

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 8Sžfk/58/2021  
Identifikačné číslo spisu: 7019200902  
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200902.2

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. (sudca spravodajca) a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): O. C., bytom G. XXXX/XX, XXX XX G., právne zastúpený: JUDr. Martin Polák, advokátom, so sídlom Poštová 14, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102242104/2019 zo dňa 25.09.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/99/2019 zo dňa 24.02.2021 takto

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

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

II. Účastníkom konania 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 Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom sp. zn. 7S/99/2019 zo dňa 24.02.2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102242104/2019 zo dňa 25.09.2019, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 101489947/2019 zo dňa 19.06.2019, na základe ktorého bol žalobcovi, podľa ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku, vyrubený rozdiel v sume 132.756,66 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2011.

2. Podľa krajského súdu v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/92/2017 zo dňa 22.01.2019 kasačný súd uviedol, že existencia tovaru a jeho pohyb v dodávateľskom reťazci neboli sporné (bod 24. rozsudku). Zároveň vymedzil právny rámec preskúmaného prípadu a to tak,

že v súlade so sťažnostnými bodmi identifikoval v rozhodnutí žalovaného dve samostatné argumentačné línie (bod 16. rozsudku). (i) Dodávky tovaru medzi jednotlivými článkami reťazca v Bytči (vrátane dodania sťažovateľovi (žalobcovi), ako i jeho následného dodania svojmu odberateľovi) považoval žalovaný za fiktívne, resp. iba formálneho charakteru, ktoré nemali ekonomický zmysel; (ii) Zároveň však uviedol aj to, že zdaniteľné obchody fakturované sťažovateľovi (žalobcovi) dodávateľom Castellario a dodávateľom K&C BAU sú súčasťou dodávky v rámci obchodného reťazca s miestom dodania v Českej republike a tam podliehali zdaneniu, teda nie sú predmetom dane v tuzemsku, ale v inom členskom štáte, preto sťažovateľ (žalobca) nemá právo na odpočítanie dane.

3. V nadväznosti na vyššie uvedené v bode 39. rozsudku sp. zn. 1Sžfk/92/2017 zo dňa 22.01.2019 kasačný súd ďalej uviedol: „V prejednávacom prípade daňové orgány však neodôvodnili nepriznanie práva na odpočítania dane žalobcovi tým, že posudzované plnenia v dodávateľskom reťazci boli súčasťou protiprávneho (zneužívajúceho či podvodného) konania vo vzťahu k DPH, čomu zistené skutočnosti evidentne nasvedčujú, ale tým, že predmetné dodávky sú súčasťou reťazca s miestom dodania v Českej republike a podliehali preto zdaneniu v Českej republike.“ (...) bod 41. rozsudku: „Žalovaný z dôkaznej situácie v tejto veci neurobil jasný a dôkazmi podložený záver o tom, či sťažovateľ vedel, alebo aspoň s ohľadom na okolnosti ako obozretný podnikateľ vedieť mal, že tovar, ktorý mu bol dodaný a on ho obratom dodal ďalej, bol „na trase“ do Českej republiky.“ V bode 45. rozsudku sp. zn. 1Sžfk/92/2017 zo dňa 22.01.2019 kasačný súd vymedzil rozsah dokazovania pre správny orgán, keď uviedol: „Kasačný súd poznamenáva, že z rozhodnutia žalovaného nevyplýva, kde v reťazci malo dôjsť k nezaplateniu dane alebo inej strate na strane štátu. Bez toho sa celá konštrukcia argumentácie daňových orgánov teda opiera len o neobvyklosť, resp. tvrdenú ekonomickú nezmyselnosť celého reťazca s dvojitou výmenou CMR a z toho údajne vyplývajúcu nevyhnutnosť zdaňovať všetky obchody v Českej republike.“ Vzhľadom na vyššie uvedené, s poukazom na § 469 a § 191 ods. 6 SSP správny súd preskúmal napádané rozhodnutie a konštatoval, že žalovaný správny orgán sa zaoberal všetkými vytýkanými vadami, na ktoré upozornil kasačný súd v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/92/2017 zo dňa 22.01.2019 a to vyčerpávajúcim spôsobom.

4. Správny súd nepovažoval za potrebné opakovať dôvody, na základe ktorých žalovaný správny orgán rozhodol, nakoľko žalobné body sa zhodujú s argumentáciou žalobcu, ktorú použil v odvolacom konaní a preto argumentácia žalovaného je totožná s dôvodmi v preskúmanom rozhodnutí. Pre vysvetlenie spôsobu hodnotenia dôkazov a akcentovanie právneho názoru žalovaného, správny súd z napádaného rozhodnutia citoval: „Spoločnosti Castellario s.r.o. a Torrazza s.r.o. ako nadobúdatelia tovaru v tuzemsku a prví tuzemskí dodávatelia tovaru reálne s nikým neobchodovali, nevykonávali žiadnu ekonomickú činnosť, v obchodnom reťazci plnili funkciu „zmiznutého obchodníka“. Po začatí daňových kontrol u iných daňových subjektov v reťazci bol obchodný podiel spoločnosti Castellario, s.r.o. prevedený na srbského občana, u spoločnosti Torrazza s.r.o. na maďarského občana a spoločnosti prestali byť kontaktné. Účtovníctvo týchto spoločností nebolo nikdy predložené a nebola zistená ani žiadna osoba - účtovníčka, tj. nebolo preukázané, že tieto spoločnosti účtovníctvo viedli.“ S takýmto hodnotením dôkazov sa správny súd stotožnil - takéto hodnotenie dôkazov vyplýva zo zisteného skutkového stavu, pričom poukazoval na fakt, že práve pri týchto obchodných spoločnostiach došlo k daňovému úniku (pozri str. 27 napádaného rozhodnutia (...)) „zmiznutí obchodníci“ na stupni, v ktorom dochádza k daňovému úniku. Uvedené zistenie je aj plne v súlade s požiadavkou kasačného súdu. (pozri bod 18. rozsudku).

5. Žalovaný správny orgán považoval v napádanom rozhodnutí celý obchodný reťazec za podvodné konanie (str. 29. napádaného rozhodnutia): „Analýzou preverovaných transakcií správca dane zistil, že uvedené obchodovanie nesie vo vzťahu k DPH znaky špecifického typu daňového podvodu definovaného v judikatúre Súdneho dvora EÚ a pomenovaného ako „Nezvestný, resp. zmiznutý obchodník“ (z angl. „missing trader“). Jedná sa o zapojenie spoločností s „nastrčeným bielym koňom“, ktorým je zvyčajne osoba so sociálne slabej vrstvy, ktorá súhlasila s použitím svojej totožnosti bez toho, aby si uvedomila dôsledky svojho konania (napr. bod 37 Návrhov generálneho advokáta v spojených veciach C-131/13, C-163/13

a C-164/13). (...)“ Správny súd nemal pochybnosť o správnosti hodnotenia obchodného reťazca žalovaným, zároveň dodáva, že tzv. „zmiznutý obchodník“ je typickým právnym pojmom v daňovom práve, s ktorým judikatúra Súdneho dvora EÚ spája exaktné právne konotácie.

6. V súvislosti s námietkou subjektívnej stránky žalobcu (bod 17. rozsudku) správny súd dal do pozornosti časť napádaného rozhodnutia na str. 41: „Odvolávajúci sa sám nevykonával všetky opatrenia, ktoré od neho možno v rozumnej miere očakávať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na dodávkach poznačených podvodom alebo neplnením vo vzťahu k DPH (v prípade preverovaných reťazových dodaní betonárskej ocele), čím nedodržel vyžadovanú potrebnú náležitú starostlivosť, a teda za predpokladu jej dodržania mohol vedieť, že dodávky môžu byť vo vzťahu k DPH poznačené nedovoleným daňovým únikom“ a ďalej na str. 43 napádaného rozhodnutia: „Dôvod, pre ktorý si mal daňový subjekt preveriť svojich dodávateľov - obchodných partnerov je ten, že daňový subjekt má mať v akomkoľvek prípade, v každej situácii dostatok podkladov pre to, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov (Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2009 zo dňa 06.07.2010). Správca dane nevyžadoval od daňového subjektu preukazovať skutočnosť s veľkým časovým odstupom, pretože daňová kontrola za zdaňovacie obdobie november 2011 bola začatá dňa 03.05.2012, takže od dňa podania daňového priznania 21.12.2011 neuplynul ani polrok.“

7. Najvyšší súd SR aj v rozsudku sp. zn. 4Sžf/1/2016 upozornil, že štatutárny orgán spoločnosti (analogicky aj živnostník) musí mať nielen dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania, pričom poukazuje na limity obozretnosti podnikateľa. Najvyšší súd SR zdôrazňuje povinnosť obozretného prístupu k vzniku zdaniteľných súkromnoprávných vzťahov, najmä povinnosť zaobstarať si a zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu (najmä cez verejne prístupné obchodné, živnostenské, daňové registre a pod.). Žalobca síce nebol povinný preverovať si svojich obchodných partnerov, ale takýmto postojom sa vystavil riziku, že nebol schopný preukázať splnenie zákonom stanovených podmienok pre odpočítanie dane. Daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov.

8. Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynulo, že žalobca bol súčasťou podvodného reťazca spoločností, ktoré deklarovali obchodovanie s betonárskou oceľou, pričom dokladovo vytvárali situáciu, že ide o reálne obchodovanie, avšak zistené skutočnosti preukázali, že išlo o podvodné konanie. Správca dane je v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ povinný nepriznať právo na odpočítanie dane, ak sa vykonaným dokazovaním preukáže, že dodávky boli poznačené daňovým podvodom, o ktorom žalobca mohol vedieť. Žalobca sám nevykonával všetky opatrenia, ktoré od neho možno v rozumnej miere očakávať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na dodávkach poznačených podvodom alebo neplnením vo vzťahu k DPH (v prípade preverovaných reťazových dodaní betonárskej ocele), čím nedodržel vyžadovanú potrebnú náležitú starostlivosť, a teda za predpokladu jej dodržania mohol vedieť, že dodávky môžu byť vo vzťahu k DPH poznačené nedovoleným daňovým únikom. Z popísaných schém fakturácie tovaru, z pohybu tovaru v reťazci obchodníkov v rámci jedinej prepravy, množstva tovaru a z časovej následnosti preukázanej faktúrami, zo spôsobu „skladovania“ tovaru v priestoroch, ku ktorým nemal právny vzťah žalobca ani nikto zo spoločností zapojených v reťazci, z postavenia jednotlivých spoločností ako subjektov využívaných na účely vyhotovovania faktúr s daňou bez vykonávania reálnej hospodárskej činnosti, vyplýva, že správca dane preukázal, že žalobca mohol vedieť, že sa zúčastňuje daňového podvodu.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

a) kasačná sťažnosť

9. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

10. Sťažovateľ vo vzťahu k sťažnostnému bodu zakotvenému v § 440 ods. 1 písm. g) namietal, že za primerané odôvodnenie nemožno považovať (napriek označeniu ako „právny názor správneho súdu“) ani body 13 až 30 odôvodnenia napadnutého rozsudku, nakoľko rovnako ako v prípade odvolacieho orgánu (ktorý v podstate mechanicky prevzal argumentáciu správcu dane) aj krajský súd sa len „stotožňuje s hodnotením dôkazov“. Samotný spor v pohľade na hodnotenie dôkazov resp. správnosť argumentácie však rozhodnutie krajského súdu nevyriešilo. Ak aj krajský súd poukazoval na rozsudok NS SR spis. zn. 4Sžf/1/2016, v ktorom najvyšší súd upozorňuje, že „štatutárny orgán spoločnosti (analogicky aj živnostník) musí mať nielen dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania, pričom poukazuje na limity obozretnosti podnikateľa. Najvyšší súd SR zdôrazňuje povinnosť obozretného prístupu k vzniku zdaniteľných súkromnoprávných vzťahov, najmä povinnosť zaobstaráť si a zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu (najmä cez verejne prístupné obchodné, živnostenské, daňové registre a pod.)“, nie je z napadnutého rozsudku ani z rozhodnutia žalovaného, resp. správcu dane zrejmé, akú konkrétnu zákonnú povinnosť vlastne žalobca zanedbal a akú reálnu možnosť na preverenie svojich obchodných partnerov žalobca teda vlastne mal.

11. Ani žalovaný (platí aj pre správcu dane) ani krajský súd sa nevysporiadali s okolnosťou, že nimi vytýkaný obozretný prístup k vzniku zdaniteľných súkromnoprávných vzťahov predchádza vstupu daňových subjektov do obchodných prípadov, ale žalobcovi vytýkajú postupy jeho obchodných partnerov po realizácii zdaniteľných plnení. Tvrdenie o tom, že žalobca bolo súčasťou podvodného reťazca spoločností obchodujúcich s betonárskou oceľou jednak nie je skutkovo odôvodnené (akékoľvek vyjadrenie daňových orgánov je len v rovine teórie, napokon neexistuje o takomto závere konštatovanie orgánov činných v trestnom konaní vo vzťahu k žalobcovi, podľa vedomostí žalobcu ani k jeho obchodným partnerom). Krajský súd napokon sám poukazuje na stabilný postoj Súdneho dvora EÚ, ktorý akcentuje zásadu nepriznať právo na odpočítanie dane, ak sa vykonaným dokazovaním preukáže, že dodávky boli poznačené daňovým podvodom, o ktorom žalobca mohol vedieť. Z vykonaného dokazovania a z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov (správca dane a žalovaný)

ani z rozsudku krajského súdu nevyplýva ani prvá naznačená okolnosť (dodávky boli poznačené daňovým podvodom) ani druhá okolnosť (žalobca o daňovom podvode mohol vedieť). I hypotetický záver, čo sťažovateľ mohol alebo nemohol vedieť nezakladá skutkový záver, ktorý môže daňový orgán alebo súd prijať ako nepochybne zistenú skutkovú okolnosť. Sťažovateľ štandardne požaduje také odôvodnenie rozhodnutia daňových orgánov alebo krajského súdu, ktoré by identifikovalo tie dôkazy, na ktorých sú založené úvahy a závery správcu dane alebo aspoň, aby tieto závery a úvahy primerane vysvetlil žalovaný, resp. krajský súd.

12. Krajský súd neuvádzal ani jedno sťažovateľom zanedbané opatrenie a už vôbec ani len príkladom neuvádzal konkrétne opatrenia, ktoré by podľa jeho názoru mali daňové subjekty vykonať. Ak by aj dospel žalovaný ako odvolací orgán k záveru o tom, že iné dodávky v reťazci sú poznačené podvodom, nie je z napadnutého rozsudku vôbec zrejímavá vedomosť žalobcu o takomto konaní iných podnikateľských subjektov a ani zanedbanie náležitej starostlivosti z jeho strany vo vzťahu k jeho obchodným partnerom. Z vykonaného dokazovania totiž nevyplýva ani vedomosť žalobcu o určitých skutkových okolnostiach, ktoré by mali predstavovať určitú indíciu, ktorá by mala vzbudiť jeho pozornosť a už vôbec nie ľahostajný prístup žalobcu k realizácii obchodných transakcií.

13. Z hľadiska posudzovania dodávok v rámci obchodného reťazca je potrebné brať do úvahy aj judikatúru ESD, a to rozhodnutia C-146/05, C-409/04, ako aj stanovisko (Generálnej advokátky k veci C-146/05, z ktorých nepochybne vyplýva, že podľa článku 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice 77/388/EHS, zmenenej a doplnenej smernicou 65, sa má vykladať v tom zmysle, že odporuje tomu, aby príslušné orgány členského štátu nútili daňový subjekt, ktorý konal v dobrej viere a predložil dôkazy, ktoré na prvý pohľad odôvodňovali jeho právo na odpočítanie dane alebo na oslobodenie

dodávky tovaru v rámci Spoločenstva od dane, aby následne zaplatil daň z pridanej hodnoty z tohto keď sa zistí, že uvedené dôkazy sú nepravdivé, pričom však nedôjde k preukázaniu účasti uvedeného dodávateľa na takomto podvode, pokiaľ však tento dodávateľ prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že dodávky v rámci Spoločenstva, ktorú uskutoční, nebudú viesť k jeho účasti na podvode. To by bolo v rozpore so zásadou právnej istoty.

14. Rovnako ako v minulých (odvolacím orgánom zrušených) rozhodnutiach správca dane, vzťahuje správca dane argumentáciu, ktorá sa netýka kontrolovaného daňového subjektu, ale zrejme (vzhľadom na nepreskúmatelnosť záverov správca dane) predchádzajúcich dodávateľov, na ťarchu kontrolovaného daňového subjektu. Žiadny podnikateľský subjekt nezodpovedá a ani nemôže zodpovedať za konanie obchodného partnera a rovnako

nie je oprávnený zasahovať do vnútorných pomerov iných obchodných spoločností. Okrem iného nie sú tieto závery zákonnými dôvodmi, ktorých právne posúdenie by umožňovalo vykonať akékoľvek závery o porušení označených ustanovení zákona o DPH práve kontrolovaným daňovým subjektom. Správca dane takýmto postupom (zjavne z dôvodu absencie iných relevantných dôvodov pre podporu svojich záverov) síce poukazuje na okolnosti na strane dodávateľa príp. dodávateľa, avšak v zmysle judikatúry Súdneho dvora EU nejde o okolnosť zásadnú pre posúdenie dodávky kontrolovanému daňovému subjektu (vyššie uvádzané spojené veci C-80/11, C-142 11 Mahagében kft, Péter Dávid).

15. Podľa sťažovateľa v tomto smere sa krajský súd absolútne nevysporiadal s námietkami žalobcu obsiahnutými v podanej žalobe právne a argumentačne relevantným spôsobom, nakoľko len vymenoval zákonné ustanovenia, uviedol teoretické východiská zneužitia práva v daňovom konaní, bez ich aplikácie na konkrétne skutkové okolnosti konkrétnej daňovej kontroly. Právne posúdenie (a spor medzi sťažovateľom a správnym orgánom) sa totiž týka právneho posúdenia vykonaného dokazovania v rámci daňovej kontroly, následného hodnotenia dôkazov a aplikácie právnych predpisov na zistený skutkový stav. Sťažovateľ podanou žalobou žiadal o vyriešenie otázky relevantnosti rozhodnutia žalovaného ako odvolacieho orgánu, pričom však ani rozhodnutie krajského súdu nedáva odpovede na základe otázky sporu medzi žalovaným a sťažovateľom uspokojivým a jednoznačným spôsobom a nemožno z neho argumentačne vyvodit' dôvody rozhodnutia sporu o výklad právnych noriem medzi ním a žalovaným. Krajský súd nerešpektoval právo sťažovateľa na primerané odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré je odrazom práva na spravodlivý proces, zaručeného článkom 6 ods. 1 Dohovoru ako právo na to, aby jeho vec bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o akomkoľvek trestnom čine, z ktorého je obvinený. V zmysle uvedeného práva nie je požiadavka primeraného odôvodnenia samoúčelnou, resp. akademickou požiadavkou, ale realizáciou práva na súdnu ochranu, nakoľko len za znalosti dôvodov rozhodnutia možno realizovať právo na predloženie argumentácie sťažovateľa v konaní pred súdom.

16. V merite veci nemožno opomenúť fakt, že správca dane (a následne aj žalovaný ako odvolací orgán pri prieskume rozhodnutia) nemôže hodnotiť dôkazy celkom ľubovoľne a bez akejkoľvek kontroly. Kontrolu v tomto smere zabezpečuje zákon, ktorý popri voľnej úvahe zároveň ukladá, aby správca dane dôkladne zväzil všetky osobitosti každého jednotlivého prípadu. Podľa dikcie zákona má totiž starostlivo prihliadať na to, čo vyšlo v konaní v konkrétnej veci najavo, ako aj na to, čo uviedli daňové subjekty. Kontrolovateľnosť záverov správca dane o skutkovom stave vyviera z toho, že správca dane musí svoje závery dôsledne odôvodniť vrátane toho, prečo na niektoré dôkazy pri rozhodovaní neprihliadal,

resp. ich ani nevykonal a pokladal ich z hľadiska výpovednej hodnoty za druhoradé. Právne relevantné úvahy správca dane pri hodnotení dôkazov sa následne premietnu do odôvodnenia rozhodnutia. V odôvodnení má správca dane povinnosť uviesť, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo. Ako správne orgány (správca dane i žalovaný),

tak aj krajský súd vec nesprávne právne posúdili, postupom správnych orgánov došlo k výkladu hmotnoprávneho predpisu takým spôsobom, ktorý nemá oporu v samotnom zákone o DPH ani v rozhodovacej praxi NS SR, resp. Súdneho dvora EU a krajský súd nekriticky prevzal argumentáciu správca dane, resp. žalovaného, bez toho aby vysvetlil, z akého dôvodu sa pri riešení sporu ohľadne

správnosti a odôvodnenosti rozhodnutia žalovaného priklonil na stranu správnych orgánov a preto podľa názoru žalobcu rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

17. Z uvedenej judikatúry vyplýva záver, že „plnenia, o aké ide vo veci samej, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani a hospodársku činnosť, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca, a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom. Právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v reťazci dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty”. Odôvodnenie správca dane, v nadväznosti na vyššie uvedenú judikatúru, pri ktorom nemožno z hľadiska logických postupov dospieť k záverom, aké prezentuje napadnutým rozhodnutím žalovaný, resp. správca dane sú nepreskúmateľné a arbitrárne. Je povinnosťou správca dane, a ukladá mu to aj ustanovenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku, sa argumentačne vysporiadať so všetkými okolnosťami, ktoré sú pre rozhodnutie podstatné a vychádzať výlučne z procesne perfektne vykonaných dôkazov a tieto správne aplikovať na príslušné zákonné ustanovenia. V prípade, ak k náprave pochybenia správcom dane nedôjde ani v rámci odvolacieho konania, je úlohou súdov v správnom súdnictve pristúpiť k náprave pochybenia správnych orgánov tak, aby spor účastníkov konania ohľadne riešenia otázky právneho charakteru vyriešil presvedčivým právnym výkladom hmotnoprávneho ustanovenia.

b) vyjadrenie žalovaného

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že s námietkami uvedenými v odvolaní sa dostatočne vysporiadal v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia a k žalobným dôvodom sa vyjadril v stanovisku k žalobe zo dňa 27.03.2020. Správca dane vychádzajúc zo základných zásad daňového konania vykonal dokazovanie a získal dostatočné množstvo relevantných dôkazov, ktoré mu umožnili uskutočniť objektívne závery, podrobne sa zaoberal skúmaním jednotlivých skutočností, faktúr, vyjadrení, ktoré hodnotil jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo. Získané dôkazy správca dane vyhodnotil, posúdil ich vo vzájomných súvislostiach a dospel k správne záveru, že deklarované zdaniteľné obchody sa neuskutočnili tak, ako bolo deklarované predloženými faktúrami. Zistené skutočnosti správcu dane preukázali, že sťažovateľ bol súčasťou podvodného reťazca spoločností, ktoré deklarovali obchodovanie s betonárskou oceľou, pričom dokladovo vytvárali situáciu, že ide o reálne obchodovanie, avšak išlo o podvodné konanie. Znalosť obchodných partnerov je predpokladom riadneho obchodného styku a preto výber dôveryhodných obchodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je tak zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí.

19. Podľa žalovaného sťažovateľ nepristupoval pri výbere svojich partnerov s maximálnou opatrnosťou, pretože ak by tak postupoval, zistil by, že spoločnosti zapojené do obchodovania s betonárskou oceľou nemajú vytvorené podmienky pre riadnu realizáciu obchodov s betonárskou oceľou. V prípade, ak má spoločnosť - daňový subjekt skutočný záujem o dodanie reálneho tovaru, tak si vyberá takého dodávateľa, ktorý má v čase dodania vytvorené na to aj adekvátne podmienky. Ak tieto podmienky nemá potenciálny dodávateľ vytvorené, a napriek tomu s ním záujemca o tovar podpíše zmluvu, resp. mu zadá objednávku, tak by potenciálny odberateľ mal zistiť, ako a „cez koho“ je schopný jeho požiadavky - požadovaný tovar zabezpečiť. V záujme daňového subjektu teda musí byť, aby mal informácie o svojich dodávateľoch, o spôsobe ich obchodovania, o spôsobe prepravy... a tiež uchovávanie všetkých prostriedkov a dôkazov, ktorými preukáže skutočnosti, ktoré sú predmetom jeho účtovníctva, aby potom v prípade daňovej kontroly nemal problém so splnením si dôkaznej povinnosti. Doklady daňového subjektu musia byť jednoznačné, bez vzbudenia pochybností u správcu dane.

20. Sťažovateľ už pri objednávaní tovaru vedel, akým spôsobom sa budú obchody realizovať. Napriek tejto vedomosti neurobil žiadne opatrenia, aby zabránil takýmto obchodom. Zo správcom dane popísaných schém fakturácie tovaru, z pohybu tovaru v reťazci obchodníkov v rámci jedinej prepravy, množstva tovaru a z časovej následnosti preukázanej faktúrami, zo spôsobu „skladovania“ tovaru v priestoroch, ku ktorým nemal právny vzťah daňový subjekt ani nikto zo spoločností zapojených v reťazci, z postavenia jednotlivých spoločností ako subjektov využívaných na účely vyhotovovania faktúr s daňou bez vykonávania reálnej hospodárskej činnosti vyplýva, že žalobca mohol vedieť, že sa zúčastňuje dodávok poznačených daňovým podvodom. Povinnosťou správcu dane nie je daňovému subjektu uvádzať konkrétne preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré mal daňový subjekt vykonať, aby zabránil svojej účasti na podvode. Žalovaný v danej veci nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie platných zákonov. Správca dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnenia odpočítania dane v danej veci vychádzal z rozsudkov Európskeho súdneho dvora (ESD), podľa ktorých zamietol daňovému subjektu uplatnené právo na odpočítanie dane, pretože v konaní bolo preukázané, že daňový subjekt vedel alebo mal a mohol vedieť, že sa predmetnými obchodmi podieľa na podvode v oblasti dane z pridanej hodnoty, ku ktorému došlo v rámci reťazca dodaní. Žalovaný z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že dôvody sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti nie je možné akceptovať a sú neopodstatnené.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

21. S účinnosťou od 1. augusta 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 1. augusta 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). Prejedávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom technickým prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky 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.

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal 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 [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

23. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/99/2019 zo dňa 24.02.2021, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného.

24. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie november 2011, ktorej výsledky zachytil v protokole z tejto daňovej kontroly č. 20237605/2015 z 18.05.2015. Zároveň správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z desiatich faktúr vystavených daňovým subjektom Castellario, s.r.o., Bratislava, IČO 45 873 615 (ďalej len „dodávateľ Castellario“) a ôsmich faktúr vystavených daňovým subjektom K&C BAU s.r.o., Košice, IČO 46 030 719 (ďalej len „dodávateľ K&C BAU“), všetkých za dodanie betonárskej ocele, spolu v celkovej hmotnosti 1361,098 ton. Žalovaný potvrdil rozhodnutie a závery správcu dane, že zdaniteľné obchody oboch dodávateľov a žalobcu boli súčasťou dodávky v rámci obchodného reťazca s miestom dodania v Českej republike, tam podliehali zdaneniu a preto nie sú predmetom dane v tuzemsku, ale v inom členskom štáte - Českej republike.

#### IV.

##### Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

25. 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 vlastníak.

26. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

28. 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.

29. 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 pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

30. 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.

31. 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.

32. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

33. Podľa § 441 SSP, v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

34. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

35. V tejto súvislosti považuje kasačný súd za nevyhnutné poukázať na to, že právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a
- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:



- a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),
- b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),
- c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

36. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- a. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- b. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),
- c. 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),
- d. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

37. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne overiť skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok overenia však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (v tejto súvislosti vid' napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

38. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho Súdu Slovenskej republiky vo veci pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených 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 a za zákonom stanovených podmienok.“

39. Kasačný súd nemohol akceptovať sťažovateľovu námietku v tom smere, že závery správcu dane o jeho účasti v podvodnom reťazci spoločností obchodujúcich s betonárskou oceľou nie sú skutkovo odôvodnené (sú iba v rovine teórie). S uvedeným súvisí aj námietka nesprávneho právneho posúdenia veci. Kasačný súd musí konštatovať, že z vykonaného dokazovania, ako aj z listín založených v administratívnom spise jednoznačne vyplynulo, že sťažovateľ deklaroval v zdaňovacom období november 2011 nadobudnutie tovaru

a to 1361,10 ton betonárskej ocele s tým, že označený tovar sa pohyboval v dvoch reťazcoch:

1. SSM, a.s. > BALUS Stavebniny, a.s. (ČR) > Castellario, s.r.o. > sťažovateľ > Ing. Róbert Baran > METALTECH > Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. > ARTFLASH, s.r.o. (ČR) (884,34 ton)

2. SSM, a.s. › BALUS Stavebniny, a.s. (ČR) › Torrazza, s.r.o. › Business Fleet, s.r.o. › K&C BAU, s.r.o. › sťažovateľ › Ing. Róbert Baran › METALTECH › Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. › ARTFLASH, s.r.o. (ČR) (476,754 ton)

40. Ako ďalej vyplýva z dokazovania - dodávateľa sťažovateľa, t.j. spoločnosti

Castellario s.r.o. a Torrazza s.r.o. ako nadobúdatelia tovaru v tuzemsku a prví tuzemskí dodávatelia tovaru reálne s nikým neobchodovali, nevykonávali žiadnu ekonomickú činnosť; boli to nekontaktné spoločnosti (nebolo nikdy predložené ani ich účtovníctvo a v ich prípade došlo k daňovému úniku. Tovar bolo v reťazci uvedených spoločností dodávaný od výrobcu so sídlom v Slovenskej republike k odberateľovi v Českej republike, potom zase z Českej republiky späť na Slovensko, aby bol zase vyvezený ku konečnému odberateľovi v Českej republike. V danom prípade pritom prišlo k dvojnásobnej výmene prepravných a dodacích dokladov so zmenými údajmi o dodávateľoch. Relevantnou skutočnosťou pritom je, že tovar nebol vôbec počas dodávky vykladaný, kedy prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., ktorá figurovala aj ako spoločnosť v reťazci a ktorá ho dodávala do Českej republiky a to spoločnosti ART FLASH, s.r.o.

41. Kasačný súd uvádza, že v prípade daňového podvodu ide o situáciu, v ktorej jeden z účastníkov neodvedie vybratú daň avšak ďalší účastník si túto daň odpočíta za účelom získania zvýhodnenia v rozpore s účelom smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a uskutočnené transakcie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam (ide najmä o tzv. reťazové (karuselové podvody), ale aj akvizičné podvody a prípady tzv. fiktívnych faktúr). Zároveň základnou podmienkou pri posúdení, či ide o daňový podvod, je chýbajúca daň. A hlavným účelom transakcií pri daňovom podvode je získanie daňového zvýhodnenia (vo forme chýbajúcej dane) a transakcie spravidla nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Musí existovať príčinná súvislosť medzi neodvedením dane (chýbajúcou daňou) a nárokovaním si odpočítania dane. Ďalej je potrebné uviesť, že správca dane musí v rámci svojho dôkazného bremena:

1. preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň), a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), 2. následne preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť - stačí nevedomá nebdalosť, nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu), 3. posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia ktoré po ňom je možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu). Podľa rozsudku SD EÚ C-439/04 Axel Kittel (56) Rovnako platiteľ dane, ktorý vedel alebo mal vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, sa musí na účely šiestej smernice považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má z opätovného predaja tovaru prospech, alebo nie. (57) Za týchto okolností platiteľ dane pomáha páchatelom podvodu a stáva sa jeho spolupáchateľom. (58) Okrem toho tým, že takýto výklad sťažuje podvodné plnenia, môže im zabrániť.

42. Správca dane, ako aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach analyzovali deklarované obchodné transakcie s identifikáciou spoločností, ktoré figurovali v reťazci ako „missing trader“ a v danom prípade išlo o oboch dodávateľov sťažovateľa. Tovar ďalej fakturačne prechádzal cez nárazníkové spoločnosti „buffers“ až k spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. „broker“, ako slovenského platiteľa DPH, ktorý tovar predal odberateľovi do Českej republiky s oslobodením od DPH, to znamená, že jej vznikol nadmerný odpočet. Podľa kasačného súdu vo svetle objektívnych skutočností bol preukázaný záver, že dodávka bola uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, kedy prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane. Prezentovaný záver pritom vyplýva zo zistených relevantných skutočností, ktoré aj žalovaný a správca dane obsiahlo uvádzali vo svojich rozhodnutiach. Správca dane dôsledne opísal priebeh reťazového obchodu, pri ktorom išlo o predaj toho istého tovaru, prepravovaného na tom istom vozidle bez jeho reálneho nákladu/vyloženia počas prepravy. Podstatné je pritom, že sťažovateľ nevedel reálne preukázať nadobudnutie označeného tovaru od deklarovateľov. Správca dane sa dôkladne vo svojom rozhodnutí venoval tzv. vedomostnej zložke daňového subjektu pri jeho účasti na daňovom podvode a

pri aplikácii princípu „mal vedieť“ vykonal test, či zdaniteľná osoba vôbec vykonala primeranú kontrolu a pristupovala k transakcii s náležitou starostlivosťou, aby sa uistila, že transakcia nie je súčasťou podvodnej schémy. Správca dane sa dôsledne zaoberal spôsobom prepravy tovaru vo vzťahu k vedomostnej zložke sťažovateľa, kedy ako daňový subjekt mal vedomosť, že bude podieľať na dodávkach, kde k prevodu práv dochádzalo v cudzích skladoch, kde si žiadnym spôsobom ani nedohodol minimálnu kontrolu, t.j. ani podmienky spojené s manipuláciou a uskladnením vlastného tovaru. Kasačný súd k uvedenému dodáva, že sťažovateľ sa mohol „obhájiť“ ak by preukázal, že o daňovom podvode nevedel alebo objektívne nemohol vedieť (spochybnil by vedomostný test) a zároveň by pritom preukázal, že prijal všetky opatrenia (due diligence test), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že nebude súčasťou daňového podvodu. Treba v danej súvislosti uviesť, že sťažovateľ objektívne nevykonal žiadne opatrenia na ochranu svojho tovaru a to napriek platbám vo vysokých sumách. Sťažovateľ objektívne nevykonal teda žiadne opatrenia na ochranu svojho tovaru a v neposlednom rade žiadne opatrenia súvisiace s preukazovaním materiálneho obsahu faktúr.

43. Kasačný súd uvádza, že pojem „právo na spravodlivý proces“ nahradil doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, nakoľko obsahové znaky pojmu „právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f) SSP konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

44. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).“ Nepreskúmateľnosť rozsudku je daná v prípade, ak chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu nespokojnosť sťažovateľa s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za vyhovujúcu dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Kasačný súd považoval za nedôvodnú aj námietku sťažovateľa, ktorá poukazovala na arbitrárnosť a nedostatok odôvodnenia správneho súdu. Ako vyplýva z obsahu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia správneho súdu, tento v prevažnej časti prevzal a citoval argumentáciu správcu dane a žalovaného s tým, že sa s ňou stotožnil. Tu kasačný súd dodáva, že pri akomkoľvek rozhodnutí možno polemizovať o jeho odbornej úrovni, či správny súd mohol svoje argumenty vysvetliť podrobnejšie, alebo sa precíznejšie vysporiadať s námietkami žalobcu, ktoré možno považovať za právne významné. V danom prípade kasačný súd hodnotil preskúmateľnosť rozhodnutia správneho súdu v miere jeho minimálnej argumentačnej kvality a interpretačnej schopnosti, na základe akých logických úsudkov a zvážení všetkých dôkazov vydal meritórne rozhodnutie, ktoré spĺňa atribúty riadneho odôvodnenia; hoci by bolo možné správne súdu vytknúť, že sa mohol niektorým aspektom vlastného odôvodnenia venovať dôslednejšie.

45. K otázke rozloženia dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt alebo správcu dane ešte kasačný súd dodáva, že 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 správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR zo 14. novembra 2018, č. k. I. ÚS 377/2018-53).

46. Kasačný súd uzatvára, že 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 zistili skutkový stav, dôkazy, ktoré správca dane nadobudol v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa. Argumentácia sťažovateľa uvedená v kasačnej sťažnosti zároveň nebola v žiadnom smere spôsobilá spochybniť závery krajského súdu, ktoré sú obsiahnuté v odôvodnení napadnutého rozsudku. V dôsledku uvedeného kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

47. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

48. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie :**

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

