

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/37/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200262
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 04. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4019200262.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): TOPTRANS SLOVAKIA s.r.o., so sídlom Dopravná 3974, 955 01 Topoľčany, IČO: 46 864 865, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o všeobecnej správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100260927/2019 zo dňa 11. januára 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/65/2019 - 95 zo dňa 22. novembra 2022, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť 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.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia január až december 2013, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 100721017/2017 zo dňa 27. apríla 2017 (zdaňovacie obdobie január, november, december 2013) a protokol č. 100721018/2017 zo dňa 27. apríla 2017 (zdaňovacie obdobie február - október 2013). Daňová kontrola bola prerušená od 4. apríla 2016 do 17. mája 2016 a od 20. mája 2016 do 12. apríla 2017 z dôvodu podania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“).

2. Na základe výsledkov uvedených v protokole č. 100721018/2017 zo dňa 27. apríla 2017 správca dane podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „Daňový poriadok“) rozhodnutím č. 101462241/2018 zo dňa 30. júla 2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) určil žalobcovi rozdiel v sume 9.792,79 eur na dani za zdaňovacie obdobie september 2013 - správca dane žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet v sume 8.399,99 eur a vyrubil daň v sume 1.392,80 eur.

3. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období (september 2013) uplatnil právo na odpočítanie dane podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) od dodávateľa spoločnosti DAKA TRADE s.r.o. z faktúr č. 20134292, č. 20134313 a č. 20134341 za dodanie motorovej nafty (ďalej aj „sporné faktúry“).

4. Správca dane za účelom preverenia dodania deklarovaného tovaru dodávateľom DAKA TRADE s.r.o. a splnenia podmienok na uplatnenie práva odpočítať daň zo sporných faktúr zaslal dožiadania na iných správcov dane, žiadosti o MVI a vypočul svedkov. Z dožiadania na daňový úrad Bratislava vyplynulo, že dodávateľ bol nekontaktný, posledné daňové priznanie k DPH podal za 3. štvrtrok 2013 a má ukončenú registráciu DPH k 31. júlu 2014.

5. Správca dane dňa 19. februára 2016 vypočul konateľa spoločnosti DAKA TRADE s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov p. N. L., ktorý sa vyjadril, že o možnosti byť konateľom a spoločníkom sa dozvedel od známych a chcel si to vyskúšať, meno predchádzajúceho spoločníka a konateľa dodávateľa mu nič nehovorilo, obchodné podiely boli prevedené na mladú pani z Thajska, na ambasáde v Bangkoku boli overené príslušné dokumenty a doklady dodávateľa boli odovzdané pri podpise zmluvy o prevode obchodných podielov v Bangkoku, kde ich on osobne dovezol, resp. časť odoslal kuriérskou poštou do Bangkoku. Na otázku správcu dane, prečo boli dokumenty zaslané do Bangkoku, keď nový spoločník býva v inom meste, odpovedal, že už je z toho pomotaný, a že si myslí, že boli odoslané na adresu novej konateľky. Predmetom činnosti spoločnosti DAKA TRADE s.r.o. bol v roku 2013 nákup a predaj pohonných hmôt (ďalej aj „PHM“), spoločnosť nemala žiadne skladové priestory, kancelárske priestory mala prenajaté, spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, mala len externú účtovníčku, na ktorej meno si svedok nevedel spomenúť. Svedok tvrdil, že všetky obchody sa dojednávajú telefonicky alebo e-mailom a domnieval sa, že v roku 2013 mal splnomocneného zástupcu na predaj tovaru, na ktorého meno si nevedel spomenúť, predpokladal, že bol z Myjav. Vo vzťahu k žalobcovi sa svedok vyjadril, že mu názov spoločnosti niečo hovorí, nevedel presne uviesť, čo presne spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. pre žalobcu dodávala, objednávky mali ísť cez Česko, tovar podľa vyjadrenia svedka bol dovážaný zo Slovinska z Mariboru, hlavným dodávateľom mala byť spoločnosť VERAMI International Company s.r.o.. Na meno osoby, s ktorou komunikoval za túto spoločnosť si nespomenul, objednávka sa mala zadať telefonicky, tovar mal byť dodaný priamo zákazníkovi - informácie o zákazníkovi a mieste dodania sa uvádzali v e-maile. Správca dane predložil svedkovi k nahliadnutiu faktúry vystavené pre žalobcu, pričom v prípade sporných faktúr týkajúcich sa zdaňovacieho obdobia september 2013 svedok uviedol, že ich možno podpísal. Svedok ďalej uviedol, že nebol prítomný pri nakládke ani pri vykládke tovaru, faktúry vystavoval na základe prijatej platby. Spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. mala mať dve pečiatky, jednu mal svedok a druhú mala splnomocnená osoba. V rámci predmetného ústneho pojednávania so svedkom p. N. L. sa vyjadril konateľ žalobcu, ktorý uviedol, že najprv spolupracoval so spoločnosťou AUTODOPRAVA MIRA TRADE, s.r.o. (ďalej aj „AMT“), ktorá mala zabezpečovať dodávky nafty, raz prišla faktúra od spoločnosti DAKA TRADE s.r.o. s vysvetlením, že AMT spolupracuje so spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o. a že podmienky predaja budú dodržané. Konateľ spoločnosti DAKA TRADE s.r.o. p. L. si nespomínal na nič, čo sa týka spoločnosti AMT, uviedol, že je možné, že s predmetnou spoločnosťou spolupracoval kolega. Správca dane uložil svedkovi predložiť meno a adresu účtovníčky, splnomocneného zástupcu a splnomocnenie spoločnosti DAKA TRADE s.r.o., zmluvu o prevode obchodných podielov, doklad o odovzdaní účtovných dokladov konateľke spoločnosti do Thajska, čísla účtov spoločnosti - svedok nepredložil ani jeden z požadovaných dokumentov, dokladov.

6. Správca dane vykonal dňa 10. marca 2016 ústne pojednávanie s konateľom žalobcu p. G. W., ktorý uviedol, že so spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o. nemal uzatvorenú zmluvu o dodávke PHM, nekontaktoval sa s touto spoločnosťou, naďalej objednával PHM od zástupcu spoločnosti AMT, spomenul si len na krstné meno C.. Spoločnosť AMT spolupracovala so spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o., ktorá mala žalobcovi zasielať faktúry. Konateľ žalobcu nevedel uviesť, kde bol tovar nakladaný, tovar mali vozit' tie isté cisterny, ktoré chodil od spoločnosti AMT, dodávateľ zabezpečil prevoz, nakládky aj vytankovanie nafty do bencoloru v areáli žalobcu. Konateľ žalobcu si nespomínal, na akých autách bola nafta do areálu jeho spoločnosti vozená, šofér pri vytankovaní nahlásil odobraté množstvo dodávateľovi, ktorý mal zaslať zálohovú faktúru poštou. Žalobca nevedel skladovú evidenciu PHM, pretože dodávka PHM sa do týždňa spotrebovala.

7. Podľa evidencie finančnej správy spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. mala od 23. januára 2013 evidovaného splnomocneného zástupcu v daňovom konaní p. R. N.. Správca dane opakovane predvolával p. N., v rámci daňovej kontroly aj vyrubovacieho konania, avšak neúspešne. Správca dane pristúpil aj k predvedeniu svedka, avšak ani predvedenie nebolo úspešné.

8. Správca dane preverovaním bankového účtu uvedeného na sporných faktúrach zistil, že majiteľom účtu nie je dodávateľ DAKA TRADE s.r.o.. Na základe výzvy správcu dane banka VÚB, a. s. oznámila, že majiteľom účtu uvedeného ako bankové spojenie na dodávateľských faktúrach od spoločnosti DAKA TRADE s.r.o. je spoločnosť KARANGA s.r.o. a osobou oprávnenou a zároveň majiteľom účtu je p. B.. D. L.. Aj napriek skutočnosti, že správca dane nevidel spojitost' p. L. so spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o. správca dane predvolával tohto svedka opakovane v rámci daňovej kontroly aj vyrubovacieho konania, avšak neúspešne.

9. Správca dane za účelom preverenia výpovede p. L. o pôvode tovaru požiadal českú finančnú správcu žiadosťou o MVI o preverenie dodávateľa pohonných hmôt VERAMI International Company s.r.o. Z odpovede vyplynulo, že to nebolo možné preveriť z dôvodu zmeny konateľa a prevodu obchodných

podielov, na spoločnosť VERAMI International Company s.r.o. bol vyhlásený konkurz a insolvenčný správca nemá k dispozícii žiadne doklady, súčasný konateľ oznámil, že mu žiadne doklady neboli odovzdané. Okrem toho z odpovede vyplynulo, že spoločnosť sa zaoberala prepravou PHM tuzemskou a medzinárodnou, spoločnosti DAKA TRADE s.r.o. v roku 2013 nedodávala v roku 2013 PHM, ale uskutočňovala iba prepravu PHM, kde ako príjemca je uvedená spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. a ako odosielateľ je uvedená spoločnosť PETROL a objednávateľ prepravy spoločnosť VERAMI SE, ktorej bola doprava aj fakturovaná. Podľa súhrnných hlásení a evidencie DPH spoločnosť VERAMI International Company s.r.o. neuskutočnila žiadne dodanie tovaru na Slovensko, poskytla iba služby v roku 2013, avšak nie v zdaňovacom období september 2013 a nie pre spoločnosť DAKA TRADE s.r.o.. 10. Z MVI zaslanej ohľadom spoločnosti PETROL D. D. slovinská finančná správa uviedla, že daňový subjekt PETROL D. D. nevystavil žiadnu faktúru pre spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. ani pre spoločnosť VERAMI s.r.o., daňový subjekt PETROL D. D. nepozná spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. a nikdy s ňou nespolupracoval.

11. Pri preverení daňového subjektu VERAMI SE z MVI vyplynulo, že daňový subjekt VERAMI SE neposkytla potrebnú súčinnosť. Hlavným predmetom jej činnosti v roku 2013 bol nákup a predaj PHM a výhradným dodávateľom bola slovinská spoločnosť PETROL Slovinská energetika družba, d. d., Ljubljana. Miestom vykládky bol daňový sklad na Slovensku a prevádzkovateľom tohto skladu bola spoločnosť HH Springs s.r.o. Ďalším odoberateľom PHM bola spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. a podľa priložených CMR listov, dodacích listov a nákladných listov boli PHM tomuto odberateľovi vyskladnené v sklade spoločnosti HH Springs s.r.o. na Slovensku. Na CMR dokladoch je ako miesto vykládky uvedená Ilava, ani v jednom prípade nie je miesto vykládky adresa sídla spoločnosti žalobcu. Daňový subjekt VERAMI SE nadobúdala PHM od slovinského dodávateľa PETROL Slovinská energetika družba, d. d., Ljubljana, doklady o nadobudnutí boli správcovi dane predložené a overené v rámci MVI. Išlo o zjednodušený postup pri dodaní tovaru formou trojstranného obchodu, kde daňový subjekt VERAMI SE bol prostrednou osobou a predmetom plnenia boli PHM. Podľa predložených bankových výpisov k úhrade dochádzalo hotovostným vkladom na bankový účet VERAMI SE.

12. Správca dane poukázal na skutočnosť, že podľa výpovede p. L. nemala spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. žiadnych zamestnancov, mala splnomocneného zástupcu, ktorého meno podľa údajov informačného systému finančnej správy bol p. R. N., v evidencii nebola evidovaná osoba s menom C., s ktorým komunikoval konateľ žalobcu. Okrem toho poukázal aj na zjavnú nezrovnalosť a skutočnosť, že podľa vyjadrenia p. N. L. bol tovar prepravený prostredníctvom spoločnosti VERAMI priamo od dodávateľa k žalobcovi a podľa odpovede na MVI zo dňa 12. apríla 2017 bol tovar dodaný do daňového skladu spoločnosti HH Springs s.r.o. na Slovensku. Na CMR dokladoch je ako miesto výklady uvedená Ilava, a nie adresa sídla žalobcu.

13. Žalobca požiadal o vypočutie svedkov, svojich zamestnancov, ktorí mali potvrdiť, že dodanie PHM nastalo, pretože túto naftu tankovali do motorových vozidiel. V rámci vyrubovacieho konania správca dane vykonal ústne pojednávania so svedkami zamestnancami žalobcu, ktorí zhodne vypovedali, že nevedeli resp. si nepamätali kto bol dodávateľom PHM (na názov dodávateľa si spomenul len p. G.. G. W.), resp. prepravcom PHM, všetci svedkovia si spomenuli len na fakt, že v roku 2013 vozili naftu cisterny s ilavskými ŠPZ. Nebol však predložený žiaden dôkaz preukazujúci tvrdenia svedkov, napr. evidencia áut voziacich PHM do areálu žalobcu.

14. Na základe vykonaného dokazovania správca dane dospel k záveru, že došlo k spochybneniu reálnosti uskutočnenia zdaniateľného plnenia a to dodania PHM deklarovanej spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o. pre žalobcu. Nebolo preukázané vlastnícke právo k tovaru, nebolo možné preveriť účtovné a daňové doklady daňového subjektu DAKA TRADE s.r.o., ale ani jeho dodanie (neboli predložené doklady o preprave tovaru), a preto takýto tovar nemohol byť dodaný žalobcovi v súlade so zákonom o DPH. Neboli splnené zákonné podmienky ustanovené v § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH pre priznanie nároku na odpočítanie DPH zo sporných faktúr.

15. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100260927/2019 zo dňa 11. januára 2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutie“), ktorý postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

16. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný uviedol, že v posudzovanej veci existencia tovaru - PHM nebola spochybnená, avšak nebolo preukázané, že tovar dodal deklarovanej spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o.. Pre správne určenie dane je rozhodujúcou skutočnosťou, či fakturované plnenie bolo reálne dodané práve dodávateľom uvedeným na faktúre. Táto skutočnosť bola v rámci vykonaného dokazovania spochybnená a pochybnosť nebola žalobcom vyvrátená. Žalovaný zdôraznil, že správca

dane v prvostupňovom rozhodnutí netvrdil, že v posudzovanej veci sa jednalo o podvodné konanie žalobcu.

17. K tvrdeniu žalobcu, že nemôže zodpovedať za nesplnenie zákonných povinností iných daňových subjektov žalovaný uviedol, že hoci má daňový subjekt zmluvnú voľnosť, pri voľbe obchodného partnera by si mal byť vedomý existencie svojho dôkazného bremena v daňovom konaní. Žalovaný tiež poukázal na to, že nebolo preukázané tvrdenie žalobcu, že v konkrétnom zdaňovacom období september 2013 bola spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. jediným dodávateľom PHM. Okrem tohto dodávateľa boli dodávateľmi PHM spoločnosti SHELL Slovakia s.r.o. a OMV Slovensko, s.r.o., ktorá skutočnosť vyplýva z dokladu „Podklady k dani z pridanej hodnoty za september 2013“. K námietke žalobcu týkajúcej sa predloženia záznamov o prevádzke motorových vozidiel, kde sú evidované uskutočnené jazdy a čerpanie PHM, čo má byť dôkazom toho, že PHM od dodávateľa boli spotrebované, žalovaný uviedol, že existencia tovaru nebola spochybnená.

18. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že konateľ žalobcu vo výpovedi dňa 10. marca 2016 uviedol, že nevie, kde bol tovar nakladaný, prišla cisterna od dodávateľa, ktorý zabezpečil celý prevoz, nákladu aj vytankovanie motorovej nafty. Nepamätal si, na akých autách bola nafta prepravovaná, uviedol, že chodili cisterny. Dôvodom ukončenia spolupráce s dodávateľom AMT bolo nedodržanie časového harmonogramu a požadovaných množstiev, nespokojnosť s dodávkami. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na to, že uvedené nebránilo žalobcovi, aby aj dodávky od spoločnosti DAKA TRADE s.r.o. objednával od „obchodného zástupcu spoločnosti“ AMT, ktorého priezvisko si nepamätal, len krstné meno C..

19. Z odpovedí na MVI správca dane zistil, že spoločnosť VERAMI International Company s. r. o. nedodávala PMH spoločnosti DAKA TRADE s.r.o., vykonávala pre túto spoločnosť iba prepravu a objednávateľom prepravy bola VERAMI SE, Praha, pričom podľa prepravných dokladov bol ako dodávateľ uvedený PETROL Slovinsko s miestom vykládky Ilava a príjemca bol uvedený HH Springs s.r.o. s tým, že za príjemcu bol doklad potvrdený odtlačkom pečiatky spoločnosti DAKA TRADE s.r.o. spolu s nečitateľným podpisom. Z odpovedí na MVI od slovinskej finančnej správy mal správca dane preukázané, že dodávateľom PHM pre spoločnosť VERAMI SE bola spoločnosť PETROL a odberateľom je aj slovenská spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. a PHM boli vyskladnené v daňovom sklade spoločnosti HH Springs s.r.o. Z uvedeného vyplýva, že ani v jednom prípade nebolo ako miesto vykládky uvedená adresa sídla žalobcu. Okrem toho slovinská finančná správa uviedla, že spoločnosť PETROL nevystavila žiadnu faktúru pre DAKA TRADE s.r.o. a nikdy so spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o. nespolupracovala. Žalovaný tiež poukázal na skutočnosť, že tovar fakturovaný dodávateľom Verami Se - PHM pre odberateľa DAKA TRADE s.r.o. bol podľa dokladov vyložený v Ilave a prepravovaný autami, ktoré nemali ilavské ŠPZ, pričom podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti DAKA TRADE s.r.o. PHM boli dodané priamo zákazníkovi, žalobcovi. Podľa vyjadrenia zamestnancov žalobcu, dopravné prostriedky dovážajúce PHM mali mať ilavské evidenčné čísla (bez bližšej špecifikácie).

20. Námietka žalobcu, že správca dane mal vykonať miestne zisťovanie v sklade spoločnosti HH Springs, s.r.o. v Ilave je podľa žalovaného nelogická, keďže daňová kontrola bola vykonávaná s časovým odstupom a správca dane toto miestne zisťovanie nevykonával aj z dôvodu, že jediný spoločník a konateľ spoločnosti HH Springs, s.r.o. je nekontaktný, nekontaktná je aj samotná spoločnosť.

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

II. Konanie pred krajským súdom

22. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu doručenu Krajskému súdu v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie.

23. Žalobca namietal, že (I) bolo na daňových orgánoch, aby mu preukázali podvodné konanie, pokiaľ mali za to, že obchod bol uskutočnený len na papieri, (II) správca dane mal vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní a mal ho správne pomenovať, (III) v rozhodnutí žalovaného absentuje opis skutku, ktorým sa mal žalobca dopustiť porušenia právnej povinnosti, (IV) daňové orgány nesprávne posúdili dôkazné bremeno, (V) nemal vplyv na to, aby u určitých dodávateľov nadštandardne zabezpečoval dôkazy, (VI) daňové orgány neuniesli svoje dôkazné bremeno a ich rozhodnutia sú založené na rozporných tvrdeniach, (VII) rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok odôvodnenia, (VIII) jediným dôvodom neuznania nároku na odpočet je problematickosť dodávateľa, (IX) preverením skladu v Ilave mohol správca dane objasniť, kto v ňom PHM skladoval a následne cez Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s. (ďalej aj „NDS“) mohol zistiť pohyb vozidiel z Ilavy do sídla žalobcu

a (X) danú vec bolo potrebné posudzovať v súlade s judikatúrou Súdneho dvora vo veciach C-354/09 Optigen a C-439/04 Kittel.

24. Krajský súd rozsudkom č. k. 15S/65/2019 - 95 zo dňa 22. novembra 2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) postupom podľa §190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol.

25. Krajský súd poukázal na všeobecné východiská v európskom práve ohľadom statusu zdaniteľnej osoby, zdôrazniac, že zatiaľ čo medzi materiálne podmienky priznania práva na odpočet DPH patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 z 9. decembra 2021, 25. bod; vo veci Ferimet SL, C-281/20 z 11. novembra 2021, 26. a 27. bod). Ďalej poukázal na východiská pri rozložení dôkazného bremena a zdôraznil, že zdaniteľnej osobe, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie DPH, v zásade prináleží, aby preukázala, že dodávateľ tovaru alebo služieb, na základe ktorých sa toto právo uplatňuje, mal postavenie zdaniteľnej osoby.

26. Krajský súd mal za to, že na základe dôkaznej situácie nie je možné prisvedčiť tvrdeniu žalobcu o dodaní tovaru deklarovaného spornými faktúrami spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o. Krajský súd zdôraznil, že žalobca ani spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. k preprave tovaru nepredložili žiadne dôkazy, ktoré by vyvrátili rozpory medzi tvrdeniami spoločnosti DAKA TRADE s.r.o. a žalobcu a jednoznačne preukázali, že dodávateľom tovaru bola spoločnosť DAKA TRADE s.r.o.

27. Pokiaľ išlo o tvrdenie žalobcu, že v konkrétnom zdaňovacom období september 2013 bola spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. jediným dodávateľom pohonných hmôt, bolo správcom dane z dokladu „Podklady k dani z pridanej hodnoty za september 2013“ zistené, že dodávateľmi PHM v predmetnom zdaňovacom období boli aj spoločnosť SHELL Slovakia s.r.o. a spoločnosť OMV Slovensko s.r.o.

28. Krajský súd mal za to, že žalobca napriek výzvam správcu dane nepredložil žiadne ďalšie dôkazy, preukazujúce, že tovar dodala spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. Takýmto dôkazmi nie sú bez ďalšieho predložené záznamy o prevádzke motorových vozidiel, kde sú evidované uskutočnené jazdy a čerpanie PHM, čo podľa žalobcu má byť dôkazom o tom, že PHM od dodávateľa boli spotrebované. Ani doklad o úhrade faktúry nie je takýmto dôkazom. Krajský súd podotkol, že úhrada faktúry nie je podmienkou pre uplatnenie práva odpočítať daň, ako správne poukázal aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí. Nakoľko je technicky možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie, bolo povinnosťou žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočítanie dane preukázať realnosť deklarovaného nadobudnutia PHM z faktúr vyhotovených spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o. Hodnotenie dôkazov zo strany správcu dane neznamena len mechanické preberanie informácií, či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených, ako faktov. Podľa názoru krajského súdu preverenie materiálneho plnenia správcom dane nepreukázalo, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili žalobcom deklarovaným spôsobom. Samotné faktúry nie sú sami o sebe dôkazom o tom, že fakturované dodanie tovaru - motorovej nafty bolo žalobcovi dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach. Výsledkom preverenia deklarovaného zdaniteľného obchodu správcom dane bolo zistenie, že reálne dodanie fakturovaného tovaru práve od deklarovaného dodávateľa uvedeného na predmetných faktúrach vystavených od dodávateľa DAKA TRADE s.r.o. nebolo vierohodne preukázané.

29. Krajský súd zdôraznil, že pokiaľ nebolo žalobcom preukázané, že deklarovaný obchod bol reálne uskutočnený tak, že fakturované plnenie žalobcovi skutočne poskytol práve ten dodávateľ, ktorý je uvedený na danej faktúre, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti dodávateľa, t. j. spoločnosti DAKA TRADE s.r.o. v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 tohto zákona. Prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ako aj rozhodnutie žalovaného, bolo podľa názoru krajského súdu výsledkom správneho právneho posúdenia veci.

30. Krajský súd uviedol, že žalovaný a ani správca dane v administratívnom konaní nespochybňovali existenciu tovaru - PHM. Na základe vykonaného dokazovania však dôvodne konštatovali, že nebolo preukázané poskytnutie fakturovaného plnenia žalobcovi práve spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o.. Konštatovanie, že dodanie plnenia žalobcovi zo strany dodávateľa deklarovaného na predmetných faktúrach nebolo preukázané, podľa krajského súdu ešte neznamena, že toto plnenie nemohlo byť žalobcovi poskytnuté iným subjektom ako dodávateľom, ale nie je úlohou správcu dane v rámci daňovej kontroly tohto dodávateľa vyhľadávať.

31. Podľa názoru krajského súdu zo strany daňových orgánov nešlo o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na žalobcu vo vzťahu k okolnostiam týkajúcich sa tretích subjektov, ktoré nemal možnosť ovplyvniť či zistiť, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností, majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a na ktorý pri primeranej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie dôkazov súvisiacich

s realizáciou deklarovaných obchodov. Aj keď overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, avšak v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie DPH, musí byť schopný preukázať reálnosť a ekonomickú opodstatnenosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil odpočítanie DPH pri plnení, ktoré mu mala dodať spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. ako dodávateľ, aby preukázal nielen existenciu zdaniteľného plnenia (ktorú daňové orgány nespochybnili), ale aj jeho skutočné dodanie zo strany tohto dodávateľa.

32. Preverovaním žalobcom tvrdených obchodných transakcií v mesiaci september 2013 na základe ním predložených dokladov - faktúr správca dane zistil a konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia (dodávka nafty) sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania okrem tejto faktúry, resp. dokladov o jej úhrade, nebol správcovi dane predložený dôkaz preukazujúci uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že plnenie bolo i reálne dodané od dodávateľa uvedeného na predloženej faktúre. Preto ak nebolo preukázané dodanie plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa žalobcovi, nebolo povinnosťou daňových orgánov preukazovať, že žalobca sa zúčastnil na daňovom podvode, alebo o ňom vedel, prípadne mal vedieť.

33. Krajský súd konštatoval, že skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených žalobcom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad.

34. Krajský súd mal za to, že žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Pokiaľ išlo o svedka p. R. N., správca dane urobil všetky úkony, ktoré možno od neho požadovať z hľadiska zabezpečenia výsluchu svedka. Rovnako tak krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu o nevykonaní dôkazu, a to dopytom na NDS o zistenie pohybu vozidiel z Ilavy do Topoľčian. V danom prípade žalobca nepredložil žiadne doklady o preprave tovaru, prípade iné dôkazy, na základe ktorých by bolo možné identifikovať vozidlá, ktorými podľa tvrdenia žalobcu, bola nafta dovážaná z Ilavy do Topoľčian.

35. Podľa názoru krajského súdu záver správcu dane a žalovaného, ktorí urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom krajský súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať. Žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko žalovaného

36. Proti rozsudku krajského súdu č. k. 15S/65/2019 zo dňa 22. novembra 2022 podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť (ďalej aj „sťažovateľ“) z dôvodov, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces [§ 440 ods. 1 písm. f) SSP] a z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP]. Sťažovateľom návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil, a to tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

37. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti poukázal na prijaté závery krajského súdu v odôvodnení napadnutého rozsudku. Sťažovateľ mal za to, že krajský súd v napadnutom rozsudku síce obsiahlo cituje judikatúru Súdneho dvora EÚ avšak túto reprodukciu nezodôvodnil kvalifikovanou úvahou objasňujúcou jej použitie na podmienky prejednávanej veci. Podľa sťažovateľa právne posúdenie veci správnym súdom je v rozpore práve s judikatúrou, na ktorú sám poukázal.

38. Sťažovateľ poukázal na to, že podľa správneho súdu hmotnoprávna podmienka na uplatnenie práva na odpočet dane nebola zo strany sťažovateľa splnená, pretože nepreukázal, že tovar bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre, spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o.. V nadväznosti na to, sťažovateľ poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, z ktorého vyplýva, že hmotnoprávne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie, sú splnené len vtedy, ak sa skutočne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Ďalej z predmetného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ sťažovateľ poukázal na to, že aj keď tovar nevyrobila alebo nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, a nebola určená totožnosť osoby, od ktorej bol tento tovar skutočne nadobudnutý, predmetné transakcie sú dodaním tovaru, ak spĺňajú objektívne kritériá,

na ktorých je uvedený pojem založený, a ak nejde o podvod vo vzťahu k DPH. Ak sa dodania tovaru skutočne uskutočnili a tieto závery boli použité na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií, nemožno daňovému subjektu v zásade zamietnuť právo na odpočítanie dane. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na to, že z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo nevyplýva, že hmotnoprávnou podmienkou na uplatnenie práva na odpočet dane je to, že tovar musí byť dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre.

39. Sťažovateľ ďalej odkázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ (vo veci C-332/15 Astone z 28.7.2016, vo veci C-69/17 Siemens z 12.9.2018, vo veci C-159/17 Dobre z 7.3.2018), z ktorých vyplýva, že ak boli hmotnoprávne podmienky splnené, tak právo na odpočítanie dane možno zamietnuť len vtedy, ak by porušenie formálnych požiadaviek viedlo k nemožnosti predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené alebo vtedy, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Sťažovateľ poukázal na to, že v danom prípade správne orgány a ani správny súd nespochybnili existenciu tovaru a ani netvrdia, že konanie spoločnosti DAKA TRADE s.r.o. vykazuje znaky daňového podvodu.

40. Sťažovateľ zdôraznil, že výklad práva spoločenstva v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ je záväzným prameňom práva a súčasťou právneho základu rozhodovania vo veci samej. Zhrnul, že v právnej veci rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, ako aj v prípade žalobcu, rozhodujúcou skutočnosťou, ktorá má podľa sťažovateľa v oboch prípadoch zásadný právny význam je to, že k predmetnému dodaniu tovaru došlo. Správne orgány a správny súd mali za to, že tovar nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, resp. deklarovanej dodávateľ spoločnosť DAKA TRADE s.r.o., čím sťažovateľ nespĺnil hmotnoprávnou podmienku na uplatnenie práva na odpočet dane. Podľa sťažovateľa, aj v prípade, keby sa nepochybné preukázalo, že tovar nedodala spoločnosť DAKA TRADE s.r.o., nepriznanie práva na odpočítanie dane by vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci a je v rozpore s rozhodnutím Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, čo je podľa sťažovateľa samé o sebe dôvodom zrušenia rozhodnutí správnych orgánov a napadnutého rozsudku správneho súdu.

41. Vo vzťahu k sťažostnému dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP sťažovateľ namietal, vady odôvodnenia napadnutého rozsudku a to v prvom rade to, že sa súd nevysporiadal so svojím skorším rozhodnutím sp. zn. 26S/20/2019 zo dňa 15. júla 2021, ktorým poskytol odlišnú právnu ochranu sťažovateľovi v skutkovo zhodnom prípade. Podľa sťažovateľa správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia mal povinnosť vysporiadať sa s otázkou, prečo bola v danej veci žalobcovi poskytnutá odlišná právna ochrana ako v inej jeho identickej veci. Súd v napadnutom rozsudku takto nepostupoval a o svojom predchádzajúcom rozsudku sp. zn. 26S/20/2019 z 15. júla 2021 sa nezmieňuje.

42. Sťažovateľ tiež namietal, že tvrdenie súdu o tom, že skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným je dostatočný, je v extrémnom rozpore so skutkovým stavom. Namietal, že správca dane nepostupoval podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku.

43. Sťažovateľ poukázal na záver správneho súdu o tom, že návrh žalobcu zisťovať v sklade spoločnosti HH Springs s.r.o. v Ilave, kto PHM v tomto sklade skladoval neobstojí, pretože nebolo možno identifikovať vozidlá, ktorými mala byť nafta dovážaná zo skladu v Ilave do Topoľčian. Sťažovateľ v tejto súvislosti namietal, že uvedený argument nedáva zmysel, pretože preprave tovaru pre sťažovateľa z Ilavy do Topoľčian predchádzalo jeho vyloženie pre spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. v daňovom sklade spoločnosti HH Springs, s.r.o. v Ilave. Ak mal byť tovar z uvedeného skladu prepravovaný pre sťažovateľa vozidlami s ilavskými ŠPZ, tak práve v tomto sklade po jeho vyložení pre spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. musel byť naložený na tieto vozidlá. Sťažovateľ poukázal na to, že ide o daňový sklad, na ktorého prevádzku sa viažu prísnejšie požiadavky, teda je nepochybné, že v tomto sklade by bolo možné zistiť, na aké vozidlá po jeho vyložení bol tovar naložený, zistiť ich ŠPZ, kto za služby skladovania zaplatil, resp. aj iné dôkazy. Žalobca, keďže prepravu nezabezpečoval nemohol predložiť žiadny dôkaz o preprave, sťažovateľ sa odvolal na výpovede svedkov vo vyrubovacom konaní. Sťažovateľ mal za to, že správca dane formou miestneho zisťovania v sklade spoločnosti HH Springs, s.r.o. v Ilave a svedeckých výpovedí mohol identifikovať vozidlá, ktoré prevážali tovar z uvedeného skladu k sťažovateľovi a na základe týchto informácií správca dane následne cestou NDS a.s. mohol zistiť pohyb uvedených vozidiel.

44. Podľa sťažovateľa zistenie, že spoločnosť VERAMI International Company, s.r.o. v rámci trojstranného obchodu zabezpečovala prepravu PHM fakturovaných dodávateľom VERAMI SE zo Slovinska priamo druhému odberateľovi DAKA TRADE s.r.o., ktorý je uvedený na prepravných dokladoch a tovar bol pre neho vyložený v sklade spoločnosti HH Springs, s.r.o. je jedným z rozhodujúcich dôkazov, že spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. reálne disponovala tovarom.

45. Sťažovateľ namietal, že namiesto toho, aby správca dane za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu p. I. predvolal, vyzval sťažovateľa k zabezpečeniu svedka p. L. a k predloženiu

dôkazov k tvrdeniam uvedeným vo vyjadrení. Správny súd reprodukoval vyjadrenie žalovaného, no nevysvetlil, prečo mal žalobca preukazovať tvrdenia C.. I. a zabezpečovať svedka B.. L..

46. Sťažovateľ namietal, že ak správca dane nespochybuje existenciu tovaru a tvrdí, že tovar nedodal dodávateľ DAKA TRADE s.r.o., potom ten istý tovar v rovnakých objemoch a v rovnakom čase dodal iný dodávateľ, ktorý za tovar nevyhotovil faktúry a nepožadoval ani platbu, čo je podľa sťažovateľa v rozpore s logikou. Sťažovateľ poukázal na to, že žalovaný ani správny súd sa s uvedeným argumentom nevysporiadali.

47. Na záver sťažovateľ namietal, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal so všetkými skutočnosťami uplatnenými v odvolaní, pričom však konkrétne tieto skutočnosti neoznačil.

48. Sťažovateľ mal za to, že napadnutý rozsudok správneho súdu je vnútorne rozporný.

49. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa v plnom rozsahu pridržiava svojich záverov prijatých v napadnutom rozhodnutí a tiež všetkých písomných a ústnych vyjadrení zaslaných súdu. Podľa žalovaného dôvody kasačnej sťažnosti nemajú žiadny relevantný vplyv na zákonnosť rozhodnutí vydaných v danej veci. Žalovaný navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľ zamietol ako bezdôvodne podanú.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

50. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas § 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023], oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom [§ 445 ods. 1 písm. c), ods. 2, § 453 ods. 2 SSP] spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

51. Predmetom súdneho prieskumu v prejednáwanej veci bolo rozhodnutie žalovaného, ktorý potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane žalobcovi určil rozdiel v sume 9.792,79 eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2013, z dôvodu, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky pre vznik práva na odpočítanie dane, pretože nepreukázal, že mu tovar (PHM) dodal dodávateľ deklarovaný na sporných faktúrach spoločnosť DAKA TRADE s.r.o.. Krajský súd napadnutým rozsudkom správnu žalobu voči rozhodnutiam daňových orgánov zamietol. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť zákonnosť záverov správnych orgánov a správneho súdu o nesprávnom posúdení hmotnoprávnych podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane vo vzťahu k zdaniteľným obchodom medzi sťažovateľom a spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o.. Túto nesprávnosť videl sťažovateľ v podstate v tom, že správca dane a žalovaný prijali svoje závery o nesplnení hmotnoprávnych podmienok zo strany sťažovateľa napriek tomu, že nespochybnili existenciu tovaru (PHM), pričom sťažovateľ sa odvoláva na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo. Úlohou kasačného súdu v predmetnej veci bolo v intenciách kasačnej sťažnosti tiež posúdiť, či správca dane dostatočne zistil skutkový stav pre riadne posúdenie veci.

52. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj prislúchajúcemu administratívneho spisu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje nasledovne:

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

53. 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.“

54. 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.“

55. 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.“

56. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku: „Daňový subjekt preukazuje a) skutočnosťami, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosťami, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosťami, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

57. Úvodom kasačný súd poukazuje na to, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii)

odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

58. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) [ďalej len „Smernica“]. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté (rozsudok sp. zn. 8 Sžfk 16/2020 z 25. augusta 2022, bod 25; rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Senatex z 15. septembra 2016, C-518/14, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20, bod 24).

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

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

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

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

63. Aplikujúc vyššie uvedené závery na prejednávajúcu vec kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane a žalovaný argumentovali, že sťažovateľ nepreukázal, že mu tovar (PHM) bol dodaný od deklarovaného dodávateľa spoločnosti DAKA TRADE s.r.o. (resp. dodanie od deklarovaného dodávateľa bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočet - dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska).

64. Kasačný súd sa stotožňuje so závermi správcu dane a žalovaného o tom, že v predmetnej veci boli na základe vykonaného dokazovania, ktoré bolo z pohľadu kasačného súdu dostatočné na právne

posúdenie veci, zistené dôvodné pochybnosti o splnení uvedenej hmotnoprávnej podmienky odpočítania dane zo sporného obchodu, pričom sťažovateľ pochybnosti správcu dane dostatočným spôsobom neodstránil.

65. Správca dane na základe vykonaného dokazovania spochybnil zásadnú skutočnosť, a to že tovar (PHM) boli sťažovateľovi dodané zdaniteľnou osobou, konkrétne deklarovanou spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o., pričom vykonaným dokazovaním nebolo ani preukázané a ani žalobcom tvrdené, že by nejaká ďalšia iná zdaniteľná osoba tovar žalobcovi dodala. Práve uvedené konštatovanie je kľúčovým argumentom v posudzovanej veci, nakoľko nielen samotná existencia tovaru a jeho následné použitie na ďalšie zdaniteľné plnenia zo strany žalobcu sú hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane, ale ďalšou nemenej dôležitou je podmienka, že tovar/služby boli dodané zdaniteľnou osobou, ktorá skutočnosť v posudzovanej veci preukázaná nebola.

66. Pochybnosti správcu dane boli založené na nasledovných skutočnostiach: (i) spoločnosť DAKA TRADE, s.r.o. nemala skladové priestory, žiadnych zamestnancov, konateľ spoločnosti v čase zdaniteľných obchodov p. L. si chcel funkciu konateľa vyskúšať (ii) p. L. vo svojej výpovedi zo dňa 19. februára 2016 uviedol, že obchodné podiely spoločnosti boli prevedené na pani z Thajska, ktorej boli odovzdané všetky doklady, nevedel si spomenúť na meno externej účtovníčky spoločnosti, ani na meno splnomocneného zástupcu, nevedel presne uviesť, čo presne spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. pre žalobcu dodávala, ak ide o sporné faktúry týkajúce sa zdaňovacieho obdobia september 2013 svedok sa vyjadril, že ich možno podpísal; k obchodovaniu so sťažovateľom uviedol, že objednávky mali ísť cez Česko, tovar podľa vyjadrenia svedka bol dovážaný zo Slovinska z Mariboru, hlavným dodávateľom označil spoločnosť VERAMI International Company s.r.o., na meno osoby, s ktorou komunikoval za túto spoločnosť si nespomenul, objednávka sa mala zadať telefonicky, tovar mal byť dodaný priamo zákazníkovi; Svedok ďalej uviedol, že nebol prítomný pri nakládke ani pri vykládke tovaru, faktúry vystavoval na základe prijatej platby, (iii) správca dane uložil svedkovi predložiť meno a adresu účtovníčky, splnomocneného zástupcu a splnomocnenie spoločnosti DAKA TRADE s.r.o., zmluvu o prevode obchodných podielov, doklad o odovzdaní účtovných dokladov konateľke spoločnosti do Thajska, čísla účtov spoločnosti - svedok nepredložil ani jeden z požadovaných dokumentov, dokladov, (iv) konateľ žalobcu p. G. W. dňa 10. marca 2016 uviedol, že so spoločnosťou DAKA TRADE, s.r.o. nemal uzatvorenú zmluvu o dodávke PHM, nekontaktoval sa s touto spoločnosťou, naďalej objednával PHM od zástupcu spoločnosti AMT, spomenul si len na krstné meno C.; Spoločnosť AMT spolupracovala so spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o., ktorá mala žalobcovi zasielať faktúry; Konateľ žalobcu nevedel uviesť, kde bol tovar nakladaný, tovar mali vozit' tie isté cisterny, ktoré chodil od spoločnosti AMT, dodávateľ zabezpečil prevoz, nakládky aj vytankovanie nafty do bencoloru v areáli žalobcu, nespomínal si, na akých autách bola nafta do areálu jeho spoločnosti vozená, šofér pri vytankovaní nahlásil odobraté množstvo dodávateľovi, ktorý mal zasláť zálohovú faktúru poštou; Žalobca nevedel skladovú evidenciu PHM, pretože dodávka PHM sa do týždňa spotrebovala, (v) konateľ žalobcu nepredložil doklady o preprave tovaru, k preprave uviedol, že sa motorová nafta vozila v nákladných autách väčšinou značky Renault Magnum červenej a bielej farby, tieto mali ŠPZ okresu Ilava;

67. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že správca dane a žalovaný náležite zistili a pomenovali pochybnosti týkajúce sa splnenia materiálnych/hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov sťažovateľa. Konateľ žalobcu okrem spornej faktúry nemal k dispozícii žiadne iné doklady, ako napríklad doklady preukazujúce prepravu. V tejto súvislosti kasačný súd zdôrazňuje, že dôvodné pochybnosti správcu dane sa týkali len vzťahov a okolností medzi sťažovateľom a jeho deklarovaným dodávateľom. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére sťažovateľa. V tomto rozsahu bolo od sťažovateľa požadované aj vyvrátenie pochybností správcu dane. Kasačný súd zastáva názor, že od sťažovateľa možno spravodlivo požadovať, aby okrem faktúry preukázal alebo označil aj ďalšie dôkazy napr. na preukázanie prepravy tovaru, jeho vykládky (napr. evidenčné čísla vozidiel, mená a priezviská osôb realizujúcich prepravu, či protokoly o prevzatí tovaru s uvedením osobných údajov osôb tovar odovzdávajúcich a preberajúcich). Sťažovateľ preto nebol neprimerane zaťažovaný dôkazným bremenom vo vzťahu k preukázaniu skutočností, ktoré sú z hľadiska splnenia podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane relevantné. Vznesené pochybnosti pritom nasvedčujú tomu, že PHM nedodala spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. a z administratívneho spisu nevyplýva, kto bol skutočný dodávateľ deklarovaných služieb respektíve, že by dodávateľ deklarovaného tovaru nevyhnutne musel mať postavenie zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane, a netvrdil to ani sťažovateľ.

68. Kasačný súd z administratívneho spisu za preukázané, že žalobca reagoval na pochybnosti správcu dane vyjadrením sa k protokolu z 22. mája 2017, ku ktorému pripojil aj prílohy. Kasačný súd konštatuje, že vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu september 2013 a vo vzťahu k spoločnosti DAKA TRADE, s.r.o. sa v prílohách relevantné dokumenty nenachádzajú.

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

70. Kasačný súd ďalej poukazuje na to, že správca dane za účelom náležitého zistenia skutkového stavu realizoval viacero MVI, z ktorých vyplynuli aj skutočnosti vzťahujúce sa k deklarovániu dodávateľovi spoločnosti DAKA TRADE s.r.o.. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti vyzdvihol zistenie vyplývajúce z MVI o tom, že spoločnosť VERAMI International Company, s.r.o. v rámci trojstranného obchodu zabezpečovala prepravu PHM fakturovaných dodávateľom VERAMI SE zo Slovinska priamo druhému odberateľovi DAKA TRADE s.r.o., ktorý je uvedený na prepravných dokladoch a tovar bol pre neho vyložený v sklade spoločnosti HH - Springs s.r.o., čo je podľa sťažovateľa jedným z rozhodujúcich dôkazov, že spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. reálne disponovala tovarom. Kasačný súd k predmetnej argumentácii sťažovateľa uvádza, že uvedená skutočnosť má potenciál nanajvyššie preukázať, že PHM boli dodané do skladu spoločnosti HH - Springs s.r.o. pre spoločnosť DAKA TRADE s.r.o., avšak tieto skutočnosti žiadnym spôsobom nedokazujú, že PHM boli dodané spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o. pre žalobcu do sídla jeho spoločnosti v Topoľčanoch. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti popísal rad dôkazov, ktoré, ak by správca dane mal k dispozícii, mohlo by sa preukázať dodanie tovaru pre žalobcu (miestne zisťovanie v sklade, overenie evidencií, zistenie ŠPZ následné preverenie prostredníctvom NDS). Kasačný súd na tomto mieste poukazuje na to, že dôkazné bremeno o splnení hmotnoprávných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane, resp. dôkazné bremeno o dodaní tovaru deklarovániu dodávateľom uvedeným na faktúre, zaťažuje prioritne daňový subjekt. V danom prípade je teda na ťarchu sťažovateľa, že sa svojim konaním, t.j. nezabezpečením si relevantných dôkazov a podkladov k preverovaným zdaniteľným obchodom so spoločnosťou DAKA TRADE s.r.o. v zdaniteľnom období september 2013, dostal vlastným pričinením do dôkaznej núdze. Sťažovateľ v konaní za účelom preukázania, že tovar PHM mu v septembri 2013 dodala spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. v podstate predložil len faktúru a vlastné tvrdenia. Konateľ spoločnosti p. L. v rámci svojej výpovede neurčito a chaoticky odpovedal na základné otázky správcu dane - nevedel uviesť meno splnomocneného zástupcu, nevedel uviesť s kým v rámci obchodovania komunikoval, čo konkrétne spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. v zdaňovacom období september 2013 pre sťažovateľa dodávala, nepresne uvádzal svojich dodávateľov. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že i Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom uznesení sp. zn. IV. ÚS 619-/2024-40 (bod 11) poukázal, že možno spochybníť ako pre vec relevantné aj také dôkazy, ktoré vypovedajú o určitých skutočnostiach iba vo všeobecnej rovine, a teda neposkytujú hodnoverný a spoľahlivý obraz o konkrétnom skutkovom dejí, ktorý je podstatný z hľadiska posudzovania individuálneho zdaniteľného obchodu. Uvedené je aplikovateľné i na súdnu vec, kde dôkazy produkované sťažovateľom mali prevažne iba všeobecnú a nekonkrétnu výpovednú hodnotu.

71. Kasačný súd ďalej upriamuje pozornosť na skutočnosť, že sťažovateľ ani konateľ deklarovániu dodávateľa pôvodne netvrdili, že tovar mal byť dovážaný zo skladu spoločnosti HH - Springs s.r.o. v Ilave. Skutočnosť, že spoločnosť DAKA TRADE, s.r.o. dodávala na Slovensko tovar spoločnosť VERAMI SE zo Slovinska prostredníctvom spoločnosti VERAMI International Company, s.r.o. do skladu spoločnosti HH - Springs s.r.o. správca dane zistil prostredníctvom realizovaného MVI. V nadväznosti na to, správca dane vyzval sťažovateľa, aby preukázal prepravu PHM zo skladu spoločnosti HH - Springs s.r.o. do sídla spoločnosti žalobcu, túto však sťažovateľ nebol schopný preukázať. Kasačný súd v zhode so žalovaným poukazuje na skutočnosť, že konateľ sťažovateľa bol prítomný pri výsluchu svedka p. N. L., keď vypovedal, že spoločnosť DAKA TRADE, s.r.o. dodávala PHM priamo do sídla spoločnosti sťažovateľa v Topoľčanoch, sťažovateľ k predmetnej výpovedi nemal žiadne doplňujúce otázky, týkajúce sa prepravy tovaru a nemal voči výpovedi námietky. Až na základe kontrolných zistení uvedených v Protokole z daňovej kontroly č. 1007421018/2017 zo dňa 27. apríla 2017, sťažovateľ uviedol doplňujúci údaj, že súhlasí s tvrdením správcu dane, že motorová nafta sa vozila na autách s ŠPZ okresu Ilava a v tejto súvislosti požiadal o vypočítanie svedkov - zamestnancov žalobcu, ktorí podľa neho môžu potvrdiť, že dodanie PHM nastalo, avšak ani predmetné výpovede svedkov prepravu tovaru relevantným spôsobom nepreukázali. Žalobca si nevedel evidenciu áut prichádzajúcich do jeho

areálu. Vypočutí svedkovia neuviedli ani jednu konkrétnu ŠPZ, či meno šoféra, dokonca neuviedli ani názov dodávateľskej spoločnosti. Iba svedok G. G. W., súčasný konateľ žalobcu, si spomenul na názvy spoločností, ktoré PHM mali sťažovateľovi dodávať.

72. K námietke sťažovateľa o tom, že správca dane nevykonal miestne zisťovanie v sklade spoločnosti HH - Springs s.r.o. kasačný súd taktiež poukazuje na argumentáciu žalovaného k nevykonaniu navrhnutého dôkazu v napadnutom rozhodnutí, ktorý uviedol, že požiadavku vykonať miestne zisťovanie v sklade spoločnosti HH - Springs s.r.o. v Ilave považoval za nelogickú, keďže daňová kontrola je vykonávaná s časovým odstupom. Miestne zisťovanie správca dane nevykonaj aj z dôvodu, že jediným spoločníkom a konateľom spoločnosti HH - Springs s.r.o. je nekontaktný, ako aj samotná spoločnosť HH - Springs s.r.o. je nekontaktná, zásielky zasielané miestne príslušným správcovi dane sú už od roku 2014 doručované fikciou, t. j. adresát neznámy, spoločnosť nepodala daňové priznanie za roky 2013, 2014, 2015 a 2016 ani na základe výziev zaslaných miestne príslušným správcovi dane. Kasačný súd dopĺňa, že došlo k ex offo výmazu spoločnosti HH - Springs s.r.o. z Obchodného registra z dôvodu podľa § 8a ods. 1 písm. c) zák. č. 530/2003 Z. z. o obchodnom registri v znení neskorších predpisov a uvedená spoločnosť je zrušená odo dňa 12. januára 2019. V zrkadle týchto objektívnych skutočností sa javí presvedčenie sťažovateľa o tom, že je nepochybné, že v tomto sklade by bolo možné zistiť, na aké vozidlá po jeho vyložení bol tovar naložený, zistiť ich ŠPZ, kto za služby skladovania zaplatil, resp. aj iné dôkazy a že správca dane formou miestneho zisťovania v sklade spoločnosti HH - Springs s.r.o. v Ilave mohol identifikovať vozidlá, ktoré prevážali tovar z uvedeného skladu k sťažovateľovi, javí ako nepravdepodobné. Kasačný súd na tomto mieste opakovane zdôrazňuje, že preukázanie hmotnoprávných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane sa týka priameho vzťahu medzi dodávateľom (v prejednávanej veci spoločnosť DAKA TRADE s.r.o.) a odberateľom (sťažovateľ), preto je spravodlivé od daňového subjektu očakávať, že bude disponovať relevantnými podkladmi a dôkazmi, ktoré deklarované obchodovanie hodnoverne preukážu. Nie je úlohou správcu dane za daňový subjekt vyhľadávať daňovým subjektom načrtnutými schémami dôkazy a podklady, ktoré by hypoteticky mohli preukázať daňovým subjektom deklarované zdaniteľné obchody. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Daňový subjekt má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia vo vzťahu k správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane.

73. Vychádzajúc z vyššie uvedeného kasačný súd uzatvára, že daňové orgány vykonali rozsiahle dokazovanie, pričom ním nebolo preukázané, že tovar (PHM) v zdaňovacom období september 2013 dodala žalobcovi spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. a ani iná zdaniteľná osoba a správca dane komunikoval také relevantné pochybnosti k deklarovanému obchodu, ktoré sťažovateľ nevyvrátil a neboli vyvrátené ani vykonaným dokazovaním. V súvislosti s uvedeným konštatovaním kasačný súd uvádza, že nie je úlohou daňových orgánov vykonávať dokazovanie dovtedy, kým sa nezistí, kto mu tovar/službu skutočne dodal. Práve naopak, je na sťažovateľovi ako daňovom subjekte preukázať splnenie hmotnoprávných podmienok potrebných na priznanie nároku na DPH.

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

75. S poukazom na vyššie uvedené sa kasačný súd preto stotožnil s názorom správcu dane, žalovaného a správneho súdu, že v danom prípade neboli splnené hmotnoprávne podmienky na priznanie nároku na odpočet DPH, konkrétne vo vzťahu k postaveniu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby.

76. V súvislosti s odvolávaním sa sťažovateľa na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo kasačný súd zdôrazňuje, že na daný prípad je predmetné rozhodnutie neaplikovateľné, nakoľko ide o skutkovo odlišnú vec. Konkrétne v práve posudzovanom prípade nebol odmietnutý nárok na DPH z dôvodu, že (i) dodávateľ nemal potrebné materiálne ani ľudské zdroje na dodanie tovaru; (ii) nebol zistený subdodávateľ žalobcu, resp. nebolo preukázané, že by spoločnosť DAKA TRADE s.r.o. mala tovar dodávať prostredníctvom inej spoločnosti, ktorá taktiež nemala materiálne ani ľudské zdroje; (iii) by išlo o podvodné konanie v rámci obchodného reťazca vedúceho k sťažovateľovi. Odlišnosť od rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-610/19 je založená aj na ďalších skutočnostiach ako napríklad, že

spoločnosť Vikingo pred uzatvorením zmlúv so spoločnosťou Freest nahliadla do výpisu z Obchodného registra týkajúceho sa jej zmluvného partnera a tiež požiadala o podpisový vzor. V tejto súvislosti kasačný súd dodáva, že aj Súdny dvor EÚ konštantne poukazuje vo svojich rozhodnutiach na zásadnú skutočnosť a to, že overenie existencie zdaniteľného plnenia sa musí uskutočniť v súlade s pravidlami dokazovania vnútroštátneho práva na základe celkového posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolností prejednávanej veci (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 31 a 32, ako aj z 31. januára 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 45) [C-610/19 bod 46]. V práve posudzovanej veci, a to na rozdiel od veci Vikingo, bol teda dodávateľ spochybnený nie na základe vyššie uvedených skutkových okolností rozhodných pre závery vo veci Vikingo, ale na základe skutkových okolností, ako boli opísané vyššie v tomto rozsudku, a ktoré spočívali na tom, že tento dodávateľ nepotvrdil dodanie tovaru a sťažovateľ nepredložil také dôkazy, ktoré by preukazovali, že tovar dodal ním deklarovaný dodávateľ resp. vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že tovar dodala iná zdaniteľná osoba.

77. Vo vzťahu k sťažnostnej námietke ohľadom nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozhodnutia kasačný súd uvádza, že s týmito sa nestotožňuje. V prvom rade je potrebné uviesť, že správca dane v rámci daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré už kasačný súd vyššie popísal, pričom ďalšie dokazovanie bolo závislé od ďalších dokladov, ktoré buď predložené neboli (doklady týkajúce sa prepravy) alebo neboli pre prípad relevantné. Pokiaľ ide o odôvodnenie napadnutého rozhodnutia toto, z pohľadu kasačného súdu, reaguje na relevantné odvolacie námietky, je dostatočne určité, zrozumiteľné a obsahujúce dôvody, pre ktoré nebol žalobcovi priznaný nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie september 2013. Uvedené sa vzťahuje aj na odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu.

78. Pokiaľ ide o sťažnostnú námietku o tom, že správny súd sa v napadnutom rozsudku argumentačne nevysporiadal s odlišným rozsudkom správneho súdu sp. zn. 26S/20/2019 z 15. júla 2021, ktorým v inom skutkovo zhodnom prípade preskúmavajúc rozhodnutie žalovaného vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu marec 2013 s prijatým obdobným právnym záverom ako v prejednávanej veci zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie, kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že jeho pozornosti neuniklo, že predmetné rozhodnutie správneho súdu bolo podrobené kasačnému prieskumu, v rámci ktorého konajúci kasačný súd rozsudkom sp. zn. 5Sfk/18/2022 zo dňa 30. januára 2024 zrušil rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/20/2019 - 147 zo dňa 15. júla 2021 a vec vrátil Správneému súdu v Bratislave na ďalšie konanie a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Konajúci kasačný súd bol toho názoru, že správca dane ako aj žalovaný vykonali v daňovom konaní dostatočné dokazovanie, odôvodnenie napadnutého rozhodnutia považoval za zrozumiteľné, dostatočne určité a obsahujúce dôvody nepriznania nároku na odpočet DPH. Zároveň v danej veci konajúci kasačný súd potvrdil závery správcu dane a žalovaného o nesplnení hmotnoprávných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane zo strany sťažovateľa a o.i. iného taktiež konštatoval, že na daný prípad je rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo nepoužiteľné, t.j. odlišný právny názor správneho súdu vyslovený v rozsudku sp. zn. 26S/20/2019 z 15. júla 2021, na ktorý sa sťažovateľ v prejednávanej veci odvoláva, bol následne kasačným súdom zrušený, pričom správny súd je v ďalšom konaní viazaný právnym názorom kasačného súdu, výsledkom aplikácie ktorého bude zamietnutie správnej žaloby pre jej nedôvodnosť. Kasačný súd navyše konštatuje, že v prejednávanej veci ide o iné skutkové okolnosti na strane deklarovaného dodávateľa a teda nebolo v záujme naplnenia požiadavky právnej istoty nevyhnutné, aby správny súd na toto rozhodnutie v napadnutom rozsudku reagoval.

VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

79. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za preskúmateľný a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Kasačný súd v konaní neidentifikoval ani nesprávny procesný postup, ktorý by znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.