

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/48/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2020200140
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 10. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2020200140.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): R. V., nar. XX.XX.XXXX., bytom V. XXXX/XX., F. B., právne zastúpený: Pacalaj, Palla a partneri, s.r.o., advokátske spoločensvo so sídlom Nám. SNP 3, 917 01 Trnava, IČO: 36 857 548, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100750922/2020 zo dňa 06.04.2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/82/2020-212 zo dňa 14.07.2021, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania 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 Trnava ako správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z príjmov fyzickej osoby a na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia január až december 2010. Z vykonanej daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 9210401/5/462070/2013/Ba11 zo dňa 04.02.2013 a dodatok k protokolu zo dňa 25.02.2013.

2. Správca dane vydal na podklade daňovej kontroly rozhodnutie č. 102052856/2019 zo dňa 02.09.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 108.555,98 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010 (neprižnal nadmerný odpočet v sume 6.524,08 eur a vyrubil žalobcovi daň v sume 102.031,90 eur).

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100750922/2020 zo dňa 06.04.2020 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

4. Orgány finančnej správy neuznali žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr od deklarovaných dodávateľov - spoločností Triskelion s.r.o. a ALAURUS s.r.o. za dodanie poľnohospodárskych plodín (kukurica a slnečnica). Finančné orgány prijali záver, že v kontrolovanom zdaňovacom období december 2010 nebolo preukázané dodanie tovaru - poľnohospodárskych plodín žalobcovi od deklarovaných dodávateľov tak, ako to vyplýva z predložených faktúr. Žalobca nepreukázal, že dodanie tovaru bolo realizované tak, ako to deklarujú sporné faktúry a že pri týchto dodávkach vznikla deklarovaným

dodávateľom daňová povinnosť, a následne žalobcovi právo na odpočet dane. Z tohto dôvodu finančné orgány skonštatovali nepreukázanie splnenia zákonných podmienok na vznik práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH žalobcovi.

5. Prvostupňové rozhodnutie a napadnuté rozhodnutie boli vydané potom, čo Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“) na základe správnej žaloby žalobcu rozsudkom č. k. 14S/79/2014-143 zo dňa 28.01.2016 (ďalej aj „predchádzajúci rozsudok krajského súdu“) zrušil pôvodné rozhodnutie správcu dane (č. 9210401/5/949257/2013/Ba1I zo dňa 12.03.2013) a pôvodné rozhodnutie žalovaného (č. 1100307/1/129931/2014/4884 zo dňa 11.03.2014) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Na odvolanie žalovaného Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 8Sžf/46/2016 zo dňa 25.05.2017 predchádzajúci rozsudok krajského súdu potvrdil. Následne, prvostupňové rozhodnutie a rozhodnutie žalovaného boli vydané po doplnení dokazovania v zmysle záverov vyplývajúcich z rozsudkov správnych súdov.

II.

Konanie pred krajským súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu, o ktorej krajský súd rozhodol rozsudkom č. k. 20S/82/2020-212 zo dňa 14.07.2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) tak, že žalobu podľa § 190 SSP zamietol a žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

7. Krajský súd sa nestotožnil so žalobnou námietkou, že v predmetnej veci došlo k zániku práva vyrubiť daň, a to z dôvodov podrobne špecifikovaných v odsekoch 87, 98 až 105 odôvodnenia napadnutého rozsudku.

8. Za zásadnú spornú otázku považoval krajský súd posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 Daňového poriadku, konkrétne, či nedošlo k neprimeranému prenosu dôkazného bremena na žalobcu. Krajský súd dospel k presvedčeniu, že správca dane vykonal vo veci náležité dokazovanie a záver, ktorý finančné orgány zo zistených skutkových okolností urobili, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia, a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Podľa krajského súdu je z vykonaného dokazovania zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom absentuje reálny základ. Keďže žalobca neodstránil pochybnosti daňových orgánov zásadného charakteru vyplývajúce z popretia realizácie dodávok samotnými deklarovanými dodávateľmi, ale napr. aj z nepreukázania prepravy tovaru, má to za následok nepriznanie práva na odpočítanie dane. V tejto súvislosti krajský súd súčasne uviedol, že v danom prípade, vzhľadom na nepreukázanie prijatia plnení od žalobcom deklarovaných dodávateľov, do úvahy neprichádzalo vedenie dokazovania na preukázanie, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení spojenom s daňovým únikom alebo podvodným konaním. Keďže o takúto situáciu v prejednávanej veci nejde, krajský súd vyhodnotil argumentáciu žalobcu poukazujúcu na súvisiacu judikatúru Súdneho dvora EÚ za neopodstatnenú.

9. Podľa krajského súdu odôvodnenie rozhodnutia žalovaného spĺňa všetky atribúty zákonnosti, pričom žalovaný sa dostatočne zrozumiteľne a logicky vysporiadal s podstatnými odvolacími námietkami žalobcu, pričom dôsledne ozrejmil aj dôvody nevykonania niektorých z navrhnutých dôkazov. Rozhodnutie žalovaného je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci, ktorý zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu, pričom v daňovom konaní nedošlo k žiadnemu porušeniu ustanovení Daňového poriadku, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Aj podľa krajského súdu výsledky dokazovania nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok žalobcom deklarovaným spôsobom, ktorý bol správcou dane spochybnený do takej miery, že odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia odpočítania DPH.

10. K námietke žalobcu, že po vrátení veci súdom daňové orgány nepostupovali v zmysle právneho názoru vysloveného súdom, najmä čo sa týka výsluchu svedkov, ktorí mali preukázať dôvodnosť nároku žalobcu, krajský súd uviedol, že z obsahu spisového materiálu jednoznačne vyplýva, že správca dane ako aj žalovaný vykonal dokazovanie, ktoré smerovalo k výsluchom svedkov, ktoré navrhoval žalobca. V niektorých prípadoch svedkovia nemohli byť vypočutí a to z dôvodu prekážok na strane maďarských daňových orgánov, keďže sa jednalo o obdobie, ktoré podľa maďarského práva je premlčané. V rozpore s právnym názorom žalobcu pritom nevykonanie dôkazov nebolo hodnotené v neprospech

daňového subjektu, ale ako objektívna skutočnosť nezavinená daňovými orgánmi, ktorú ale, na strane druhej, nemožno hodnotiť ani v prospech tvrdení žalobcu ako preukazujúcu ich pravdivosť. Takto v prospech tvrdení žalobcu nemožno hodnotiť či už nevypočutie niektorých z tvrdených prepravcov tovaru, nezabezpečenie záznamov o telefonických hovoroch alebo záznamov z kamerového systému Tatrabanky a.s.

11. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd ďalej uviedol, že za preukázané nemožno považovať tvrdenie žalobcu, že svedok R. (konateľ spoločnosti Triskelion s.r.o.) vypovedal účelovo v danom konaní preto, aby odvrátil pozornosť daňových orgánov od svojej nekalej činnosti, a to v súvislosti aj s výpoveďami svedka R. W., ktorý síce tvrdil, že pozná R. a že mu bolo udelené písomné splnomocnenie zastupovať spoločnosť Triskelion s.r.o. na sprostredkovanie obchodov, v priebehu prvého konania pred správnym orgánom však takéto splnomocnenie nepredložil. R.. W. tiež nevedel označiť ani jednu spoločnosť, ktorú mal získať ako odberateľa poľnohospodárskych komodít. Zo svedeckej výpovede J. A., na ktorú žalobca taktiež poukazoval, jednoznačne vyplýva, že počas výpovede pred správnymi orgánmi tento svedok uviedol, že žalobcu nepozná a nevedel sa vyjadriť ani k spornému tovaru, ktorý mala dodať spoločnosť Triskelion s.r.o. žalobcovi.

12. V súvislosti so svedkom L. W. krajský súd poukázal aj na výpoveď ďalších konateľov spoločnosti Triskelion s.r.o., ktorí boli vypočutí a ktorí potvrdili, že spoločnosť Triskelion s.r.o. nevykonávala podnikateľskú činnosť v oblasti obchodovania s poľnohospodárskymi komoditami, avšak zaoberala sa činnosťou v oblasti požiarnej ochrany a bezpečnosti zamestnancov (jednalo sa o konateľov spoločnosti Triskelion s.r.o. V.). Títo konatelia v tomto konaní vo svojej výpovedi uviedli, že žalobcu nepoznajú a nepoznajú ani osoby, ktorým by malo byť udelené splnomocnenie v mene spoločnosti Triskelion s.r.o.. Obaja konatelia spoločnosti Triskelion s.r.o. zhodne uviedli, že za spoločnosť konal vo väčšine prípadov konateľ R.. Svedok J. A. síce uviedol, že mal splnomocnenie na sprostredkovanie obchodov od spoločnosti Triskelion s.r.o. týkajúcich sa kúpy tovaru za účelom predaja, avšak v predmetnej veci nebol zistený žiadny dôkaz, ktorý by potvrdil, že tento svedok akékoľvek obchody pre spoločnosť Triskelion vykonával.

13. V súvislosti s prepravcom Q. B. bolo zistené, že tento nepozná osoby R. V., Triskelion s.r.o., ALAURUS s.r.o., že nepozná konateľov týchto spoločností, že nepozná osoby R. W., B. V., A. J., Q. Y. X. a že neprepravoval tovar týmito spoločnosťami. Q. B. predložil faktúry, ktoré vystavil v preverovanom období, avšak podľa predložených dokladov v roku 2010 nevystavil faktúry žiadnemu z uvedených osôb a spoločností, pričom podľa jeho vyjadrenia nebol v kontakte s konateľmi spoločnosti Triskelion s.r.o., ALAURUS s.r.o., R., nestretol sa s nimi a nemá o uvedených spoločnostiach a osobách žiadne informácie.

14. Krajský súd nepovažoval za dôvodnú námietku žalobcu týkajúcu sa nevykonania dôkazu znalcom z odboru grafológie na vyhodnotenie pravosti podpisov R. na príjmových pokladničných dokladoch a faktúrach. Krajský súd sa stotožnil s názorom finančných orgánov v tomto smere, že v rámci dokazovania správca dane vykonával iné dôkazy, ktoré nasvedčujú tomu, že zo strany žalobcu došlo k neoprávnenému uplatneniu si nároku na odpočet DPH. Obdobne krajský súd vyhodnotil i námietku týkajúcu sa neinformovania žalobcu o výsluchu svedkov dožadovaných zahraničným daňovým orgánom. Mal za to, že žalovaný sa týmto zrozumiteľne a vecne správne vysporiadal v odôvodnení svojho rozhodnutia, a to s poukazom na právny poriadok dožadovaného štátu, ktorý správcovi dane neumožňuje tento procesný úkon ovplyvniť. Neúčast' žalobcu pri jeho výkone ani za týchto okolností nepredstavuje porušenie práva žalobcu, nakoľko jednotlivé zápisnice z výsluchu svedkov sa stávajú súčasťou spisu, s ktorými sa môže žalobca resp. daňový subjekt oboznámiť a na tieto výpovede môže reagovať svojimi podaniami.

15. V súvislosti s námietkou žalobcu týkajúcou sa povrchného vypočítania svedkyne P. E., ktorá bola účtovníčkou žalobcu, a spochybňovania jej výpovede, krajský súd konštatoval, že k relevantným okolnostiam svedkyňa zaujala jednoznačné stanovisko - konateľov spoločností Triskelion s.r.o. a ALAURUS s.r.o. nepozná, nikdy sa s nimi osobne nestrela, nebola prítomná pri tvrdenom odovzdávaní finančnej hotovosti, pokladničné doklady nevystavovala, iba ich zaúčtovala.

16. Záverom odôvodnenia napadnutého rozsudku krajský súd ustálil, že žalobcovi sa nepodarilo vierohodným a nespochybniteľným spôsobom preukázať, že tovar uvedený na faktúrach vystavených

spoločnosťami Triskelion s.r.o. a ALAURUS s.r.o. mu bol ako odberateľovi dodaný práve týmito dodávateľmi, čím nedošlo k naplneniu podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Zároveň konštatoval, že neunesenie dôkazného bremena žalobcom nie je následkom nesprávneho procesného postupu správnych orgánov a v postupe a rozhodnutiach v ktorých krajský súd nezistil nedostatky odôvodňujúce ich zrušenie.

III.

Kasačná sťažnosť, stanoviská účastníkov konania

17. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako i prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Kasačnú sťažnosť sťažovateľ odôvodnil tým, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP).

18. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne vyhodnotil sťažovateľom uvádzanú judikatúru Súdneho dvora EÚ (C-18/13, Maks Pen, C-446/15, Signum Alfa Sped a C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft.) s tým, že sa nejedná o rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, v ktorých by subjekt bol súčasťou daňového podvodu ale o prípady, v ktorých dokonca nebol preukázaný faktický dodávateľ plnenia a napriek tomu nemohlo byť odpočítanie odopreté. Podľa sťažovateľa v jeho prípade dodávateľ plnenia je preukázaný, a to okrem faktúry aj ďalšími dokladmi, a preto nemôžu byť skutočnosťami na strane samotného dodávateľa plnenia (jeho účtovníctvo, výsluch jeho štatutárov) na ujmu sťažovateľa. Podľa sťažovateľa ním predložené doklady preukazujú prijatie zdaniateľného plnenia práve od vystaviteľov faktúr, ktorí bol v čase dodania zdaniateľnými osobami, a preto spochybnil záver správneho súdu o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočet dane. V tejto súvislosti poukázal aj na rozhodnutie Veľkého senátu Najvyššieho súdu SR vo veci č. 1Vs/1/2020 a na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžfk/66/2019 zo dňa 14.04.2021.

19. Sťažovateľ namietal, že dôkazy vykonané správcou dane, ktoré sťažovateľ nenavrhol vykonať (výsluch R. - konateľa Triskelion s.r.o. a jej účtovná dokumentácia, výsluch A. - konateľa Alaurus s.r.o. a jej účtovná dokumentácia), neboli vôbec spôsobilé vyvrátiť dôkazy predložené sťažovateľom. V tejto súvislosti sťažovateľ vytkol krajskému súdu, že riadne nezistil a nesprávne posúdil orgánmi finančnej správy vykonané dokazovanie.

20. Ďalej sťažovateľ namietol i nesprávnu právnu aplikáciu vnútroštátneho i európskeho práva, pokiaľ ide o dôkaznú povinnosť sťažovateľa preukázať, že tovar uvedený na faktúrach bol fakticky dodaný práve konkrétnym dodávateľom, o jeho povinnosť postupovať s náležitou obozretnosťou a zabezpečiť si dostatok dôkazov, na základe ktorých by si mohol podrobne overiť, či tovar bol skutočne žalobcovi dodaný práve deklarovaným dodávateľom. Podľa sťažovateľa mal správny súd opomenúť zohľadniť vážne porušenie príkazu kasačného súdu z rozsudku č. k. 8Sžf/46/2016 zo dňa 25.05.2017 a aj vlastného predchádzajúceho príkazu, ktorý vyplýval z predchádzajúceho rozsudku krajského súdu (sp. zn. 14S/79/2014-113 zo dňa 28.01.2016 - viď bod 5 odôvodnenia tohto rozsudku) voči daňovým orgánom vo vzťahu k výsluchu označených svedkov (vodičov prepravujúcich vozidiel a pracovníkov skladu) s následným nezohľadnením tejto dôkaznej núdze v prospech sťažovateľa. Správneho súdu vytkol odlišné posúdenie výsluchu svedka Balász Szabó, konateľa spoločnosti ALAURUS, s.r.o., keď v pôvodnom rozsudku krajský súd namietal, že sťažovateľovi nebolo umožnené byť prítomný na výsluchu, no v napadnutom rozsudku sa už na obsah výpovede odvolával.

21. Sťažovateľ nesúhlasil s vyhodnotením výpovedí svedkov, najmä konateľov deklarovaných dodávateľov ale i účtovníčky P. E.. Správneho súdu ďalej vytkol nevyhodnotenie výpovede svedka R. s poukazom na to, že jej pravdivosť popiera obsah výpovedí R.. W., J.. A. aj obsah písomného splnomocnenia Q.. X.. Y.. Namietol i uprednostnenie klamlivej výpovede R. pred výpoveďami iných svedkov. Uviedol, že správny súd neuviedol, prečo nebola preukázaná preprava tovaru, keď doklady o dodaní sťažovateľ predložil a skladníci prepravu potvrdili. Namietal, že nemožnosť výsluchu prepravcov z dôvodu premlčania podľa maďarského práva nemožno pričítať na ťarchu sťažovateľa. V tejto súvislosti sťažovateľ zdôrazňoval, že správny súd ako aj orgány finančnej správy prehliadajú logické závery vyplývajúce z administratívneho spisu.

22. Vo vzťahom k výpovediam realizovaným prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií dožiadaným orgánom z Maďarska sťažovateľ namieta rozpor s § 25 ods. 1 Daňového poriadku a aj judikatúrou kasačného súdu sp. zn. 5Sžf/15/2015 zo dňa 28.02.2017.

23. Ďalej sťažovateľ namieta, že správca dane namiesto úzkej súčinnosti so sťažovateľom vykonával dokazovanie spočiatku úplne bez jeho vedomia, čím sťažovateľovi znemožnil mať prehľad o tom, ako je potrebné uplatňovať svoje procesné práva, a aký je reálny stav daňovej kontroly v tom ktorom čase. Nesúhlasil ani s postojom správneho súdu k nevykonaniu grafologického posudku.

24. Podľa sťažovateľa správny súd i orgány finančnej správy nesprávne aplikovali § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH argumentujúc tým, že vo veci nie je rozhodujúce, či vznikla daňová povinnosť deklarovanému dodávateľovi, ale či vznikla sťažovateľovi. Opakovane namieta, že nedostal odpovede na to, prečo je potrebné uprednostniť výpovede štatutárov deklarovaných dodávateľov pred pravosťou vystavených dokladov. Nedôvodnosť a chybovosť v závere správneho súdu videl sťažovateľ i v tom, že v konaní bolo preukázané reálne dodanie tovaru. Faktické dodanie tovaru práve deklarovaným dodávateľom nie je podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ nutné preukazovať. Namieta tiež nedoručenie rozsudku krajského súdu v lehote 30 dní odo dňa vyhlásenia.

25. Vo vzťahu k odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu sťažovateľ uviedol, že správny súd sa mal odchýliť od rozhodovacej praxe kasačného súdu nerešpektovaním príkazu kasačného súdu na vykonanie dokazovania, ale aj nezohľadnením požiadaviek kasačného súdu na riadny priebeh daňového konania. V konkrétnostiach poukázal i na predchádzajúce sťažnostné body.

26. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na svoje predchádzajúce podania v konaní pred správny súdom, pričom zotrval na svojej doterajšej argumentácii. V reakcii na kasačné námietky podotkol, že z rozhodnutia žalovaného ako i prvostupňového rozhodnutia správcu dane je zrejmé, že správca dane vykonal výsluch pracovníkov skladu a tiež požiadal maďarskú daňovú správu o vypočítanie prepravcov, ktorí mali prepravovať sporné tovary. Z tohto dôvodu kasačnú námietku sťažovateľa o neuposlušnosť pokynu kasačného súdu ani správneho súdu považoval žalovaný za nepravdivú a zavádzajúcu. Uviedol, že žalobca si mohol požiadať o informáciu orgány PZ ohľadne trestného stíhania jeho osoby na základe podnetu konateľa Triskelion s.r.o., keďže rozhodnutia daňových orgánov obsahovali príslušné číslo spisu. Navrhol kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietnuť.

27. Sťažovateľ v replike k vyjadreniu žalovaného v celom rozsahu zotrval na podanej kasačnej sťažnosti a zareagoval na vyjadrenie žalovaného.

IV.

Právny názor kasačného súdu

28. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“) konajúci ako kasačný súd (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je nedôvodná. 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.

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

30. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci (vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty titulom nesplnenia zákonných hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH) identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už

stretol opakovane. V tomto smere kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/15/2019 zo dňa 24.03.2021 (zdaňovacie obdobie august 2010) a Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/7/2021 zo dňa 27.07.2023 (zdaňovacie obdobie január 2011), sp. zn. 5Sfk/28/2021 zo dňa 27.09.2023 (zdaňovacie obdobie október 2010) a sp. zn. 5Sfk/29/2023 zo dňa 27.09.2023 (zdaňovacie obdobie september 2010). Z vyššie uvedených vecí kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sfk/28/2021 zo dňa 27.09.2023, s ktorého odôvodnením sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza s úpravami a doplneniami textu v hranatých zátvorkách. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku. V predmetnom konaní vedenom pod sp. zn. 5Sfk/28/2021, ktoré spočívalo na obdobnom skutkovom základe a vychádzalo z obdobných zistení správcu dane, považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa (v súdnej veci i v predmetnom konaní identickú) za nedôvodnú a kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol.

31. „Podstatné sťažnostné body vznesené sťažovateľom tak, ako ich posúdil kasačný súd, sú nasledovné:

- a. nesprávne vyhodnotenie dokazovania (nesprávne právne posúdenie veci zo strany správneho súdu), že žalovaný, ako aj správca dane nesprávne právne posúdili rozloženie dôkazného bremena tým, že nesprávne aplikovali ust. § 24 ods. 1 a 2 Daňového poriadku,
- b. s odkazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ má sťažovateľ za to, že s ohľadom na materiálnu existenciu tovaru, ktorá sporná nebola, bolo potrebné vec posudzovať ako daňový podvod,
- c. sťažovateľ mal za to, že z jeho strany došlo k splneniu hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, keďže sťažovateľom predložené doklady (napr. záznamy, dodací list, vážne lístky) preukazujú prijatie zdaniteľného plnenia práve od vystaviteľa faktúr, ktorý bol v čase dodania zdaniteľnou osobou,
- d. sťažovateľ namietal nevykonanie dôkazov vyplývajúcich z predchádzajúceho rozsudku kasačného súdu v konaní [sp. zn. 8Sžf/46/2016 zo dňa 25.05.2017] ako i iných navrhovaných dôkazov, a
- e. sťažovateľ namietal svoju neúčast' a nemožnosť vypočuť svedkov pri úkonoch realizovaných prostredníctvom MVI maďarskou daňovou správou.

Právo na odpočítanie dane

32. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (napr. C-409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). Právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty a v zásade nemôže byť obmedzené a toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (napr. C-110/98 až C-147/98 Gabalfrisa a i., C-465/03 Kretztechnik, C-438/09 Dankowski a C-285/11 Bonik). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých ich hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (napr. C-285/11 Bonik). Z judikatúry Súdneho dvora EÚ taktiež vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (napr. C-267/15 Gemeente Woerden).

Hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane

33. Nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi - osobe registrovanej pre daň z pridanej hodnoty) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 a nasl. smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej implementácie v právnom poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

34. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do [zákona o DPH]. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo služby (§ 19 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH),
- 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),
- zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

Dôkazné bremeno sťažovateľa a jeho rozsah

35. K otázke dôkazného bremena existuje početná a v zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu, vyjadrená napríklad v rozsudkoch sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 03.02.2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27.09.2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30.04.2019 a iné. Z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že z dôvodu ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet dane je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok prioritne zaťažený práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou a 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 21.04.2020 a sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11.06.2019).

36. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane má svoje pravidlá. „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 správcou dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 a obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009).

37. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcu dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

38. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj Súdneho dvoru EÚ identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru/služieb). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej

republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13.02.2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 06.09.2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64).

39. V súdenom prípade bola spochybnená osoba dodávateľa Triskelion s.r.o. [a ALAURUS s.r.o.], t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa. V prípade tejto hmotnoprávnej podmienky na odpočítanie dane došlo, ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, k judikátornému posunu. Závety tohto rozhodnutia možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je a b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie.

40. Je potrebné súhlasiť so sťažovateľom, že hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane nie je preukázanie konkrétnej osoby deklarovaného dodávateľa, ako to v súlade s predchádzajúcou judikátornou praxou uviedol v napadnutom rozsudku správny súd. V nadväznosti na závery rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane je preukázanie statusu osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) a dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Súdny dvor EU vo veci C 154/20 Kemwater ProChemie rozhodol, že: Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávateľia a poskytovateľia, 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). Nestačí, aby skutočnosti o dodávateľovi vyplývali iba z faktúry, ako formálnej podmienky, ale zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznalo len, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky.

41. Pre ďalšie úvahy kasačného súdu je podstatné, že v prejednávanej veci [boli spochybnení] sťažovateľom [deklarovaní dodávateľia] Triskelion s.r.o. [a ALAURUS s.r.o.], t. j. bola spochybnená hmotnoprávna podmienka na odpočítanie dane z pridanej hodnoty - status osoby dodávateľa. Dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V danom prípade osobitné skutkové okolnosti ohľadom statusu iných dodávateľov zistené neboli a ani sťažovateľ ich netvrdil - trval na tom, že tovar mu mal byť dodaný spoločnosťou Triskelion s.r.o. [a ALAURUS s.r.o.]. Keďže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľ), bol sťažovateľ následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil.

42. Pochybnosti vo vzťahu k dodávateľovi Triskelion s.r.o. boli najmä nasledovné:

a. realizáciu obchodu výslovne vyvracal konateľ spoločnosti Triskelion s.r.o. pán R., ktorý uviedol, že so sťažovateľom spoločnosť Triskelion s.r.o. neobchodovala, sťažovateľovi žiaden tovar nedodala, žiadne faktúry vo vzťahu k žalobcovi nevystavila a podpis na predloženej faktúre považoval za sfaľovaný rovnako ako tam uvedenú pečať,

- b. ostatní konatelia spoločnosti Triskelion s.r.o. nepotvrdili obchodný vzťah so sťažovateľom,
- c. nepreukázala sa existencia splnomocnenia na zastupovanie spoločnosti Triskelion s.r.o. osobami, ktoré identifikoval sťažovateľ [a to vo vzťahu k R. W., resp. chýbal dôkaz, že J. A., ktorý síce uviedol, že splnomocnenie mal, akýkoľvek obchod v mene dodávateľa aj vykonal],
- d. sťažovateľ nepredložil nesporné dôkazy, ktoré by preukázali, ako vlastne prebiehala obchodná spolupráca s deklarováňým dodávateľom,
- e. nebola relevantne preukázaná ani doprava deklarováňého tovaru [nedôvodná je v tejto súvislosti aj námietka, že krajský súd svoj záver o nepreukázaní prepravy nezdôvodnil, pretože tento záver krajský súd zdôvodňuje v bode 71 a 110 v nadväznosti na body 28 a 32 napadnutého rozsudku],
- f. nebola relevantne preukázaná úhrada za tovar [pričom namietaný výber v hotovosti z banky a argumentácia sťažovateľa, že úhrada vysokých súm v hotovosti v danom čase a segmente bola obvyklá, nie je spôsobilá preukázať, že k úhrade deklarováňému dodávateľovi došlo, pretože tento spôsob úhrady spôsobil u sťažovateľa dôkaznú núdzu],
- g. [bývalá účtovníčka sťažovateľa, P. E. konateľa spoločnosti Triskelion s.r.o. R. nepozná, nikdy sa s ním osobne nestretla, nebola prítomná pri odovzdávaní hotovosti za tovar, pokladničné doklady nevystavovala a doklady od R. nepreberala].

43. [Pochybnosti vo vzťahu k dodávateľovi ALAURUS s.r.o. boli najmä nasledovné:

- a. konateľ spoločnosti ALAURUS s.r.o. A., o ktorom sťažovateľ tvrdil, že s ním uzatváral obchody, poprel obchodovanie so sťažovateľom v roku 2010, poprel skutočnosť, že by spoločnosť ALAURUS s.r.o. v roku 2010 vykonávala akúkoľvek ekonomickú činnosť, peniaze v mene spoločnosti od sťažovateľa neprevzal, sťažovateľa nepozná, sporné faktúry nevystavil a podpisy a pečiatka na predložených mu k nahliadnutiu sporných faktúrach ALAURUS s.r.o. sú odlišné od jeho podpisu ako i od pečiatky spoločnosti ALAURUS s.r.o.,
- b. z daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2010, podaného spoločnosťou ALAURUS s.r.o. vyplýva, že spoločnosť ALAURUS s.r.o. neuskutočnila sporné zdaniteľné obchody deklarováňé spornými faktúrami,
- c. nebola relevantne preukázaná ani preprava deklarováňého tovaru a nedôvodná je v tejto súvislosti aj námietka, že krajský súd svoj záver o nepreukázaní prepravy nezdôvodnil, pretože tento záver krajský súd zdôvodňuje v bode 71 a 110 v nadväznosti na body 28 a 32 napadnutého rozsudku,
- d. nebola relevantne preukázaná úhrada za tovar, pričom namietaný výber v hotovosti z banky a argumentácia sťažovateľa, že úhrada vysokých súm v hotovosti v danom čase a segmente bola obvyklá, nie je spôsobilá preukázať, že k úhrade deklarováňému dodávateľovi došlo, pretože tento spôsob úhrady spôsobil u sťažovateľa dôkaznú núdzu,
- e. bývalá účtovníčka sťažovateľa, P. E. konateľa spoločnosti ALAURUS s.r.o. A. nepozná, nikdy sa s nimi osobne nestretla, nebola prítomná pri odovzdávaní hotovosti za tovar, pokladničné doklady nevystavovala a doklady od A. nepreberala.]

44. Kasačný súd konštatuje, že námietky sťažovateľa smerujú najmä k spochybneniu toho, či vyššie uvedené pochybnosti správcu dane boli relevantné. Keďže išlo o pochybnosti na strane priameho dodávateľa spoločnosti Triskelion s.r.o. [a ALAURUS s.r.o.], s ohľadom na závery uvedené v bode 40. tieto pochybnosti i kasačný súd považuje za relevantné. Sťažovateľ v tejto súvislosti opomína uviesť, ako tieto pochybnosti správcu dane vyvrátil (inak ako dôkazmi, ktoré boli správcom dane spochybnené) a ako dodanie tovaru od spoločnosti Triskelion s.r.o. [a ALAURUS s.r.o.] relevantne preukázal. Keďže sťažovateľ si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nesplnil, svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane neunesol. Kasačný súd preto taktiež konštatuje, že sťažovateľ pochybnosti správcu dane ohľadom dodania tovaru od spoločnosti Triskelion s.r.o. [a ALAURUS s.r.o.] nevyvrátil, a preto si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, čoho dôsledkom bol záver správcu dane a žalovaného o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom. Následne bolo dôkaznou povinnosťou sťažovateľa pochybnosti správcu dane vyvrátiť a relevantne preukázať. Úvahy kasačného súdu sú teda prakticky totožné s úvahami realizovanými správnym súdom v napadnutom rozsudku.

45. Na základe vykonáňého dokazovania sa obstaranie a dodanie tovaru sťažovateľovi [od deklarováňých dodávateľov nepreukázalo. Realizáciu obchodov pritom priamo] odmietol konateľ tejto spoločnosti, ktorý mal so sťažovateľom obchodné prípady dojednať, alebo na toto dojednanie splnomocniť tretie osoby (čo sa však taktiež relevantne nepreukázalo). Podstatná je pritom tá skutočnosť, že sťažovateľ [...] nevedel správcovi dane predložiť žiadne relevantné dôkazy (ktoré

by správcom dane neboli spochybnené), ktoré by hodnoverne preukázali realizáciu [deklarovaných obchodov s deklarovanými dodávateľmi]. Tým bol zo strany správcu dane dôvodne spochybný status osoby dodávateľa ako jedna z hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Vo vzťahu k rozhodnutiu Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie v konaní ani nebola identifikovaná žiadna iná osoba, ktorá by mohla byť dodávateľom spochybnených plnení a ktorá by mohla mať status osoby registrovanej pre daň.

46. Vzhľadom na uvedené nebolo vec potrebné posudzovať ako daňový podvod, keďže dôvodom na neumožnenie odpočítania dane boli práve pochybnosti správcu dane o statuse osoby dodávateľa (spochybný dodávateľ Triskelion s.r.o. [a ALAURUS s.r.o.]), a tieto pochybnosti správcu dane sťažovateľ následne nevyvrátil. Sťažnostný bod sťažovateľa v tejto súvislosti je preto nedôvodný.

47. Kasačný súd dopĺňa, že to, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že sťažovateľ je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

48. Kasačný súd zdôrazňuje, že bolo povinnosťou sťažovateľa predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. Pri relevantných pochybnostiach správcu dane existencia faktúry a písomných dokladov sama o sebe nepostačuje. Pokiaľ si sťažovateľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Za stavu, keď sťažovateľ nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov a doklady, ktoré predložil, nemali takú výpovednú hodnotu, aby vyvrátili pochybnosti správcu dane, nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane.

49. Sťažnostné body vo vzťahu k dôkaznému bremenu sťažovateľa a splneniu hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom sú preto nedôvodné.

Odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu

50. Vo vzťahu k namietanému nerešpektovaniu príkazu kasačného súdu [8Sžf/46/2016 zo dňa 25.05.2017] na vykonanie dokazovania ale aj nezohľadnením požiadaviek kasačného súdu na riadny priebeh daňového konania kasačný súd sťažovateľom tvrdený odklon nevhliadol, pričom sa s ním kasačný súd vysporiadal ďalej v rámci ostatných sťažnostných bodov.

51. K sťažovateľom namietaným rozhodnutiam Súdneho dvora EÚ vo veci C-18/13, Maks Pen a C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. kasačný súd uvádza, že tieto riešia primárne otázku spochybnených subdodávateľov, avšak v prípade sťažovateľa sa pochybnosti týkali priamo deklarovaného dodávateľa Triskelion s.r.o. [a ALAURUS s.r.o.]. V rozhodnutí C-446/15 Signum Alfa Sped bola skutková situácia rovnako odlišná, pretože dôvodom pochybností správcu dane bolo, že deklarovaní dodávateľia nedisponovali ľudskými a materiálnymi zdrojmi potrebnými na vykonanie fakturovaných služieb v čase ich vykonania. V prípade sťažovateľa však pochybnosti správcu dane boli založené na odmietnutí realizácie plnenia zo strany [deklarovaných dodávateľov Triskelion s.r.o. a ALAURUS s.r.o.].

52. Pokiaľ sťažovateľ poukázal aj na rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho súdu SR vo veci č. 1Vs/1/2020, tak v uvedenej situácii veľký senát poukázal na predložené doklady o čiastočných bezhotovostných úhradách faktúr a čiastkovom započítaní práv a záväzkov zmluvných strán a tiež doklady o uskutočnení prepravy tovaru a úhrade jej nákladov, ktoré daňové orgány nevyhodnotili a len naznačili ich nehodnovernosť. V súdenom prípade však rovnako postupoval i kasačný súd v

predchádzajúcom rozhodnutí [sp. zn. 8Sžf/46/2016 zo dňa 25.05.2017], na základe ktorého správca dane v ďalšom vyrubovacom konaní svoje dokazovanie doplnil. [...]

Ostatné sťažnostné body

53. K nevykonaniu dôkazov vyplývajúcich z predchádzajúceho rozsudku kasačného súdu v konaní [sp. zn. 8Sžf/46/2016 zo dňa 25.05.2017] ako i iných navrhovaných dôkazov sa kasačný súd stotožňuje s odôvodnením správneho súdu. Je pravdou, že niektoré osoby sa prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií vypočuť nepodarilo, avšak toto bolo z dôvodu premlčania na strane maďarskej finančnej správy. Uvedené skutočnosti neboli sťažovateľovi pripísané na ťarchu, i keď je pravdou, že spôsobili na jeho strane dôkaznú núdzu.

54. K výsluchom svedkov realizovaných prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií v zahraničí kasačný súd poukazuje napríklad na rozhodnutie 10Sžfk/71/2019 z 16. decembra 2021, kde kasačný súd uviedol, že neúčast' kontrolovaného daňového subjektu na výsluchu svedka v zahraničí, hoc aj v súlade s procesným postupom, automaticky neznamená nezákonnosť takého dôkazu, ovplyvňuje však výpovednú hodnotu takto získaných informácií. V prípade, ak dožiadaný štát oznámi výsledok vykonaného šetrenia bez toho, aby uviedol informácie o postupe, ktorým k výsledku došiel a o zdroji zistených informácií, je dôkazná hodnota takýchto informácií obmedzená, nie však nulová. Svoj význam môže mať iba v celkovom dôkaznom kontexte a v spojení aj s inými dôkazmi. S ohľadom na vyššie uvedené rozhodnutie kasačného súdu je tak i tento sťažnostný bod nedôvodný. K rozhodnutiam kasačného súdu, na ktoré v tejto súvislosti sťažovateľ poukázal, kasačný súd konštatuje, že tieto sa netýkajú dokazovania prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií.

55. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 8Sžfk/7/2021 zo dňa 27. júla 2023 (vo veci sťažovateľa) v kontexte s vyššie uvedeným sťažnostným bodom sťažovateľa taktiež uviedol:

56. „60. Čo sa týka námietky žalobcu o porušení jeho procesných práv pri MVI, konkrétne, že pri získavaní informácií prostredníctvom výsluchu svedkov mu malo byť odopreté jeho právo klásť svedkom otázky, kasačný súd v prvom rade poukazuje na to, že MVI bola v danom prípade realizovaná na základe Nariadenia č. 904/2010 (pozn. kasačného súdu: nie smernice ako žalobca v kasačnej sťažnosti nesprávne uviedol), ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Jeho účelom je stanoviť pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva a zároveň (nie však výlučne) boji proti podvodom súvisiacim s DPH.

57. 61. Maďarská daňová správa síce v rámci MVI vypočula žalobcom navrhovaných a správcom dane dožiadaných prepravcov, avšak postupovala podľa právnych predpisov platných na území dožiadaného štátu. Aj keď správca dane požiadal v rámci žiadosti o MVI maďarskú daňovú správu o upovedomenie týkajúce sa dátumu vypočúvania, za nespĺnenie tejto požiadavky správca dane nenesie zodpovednosť, keďže ide o výmenu informácií, s ktorými bol žalobca následne oboznámený. V rámci MVI sa nejedná o dokazovanie podľa § 24 a nasl. daňového poriadku, vrátane vypočúvania svedkov správcom dane, s ktorým je spojené právo daňového subjektu byť prítomný pri vypočutí a klásť svedkom otázky (§ 25 ods. 4 daňového poriadku).

58. 62. Nad rámec uvedeného kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 22. októbra 2013 č. C-276/12, Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, kde Súdny dvor posudzoval otázku, či je možné použiť dôkazy získané v rámci MVI za situácie, ak pri MVI neboli realizované procesné práva daňového subjektu, ktoré má v rámci vnútroštátneho daňového konania. Súdny dvor uviedol, že dodržanie práv daňového subjektu na obhajobu nevyžaduje, aby sa daňový subjekt podieľal na žiadosti o informácie, ktorú adresuje dožadujúci členský štát dožiadanému členskému štátu. Informácie získané v rámci MVI teda nie sú nezákonnými informáciami pre neúčast' daňového subjektu pri procesných úkonoch realizovaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií, a to ani za situácie, že daňovému subjektu nebolo priznané právo na obhajobu v rámci dožiadaného členského štátu.“

59. K sťažovateľovým ďalším námietkam kasačný súd uvádza, že súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam,

prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Za tieto považoval kasačný súd splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sťažovateľom a unesenie dôkazného bremena sťažovateľom. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že správny súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, a ktoré i kasačný súd považuje za správne.“

60. K námietke sťažovateľa, že rozsudok krajského súdu bol doručovaný 09.09.2021, teda po lehote 30 dní odo dňa vyhlásenia (14.07.2021) kasačný súd uvádza, že túto námietku nespojil sťažovateľ s relevantným sťažnostným dôvodom v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP (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). Avšak ak by tak aj urobil, uvedené nezakladá podľa kasačného súdu procesnú vadu v miere spôsobilej zasiahnuť do práva sťažovateľa na spravodlivý súdny proces.

V.

Záver a trov konania

61. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

62. 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 žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

63. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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