uskutočnenia zdaniteľného plnenia, predloženia dodacích a preberacích dokladov, úhrady faktúr a

uvedenia pôvodu tovaru uvedeného na faktúrach. Teda nebolo možné preveriť účtovné a daňové doklady daňového subjektu, čím došlo k spochybneniu reálnosti uskutočnenia zdaniteľného plnenia.

22. Správny súd vytkol konajúcim daňovým orgánom, že vyššie uvedené tvrdenia jasným a zrozumiteľným spôsobom vo svojich rozhodnutiach nevysvetlili, keď napríklad nevysvetlili, aký vplyv na nepriznanie práva na odpočet DPH má skutočnosť, že bývalý konateľ spoločnosti sa nikdy nestretol s novým spoločníkom (týmto bol občan Thajského kráľovstva), resp. že nebolo možné preveriť účtovné doklady spoločnosti dodávateľa.

23. Poukázal na to, že správca dane existenciu tovaru deklarovaného na dodávateľskej faktúre nespochybnil, teda nespochybnil, že žalobca uvedeným tovarom disponoval, ďalej, že spoločnosť AMT podala za zdaňovacie obdobie marec 2013 daňové priznanie k DPH a tiež, že žalobca za dodaný tovar dodávateľovi aj reálne zaplatil, pričom označil aj osobu, s ktorou pri uzatváraní predmetnej dodávky komunikoval. Zastával názor, že tieto skutočnosti správca dane reálne nepreveril, nevysvetlil, prečo žalobcom uvedenú kontaktnú osobu nevypočul. V tejto súvislosti poukázal na to, že zo samotnej výpovede konateľa žalobcu vyplýva, že žalobca neuzatváral obchodno-závazkový vzťah s bývalým konateľom spoločnosti AMT a preto nie je zrejmé, prečo správca dane založil svoje rozhodnutie práve na tejto výpovedi, keď navyše tento uviedol, že on osobne za spoločnosť nekonal, na takéto konanie splnomocnil p. A. I..

24. Správny súd s poukazom na uvedené skonštatoval, že správne orgány nepostupovali dôsledne pri aplikovaní ustanovenia § 24 ods. 2, 4 Daňového poriadku a jeho rozhodnutie (hlavne odôvodnenie) nie je komplexné tak, ako to predpokladá ustanovenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Rovnako skonštatoval, a to s poukazom na rozhodnutie SD EÚ vo veci C-640/19, že záver konajúcich daňových orgánov o tom, že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú minimálne predčasné.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

25. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie.

26. Za nesprávne právne posúdenie považoval sťažovateľ posúdenie veci v súlade s rozhodnutím SD EÚ C-610/19 a následným tvrdením, že skutkový stav, respektíve dôvody nepriznania práva na odpočítanie dane v prejednávanej veci sú obdobné ako vo veci uvedenej v predmetnom rozhodnutí, že tvrdenia uvedené v rozhodnutiach daňových orgánov nie sú jasným a zrozumiteľným spôsobom riadne vysvetlené a že správne orgány nepostupovali dôsledne pri aplikovaní ustanovenia § 24 ods. 2 a 4 Daňového poriadku.

27. Uviedol, že v prejednávanej veci nebolo preukázané dodanie tovaru, pohonných hmôt, dodávateľom deklarovaným na spornej faktúre, t.j. spoločnosťou AMT, čiže nie ako vo veci C-610/19, kde bol preukázaný reťazec dodávateľov, v ktorom na základe vyjadrení osôb nachádzajúcich sa na vstupe predmetného reťazca došlo k nepreukázaniu faktúr a ostatných predložených dokumentov.

28. Deklarovaný dodávateľ je nekontaktný, nakoľko od 07.03.2013 nemá konateľa a p. Peter Hrebík, bývalý konateľ spoločnosti AMT do 06.03.2013, vo svedeckej výpovedi uviedol, že na konanie za spoločnosť splnomocnil p. I., ale nie na celé obdobie, len na posledné mesiace, t.j. 01 - 03/2013, ale splnomocnenie nepredložil. On osobne neuskutočnil v mene spoločnosti AMT žiadne obchody, nevystavil žiadnu faktúru, nemal k dispozícii žiadne účtovné a daňové doklady tejto spoločnosti, nakoľko ich odovzdal splnomocnenému zástupcovi pánovi I.. Nevedel sa vyjadriť, kto v roku 2013 viedol účtovníctvo, nevedel, či spoločnosť AMT vystavila spornú faktúru a tiež, či sa zdaniteľné obchody deklarované na spornej faktúre uskutočnili, či spoločnosti AMT vznikla daňová povinnosť a či daň bola odvedená. Tiež sa nevedel vyjadriť, kto vystavil, podpísal faktúru, k úhrade faktúry, k preprave a pôvodu tovaru. Mal vedomosť, že pán I. v roku XXXX zomrel.

29. Konateľ žalobcu v rámci svojej výpovede dňa 10. marca 2016 vo vzťahu k obchodnému vzťahu s deklarovaným dodávateľom uviedol, že bol u neho p. L., ktorý vystupoval za AMT, dostal kontakt na obchodného zástupcu, ktorému telefonicky nahlásil požadované množstvo nafty. Tovar bol dovezený cisternou dodávateľa, nafta bola vytankovaná v areáli žalobcu, v cene dodávky bola zahrnutá aj cena prepravy a vytankovanie nafty. Tovar objednával u obchodného zástupcu spoločnosti AMT, ktorého priezvisko si nepamätal, pamätal si len krstné meno C.. Žalobca ďalej predložil emailovú komunikáciu zasielanú z mailovej adresy F., ktorá nebola ani v jednom predložennom prípade podpísaná, a ani nebolo uvedené meno osoby, ktorá email napísala. Keďže z emailovej komunikácie neboli zrejmé

kontaktné údaje, tak správca dane nemohol vykonať v tejto veci dokazovanie. Rovnako správca dane neúspešne predvolával ako svedka B.. D. L., ktorého žalobca označil za osobu, s ktorou pri uzatváraní predmetnej dodávky komunikoval.

30. Pre správne určenie dane bolo rozhodujúcou skutočnosťou, či fakturované plnenie bolo reálne dodané uvedenou spoločnosťou, pričom toto bolo vykonaným dokazovaním spochybnené a pochybnosť nebola žalobcom v daňovom konaní vyvrátená. Správca dane vo svojom rozhodnutí netvrdil, že v posudzovanej veci sa jednalo o podvodné konanie žalobcu, ale bolo preukázané, že tovar, pohonné hmoty, nebol dodaný spoločnosťou AMT, preto sťažovateľ, aj správca dane postavili rozhodnutia na porušení zákona o DPH dodajúc, že na uvedenom nemení nič skutočnosť, že tak sťažovateľ, ako aj správca dane vo svojich rozhodnutiach vyjadrenia žalobcu vyhodnotili v tom smere, že žalobca nepristupoval v obchodnom vzťahu so spoločnosťou AMT s primeranou opatrnosťou počas celej doby obchodovania s týmto dodávateľom.

31. Základom rozhodnutia tak správcu dane, ako i rozhodnutia sťažovateľa je zistenie, že vykonaným dokazovaním nebola preukázaná existencia obchodného vzťahu medzi spoločnosťou AMT ako dodávateľom a žalobcom ako odberateľom v zdaňovacom období marec 2013, teda nebolo preukázané dodanie plnenia v zmysle spornej faktúry. Pokiaľ nebolo preukázané, že obchod deklarovaný spornou faktúrou bol reálne uskutočnený tak, že fakturované plnenie žalobcovi skutočne poskytol práve ten dodávateľ, ktorý je uvedený na danej faktúre, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti dodávateľa, t. j. spoločnosti AMT v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 49 zákona o DPH.

32. Sťažovateľ a ani správca dane v administratívnom konaní nespochybnovali, že tovar fakturovaný spornou faktúrou bol žalobcovi dodaný, avšak nebolo preukázané poskytnutie fakturovaného plnenia žalobcovi práve spoločnosťou AMT. Konštatovanie, že dodanie plnenia zo strany dodávateľa deklarovaného na spornej faktúre nebolo preukázané, ešte neznamená, že toto plnenie nemohlo byť žalobcovi poskytnuté iným subjektom ako dodávateľom, ale nie je úlohou správcu dane v rámci daňovej kontroly tohto dodávateľa vyhľadávať, teda nie je povinnosťou správcu dane zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca plnenie (pohonné látky) v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom ho získal.

33. Žalobca ako platiteľ DPH má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, a to už v rámci realizácie deklarovaného obchodného vzťahu, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdanieľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane

34. Sťažovateľ k rozhodnutiu SD EÚ vo veci C-610/19 uviedol, že na jednej strane nespochybnuje, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH sú splnené len vtedy, ak sa skutočne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Na druhej strane SD EÚ tvrdí, že zásada zákazu zneužitia práva v oblasti DPH zakazuje len vyslovene umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality s jediným cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi smernice 2006/112. V predmetnej veci správa dane neuznal žalobcom uplatnené odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013 nie preto, že by deklarovaný dodávateľ nemal dostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov na dodanie tovaru žalobcovi, tak ako je to vo veci C-610/19, alebo žeby neboli dodržané predpisy v oblasti účtovníctva. Dôvodom neuznania uplatneného odpočítania DPH bola celkom jednoznačne skutočnosť, že v zmysle judikatúry SD EÚ nebola žiadnym spôsobom preukázaná reálnosť dodania fakturovaného tovaru zo strany deklarovaného dodávateľa. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov uvedených v daňovom priznaní, musí žalobca ako daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak ako deklaruje, v tomto prípade deklarovaným dodávateľom, čo žalobca v predmetnej veci neurobil.

35. Pri rozhodovaní bral sťažovateľ do úvahy aj judikatúru SD EÚ, avšak je toho názoru, že pokiaľ nebolo preukázané dodanie plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa žalobcovi, nebolo povinnosťou daňových orgánov preukazovať, že žalobca sa zúčastnil na daňovom podvode, alebo o ňom vedel, príp. mal vedieť.

36. Sťažovateľ sa stotožnil so záverom správcu dane, že v danom prípade žalobca neuniesol dôkazné bremeno.

37. Záverom sťažovateľ uviedol, že administratívny orgán nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne

dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov prípadu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia, ktoré jasne a dostatočne určito objasní skutkový a právny základ rozhodnutia a z ktorého je zrejmé, ako sa správny orgán vysporiadal s právne relevantnými námietkami účastníka konania, stačí na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na riadne odôvodnenie rozhodnutia, ktoré je predpokladom aj formulácie žalobných námietok. Z toho pohľadu považuje sťažovateľ vydané rozhodnutia za preskúmateľné, nakoľko v nich ako sťažovateľ, aj správca dane vyhodnotili skutočnosti, ktoré boli nepochybne zistené a ustálili ich právny význam.

38. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na to, že v prípade žalobcu, rovnako ako v prípade uznesenia SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo je rozhodujúcou skutočnosťou, to, že k dodaniu tovaru došlo, nejednalo sa o podvodné konanie žalobcu a žalobca dodaný tovar použil na svoje zdaniateľné transakcie. Ďalej poukázal na to, že SD EÚ v citovanom rozhodnutí (bod 46) uvádza, že hmotnoprávne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie, sú splnené len vtedy, ak sa skutočne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra s tým, že vznik daňovej povinnosti sa viaže k dodaniu tovaru alebo služby, ale bez toho, aby dodávateľ bol bližšie konkretizovaný. Preto aj keby sa preukázalo, že tovar nedodala spoločnosť AMT, nepriznanie práva na odpočítanie dane by bolo v rozpore s rozhodnutím SD EÚ vo veci C-610/19 a vychádzalo by z nesprávneho právneho posúdenia veci. Preto navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

#### IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

39. Vec bola predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) 17. marca 2022. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená ako sudkyňi spravodajkyňi sudkyňi JUDr. Anite Filovej. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu v znení jeho opatrenia č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

40. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas [§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023], oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

41. Úvodom kasačný súd poukazuje na to, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

42. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych 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 len „Smernica“]. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (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, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté (rozsudok sp. zn. 8 Sžfk 16/2020 z 25. augusta 2022, bod 25; rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Senatex z 15. septembra 2016, C-518/14, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20, bod 24).

43. Kým medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniateľnej osoby, tak identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Kemwater ProChemie, bod 25; vo veci Ferimet z 11. novembra 2021, C-281/20, body 26, 27).

44. Právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v spojení s čl. 168 písm. a) Smernice preto nemožno nepriznať v prípade, ak daňový subjekt (okrem iných materiálnych podmienok) preukáže (alebo zo správcom dane vykonaného dokazovania vyplynie), že skutočný dodávateľ tovarov a služieb bol platiteľom dane (osobou registrovanou na daň), alebo takéto postavenie nevyhnutne musel mať s ohľadom na znenie § 4 ods. 1 zákona o DPH. A to aj v prípade, ak identita skutočného dodávateľa tovaru/služby nebude rovnaká s identitou faktúrou deklarovaného dodávateľa tovaru alebo služby (podobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, body 52 až 56). To všetko platí za situácie, že sa príslušným orgánom nepodarí preukázať daňový podvod, resp. vedomú (vedel alebo musel vedieť o svojej účasti) účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

45. Členské štáty Európskej únie sú oprávnené vnútroštátnym právom uložiť daňovým subjektom aj iné povinnosti, ako tie, ktoré ustanovuje Smernica, za účelom riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Takéto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie určených cieľov a ich limitom je prísny zákaz uplatňovania takých opatrení, ktoré systematicky spochybňujú právo na odpočítanie DPH a princíp neutrality DPH ako taký (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 32; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 44; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, body 55 - 57, vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 28).

46. Ľahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

47. Úlohou kasačného súdu bolo posúdiť, či správny súd správne vyhodnotil, s ohľadom na spochybnenie deklarovaného dodávateľa tovaru, pri nespochybnení existencie tovaru, mieru dôkazného bremena, ktoré zaťažovalo žalobcu v daňovom konaní, a či na vec správne aplikoval rozhodnutie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo a v tomto kontexte či aj náležite posúdil rozsah a výpovednú hodnotu dokazovania vykonaného správcom dane. Súčasne bolo potrebné posúdiť aj či konštatovanie správneho súdu ohľadom nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia v danej veci obstojí.

48. Kasačný súd musí konštatovať, že pokiaľ správca dane a žalovaný argumentovali, že žalobca nepreukázal, že mu tovar - pohonné hmoty bol dodaný od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti AMT (resp. dodanie od deklarovaného dodávateľa bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočet - dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska).

49. Kasačný súd sa rovnako musí stotožniť so závermi správcu dane a žalovaného, že v predmetnej veci boli na základe vykonaného dokazovania, ktoré bolo z pohľadu kasačného súdu dostatočné na právne posúdenie veci, zistené dôvodné pochybnosti o splnení uvedenej hmotnoprávnej podmienky odpočítania dane zo sporného obchodu, pričom žalobca pochybnosti správcu dane dostatočným spôsobom neodstránil.

50. Správca dane na základe vykonaného dokazovania spochybnil zásadnú skutočnosť, a to že tovar - pohonné hmoty boli žalobcovi dodané zdaniteľnou osobou, konkrétne deklarovanou spoločnosťou AMT, pričom vykonaným dokazovaním nebolo ani preukázané a ani žalobcom tvrdené, že by nejaká



d'alsia iná zdaniteľná osoba tovar - pohonné hmoty žalobcovi dodala. Práve uvedené konštatovanie je kľúčovým argumentom v posudzovanej veci, nakoľko nielen samotná existencia tovaru a jeho následné použitie na d'alsie zdaniteľné plnenia zo strany žalobcu sú hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane, ale d'alsou nemenej dôležitou je podmienka, že tovar/služby boli dodané zdaniteľnou osobou, ktorá skutočnosť v posudzovanej veci preukázaná nebola.

51. Samotné pochybnosti správcu dane boli založené na nasledovných skutočnostiach: (i) spoločnosť AMT nemala od 07.03.2013 konateľa, teda už v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia (tovar bol podľa spornej faktúry dodaný 14.03.2013); (ii) bývalý konateľ Peter Hrebík (konateľom bol do 06.03.2013) vo svojej výpovedi uviedol, že v mene tejto spoločnosti neuskutočnil žiadne obchody, účtovné doklady nemal k dispozícii, tieto odovzdal splnomocnenému zástupcovi A. I. (tento zomrel v roku XXXX), ktorý mal v období 01-03/2013 konať za spoločnosť, nevedel, kto konal za spoločnosť AMT, nevedel uviesť, kto konal za žalobcu, nevedel uviesť kto vystavil a podpísal faktúry, nevedel sa vyjadriť k úhrade faktúr, nevedel sa vyjadriť k preprave tovaru a k pôvodu tovaru, nepredložil splnomocnenie, ktoré mal udeliť pánovi I., nevedel, kto spoločnosti v roku 2013 robil účtovníctvo; (iii) účtovníctvo spoločnosti AMT nebolo k dispozícii; (iv) konateľ žalobcu pán Miroslav Fico dňa 10. marca 2016 uviedol, že so spoločnosťou AMT nemá uzatvorenú zmluvu o dodávke pohonných hmôt, nepamätá sa, kto koho kontaktoval, pamätá si, že bol u neho pán L., ktorý vystupoval za spoločnosť AMT, s ktorou komunikoval telefonicky, dostal kontakt na jeho obchodného zástupcu, ktorého meno si nepamätal, neskôr si spomenul na meno „C.“, ktorému telefonicky nahlásil požadované množstvo nafty, tovar - pohonné hmoty bol dovezený cisternou dodávateľa a vytankovaný v areáli žalobcu do bencaloru, v cene dodávky bola zahrnutá aj cena prepravy a vytankovanie nafty, nevedel skladovú evidenciu pohonných hmôt, pretože pohonné hmoty sa do týždňa spotrebovali; (v) konateľ žalobcu nepredložil doklady o preprave tovaru, k preprave uviedol, že sa motorová nafta vozila v nákladných autách väčšinou značky A. G. červenej a bielej farby, tieto mali ŠPZ okresu Ilava; konateľ žalobcu predložil emailovú komunikáciu, z ktorej nie je preukázané, že so žalobcom komunikovala práve spoločnosť AMT, nakoľko v nej nie je uvedené meno osoby, ktorá mala za túto spoločnosť komunikovať.

52. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že správca dane a žalovaný náležite zistili a pomenovali pochybnosti týkajúce sa splnenia materiálnych/hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov sťažovateľa, pričom tieto neboli založené len na skutočnostiach týkajúcich sa spoločnosti AMT, keď napríklad samotný konateľ žalobcu komunikoval prostredníctvom mailu s neidentifikovanou osobou, resp. komunikoval údajne i osobne s rôznymi neidentifikovanými osobami (pán L., pán C.) bez preukázania ich oprávnenia konať za spoločnosť AMT. Konateľ žalobcu nemal teda overené, že ide o osoby oprávnené konať za spoločnosť AMT, a či vôbec ide o spoločnosť AMT a to napriek tomu, že okrem spornej faktúry nemal k dispozícii žiadne iné doklady, ako napríklad doklady preukazujúce prepravu. Ďalej konateľ žalobcu uviedol, že konal s pánom L., ktorý mu mal dať kontakt na spoločnosť AMT, malo ísť o pána C., avšak podľa vyjadrenia bývalého konateľa Petra Hrebíka, za spoločnosť mal konať v rozhodnom období pán A. I. (zomrel v roku XXXX), teda toto tvrdenie konateľa žalobcu nebolo potvrdené. V tejto súvislosti kasačný súd zdôrazňuje, že dôvodné pochybnosti sa týkali len vzťahov a okolností medzi žalobcom a jeho deklarovateľom. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére žalobcu. V tomto rozsahu bolo od žalobcu požadované aj vyvrátenie pochybností správcu dane. Kasačný súd zastáva názor, že od žalobcu možno spravodlivo požadovať, aby okrem faktúry preukázal alebo označil aj d'alsie dôkazy napr. na preukázanie prepravy tovaru, jeho vykládky (napr. evidenčné čísla vozidiel, mená a priezviská osôb realizujúcich prepravu, či protokoly o prevzatí tovaru s uvedením osobných údajov osôb tovar odovzdávajúcich a preberajúcich). Žalobca preto nebol neprimerane zaťažovaný dôkazným bremenom vo vzťahu k preukazovaniu skutočností, ktoré sú z hľadiska splnenia podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane relevantné. Vznesené pochybnosti pritom nasvedčujú tomu, že tovar - pohonné hmoty nedodala spoločnosť AMT a z administratívneho spisu nevyplýva, kto bol skutočný dodávateľ deklarovateľných služieb respektíve, že by dodávateľ deklarovateľného tovaru nevyhnutne musel mať postavenie zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane, a netvrdil to ani žalobca.

53. Kasačný súd mal obsahom administratívneho spisu preukázané, že žalobca reagoval na pochybnosti správcu dane a to aj svojím vyjadrením sa k protokolu z 22. mája 2017, ku ktorému pripojil aj prílohy. Konkrétne išlo o spomínanú emailovú komunikáciu, z ktorej je skutočne preukázané, že v podstate jediným identifikátorom vo vzťahu k deklarovateľovi bol

názov emailovej adresy F., čo je aj z pohľadu kasačného súdu na účely preukázania, že ide skutočne o túto spoločnosť nedostatočné, nakoľko založiť emailovú adresu s takýmto názvom môže v podstate ktokoľvek a dokonca ani znenie e-mailovej adresy samo o sebe nepreukazuje, že je túto adresu právne možné spojiť s konkrétnou právnickou osobou. Ďalej boli pripojené vypísané stasky, z ktorých vyplýva tankovanie a použitie motorovej nafty, avšak tieto sa netýkajú zdaňovacieho obdobia marec 2013 a taktiež potvrdenia spoločnosti TOLL COLLECT, ktoré sa rovnako netýkajú tohto zdaniteľného obdobia.

54. Ďalej žalobca v rámci vyrubovacieho konania navrhol vypočít' svojich zamestnancov, konkrétne C. R., B. R., C. L., G.. G. W., D. H. a G. G., ktorých správca dane aj vypočul, pričom z ich výpovedí sa skutočnosti týkajúce sa dodávateľa pohonných hmôt, ako aj prepravy preukázať nepodarilo. Títo nevedeli, kto je dodávateľom pohonných hmôt, respektíve iba svedok G.. G. W. uviedol, že nevie presne, kto bol dodávateľom, malo sa jednať o spoločnosti DAKA TRADE, OMV, MIRATRADE, svedkovia nevedeli kto bol prepravcom tovaru, nevedeli uviesť ŠPZ vozidiel, mali to byť ilavské značky, na vozidlách nebol názov žiadnej spoločnosti. Na uvedené poukazuje kasačný súd aj z toho dôvodu, že žalobca v rámci námietky nedostatočne zisteného skutkového stavu namietal, že správcovi dane nič nebránilo požiadať NDS, a.s. o zistenie pohybu vozidiel z Ilavy do Topoľčian. K dispozícii však neboli konkrétne ŠPZ motorových vozidiel, preto nebolo možné pohyb vozidiel preveriť a vozidlá identifikovať.

55. Kasačný súd rovnako považuje za potrebné uviesť, že správca dane za účelom náležitého zistenia skutkového stavu realizoval viacero MVI, pričom vo vzťahu k spoločnosti AMT nesvedčala žiadna odpoveď dožiadaného orgánu vrátane predložených dokladov, ktoré sa navyše ani netýkali relevantného zdaniteľného obdobia a to marec 2013. Uvedené konštatovanie sa vzťahuje k požiadavke žalobcu preveriť sklad HH Springs, s.r.o. v Ilave, ktorú žalovaný vyhodnotil za neopodstatnenú.

56. Vychádzajúc z vyššie uvedeného kasačný súd uzatvára, že konajúce daňové orgány vykonali rozsiahle dokazovanie, pričom ním nebolo preukázané, že tovar - pohonné hmoty v zdaňovacom období marec 2013 dodala žalobcovi spoločnosť AMT a ani iná zdaniteľná osoba a správca dane komunikoval také relevantné pochybnosti k deklarovanému obchodu, ktoré žalobca nevyvrátil a neboli vyvrátené ani vykonaným dokazovaním. V súvislosti s uvedeným konštatovaním považuje kasačný súd za potrebné upriamiť pozornosť žalobcu, že nie je úlohou daňových orgánov vykonávať dokazovanie dovtedy, kým sa nezistí, kto mu tovar/službu skutočne dodal. Práve naopak, je na žalobcovi preukázať splnenie hmotnoprávných podmienok potrebných na priznanie nároku na DPH.

57. Z judikatúry SD EÚ totiž vyplýva, že preukázanie hmotnoprávnej podmienky - že tovar bol dodaný zdaniteľnou osobou - prislúcha daňovému subjektu, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie DPH (Ferimet, C-281/20, bod 38; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 33). SD EÚ zároveň k tomu dopĺňa, že zdaniteľná osoba je povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH, a v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávatelia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (Ferimet, C-281/20, bod 39; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 34).

58. S poukazom na vyššie uvedené sa kasačný súd preto stotožnil s názorom sťažovateľa, že v danom prípade neboli splnené hmotnoprávne podmienky na priznanie nároku na odpočet DPH, konkrétne vo vzťahu k postaveniu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Rovnako sa kasačný súd stotožnil s názorom sťažovateľa, že na daný prípad je rozhodnutie SD EÚ C-610/19 (Vikingo) nepoužiteľné, nakoľko ide o skutkovo odlišnú vec. Konkrétne v práve posudzovanom prípade nebol odmietnutý nárok na DPH z dôvodu, že (i) dodávateľ nemal potrebné materiálne ani ľudské zdroje na dodanie tovaru; (ii) nebol zistený subdodávateľ žalobcu, resp. nebolo preukázané, že by spoločnosť AMT mala tovar dodávať prostredníctvom inej spoločnosti, ktorá taktiež nemala materiálne ani ľudské zdroje; (iii) by išlo o podvodné konanie v rámci obchodného reťazca vedúceho k žalobcovi. Odlišnosť od rozhodnutia SD EÚ C-610/19 je založená aj na ďalších skutočnostiach ako napríklad, že spoločnosť Vikingo pred uzatvorením zmlúv so spoločnosťou Freest nahliadla do výpisu z Obchodného registra týkajúceho sa jej zmluvného partnera a tiež požiadala o podpisový vzor. V tejto súvislosti kasačný súd dodáva, že aj SD EÚ konštantne poukazuje vo svojich rozhodnutiach na zásadnú skutočnosť a to, že overenie existencie zdaniteľného plnenia sa musí uskutočniť v súlade s pravidlami dokazovania vnútroštátneho práva na základe celkového posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolností pojednávanej veci

(pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 31 a 32, ako aj z 31. januára 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 45) [C-610/19 bod 46]. V práve posudzovanej veci, a to na rozdiel od veci Vikingo, bol teda dodávateľ spochybnený nie na základe vyššie uvedených skutkových okolností rozhodných pre závery vo veci Vikingo, ale na základe skutkových okolností, ako boli opísané vyššie v tomto rozsudku, a ktoré spočívali na tom, že tento dodávateľ nepotvrdil dodanie tovaru a žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by preukazovali, že tovar dodal ním deklarovaný dodávateľ resp. vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že tovar dodala iná zdaniteľná osoba.

59. Vo vzťahu k záverom správneho súdu ohľadom nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, ako aj potreby vykonania bližšie nešpecifikovaného dokazovania (bod 23 a 24 tohto rozsudku) kasačný súd uvádza, že s týmito sa nestotožňuje. V prvom rade je potrebné uviesť, že správca dane v rámci daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré už kasačný súd vyššie popísal (bod 54 a 55 tohto rozsudku), pričom ďalšie dokazovanie bolo závislé od ďalších dokladov, ktoré buď predložené neboli (doklady týkajúce sa prepravy) alebo sa týkali iných zdaňovacích období. Pokiaľ ide o odôvodnenie napadnutého rozhodnutia toto, z pohľadu kasačného súdu, reaguje na relevantné odvolacie námietky, je dostatočne určité, zrozumiteľné a obsahujúce dôvody, pre ktoré nebol žalobcovi priznaný nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013.

V. Záver

60. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Keďže správny súd napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a kasačné konanie začalo pred 1. júlom 2023 nezostávalo kasačnému súdu nič iné, ako postupom podľa § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok správneho súdu zrušiť a vec vrátiť Správnemu súdu v Bratislave, na ktorý podľa § 3 ods. 1 a 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva vo veciach podľa Správneho súdneho poriadku z Krajského súdu v Nitre.

61. V ďalšom konaní bude správny súd podľa § 469 SSP viazaný právnym názorom kasačného súdu obsiahnutým v bodoch 48 až 59 tohto rozsudku, výsledkom aplikácie ktorého bude zamietnutie správnej žaloby pre jej nedôvodnosť podľa § 190 SSP.

62. O trovách kasačného konania rozhodne Správny súd v Bratislave podľa § 467 ods. 3 SSP.

63. 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 nie je prípustný opravný prostriedok.

