

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/32/2021
Identifikačné číslo spisu: 3019200384
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200384.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): MEDIN Plus, s.r.o., so sídlom Kostolná - Záriečie 149, IČO: 36 328 855, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101705651/2019 zo dňa 11. júla 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k.11S/151/2019-78 zo dňa 9. februára 2021,

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/151/2019-78 zo dňa 9. februára 2021 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101705651/2019 zo dňa 11. júla 2019. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 101705651/2019 zo dňa 11. júla 2019 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. 102438819/2018 zo dňa 4. decembra 2018, ktorým ako správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi určil rozdiel dane v sume 81 820,30 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2012 a to znížením nadmerného odpočtu zo sumy 80 907,26 € a vyrubením vlastnej daňovej povinnosti v sume 913,04 € a to z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon „DPH“) tým, že si uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa WELLFIN, s.r.o. za dodávku repky, pri ktorej neboli preukázané skutočnosti týkajúce sa pôvodu tovaru a reálnej existencie

tovaru a zároveň z dôvodu porušenia § 45 ods. 1 písm. a/ a § 69 ods. 1 zákona o DPH, keď si uplatnil oslobodenie od dane ako prvý dodávateľ z tovaru, ktorý nebol prepravený druhému odberateľovi. Žalobca porušil aj § 49 ods. 5 zákona o DPH tým, že si uplatnil právo na odpočítanie dane z pohonných látok z celkovej hodnoty nakúpeného tovaru.

3. Žalobca napadol na krajskom súde správnu žalobou rozhodnutie žalovaného len v rozsahu neuznaného odpočtu DPH z faktúr od dodávateľskej spoločnosti WELLFIN s.r.o., za dodanie repky, paušálne výdavky za nákup PHL a ich neuznanie žalobou napadnuté neboli.

4. Krajský súd z administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2012, zameranú na dodržiavanie zákona o DPH. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 9301402/5/2016276/Jud zo dňa 20. mája 2014. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa WELLFIN, s.r.o., ktorých predmetom bolo dodanie tovaru - repky v celkovom množstve 834,53 ton v celkovej sume 490 703,64 € so základom dane 408 919,94 € a DPH vo výške 20% v celkovej sume 84 783,94 €.

5. V kontrolovanom zdaňovacom období sa žalobca zaoberal nákupom a predajom veterinárnych liečiv v tuzemsku a nákupom a predajom repky olejnej v rámci trojstranného obchodu pre prvého odberateľa, ktorým bola spoločnosť PROTECO PRAHA, spol. s r.o, a druhého odberateľa, ktorým bola spoločnosť KLANEX Kft.

6. Krajský súd poukázal na to, že dôkaznú povinnosť v daňovom konaní má prioritne daňový subjekt (žalobca). Správca dane dokazovanie vykonáva a vedie. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. 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. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu (žalobcu) ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím.

7. Ďalej dal krajský súd do pozornosti, že potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru alebo služieb) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená (nález ÚS SR sp.zn. I. ÚS 241/07-44). V tejto súvislosti je potrebné mať na pamäti základnú zásadu obchodného práva, ktorou je poctivý obchodný styk. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definíčné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom (žalobcom) sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku oprávnené.

8. Poukázal aj na to, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme DPH je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (rozsudky Gemeente Leusden a Holin Group, C- 487/01 a C-7/02 Zb. s. I. 5337, bod 76, ako aj Halifax, a i., C-255/02 Zb. s. I. 1609, bod 71). Daňový subjekt (žalobca) disponuje právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH, je iniciátorom odpočítania DPH, preto

je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok a ak daňový subjekt (žalobca), na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený (rozsudok NS SR zo dňa 23. júna 2010, sp.zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím ÚS SR zo dňa 23. februára 2011, sp.zn. III. ÚS/78/2011-17). Taktiež SD EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby sa daňový subjekt (žalobca) uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky ESD vo veciach Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10).

9. Krajský súd ďalej uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené a tovar reálne dodaný.

10. Po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo dospel správny súd k záveru, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť realitu 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 rozhodnutiach odstránili nedostatky, ktoré im boli vytknuté krajským súdom a NS SR, keď najmä upustili od nedôvodného dovyrubenia DPH na výstupe. Záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, že dodávateľ WELLFIN, s.r.o. dodal 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., 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 dodávateľom WELLFIN, 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 apríl 2012 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH pre odpočet DPH.

11. Správny súd námietku žalobcu o nesprávnom právnom posúdení veci vyhodnotil ako nedôvodnú, keď správne orgány správne aplikovali ustanovenia zákona o DPH na zistený skutkový stav.

12. K námietke žalobcu, že došlo k podstatnému porušeniu Daňového poriadku tým, že správca dane nevypočul p. A. a že žalobca nebol prítomný pri výsluchu p. W. a p. G. správny súd uviedol, že z administratívneho spisu je zrejmé, že výsluch p. A. nebolo možné uskutočniť, a to ani po využití všetkých zákonných možností. Pokiaľ ide o výsluch p. W. a p. G., ich výsluch bol realizovaný cestou dožiadania, pričom správca dane nedokáže ovplyvniť akým spôsobom sa dožiadanie zrealizuje. Napriek tomu, že sa ho žalobca nezúčastnil, nepovažoval správny súd uvedené za také porušenie Daňového poriadku, ktoré s poukazom na všetky ďalšie zistenia správnych orgánov a vykonané dokazovanie, malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. K osobe p. A. správny súd navyše dodal, že jej vzťah k dodávateľskej spoločnosti WELLFIN, s.r.o. nebol preukázaný. Žalobca si žiadnym spôsobom nepreveril, či bola oprávnená konať za dodávateľa WELLFIN, s.r.o. Žalobca si tieto skutočnosti vo vzťahu k p. A. neoveril, resp. nevedel preukázať žiadne oprávnenie p. A.. Práve naopak z dožiadania na Sociálnu poisťovňu vyplýva, že p. A. nebola v zamestnaneckom vzťahu s dodávateľom WELLFIN, s.r.o. a ani nevykonávala žiadnu podnikateľskú činnosť, takže nemohla vykonávať činnosť obchodného zástupcu.

13. Podľa názoru správneho súdu nie je dôvodná námietka žalobcu, že správca dane si nie je istý v zisteniach, na ktorých založil svoje rozhodnutie. Naopak, správny súd vyslovil názor, že 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. nebola preukázaná reálna existencia tovaru. Vychádzajúc z uvedeného je potom len jediný logický záver, že pokiaľ dodávateľ WELLFIN s.r.o.

vystavil žalobcovi faktúru bez reálneho dodania tovaru, ide o fiktívny obchod, z ktorého sa nárok na odpočet DPH nemôže žalobcovi priznať.

14. K námietke žalobcu vo vzťahu k jeho vedomosti o podvodnom konaní správny súd uviedol, 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. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí popísal jasne údajný priebeh zdaniteľných obchodov. V rámci daňovej kontroly bolo zistené, že tovar sa mal od spoločnosti RATMAX s.r.o. prostredníctvom dodávateľa žalobcu WELLFIN s.r.o. dostať k žalobcovi, 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. Z uvedeného vyplýva účelové konanie uvedených daňových subjektov, ktorých logickým cieľom nemal byť zisk, ale uplatnenie neoprávnenej daňovej výhody, o ktorej žalobca musel mať vedomosť, resp. minimálne mal túto vedomosť mať. To, že správca dane výslovne nekvalifikoval fiktívny obchod ako daňový podvod a urobil tak až žalovaný nespôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia.

15. K námietke o existencii tovaru správny súd 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 p. W., nie o záver žalovaného. Tvrdenie o nekontaktnosti spoločnosti KLANEX Kft. správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol na správnu mieru, keď poukázal na omyl v protokole a namiesto spoločnosti KLANEX Kft. mali byť uvedené spoločnosti PLATINA STAR Kft. a AMMINPEX 2007 Kft.

16. Správny súd tiež poukázal na to, že i v prípade, ak by tovar, ktorý mal žalobca dodať v rámci trojstranného obchodu do iného členského štátu skutočne existoval, potom žalobca dostatočne nepreukázal uskutočnenie prepravy predmetného tovaru druhému odberateľovi do Maďarska a to i napriek skutočnosti, že preprava bola potvrdená na CMR a o jej vykonaní sa mal vyjadriť pred maďarskou finančnou správou konateľ odberateľa KLANEX Kft. p. W., ktorý uviedol, že tovar sa nevykladal v Maďarsku a tými istými dopravnými prostriedkami bol prepravený na Slovensko. Uvedená výpoveď však nepredstavuje dôkaz, ktorý by mal vplyv na nepriznanie odpočtu dane, nakoľko sa týkala trojstranného obchodu, v ktorom mal mať žalobca postavenie prvého dodávateľa. Trojstranný obchod, v ktorom bol žalobca prvým dodávateľom a spoločnosť PROTECO PRAHA, spol. s r.o. Praha prvým odberateľom, nie je predmetom vyrubenej dane za zdaňovacie obdobie apríl 2012. Zistené skutočnosti ohľadne trojstranného obchodu len dokresľujú celkový obraz o zdaniteľných obchodoch žalobcu s repkou, pričom na základe záverov správnych súdov správca dane žalobcom uplatnené oslobodenie od dane nezdanil, resp. upustil od neho, nakoľko sa pridŕžoval názoru správnych súdov, že nie je možné dopočítat daň pri zdaniteľných obchodoch do iného členského štátu, ktoré sa reálne neuskutočnili, aj keď to žalobca predloženými dokladmi tvrdil.

17. K námietke o údajnom zamlčaní skutočností zistených z MVI ohľadne vozidiel v Maďarsku, správy súd uviedol, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol všetky zistené informácie ohľadne druhu vozidiel, ktoré boli preverované v rámci MVI maďarskou finančnou správou, čiže správca dane tieto skutočnosti nezamlčal, tak ako uvádzal žalobca. Správny súd konštatoval, že zo zistených skutočností vyplýva, že prepravu tovaru v rámci trojstranného obchodu odberateľovi KLANEX Kft. sa nepodarilo preukázať tak, ako to bolo deklarované žalobcom, resp. zistené z CMR dokladov. Spoločnosť PLATINA STAR Kft. nevlastnila vozidlá uvedené na prepravných dokumentoch, pričom zo šetrenia maďarskej finančnej správy bolo preukázané, že sa jednalo zväčša o osobné automobily. Zo zistení vo vzťahu k ďalšej prepravnej spoločnosti AMMINPEX 2007 Kft. vyplýva, že majitelia vozidiel uvedených na prepravných dokumentoch pre uvedenú spoločnosť nevykovali žiadnu prepravu. Spoločnosti PLATINA STAR Kft. je nekontaktná a spoločnosť AMMINPEX 2007 Kft. potvrdila, že deklarovanú prepravu nevykonala, čiže sa nepodarilo preukázať, že preprava tovaru prebehla tak, ako to deklaroval žalobca, čo vyvoláva ďalšie pochybnosti ohľadne reálnosti uskutočnenia zdaniteľných plnení.

18. Správny súd záverom považoval za vhodné uviesť, že je potrebné mať na pamäti, že žalobca má povinnosť prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10), pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci.

19. Správny súd konštatoval, že daňové orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z dokazovania orientovaného na predmet daňového konania, a to v rozsahu postačujúcom na učinenie záveru o nepreukázaní dodania tovaru dodávateľom WELLFIN s.r.o. prostredníctvom deklarovaného subdodávateľa spoločnosti RATMAX s.r.o. a jeho dodávateľa Start Team s.r.o. (ktorý bol nekontaktný). Na základe nimi vykonaného dokazovania s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH potom vec posúdili tak, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že zdaniteľné plnenia boli skutočne realizované tak, ako je deklarované na sporných faktúrach, pričom zároveň nebolo preukázané, že v rámci trojstranného obchodu skončil tovar u deklarovaného konečného odberateľa.

20. Správny súd vyslovil názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o realnosti predmetných obchodov a existencii tovaru, o identite skutočného dodávateľa a deklarovaných subdodávateľov na základe sporných faktúr sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach a jeho subdodávateľov ako aj na skutočnosti ohľadne trojstranného obchodu a v rámci neho na deklarovaných odberateľov žalobcu.

21. K prípadnej potrebe aplikácie judikatúry SD EÚ v otázke preukazovania existencie podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktorého súčasťou je posudzovaná zdaniteľná osoba (platiteľ DPH) v spojení s otázkou vedomosti zdaniteľnej osoby o jej účasti na podvodnom konaní, resp. vedomosti o tom, že zdaniteľné plnenie bolo súčasťou podvodu, správny súd uviedol, že z judikatúry SD EÚ vyplýva zásada subsidiarity skúmania podmienky účasti (vedomosti) daňového subjektu na daňovom podvode vo vzťahu k nevyhnutnosti splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Uvedenú zásadu je možné vyabstrahovať napr. z bodu 49 rozsudku SD EÚ vo veci C-277/14 (PPUH Stehcamp).

22. V nadväznosti na uvedené správny súd poukázal okrem iného aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 1Sžfk/8/2016 zo dňa 8. júna 2017 a uznesenie Ústavného súdu SR sp.zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017.

23. Správny súd vyslovil presvedčenie, že v prejednávanom prípade správca dane na základe vyššie uvedených skutočností nadobudol dôvodné pochybnosti u uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov od dodávateľa WELLFIN, s.r.o. a oprávnene považoval uskutočnenie dodávok žalobcovi za nedostatočne preukázané. Žalobca okrem formálnych dokladov (zmlúv, faktúr) nepreukázal existenciu tovaru, ktorý mal nadobudnúť od uvedeného dodávateľa, žiadnymi ďalšími listinami, ktoré by preukazovali, kto a kde repku olejnu vypestoval a ako sa od producenta dostala k žalobcovi. Pôvod tovaru sa nepodaril preukázať ani u pôvodného dodávateľa Start Team s.r.o., ktorý bol nekontaktný. Z vyššie uvedených skutočností je zrejmé, že faktúry a listinné dôkazy nie sú súčasťou uceleného logicky previazaného reťazca dôkazov a vzájomne sa nedopĺňajú tak, ako to tvrdil žalobca a práve naopak, existujú oprávnené dôvody pochybovať o ich správnom a hodnovernosti. Správny súd vykonanie dôkazu výsluchom svedka L.. O.. T. nepovažoval za potrebný vzhľadom k zisteniam správnych orgánov, keď dospel k záveru, že uvedený svedok nie je zástupcom dodávateľskej spoločnosti WELLFIN s.r.o. a odpočet DPH žalobcovi nebol uznaný z faktúr od tejto dodávateľskej spoločnosti a priamo sa netýkal trojstranného obchodu, ku ktorému by svedok mohol vypovedať.

24. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S.s.p. kasačnú sťažnosť. V prvom rade namietal, že krajský súd sa k množstvu námietok sťažovateľa náležite nevyjadril, resp. len formálne odkázal na vnútroštátnu judikatúru a rozhodnutia Súdneho dvora EÚ. Ďalej uviedol, že tvrdenie správneho súdu, že správne orgány odstránili nedostatky, ktoré im boli vytknuté správnym súdom a Najvyšším súdom SR nezodpovedá skutkovému stavu. Po zrušení skôr vydaných rozhodnutí správnych orgánov v nasledujúcom vyrubovacom konaní už nebolo vykonané žiadne dokazovanie. Správne orgány okrem toho, že upustili od nedôvodného vyrubenia DPH na výstupe ostatné nedostatky vytknuté krajským súdom a Najvyšším súdom SR neodstránili a právny názor súdov nerešpektovali. Zásadnou námietkou sťažovateľa bolo jeho tvrdenie, že správne orgány v rozpore s právnym názorom Najvyššieho súdu SR sp.zn. 1Sžf/88/2016 účelovo neobjasnili skutočný mechanizmus podvodného konania. Súd k zásadnej námietke sťažovateľa uviedol, že každý fiktívny obchod vykazuje znaky daňového podvodu a pokiaľ sťažovateľ prijal faktúry bez reálneho dodania tovaru, je nemysliteľné, aby o tom nemal vedomosť. Sťažovateľ opätovne poukázal na to, že správca dane výslovne uviedol, že neuznáva právo na odpočítanie dane z dôvodu porušenia § 49 a § 52 zákona o DPH nie z dôvodu účasti sťažovateľa na daňovom podvode a z uvedeného dôvodu nepreukazuje jeho vedomú účasť na podvodnom konaní. Žalovaný napriek tomu tvrdil, že správca dane získal dôkazy, že sťažovateľ mal a mohol vedieť, že predmetné obchody sú súčasťou podvodného konania. Z uvedených rozporných tvrdení správcu dane a žalovaného jednoznačne vyplýva, že správca dane nezískal žiadne dôkazy a nedospel k žiadnym záverom o tom, že sťažovateľ vedel, že obchody zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou podvodného konania. Správca dane v rozpore s právnym názorom Najvyššieho súdu SR účelovo neobjasnili skutočný mechanizmus podvodného konania a správny súd uvedenú zásadnú námietku nechal bez povšimnutia. Daňové orgány v snahe vyhnúť sa dôkaznému bremenu a preukázať, že sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť, že prijatím plnenia sa podieľal na plnení spojeným s daňovým únikom neobjasnili skutočný mechanizmus podvodného konania, účelovo vylúčili alternatívu, ktorá sa naozaj stala a svoje rozhodnutie založili na tvrdeniach o neexistencii tovaru. Postupovali tak v rozpore s ust. § 3 ods. 3 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku a právnym názorom Najvyššieho súdu SR. V nadväznosti na to správca dane nesprávne posúdil rozloženie dôkazného bremena. Sťažovateľ namietal, že ak správca dane tvrdil, že nepreukazoval účasť sťažovateľa na podvodnom konaní, no žalovaný uvádzal, že správca dane získal dôkazy o tom, že predmetné obchody sú súčasťou podvodného konania, potom je zřejmé, že žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane z dôvodov, ktoré v rozhodnutí plne absentovali, čo krajský súd nechal bez povšimnutia. Ďalej uviedol, že ak konateľ WELLFIN, s.r.o., podpisoval zmluvy, boli vyhotovené faktúry a daň bola uvedená v daňovom priznaní, potom je v rozpore s logikou, aby p. A. nemala poverenie rokovať v mene dodávateľa s obchodnými partnermi. V danej veci faktúry, iné listinné dôkazy, ďalšie dôkazy a skutkové zistenia sú súčasťou uceleného logicky previazaného reťazca dôkazov, nijako si neodporujú, ale naopak vzájomné sa dopĺňajú. Ďalej krajský súd uviedol, že výsluch p. A. nebolo možné uskutočniť, a to ani po využití všetkých zákonných možností. Súd ale prehliadol, že sťažovateľ v žalobe poukazoval na to, že O.. O. už pri prvom stretnutí so zamestnancami správcu dane uviedla, že dodávateľ WELLFIN, s.r.o. zastupovala p. A., čo potvrdila aj vo svojej neskoršej výpovedi. Správcovi dane nič nebránilo uvedenú osobu vypočuť už počas daňovej kontroly. Podľa súdu výsluch p. W. a p. G. bol realizovaný cestou dožiadania, na ktoré správca dane nemal dosah. Nie je zřejmé, na základe čoho dospel krajský súd k tomuto záveru, resp. k tomu že nedošlo k porušeniu ust. § 45 ods. 1 Daňového poriadku, t.j. práva sťažovateľa klásť svedkom otázky. Krajský súd ďalej uviedol, že tvrdenie o nekontaktnosti spoločnosti KLANEX Kfr. uviedol správca dane na správnu mieru, keď poukázal na omyl v protokole a namiesto spoločnosti KLANEX Kft. mali byť uvedené spoločnosti PLATINA STAR Kft. a AMMINPEX 2007 Kft. Uvedené len dokumentuje tvrdenie sťažovateľa, že nič nebránilo žalovanému v odvolacom konaní predvolať p. W. ako svedka a odstrániť rozpory. V súvislosti s námietkou o zamlčaní skutočností zistených z MVI ohľadne vozidiel uviedol, že správca dane sa s tvrdením sťažovateľa, že v odpovedi na žiadosť o MVI sa neuvádza, že išlo len o osobné vozidlá vysporiadal nedostatočne. Sťažovateľ poukazoval na tvrdenie p. W., že tovar nebol vyložený v Maďarsku, len vstúpil do krajiny a bol prepravený na Slovensko rovnakými dopravnými prostriedkami a bol predaný spoločnosti JAMBUL, s.r.o. a RATMAX, s.r.o., čo je plne v súlade so závermi Daňového úradu Bratislava o zapojení daňového subjektu RATMAX, s.r.o. do karuselových podvodov. Na uvedenú skutočnosť, na ktorú poukazoval aj

sťažovateľ žalovaný nereagoval. S uvedeným sa súd vysporiadal oznámením finálneho záveru, že ide o výpoveď p. W., nie o záver žalovaného. Krajský súd okrem uvedeného nepovažoval vzhľadom na zistenia správnych orgánov za potrebný výsluch svedka p. T., Ak správne orgány tvrdia, že tovar neexistoval, potom celý trojstranný obchod je fiktívny a bolo potrebné preukázať, že tovar reálne existoval.

25. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s právnym záverom vysloveným v kasačnou sťažnosťou napadnutom rozsudku krajského súdu. V zásade zrekapituloval argumentáciu, ktorú už uviedol vo svojom rozhodnutí, resp. vo vyjadrení k žalobe a žiadal, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

26. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

28. Kasačný súd vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti sa (s ohľadom na závery krajského súdu) zaoberal jednak posúdením otázky, v čom vzhľadom na 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 hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 až § 51 zákona o DPH. Z uvedeného vyplýva, že už v počiatočnej 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 hmotnoprávných 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 hmotnoprávných 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. U. a má zaň konať p. H.. 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 správcu 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 a 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. A. 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 nevypočutia p. A., 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. W., 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 právomoci 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. W. ako konateľa KLANEX Kft. nevyplynuli 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. T., 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. W.P., resp. p. Ing. T. 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. G. - 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. A.K. 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 odpovede 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 nesplnil 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.

50. Kasačný súd 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 krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia citoval relevantné právne normy, presvedčivým a zrozumiteľným spôsobom sa vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, pričom ako spornú nenechal otvorenú žiadnu právnu otázku, ktorá by mala v kasačnom konaní vyústiť do zrušenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietol.

51. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov konania nepriznal, keďže sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 S.s.p.).

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

P o u č e n i e :

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