

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/44/2019  
Identifikačné číslo spisu: 2017200004  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2017200004.4

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): KASATKIN Recovery, k.s., Čajakova 13, Bratislava, IČO: 50 382 888, správca konkurznej podstaty úpadcu: BBK AGRO, s.r.o., „v konkurze“, Rudohorská 33, Banská Bystrica, IČO: 44 095 066, právne zastúpený: Weis & Partners s.r.o., Priemyselná 1/A, Bratislava - mestská časť Ružinov, IČO: 47 234 776, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104190864/2016 zo dňa 27. októbra 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/1/2017-159 zo dňa 16. apríla 2018, takto

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

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Priebeh administratívneho konania a súdneho konania

1. Daňový úrad Trnava (ďalej „správca dane“) na základe výsledkov daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013 vydal dňa 20. júla 2016 rozhodnutie č. 103560226/2016 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej „Daňový poriadok“) určil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 211 438,80 €.

2. Podľa správca dane sťažovateľ porušil ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej „ZodPH“), keď pri faktúrach od dodávateľov sťažovateľa YENISEI, s.r.o. (dodanie cukru) a SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. (dodanie

cukru) nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľným plneniam a nebolo potvrdené, že deklarovaní odberatelia sťažovateľa z iného členského štátu prijali predmet dodania (cukor), ktorý sťažovateľ fakturoval ako oslobodený od dane z pridanej hodnoty podľa § 43 ods. 1 ZoDPH.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 104190864/2016 zo dňa 27.10.2016 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Uviedol, že pokiaľ si sťažovateľ uplatňuje nárok na odpočítanie DPH, je jeho povinnosťou preukázať splnenie príslušných podmienok. Žalovaný rovnako nesúhlasil s tvrdenou nezákonnosťou prerušenia daňovej kontroly a s nezákonnosťou protokolu z nej. Žalovaný v preskúmanom rozhodnutí uviedol, že nebolo preukázané, že v skladoch v Horných Túrovciach sa nachádzal práve cukor, ktorý mal byť vyvezený do iného členského štátu, s ohľadom na nemožnosť preveriť jeho pôvod a na nepreukázanie jeho dodania deklarovaným maďarským odberateľom. Podľa žalovaného nebolo preukázané, že by sťažovateľ disponoval materiálnym plnením (cukrom), čo je jednou z hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane.

4. Správnu žalobu proti preskúmanému rozhodnutiu zamietol Krajský súd v Trnave (ďalej „správny súd“) skráteným rozsudkom 14S/1/2017-159 zo dňa 16. apríla 2018 (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Správny súd v napadnutom rozsudku uviedol, že správca dane a žalovaný vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu, vykonané dôkazy vyhodnotili vecne správne a v súlade s ich logickým významom, v konaní sa nedopustili procesných pochybení, ktorých následkom by mohlo byť vydanie nezákonného rozhodnutia, a v obsahu svojich rozhodnutí, v ktorých zrozumiteľne vysvetlili dôvody prijatých záverov, sa vysporiadali s celým rozsahom argumentácie žalobcu. Správny súd neuznal námietky sťažovateľa k vyhodnoteniu svedeckých výpovedí svedkov M., C., P. Q. V..

5. Správny súd síce pripustil, že došlo k prekročeniu lehoty stanovenej pre prerušenie daňovej kontroly a následne v súvislosti s tým aj lehoty stanovenej procesným predpisom pre trvanie daňovej kontroly, avšak podľa správneho súdu s prekročením procesných lehôt nie je spojená nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly a nemožnosť jeho použitia v daňovom konaní.

6. Výsledky dokazovania podľa správneho súdu nepreukazujú dodanie tovaru od deklarovaných dodávateľov k sťažovateľovi a/alebo od sťažovateľa k jeho deklarovaným odberateľom. Podľa správneho súdu zistenia správca dane spochybnili splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom do takej miery, že to odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia odpočítania dane, resp. oslobodenia od dane.

## II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

7. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca - sťažovateľ - kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej „SSP“) a navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok, zrušil prvostupňové rozhodnutie i preskúmané rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, eventuálne aby zrušil napadnutý rozsudok a vec správneho súdu vrátil na ďalšie konanie.

8. Sťažovateľ poukázal na to, že správny súd vyhovel žalobám proti inému zásahu, ktoré sa týkali daňových kontrol u sťažovateľa vo vzťahu k iným zdaňovacím obdobiam, kedy súd v podstate konštatoval, že prerušenie daňovej kontroly po uplynutí trojmesačnej lehoty na poskytnutie informácií pri žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií je nezákonné. Z toho, ako i z nálezů Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010, sťažovateľ usúdil, že došlo k prekročeniu zákonnej maximálnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, a preto kontrola bola vykonaná nezákonne.

9. Sťažovateľ tiež namietal proti nesprávnemu vyhodnoteniu svedeckých výpovedí svedka M. správcom dane, žalovaným aj správnym súdom. Podľa sťažovateľa svedok M. opísal priebeh a okolnosti existencie tovaru (cukru) a jeho skladovania v sklade v Horných Túrovciach. Sťažovateľ

rozporoval aj záver správneho súdu k námietke o opomenutí vyjadrenia pána V., ktorý mal potvrdiť skladovanie cukru v tomto sklade.

10. Ďalej sťažovateľ namietal proti tomu, že žalovaný ani správny súd sa nezaoberali vysvetlením nezrovnalosti v účtovníctve (vývoz cukru 1700 kamióňmi v jeden deň) zo strany pani T. U. Q.. Rovnakú vadu vyčítal ohľadom potvrdenia prepravy, skladovania a existencie tovaru (cukru) svedkom E. I. (z odpovede na dožiadanie z Maďarska).

11. Sťažovateľ tvrdil, že posúdenie správneho súdu je v rozpore s ním citovanou judikatúrou - rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011, 3Sžf/1/2010, 6Sžf/10/2012, vybraná česká judikatúra, uznesenie Súdneho dvora C-395/02 Transport Service a nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I. ÚS 314/2015 zo 16.12.2015 a tvrdil, že žalovaný aj správny súd vyhodnotili situáciu tak, že došlo k podvodným plneniam v súvislosti s DPH či zneužitiu dane, ale nepreukázali, že by sťažovateľ o nich vedel alebo že o nich mal vedieť.

12. Sťažovateľ taktiež namietol, že správny súd nemal použiť formu skráteného rozsudku podľa § 140 Správneho súdneho poriadku

13. Žalovaný vo svojom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

14. Ďalšími podaniami sťažovateľ následne rozširoval svoju argumentáciu, tvrdil nové skutočnosti a navrhoval ďalšie dôkazy. S ohľadom na koncentráciu kasačného konania (§ 441, § 445 ods. 2 SSP) však na tieto podania sťažovateľa kasačný súd neprihliadal.

### III.

#### Posúdenie kasačného súdu

15. V zmysle 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 (ďalej aj len „zákon č. 757/2004 Z.z.“) odo dňa 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd SR činnosť a stal sa príslušným na konanie vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konali senáty správneho kolégia Najvyššieho súdu SR. Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu SR a bola zaregistrovaná pod sp.zn. 8Sžfk/44/2019. V zmysle uvedeného je od 1. augusta 2021 na konanie o predmetnej kasačnej sťažnosti príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. v súlade s platným a účinným Rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu SR náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená senátu 5S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. h/ SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 453 ods. 1 a 2 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal postupom bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky <<http://www.nssud.sk>> (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP zamietol ako nedôvodnú.

16. Kasačný súd má za to, že skutková situácia tak, ako bola zistená správnymi orgánmi i správnym súdom, je nesporná.

17. Hlavnou podstatou kasačných bodov sťažovateľa je (1) posúdenie zákonnosti prerušenia daňovej kontroly po uplynutí trojmesačnej lehoty na poskytnutie informácií pri žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, (2) či bolo preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom a (3) rozsah dôkazného bremena sťažovateľa.

18. V rozhodovacej činnosti súdov platí zásada, že súdy v obdobných veciach rozhodujú rovnakým spôsobom. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva upravená v § 464 ods. 1 SSP. Na základe uvedeného v súlade s v § 464 ods. 1 SSP odkazuje kasačný súd na rozsudok kasačného súdu v obsahovo obdobnej veci sp.zn. 5Sžfk/3/2019 zo dňa 29. septembra 2021 týkajúci sa zdaňovacieho obdobia február 2013 (v posudzovanej veci ide o zdaňovacie obdobie január 2013) u totožného sťažovateľa, ktorého odôvodnenie, konkrétne body 22 až 34 ďalej preberá:

22. Kasačný súd rozhodoval o sťažnostných bodoch, ktoré je možné rozdeliť do viacerých skupín, ale vo svojej podstate sa týkajú právnych záverov správneho súdu pri prieskume zákonnosti dôkazných prostriedkov a vyhodnotenia dokazovania, vrátane otázky rozloženia dôkazného bremena medzi sťažovateľa ako daňový subjekt a správcu dane spolu so žalovaným.

23. Predovšetkým sťažovateľ namietal, že správny súd nesprávne právne posúdil (dopustiť sa tak aj odklonu od relevantnej judikatúry) otázku zákonnosti protokolu z daňovej kontroly ako dôkazného prostriedku, pričom protokol mal byť nezákonný pre prekročenie lehoty na vykonanie daňovej kontroly v dôsledku jej protiprávneho prerušenia (resp. nepokračovania včas).

24. V konaní nebolo sporné, že daňová kontrola (spolu s prerušením) trvala dlhšie ako jeden rok. Sporným sťažovateľ činil v podstate len otázku, či po uplynutí troch mesiacov od prerušenia daňovej kontroly je ďalšie trvanie prerušenia kontroly nezákonné, a tak by sa zrejme podľa neho mal následný čas započítať do trvania daňovej kontroly. Podľa názoru kasačného súdu sa v tejto otázke sťažovateľ mýli, nesprávne však odôvodnil svoj inak správny právny záver aj správny súd. Kasačný súd zastáva názor, že v okolnostiach, aké sú v súdnej veci (prerušenie daňovej kontroly od 09.09.2013 do 22.05.2015), nemožno z prekročenia trojmesačnej lehoty na vybavenie medzinárodného dožiadania vyplývajúcej z európskeho práva maďarskými orgánmi mať za to, že by sa prerušenie daňovej kontroly v zmysle § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku skončilo ipso iure už uplynutím času. K tomuto záveru okrem zákonnej úpravy (§ 64 ods. 4 Daňového poriadku) prispieva i skutková okolnosť, že dôvodom omeškania odpovede bola aj nekontaktnosť obchodných partnerov sťažovateľa. Z relevantných právnych predpisov vyplýva právo aj povinnosť správcu dane primerane kontrolovať dodržiavanie režimu DPH. Kasačný súd nevidí taký rozpor postupu správcu dane so zásadami daňového konania či ústavnoprávnymi východiskami, aby bolo možné tejto námietke sťažovateľa vyhovieť. Kasačný súd sa tak nestotožňuje ani s názorom správneho súdu o nezákonnosti prerušenia.

25. Len na okraj kasačný súd dáva do pozornosti, že deň po vyhlásení tohto rozsudku, čiže pred finalizáciou jeho písomného vyhotovenia, bol vyhlásený aj rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o. (ECLI:EU:C:2021:786), ktorý vyriešil súvisiace otázky obdobne ako kasačný súd, pričom odôvodnenie rozhodnutia Súdneho dvora je prirodzene zamerané na výklad nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, kým kasačný súd sa koncentroval najmä na slovenský Daňový poriadok.

26. Ďalej sťažovateľ namietal, že správny súd nesprávne právne posúdil postup finančných orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, pričom sa sťažovateľ dovoľával toho, že sú mu na ťarchu kladené okolnosti týkajúce sa jeho obchodných partnerov na vstupe i na výstupe. Zo súdnej praxe vyplynulo (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžfk/52/2017 z 08.08.2018, ECLI:SK:NSSR:2018:5016200958.1 a tam v bode 60 citovaná európska judikatúra), že v prípade, keď platiteľ dane spoľahlivo preukáže deklarované zdaniteľné plnenia (teda skutočné dodanie tovaru alebo služby, a aj identitu skutočného dodávateľa na vstupe a identitu skutočného odberateľa na výstupe), je mu pri riadnom splnení účtovných a ďalších podmienok možné nepriznať právo na odpočítanie dane alebo oslobodenie od dane len vo výnimočných prípadoch, kedy mu finančné orgány preukážu zneužitie práva či participáciu na daňovom podvode. Ako však dôvodne upozornil aj správny súd a pred ním v rozhodnutí žalovaný, v súdnej veci bola spochybnená už samotná existencia tovaru, a sťažovateľ nepreukázal ani skutočný dodávateľsko-odberateľský kontakt s jeho partnermi, ktorí sa stali nespolupracujúcimi či nekontaktnými. S ohľadom na rozsah a charakter obchodov, ktoré sťažovateľ deklaruje, sú pochybnosti správcu dane o nepreukázaných (okrem listín produkovaných

sťažovateľom a jeho pre daňovú správu nekontaktnými obchodnými partnermi) tvrdeniach sťažovateľa takého charakteru, že sťažovateľovi nemožno dať za pravdu.

27. I keby na základe svedectva pána M. či iných sťažovateľom označených osôb bolo možné uznať, že nejaký cukor mal sťažovateľ v ním označenom sklade, rozsah deklarovaných obchodov a nejasnosť pôvodu tovaru by neumožnil na základe takéhoto prípadného záveru priznať kasačnej sťažnosti úspech. Opätovne kasačný súd pripomína, že na uplatnenie sťažovateľových práv sa vyžaduje preukázanie skutočných dodaní konkrétnym odberateľom a konkrétnymi dodávateľmi. Na tomto mieste kasačný súd nebude komplexne nanovo hodnotiť výpovede tohto svedka, ale poznamenáva, že rozumie tomu, keď finančný orgán v rámci procesu hodnotenia dôkazov prihliada aj na prvú výpoveď svedka pred orgánmi činnými v trestnom konaní, kde si na cukor na sklade nespomína, čím sa pochopiteľne oslabuje sila neskoršej pozitívnej výpovede. Zvlášť to platí s ohľadom na tvrdený (enormný) rozsah obchodov.

28. Vo vzťahu k tvrdeniam (výpovediam) svedkov a ostatných osôb kasačný súd poukazuje na zásadu voľného hodnotenia dôkazov, pričom z preskúmaného rozhodnutia je zrejmé, ako tieto tvrdenia žalovaný posúdil v súvislosti s ostatnými zistenými skutočnosťami. V tomto smere pokračoval aj správny súd, ktorý dal odpoveď aj na žalobné body týkajúce sa skutkových zistení. Sťažovateľ sa vlastne dovoľáva toho, aby žalovaný prihliadal len k dôkazom svedčiacim (v určitej miere) v jeho prospech, ale sám ignoruje fakt, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, z ktorého vzišlo množstvo iných pochybností z dôvodu chýbajúcich potvrdení predložených dokladov ďalšími skutočnosťami. Dá sa povedať, že namiesto požadovanej ucelenej reťaze dôkazov o pohybe cukru od dodávateľa k sťažovateľovi a následne k jeho odberateľom je výsledkom preverovania správcu dane najmä reťaz pochybností.

29. Zaiste, úvahy o tom, že sťažovateľ bol účastníkom schémy vytvorenej len kvôli profitu na nadmerných odpočtoch, nemožno stavať len na neunesení dôkazného bremena, ale dá sa uzavrieť, že celý sporný reťazec (a jeho správanie sa pri následnom preverovaní) vykazuje známky práve takýchto konštrukcií. Aj sťažovateľovi muselo byť od začiatku zrejmé, že vierohodnosť jeho evidencií bude zásadne spochybnená, ak nebudú ním predložené doklady podporené ďalšími skutočnosťami. K záveru o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane či oslobodenie od dane však vedie už neschopnosť platiteľa dane (tu sťažovateľa/pôvodného žalobcu) hodnoverne preukázať vyššie definované ním deklarované skutočnosti. Preto nebolo potrebné v daňovom konaní preverovať podvodný charakter obchodov.

30. Z konštantnej judikatúry kasačného súdu (napríklad sp.zn. 1Sžfk/50/2019 z 25.08.2020, ECLI:SK:NSSR:2020:5018200209.1; sp.zn. 1Sžfk/79/2017 z 30.05.2019, ECLI:SK:NSSR:2019:5016200954.1) k problematike daní vyplýva, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH.

31. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnych, ako aj formálnych podmienok, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia.

32. Faktúra, doklad o jej zaplatení a iné doklady vystavené deklarovanými dodávateľmi, sú nepochybne dôkaznými prostriedkami, ktoré podporujú tvrdenie daňového subjektu obsiahnuté v daňovom priznaní, že práve tento dodávateľ mu naozaj tovar alebo službu dodal. Obvykle 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, okrem iného aj jeho daňovou disciplínou. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Ak však správca dane pri preverovaní týchto tvrdení narazí na skutočnosti a dôkazy spochybňujúce či priamo popierajúce tvrdenia z predložených dokladov, je namieste a v súlade so zákonom, keď považuje tieto tvrdenia za nepreukázané a vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Takým dôkazom môže byť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 24 ods. 4 prvá veta Daňového poriadku). Nie je presne predpísané, aké dôkazy je potrebné predložiť, vždy to závisí od konkrétnej dôkaznej situácie a charakteru dokazovaných skutočností.

33. Pokiaľ si daňový subjekt mieni uplatniť právo na odpočítanie dane, musí si zabezpečiť dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovaného predloženou faktúrou, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH. Použiteľné dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru alebo služby.

34. Vo vzťahu k judikatúre týkajúcej sa DPH, na ktorú odkazoval sťažovateľ, ako i k námietke o faktickom obvinení z daňového podvodu, kasačný súd poznamenáva, že preskúmané rozhodnutie i napadnutý rozsudok napriek istým náznakom, ako autori týchto rozhodnutí (subjektívne) vnímajú sťažovateľove obchody, stoja predovšetkým na záveroch o nepreukázaní deklarovaných skutočností. Jednoznačnejšie sa v tomto smere vyjadrili maďarské orgány, ktorých právna kvalifikácia zistených skutočností však nebola základom pre preskúmané rozhodnutie. Preto je tu neaplikovateľná judikatúra viažuca sa k situáciám, kedy je preukázaná existencia tovaru (služby), ale pochybnosti sa týkajú vzťahov na iných stupňoch reťazca, prípadne ide o spor, či platiteľ dane mohol viesť o daňovom podvode alebo ide o zneužitie práva.

19. Nad rámec citovaných záverov rozsudku kasačného súdu sp.zn. 5Sžfk/3/2019 zo dňa 29. septembra 2021 kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi - osobe registrovanej pre DPH) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie DPH uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté.

20. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do ZoDPH. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle ZoDPH odpočítať daň:

1. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 ZoDPH),
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 ZoDPH),
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) ZoDPH),
4. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) ZoDPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

21. V posudzovanom prípade bolo správcom dane spochybnené, či predmetné plnenie (cukor) fakticky existovalo a či nešlo o fiktívne plnenie (t.j. bola spochybnená materiálna existencia plnenia). Keďže splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane

uplatňuje (sťažovateľ), bol sťažovateľ následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil. Sťažovateľ si túto svoju dôkaznú povinnosť nesplnil a sťažovateľom produkované dôkazy nevyvrátili oprávnené pochybnosti správcu dane.

22. Kasačný súd taktiež nezhliadol pochybenie pokiaľ správny súd využil formu skráteného rozsudku podľa § 140 SSP. V danej veci boli podmienky na použitie formy skráteného rozsudku splnené, keďže išlo o toho istého žalobcu a totožný predmet konania (iba iné zdaňovacie obdobie) a v týchto zdaňovacích obdobiach správny súd posudzoval totožné právne a skutkové otázky týkajúce sa totožných dodávateľov a odberateľov sťažovateľa.

23. Kasačný súd tak po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti, po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku správneho súdu. Kasačný súd považuje rozsudok správneho súdu za vecne správny a kasačnú sťažnosť sťažovateľa z dôvodov uvedených vyššie za nedôvodnú a preto rozhodol podľa § 461 SSP o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

24. O náhrade trov kasačného konania rozhodol tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu podľa § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada nevyplýva zo zákona.

25. Tento rozsudok prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

#### **P o u č e n i e :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.