

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/78/2020
Identifikačné číslo spisu: 8019200047
Dátum vydania rozhodnutia: 21. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8019200047.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): ICE DREAM s.r.o., Teplická 2185/34, 058 01 Poprad, IČO: 36 475 939, právne zastúpená: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, Gelnická 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. 102261083/2018 zo dňa 15.11.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 5S/3/2019-85 zo dňa 17.09.2020, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Prešove (ďalej ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 5S/3/2019-85 zo dňa 17.09.2020 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102261083/2018 zo dňa 15.11.2018 (ďalej ako „druhostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“), ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 101016344/2018 zo dňa 22.05.2018 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“), a ktorým bol 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“) vyrubený žalobcovi za zdaňovacie obdobie jún 2014 rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 25 460,93 eura.

2. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že výsledky dokazovania správcu dane zamerané na preverenie nároku žalobkyne na deklarované oslobodenie od dane a nároku na odpočet dane spochybnili vierohodnosť ním predložených dôkazov. Záver správcu dane a žalovaného v odôvodnení napadnutého rozhodnutia zodpovedá zistenému skutkovému stavu, zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „Zákon o DPH“) sú hmotno-právnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vadu dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, je povinný preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet sú v zákone stanovené. Pritom na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada (§ 3 ods. 6 Daňového poriadku).

3. Správny súd uviedol, že pri dani z pridanej hodnoty ide o osobný charakter zdaniteľných plnení, pri ktorom stotožnenie osoby, ktorá uskutočnila zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa vo faktúre musí zodpovedať skutočnému stavu, čo znamená, že daňový subjekt, ktorý si uplatní odpočítanie dane z pridanej hodnoty musí predložiť taký dôkaz o tom, že fakturovaný tovar, resp. služby boli skutočne realizované dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúre. Iba formálna existencia faktúry, prípadne preukázanie zaplatenia týchto súm nie je predpokladom pre odpočítanie dane podľa Zákona o DPH.

4. Rozhodujúce žalobné námietky sa sústredili do témy rozpornosti záverov žalovaného (správcu dane) ak na jednej strane tvrdili, že dodanie tovaru sa neuskutočnilo dodávateľom A.P.P.I. spol. s.r.o. a S Trade Group s.r.o., teda že tovar v skúmanom obchodnom vzťahu neexistoval, a súčasne tvrdili, že uvedeným dodávateľom vznikla daňová povinnosť platiť daň z titulu jej uvedenia na faktúre a nie uskutočnenia zdaniteľných obchodov. S tým súvisela otázka rozloženia dôkazného bremena, otázka, čo preukazuje daňový subjekt a čo správca dane, otázka povinnosti správcu dane dokazovať pri neexistencii plnenia priamu vedomú účasť žalobcu na daňovom podvode, pritom nepostačuje odmietnuť priznanie práva na odpočet len s odkazom na zistenia v reťazi dodávateľov, ktoré viedli k daňovému podvodu, na ktoré žalobca nemal žiadny dosah. Pritom žalobkyňa namietala rozpor záverov správcu dane (žalovaného) s pravidlami formálnej a právnej logiky, keď nespochybnili existenciu tovaru, ale spochybnili dodanie tovaru spoločnosťou A.P.P.I. spol. s.r.o. a S Trade Group s.r.o.

5. Správny súd bol v zhode s názorom žalovaného, že dodávateľom žalobkyne A.P.P.I. spol. s.r.o. a S Trade Group s.r.o. vznikla daňová povinnosť len z titulu jej uvedenia na faktúrach (§ 69 ods. 5 zákona o DPH), nie z titulu reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov, teda nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov, pri ktorých vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a následná možnosť uplatniť právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 v spojení s § 51 tohto zákona. Ak žalovaný v istých častiach rozhodnutia uviedol, že dôvod pre neuznanie práva na odpočet dane bola skutočnosť, že dodávateľ žalobkyne spoločnosť A.P.P.I. spol. s.r.o. nedostatočne preukázal vlastnícke právo k dodanému tovaru, ktoré preto nemohol prevádzať na iné osoby, nejde o rozpor v tvrdeniach, je to v súlade s jeho záverom, že tovar v skúmanom obchodnom reťazci existoval len formálne na faktúre. Navyše správca dane odôvodnil prvostupňové rozhodnutie tým, že žiadna zo spoločností zapojených do reťazca fakturácie s tovarom, A.P.P.I. spol. s.r.o., N&Y, s.r.o. a AFTANAS s.r.o. nepreukázali pôvod mäsa, nepredložili dôkazy o vykonanej preprave tovaru, čím preprava mäsa nebola preukázaná, nepredložili dôveryhodné dôkazy o tom, kto prepravu vykonával a na čí účet bola preprava vykonaná. Správca dane spochybnil aj pravdivosť a vierohodnosť údajov na dôkazoch predložených žalobcom a to z dôvodu, že na prepravných dokladoch CMR je uvedený ako príjemca spoločnosť Amato Company, s.r.o., pričom preverovaním nebolo preukázané, že táto spoločnosť bola oprávnená nakladať s tovarom ako vlastníč. Zo skutočností zistených správcom dane vyplýva, že u predmetného tovaru nebol hodnoverne preukázaný jeho skutočný pôvod, ani zabezpečenie prepravy,

a nie je zrejme, kto v skutočnosti znášal náklady na prepravu. Je teda správny záver správca dane, že obchodovanie s tovarom uvedeným na faktúre dodávateľa S Trade Group s.r.o. za zdaňovacie obdobie jún 2014 sa neuskutočnilo týmto platiteľom. Správny súd konštatoval, že dôraz žalobcu na preukázanie reálneho dodania tovaru predložením CMR je dôkazne kontraproduktívny a evidentne v jeho neprospech, pretože v zásade vylučuje tvrdenie konateľky spoločnosti A.P.P.I. spol. s.r.o., že v tomto konaní skúmaný tovar pre žalobkyňu mala zabezpečovať dodávateľská spoločnosť A.P.P.I. spol. s.r.o. prostredníctvom svojho dodávateľa Pyrosafestol s.r.o. a využiť pri tom skladovacie priestory v Sládkovičove. CMR totiž dokazujú inú trasu tovaru, a to bez skladovacieho medzičlánku v Sládkovičove alebo Novom Meste nad Váhom, o ktorom uvádzala práve konateľka A.P.P.I. spol. s.r.o.,

že pri obchodovaní so žalobcom FEGA FROST s.r.o. bol využitý pre dodanie fakturovaného tovaru. Preto nebolo ani možné, aby žalovaný dospel k inému záveru ako prezentovanému v napadnutom rozhodnutí, že žalobkyňa sa nepodarilo preukázať reálnu existenciu tovaru.

6. Pre záver o splnení zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočet DPH sú kumulatívne nevyhnutné reálna fyzická existencia tovaru, ale aj „fakturačná, listinná“ prítomnosť toho istého tovaru. Krajský súd zdôraznil, že má ísť o ten istý (identický) tovar, nie iba rovnaký tovar. Pritom obchodný osud tohto jedného tovaru - reálny aj fakturačný - sa musí zhodovať v pôvode, subjektoch obchodovania, subjektoch skladovania, totožnosti medzičlánkov transakčnej, sprostredkovateľskej reťaze. Bez tohto „splynutia“ fakturačnej a reálnej existencie tovaru, nie je možné hovoriť o existencii tovaru v zmysle Zákona o DPH a o následnej možnosti uplatniť si právo v zmysle § 49 Zákona o DPH.

7. Námietka žalobkyne, že žalovaný a správca dane sa uspokojili a pre svoje rozhodnutie prevažne použili zistenia získané inými daňovými orgánmi, nemohla spochybniť zákonnosť napadnutých rozhodnutí, išlo o postup, ktorý v plnej miere rešpektuje rozsah dokazovania, ktorý má správca dane k dispozícii v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku.

8. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 a § 168 SSP tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal vzhľadom k tomu, že žalobkyňa nemala v konaní úspech a žalovaný na náhradu trov konania zo zákona nemá nárok, keďže v danom prípade neboli splnené podmienky podľa § 168 SSP.

II.

Kasačná sťažnosť a vyjadrenie žalobkyne a vyjadrenie žalovaného

9. Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť (ďalej ako „sťažovateľka“) v zmysle dôvodov podľa § 440 ods. 1 SSP, ktorú odôvodnila tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon, pretože nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (písm. f/) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (písm. g/) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (písm. h/).

10. Jednou z ťažiskových námietok sťažovateľky bolo jej tvrdenie (bod 21 žaloby), že daňové orgány pojem „právo nakladať s tovarom ako vlastník“ nesprávne právne posúdili. Sťažovateľka namietala, že vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH

nie je založený na nadobudnutí vlastníckeho práva a na fyzickom prevzatí tovaru.

Ak vo fakturačnom toku išlo o viacerých dodávateľov a tovar bol prepravovaný priamo do skladu sťažovateľky, to neznamená, že títo dodávatelia nenadobudli právo nakladať s tovarom ako vlastník. Sťažovateľka nikdy netvrdila, že kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník prevzatím tovaru, nikdy netvrdila, že daňové orgány mali postupovať podľa Obchodného zákonníka a netvrdila, že mali postupovať podľa § 133 Občianskeho zákonníka. Práve naopak. Namietala, že vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH nie je založený na nadobudnutí vlastníckeho práva v zmysle ustanovenia § 133 ods. 1 Občianskeho zákonníka, podľa ktorého vlastnícke právo k hnutel'ným veciam

sa vo všeobecnosti nadobúda prevzatím veci.

11. Ďalšie ťažiskové námietky sťažovateľky sa týkali vedenia dokazovania a hodnotenia dôkazov. Sťažovateľka netvrdila, že postačuje len fakturačná existencia tovaru a namietala, že dodanie tovaru dodávateľmi uvedenými na faktúrach nepreukazovala len „fakturačnou existenciou tovaru“, ako uviedol správny súd. Aj keď v reťazci dodávateľov boli zistené niektoré nejasnosti je nepochybné, že tovar prepravovaný v reťazci dodávateľov reálne skončil v „moci“ sťažovateľky, v jej skladoch, pričom išlo tovar identický s tovarom uvedeným na faktúrach dodávateľov. Za daného stavu záver žalovaného, že tovar v obchodnom vzťahu medzi dodávateľmi a žalobcom neexistoval predstavuje zásadný rozpor medzi skutkovým zistením a právnym posúdením veci a ide o prejav „svojevôle“ pri výkone verejnej moci, ktorý súd nemal akceptovať. Je pravdou tvrdenie súdu, že pochybnosti vznikli až na základe zistení správcu dane, no išlo výlučne o pochybnosti v reťazci dodávateľov, ktoré sa bezprostredne vzťahu sťažovateľky a jeho dodávateľov netýkali, teda netýkali sa dôkazov predložených sťažovateľkou. Obsah dôkazného bremena sťažovateľky v postavení daňového subjektu nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho aj na preukázanie akýchkoľvek skutočností, aj takých, na preukázanie ktorých neexistuje zákonná povinnosť, resp. ktorých preukázaním sú zaťažené iné subjekty.

12. Nie je teda vylúčené, že vo veci dodávateľov A.P.P.I. s.r.o. a S Trade Group, s. r. o., resp. iných subjektov v reťazci dodávateľov nebude preukázané, že sa skutkový dej stal,

no vo veci sťažovateľky tento skutkový dej preukázaný bude. Ak spoločnosti A.P.P.I. s.r.o.

a S Trade Group, s.r.o. neunesli svoje dôkazné bremeno a nepreukázali konkrétne skutočnosti vo vzťahu k svojim subdodávateľom, nie je možné vylúčiť, aby v samostatnom konaní voči daňovému subjektu, táto skutočnosť preukázaná bola. Aj keď správca dane je oprávnený preverovať plnenie v reťazci dodávateľov tieto zistenia nemôžu predstavovať kľúčové dôkazy k záveru, že sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno a nepreukázala dodanie tovaru dodávateľmi A.P.P.I. s.r.o. a S Trade Group, s. r. o., pretože takýto záver je vyvodzovaný výlučne zo zistení ohľadne samotného plnenia subdodávateľov jeho dodávateľov, teda osôb, s ktorými žalobca nemal žiadny zmluvný vzťah a o existencii ktorých sa dozvedel až počas daňovej kontroly. Súd v rozpore s ustanovením § 139 ods. 2 SSP odpoveď na uvedenú zásadnú námietku sťažovateľky zredukoval na oznámenie finálneho záveru, že išlo o postup, ktorý v plnej miere rešpektuje rozsah dokazovania v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku

a táto skutočnosť nemohla spochybniť zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Podľa súdu, námietka sťažovateľky, že žalovaný a správca dane pre svoje rozhodnutie prevažne použili zistenia získané inými daňovými orgánmi, nemohla spochybniť zákonnosť napadnutých rozhodnutí, išlo o postup, ktorý v plnej miere rešpektuje rozsah dokazovania v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Uvedené tvrdenie súdu dokumentuje, že súd vec po právnej stránke posúdil nesprávne a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Najvyšší súd SR identické závery prijal aj v rozsudkoch sp. zn. 10Sžfk/32/2019 z 28.08.2020

a sp. zn. 5Sžfk/22/2019 z 10.09.2020, teda nejednalo sa len o ojedinelé rozhodnutie. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že Najvyšší súd SR v uvedených rozsudkoch v zmysle rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Cdo/6/2017, na ktoré poukazuje krajský súd, názory obsiahnuté v množstve skorších rozhodnutí nespochybnil, tieto názory plne akceptoval a vecne na ne nadviazal.

13. Sťažovateľka uviedla, že daňové orgány nikdy netvrdili, že tovar, ktorý sa ocitol v jej moci nebol identický s fakturovaným tovarom, resp. že ňou predložené doklady sa týkali iného tovaru. Sťažovateľka svoje tvrdenie, že tovar dodali spoločnosti A.P.P.I. s.r.o. a S Trade Group, s. r. o. nepreukazovala len „fakturačnou existenciou tovaru“. Podľa súdu ťažiskovým dôkazom je zistenie, že tovar nebol prepravený cez Sládkovičovo alebo Nové Mesto nad Váhom ako tvrdila C.. F., konateľka dodávateľa A.P.P.I. s.r.o., ale smerovala priamo k sťažovateľke, čo je dôkazom, že tovar nedodal dodávateľ A.P.P.I. s.r.o. Aj uvedené tvrdenie je v rozpore s obsahom rozhodnutia žalovaného. Žalovaný v rozhodnutí výslovne uvádza (str. 9), že podľa C.. F. miestom vykládky preverovaného tovaru pre daňový subjekt FEGA FROST, s.r.o. boli Mraziarne v Sereďi.

14. Ďalšou zásadnou námietkou sťažovateľky bolo rozloženie dôkazného bremena medzi sťažovateľku a správne orgány. Z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ vyplýva, že pojem daňový podvod sa stabilne používa na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. nimi vytvoreného reťazca si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočíta a to za účelom získania zvýhodnenia. Jeden z pojmových znakov daňového podvodu, teda daňový únik v reťazci plnení, v ktorom sa ocitol žalobca bol preukázaný tým, že spoločnosti Pyrosafestol, s.r.o., DUO ZH, S.I.O., resp. N&Y, s. r. o. daň neodviedli. Sťažovateľka uvádza, že judikatúra Súdneho dvora EÚ, ako aj Najvyššieho súdu SR ohľadom rozdelenia dôkazného bremena v situácií, keď sa daňový subjekt zúčastnil plnenia poznačeného daňovým podvodom je prakticky ustálená. Z tejto judikatúry vyplýva, že skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Sťažovateľka poukazuje aj na uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/97/2016 z 26.06.2019, (pozn. uvedeným uznesením Najvyšší súd SR zrušil rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/31/2015) z ktorého vyplýva, že ak správca dane zistí, že niektorý článok dodávateľského reťazca nesplnil svoje daňové povinnosti, resp. jeho konanie vykazuje znaky daňového podvodu, je povinný preukázať a dostatočne odôvodniť, aké mal v tejto súvislosti postavenie daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie dane, t.j. musí preukázať, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje plnenia, ktoré je zaťažené daňovým podvodom. A tento záver zároveň dostatočne odôvodniť. Táto povinnosť zaťažuje aj súd v preskúmvacom konaní. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že tvrdenie správneho súdu, že daňové orgány vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli dôvody pre presun dôkazného bremena na správcu dane (bod 117) je v rozpore s uvedenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR.

15. Daňové orgány a správny súd podľa názoru sťažovateľky účelovo neobjasnili skutočný mechanizmus podvodného konania. Daňové orgány s cieľom vyhnúť sa dôkaznému bremenu a preukázať, že sťažovateľka v postavení daňového subjektu vedela a mohla vedieť, že prijatím plnenia sa podieľal na plnení spojeným s daňovým únikom dospeli k absurdnému záveru, že tovar dodal iný dodávateľ, a nie dodávateľ uvedený na faktúrach a správca dane neuznal uplatnené odpočítanie dane nie z dôvodu účasti sťažovateľky na podvodnom konaní, ale z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 Zákona o DPH. Súd uvedenú nezákonnosť neodstránil, práve naopak, na obhajobu žalovaného v rozpore s uvedenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR tvrdí (bod 132), že daňový orgán nie je zaťažený povinnosťou dokazovať k čomu v obchodnom reťazci reálne došlo.

16. Sťažovateľka tvrdila, že v odpovedi na žiadosť o MVI sa jedná len o fázu, počas ktorej sa zhromažďujú informácie a správcovi dane neprináležalo poskytnutú informáciu považovať samú o sebe za dôkaz, ako sa to v danom prípade stalo. Z doplneného dokazovania, na čo sťažovateľka poukazovala v odvolaní, ako aj v žalobe vyplynuli zásadné rozpory medzi výpoveďou H.. L. zo spoločnosti TWARDZIK CZ, s.r.o. a výpoveďou svedkov v doplnenom dokazovaní. Daňové orgány v zmysle ustanovenia § 3 ods. 3 a § 63 ods. 5 Daňového poriadku boli povinné navzájom si odporujúce dôkazy hodnotiť a presvedčivo zdôvodniť, prečo výpoveď H.. L. považujú za vierohodnú a výpovede všetkých svedkov, ktoré sú v rozpore s výpoveďou H.. L. považujú za nevierohodné. Správne orgány sa ani nepokúsili odstrániť rozpory medzi vykonanými dôkazmi a výsledkami MVI a bez akéhokolvek zdôvodnenia si osvojili len tie zistenia, ktoré boli v neprospech žalobcu. Súd sa s uvedenou zásadnou námietkou vôbec nezaoberal.

17. Ďalej uviedla, že podľa jej názoru krajský súd rozsudok odôvodňuje argumentami, ktoré nedávajú žiadny zmysel, no napriek tomu majú závažnú výpovednú hodnotu, pretože zásadným spôsobom prispievajú k utvoreniu celkového obrazu a úrovni súdnej ochrany, poskytnutej správnym súdom sťažovateľke. Súd uvádza, že bolo preukázané, že S Trade Group, s.r.o. si neoprávnene odpočítal daň na vstupe z faktúr vystavených dodávateľom Amato Company s.r.o. a to z dôvodu, že daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty za 3. štvrtrok 2014 nepodal, daň neodviedol, a preto následne nemohlo odberateľovi S Trade Group, s.r.o. vzniknúť ani právo na odpočítanie dane z dodania tovaru.

18. V postupe správneho súdu sa podľa názoru sťažovateľky nejedná o jednu izolovanú vadu konania, ale o množstvo procesných väd takého charakteru a intenzity, že ich dôsledkom je to, že súdne konanie ako celok bolo nespravodlivé, a preto aj jeho výsledok s dopadom na hmotno-právne posúdenie veci je nespravodlivý. Rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 5S/3/2019 nemožno považovať za riadne a vyčerpávajúco odôvodnený a žiadala, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil, vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a rozhodol o trovách konania.

19. Dňa 20.04.2022 bolo Najvyššiemu správne súdu SR doručené vyjadrenie sťažovateľky, v ktorom dáva do pozornosti, že Súdny dvor EÚ v rozhodnutí vo veci C-610/19 Vikingo uvádza, že hmotno-právne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie, sú splnené len vtedy, ak sa reálne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Z uvedeného rovnako vyplýva, že vznik daňovej povinnosti sa viaže k dodaniu tovaru alebo služby, ale bez toho, aby dodávateľ bol bližšie konkretizovaný. Podľa Súdneho dvora EÚ skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť odopreté právo na odpočítanie. Z rozhodnutia teda nevyplýva, že hmotno-právnu podmienkou na uplatnenie práva na odpočet dane je to, že tovar alebo služby musia byť dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach a uvedenému dodávateľovi vznikla aj daňová povinnosť. Z rozhodnutia vyplýva, že hmotno-právnu podmienkou pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane je to, že daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou plnenia, na ktoré sa vzťahuje faktúra a predloží doklady a dôkazy, že v danom prípade službu na základe ktorej vzniklo právo na odpočítanie dane použil pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií. Právo na odpočítanie dane možno zamietnuť len vtedy, ak by porušenie formálnych požiadaviek viedlo k nemožnosti predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotno-právne podmienky boli splnené alebo sa preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.

20. Sťažovateľka tvrdila, že podľa § 440 ods. 1 SSP písm. g/ je kasačná sťažnosť dôvodná, nakoľko krajský súd rozhodol na základe nesprávneho posúdenia veci. To znamená, že aj keby sa potvrdilo, že predmetný tovar nebol dodaný dodávateľmi A.P.P.I. spol. s r.o. a S Trade Group, s.r.o., uvedenými na faktúrach, nepriznanie práva na odpočítanie dane je v rozpore s rozhodnutím Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo a vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

21. V predmetnom vyjadrení právny zástupca sťažovateľky poukázal na rozhodovaciu činnosť kasačného súdu, konkrétne upozornil na rozhodnutie sp. zn. 6Sžfk/78/2020 a navrhol kasačnému súdu postup podľa ust. § 464 SSP.

22. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že na základe procesných a skutkových okolností uvedených v rozhodnutiach daňových orgánov a v napadnutom rozsudku krajského súdu považuje všetky námietky za nedôvodné a v ničom neovplyvňujúce ich zákonnosť, a preto navrhol kasačnému súdu kasačnú sťažnosť v celom rozsahu zamietnuť.

23. Z kontrolných zistení správcu dane podľa žalovaného jednoznačne vyplýva, že zo strany dodávateľov A.P.P.I spol. s r.o. a S Trade Group s.r.o. nebolo dostatočným spôsobom preukázané vlastnícke právo k dodávanému tovaru, preto sa nemohlo toto právo ďalej prevádzať na iné osoby, v danom prípade na daňový subjekt FEGA FROST, s.r.o. (t.j. sťažovateľku). Pritom vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH sa viaže na § 8 ods. 1 písm. a/ citovaného zákona. Umelý charakter zdaniteľného obchodu dokazuje zapojenie uvedených dodávateľov do reťazca obchodu s mäsom s obchodnými partnermi, ktorých jediným cieľom bolo zníženie daňového zaťaženia a odčerpávanie nadmerných odpočtov.

24. Podľa napadnutého rozsudku rozhodnutia daňových orgánov boli vydané v súlade so zákonom, na základe dostatočne zisteného skutkového stavu veci a záver odôvodnili jasne, zrozumiteľne a v medziach logickej správnej úvahy.

25. Námiety sťažovateľky v kasačnej sťažnosti, že žalovaný i správny súd sa nedostatočne vysporiadali s jeho námietskami uvedenými v odvolaní a v žalobe, sú neopodstatnené pretože doklady, na ktoré sťažovateľka poukazovala, neodzrkadľovali skutočnosť, ktorú deklarovali. V kasačnej sťažnosti sa sťažovateľka zamerala predovšetkým na hodnotenie dôkazov zabezpečených správcom dane, pritom v celom priebehu konania nepredložila žiaden relevantný dôkaz, ktorým by odstránil zistené pochybnosti správcu dane.

III.

Konanie na kasačnom súde

26. Prejednávaná vec bola dňa 28.12.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 6S pod sp. zn.: 6Sžfk/78/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety - dňa 01.08.2021, náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

27. Najvyšší správny súd ako súd kasačný v súvislosti s otázkou zohľadnenia konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu SR pri svojom rozhodovaní konštatuje, že rozhodovacia prax Najvyššieho súdu SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovacia činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 SSP za rozhodujúce, že odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov), je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu SR.

28. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Daňový úrad Prešov ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 101012734/2018 zo dňa 22.05.2018 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 25 460,93 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102261083/2018 zo dňa 15.11.2018 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný konštatoval, že daňovou kontrolou správca dane zistil, že tovar bol dodávaný v reťazci Tradeco, s.r.o. (CZ) alebo MADE GROUP s.r.o. (CZ) - AFTANAS s.r.o. - N&Y s.r.o. - A.P.P.I spol. s r.o. - FEGA FROST, s.r.o. alebo v reťazci OKREGOWA SPOLDZIELNIA MLECZARSKA (PL) - Amato company s.r.o. - S Trade Group s.r.o. - FEGA FROST, s.r.o. Podľa prepravných dokladov (CMR), ktoré na základe výzvy ako dôkaz predložila žalobkyňa, ako nadobúdateľ tovaru z iného členského štátu vystupuje spoločnosť Amato Company s.r.o. V mene spoločnosti Amato Company s.r.o. tovar objednával A.. O. R., konateľ spoločnosti S Trade Group s.r.o., Y. J., O. D., konateľ žalobcu, A.. Y. J., ktorý podľa vyjadrenia O. D. pracuje na základe zmluvy ako vedúci obchodu u žalobkyne a komunikuje hlavne s dodávateľmi, pričom tovar bol reálne prepravený od českého a poľského dodávateľa priamo k žalobkyni, čo bolo zistené na základe prepravných dokladov (CMR) predložených žalobkyňou. Žalovaný argumentoval, že dokazovaním vykonaným správcom dane bolo preukázané, že do reťazca obchodovania s kuracím mäsom boli zapojené daňové subjekty, u ktorých bolo ich konateľmi potvrdené, že nevykonávali ekonomickú činnosť (AFTANAS s.r.o., registrovaný podľa § 7 Zákona o DPH), z uvedeného dôvodu nenadobudli právo disponovať s tovarom ako vlastníka a logicky toto právo nemohli previesť na iné osoby.

Zapojené boli tiež daňové subjekty, ktoré so správcom dane nekomunikovali, nespolupracovali, nepreberali poštu, nepredkladali daňové doklady a boli zlúčené v iných spoločnostiach. Nepreukázalo sa, kto v skutočnosti objednal, zabezpečil a znášal náklady na prepravu tovaru, dodávatelia neboli evidovaní v systéme Štátnej veterinárnej a potravinovej správy SR, a to aj napriek tomu, že mali obchodovať s mrazeným mäsom. Dodania tovarov boli potvrdené formálne a o reálnom uskutočnení zdaniteľného obchodu neboli predložené žiadne dôkazy.

29. Daňové subjekty A.P.P.I spol. s.r.o. a S Trade Group s.r.o. nepreukázali materiálny základ uskutočnenia predmetných zdaniteľných obchodov, ani vznik daňovej povinnosti. C. F., konateľka spoločnosti A.P.P.I spol. s.r.o., k obchodným transakciám so žalobkyňou uviedla, že miesto nakládky tovaru nepozná, tovar bol nakupovaný od dodávateľa s prepravou, pri nakládke nebol nikto prítomný, miestom vykládky tovaru boli mraziarne v Seredi, tovar nakupovala od svojho dodávateľa s prepravou, preprava bola zabezpečovaná dodávateľom a bola zahrnutá v cene tovaru, preto nedisponuje evidenčnými číslami vozidiel, ktoré zabezpečovali prepravu preverovaného tovaru. Daňový subjekt A.P.P.I spol. s.r.o. nevlastnil skladovacie priestory a v prípade potreby sa v období roka 2014 používali na skladovanie skladovacie priestory daňového subjektu TENDERFOOD AB, s.r.o. v daňovom subjekte MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Daňový subjekt A.P.P.I spol. s.r.o. v roku 2014 nakupoval tovar od daňového subjektu Pyrosafestol, s.r.o. a daňového subjektu N&Y s.r.o. Miestom vykládky preverovaného tovaru pre žalobkyňu boli Mraziarne v Seredi. Preprava bola zabezpečovaná dodávateľom a bola zahrnutá v cene tovaru.

30. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane v protokole konštatoval, že zo strany dodávateľov A.P.P.I spol. s.r.o. a S Trade Group s.r.o. nebolo dostatočným spôsobom preukázané vlastnícke právo k dodávanému tovaru, preto nemohol toto právo ďalej prevádzať na iné osoby, v danom prípade na žalobcu. Pritom vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH sa viaže na ustanovenie § 8 ods. 1 písm. a/ citovaného zákona. To znamená, že daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Správca dane v danom prípade preukázal, že v reťazci s obchodovaním s kuracím mäsom boli zapojené daňové subjekty, u ktorých bolo ich konateľmi potvrdené, že nevykonávali ekonomickú činnosť, so správcom dane nekomunikujú, nespolupracujú, nepreberajú poštu, nepredkladajú daňové doklady a v súčasnosti sú zlúčené v iných spoločnostiach.

31. Žalovaný zdôraznil, že daňový subjekt pri uzatváraní zdaniteľného obchodu musí mať na zreteli, aby pre prípadnú kontrolu oprávnenosti uplatneného odpočítania dane zabezpečil dostatok relevantných dôkazov, ktoré by bez akýchkoľvek pochybností preukazovali, že pri odpočítaní dane boli dodržané všetky zákonom stanovené podmienky. Žalovaný nesúhlasil s názorom žalobkyne, že jediným dôvodom neuznania odpočítania dane z faktúr za nákup tovaru od uvedených dodávateľov je, že táto daň nebola niektorým daňovým subjektom v reťazci dodávateľov odvodená a od uvedených subjektov je nevyhnutná. Podľa žalovaného správca dane neuznal odpočítanie v sume 25 460,93 eura z faktúr vyhotovených daňovým subjektom A.P.P.I spol. s.r.o. a S Trade Group s.r.o. na základe vykonaného dokazovania z dôvodu, že dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, preto ani žalobkyňa nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 citovaného zákona.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

32. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

33. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

34. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

35. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

36. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

37. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

38. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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

40. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

42. Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 Zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v

tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

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

44. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

45. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihladením na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchytil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

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

47. Najvyšší správny súd SR uvádza, že v obdobnej veci kasačnej sťažovateľky rozhodol kasačný súd rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/94/2020 zo dňa 28.02.2022, ktorým kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol. Keďže sa kasačný súd stotožnil s právnym posúdením v danej veci, a zároveň išlo o obdobnú vec (predmetom konania bol vyrubený rozdiel dane vo výške 35.189,08 eura za zdaňovanie obdobie apríl 2014), poukazuje na toto rozhodnutie, z ktorého odôvodnenia vyplýva, že:

48. „Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správca dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 3 ods. 7 Daňového poriadku), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

49. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

50. Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva

jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom č. 222/2004 Z.z., ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v Daňovom poriadku. Zákon č. 222/2004 Z.z. vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb vyplýva z Daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/2/2013).

51. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivito a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úlohou, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

52. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne 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.

53. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2 Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Ďalej kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o

účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“.

54. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľka tvrdí, že tovar jej bol dodaný konkrétnym dodávateľom, zaťažuje ju dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

55. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf/26/2014).

56. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar resp. tovar dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Vzhľadom na to, že ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou, ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľke, aby predložila také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nenastalo.

57. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a použili na vec správnu judikatúru. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

58. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľky. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

59. Správca dane v danej veci nespochybnil existenciu dodaného tovaru, ale skutočnosť, že dodaný tovar bol sťažovateľke aj reálne dodaný jej dodávateľom uvedenom na faktúrach (A.P.P.I. s.r.o.), a preto podľa názoru kasačného súdu správca dane správne neuznal odpočítanie dane, pretože sťažovateľka nepreukázala, že jej vzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že vo výpovediach konateľov dodávateľov a subdodávateľov A.. Y. (Pyrosafestol, s.r.o.), A.. B. (DUO ZH, s.r.o.)

a C.. F. (A.P.P.I. s.r.o.) ako aj samotnej sťažovateľky sú značné rozpory a nezrovnalosti, na základe čoho možno konštatovať, že preverované dodania tovarov sa neuskutočnili, pretože daňové subjekty A.P.P.I. s.r.o. Pyrosafestol, s.r.o. a ani DUO ZH, s.r.o. nepreukázali,

že sa predmetné obchody reálne uskutočnili, nepreukázali vznik daňovej povinnosti pri dodaní týchto tovarov, nepreukázali materiálny základ uskutočnenia predmetných zdaniteľných obchodov, nepreukázali pôvod preverovaných tovarov, nepreukázali uskutočnenie prepravy a ani nedisponujú materiálno-technickým zabezpečením pre činnosť obchodovania

s týmto druhom tovaru. Sťažovateľkou predložené CMR sú dôkazne rozdielne

a v jej neprospech, pretože v zásade vylučujú tvrdenie konateľky spoločnosti A.P.P.I. s.r.o., že skúmaný tovar pre sťažovateľku mala zabezpečovať dodávateľská spoločnosť A.P.P.I. s.r.o. prostredníctvom svojho dodávateľa Pyrosafestol s.r.o. a využiť pri tom skladovacie priestory v Sládkovičove. CMR totiž dokazujú inú trasu tovaru, a to bez skladovacieho medzičlánku v Sládkovičove alebo Novom Meste nad Váhom, ktorý uvádzala práve konateľka A.P.P.I. s.r.o., že pri obchodovaní so sťažovateľkou bol využitý pre dodanie fakturovaného tovaru.

Aj z uvedeného dôvodu preto nebolo ani možné, aby žalovaný dospel k inému záveru ako prezentovanému v napadnutom rozhodnutí, že žalobkyni sa nepodarilo preukázať reálnu existenciu tovaru fakturovaného spoločnosťou A.P.P.I. s.r.o. Z výsledkov miestneho zisťovania zamestnancov správca dane v Mraziarnach Sládkovičovo vyplynulo, že A.P.P.I. s.r.o. ani Pyrosafestol s.r.o. ani DUO ZH s.r.o. nemajú a ani nikdy nemali so spoločnosťou Mraziarne Sládkovičovo uzavreté žiadne zmluvy o skladovaní, navyše podľa tvrdení členov predstavenstva musí každý subjekt, ktorý chce uzatvoriť nový zmluvný vzťah, požiadať Regionálnu veterinárnu a potravinovú správu Galanta o registráciu maloobchodnej predajne pre produkty živočíšneho pôvodu a po schválení žiadosti začne obchodný vzťah fungovať. Názov spoločnosti A.P.P.I. s.r.o. v účtovných dokladoch spoločnosti vôbec nefiguruje.

60. V priebehu daňovej kontroly tak sťažovateľka nepredložila ani neuviedla žiadne také dôkazy, ktoré by dostatočným spôsobom preukazovali, že dodanie tovaru vykonal dodávateľ uvedený na faktúrach. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane, ako už kasačný súd uviedol, nepostačuje deklarovanie uskutočneného dodania tovaru zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu (napr. faktúry), pretože formálne doklady

nepreukazujú reálne dodanie tovaru konkrétnym dodávateľom. Kasačný súd podotýka, že správca dane daňovou kontrolou preveroval splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH, pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že k dodaniu tovaru dodávateľom uvedeným sťažovateľkou skutočne došlo.

61. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, 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) 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. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

62. Teda rovnako ako krajský súd musí aj kasačný súd potvrdiť, že správca dane od sťažovateľky oprávnene vyžadoval v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok uvedených v zákone o DPH a doloženie oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane. Kasačný súd podotýka, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach Najvyššieho súdu SR, napr. v rozsudku

sp.zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011, podľa ktorého „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011, podľa ktorého „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

63. Po preskúmaní súdneho a administratívneho spisu žalovaného dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd vo svojom odôvodnení nezmenil skutkový stav, ktorý bol zistený daňovými orgánmi. Krajský súd hodnotil rovnaký skutkový stav ako daňové orgány, a preto námietku sťažovateľky o nezákonnej zmene skutkového stavu vyhodnotil ako nedôvodnú.

64. K námietke presunu dôkazného bremena na správcu dane pri hodnotení podvodného konania kasačný súd uvádza, že dôvodom na rozhodnutie správcu dane o nepriznaní odpočítania dane nebolo podvodné konanie alebo podozrenie z podvodného konania sťažovateľky alebo jej dodávateľa a subdodávateľov, ale skutočnosť, že v konaní nebolo preukázané, že k samotnému dodaniu tovaru reálne došlo, resp. predloženými dôkazmi nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok pre odpočet dane. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť

aby k uskutočneniu dodávky tovaru aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch. Z uvedeného dôvodu kasačný súd vyhodnotil túto námietku ako nedôvodnú.

65. K námietke porušenia práva na spravodlivý proces v kontexte s § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. kasačný súd uvádza, že aj táto námietka nie je dôvodná. Rozsudok krajského súdu je presvedčivo odôvodnený, reaguje na všetky podstatné žalobné námietky sťažovateľky. Do práva na spravodlivý

súdny proces však nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov. Právo na spravodlivý súdny proces neznamená ani právo na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami a právnymi názormi. Do obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd nepatrí ani právo účastníka konania vyjadrovať sa k spôsobu hodnotenia ním navrhnutých dôkazov súdom, prípadne sa dožadovať ním navrhnutého spôsobu hodnotenia vykonaných dôkazov, resp. toho, aby súdy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných predpisov, ktorý predkladá účastník konania.

66. K ďalším námietkam sťažovateľky kasačný súd dáva do pozornosti, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR 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, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však 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. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľky a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti preskúmaného ak aj prvostupňového rozhodnutia.“

67. Aj podľa názoru senátu kasačného súdu výsledky daňovej kontroly jednoznačne dokazujú účasť žalobkyne v reťazci daňových subjektov s obchodovaním s mrazeným kuračím mäsom za účelom získania daňovej výhody vo forme daňového odpočtu. Tým, že dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. ani sťažovateľke nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa § 51 citovaného zákona.

68. Kasačný súd uvádza, že vo veci kasačnej sťažovateľky bolo kasačným súdom, v ktorom bolo rozhodnuté pod sp. zn. 5Sžfk/78/2020 (zdaňovacie obdobie september 2014), ktorým rozsudok Krajského súdu v Prešove zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, (na ktoré rozhodnutie poukázal právny zástupca sťažovateľky s návrhom rozhodnúť obdobne) nejde o skutkovo totožnú vec. Je pravda, že ide o rovnakých účastníkov konania s rovnakým predmetom konania, avšak vo veci 5Sžfk/70/2020 nebolo rozhodované v merite veci, ale rozsudok Krajského súdu v Prešove bol zrušený z procesných dôvodov.

69. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľky sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Kasačný súd zároveň uvádza, že vznesené námietky v kasačnej sťažnosti sú totožné s námietkami v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane a následne v správnej žalobe, pričom sama sťažovateľka v kasačnej sťažnosti na ne odkazuje. Rozhodnutie C-610/19 vo veci Vikingo je vzhľadom na vyššie opísaný skutkový a právny stav na preskúmanú vec neaplikovateľné.

70. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

71. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľke, ktorá v tomto konaní nemala úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP.

72. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie :

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