

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sfk/22/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7019200930  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 12. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7019200930.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., so sídlom: M. R. Štefánika 3504/14, 075 01 Trebišov, IČO: 44 186 266, právne zastúpený: Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s.r.o., so sídlom vo Trhová 992/1, Zvolen 960 01, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100133136/2019 zo dňa 11. januára 2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/125/2019 - 128 zo dňa 29. júla 2021, takto

### rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/125/2019 - 128 zo dňa 29. júla 2021 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** na ďalšie konanie a rozhodnutie.

### odôvodnenie:

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia september až december 2008, január až apríl, jún, júl, september a december 2009, január až marec, máj až júl, september až december 2010. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil Protokol č. 136808/2016 zo dňa 09.02.2016 (ďalej len „protokol“).

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 101811784/2018 zo dňa 14.09.2018 o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie február 2009 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“), ktorým žalobcovi určil rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu vo výške 17 389,55 eur. Správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o DPH“) tým, že nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH spočívajúcich v preukázaní, že dodanie tovaru deklarovaného na sporných faktúrach sa uskutočnilo a zároveň, že tento tovar bol dodaný dodávateľmi deklarovanými na sporných faktúrach. Zároveň vo svojom rozhodnutí uviedol, že deklarované obchodné transakcie boli umelo vytvorené za účelom zneužitia práva Spoločenstva a získania daňovej výhody.

3. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane. Žalovaný toto rozhodnutie preskúmaným rozhodnutím potvrdil, s nasledovným odôvodnením:

- stotožnil sa so skutkovými zisteniami a právnym posúdením správcu dane, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH spočívajúcich v preukázaní, že dodanie tovaru deklarovaného na sporných faktúrach sa uskutočnilo a zároveň, že tento tovar bol dodaný dodávateľmi deklarovanými na sporných faktúrach,

- poukázal na vytvorenie siete spoločností, ktorej účelom bolo zneprehľadnenie fakturačných tokov tovaru. Medzi týmito spoločnosťami boli zistené vzájomné ekonomické väzby. Zainteresované obchodné spoločnosti si vzájomne vyhotovovali fiktívne faktúry, ktoré nezodpovedali skutočnej podnikateľskej činnosti,
- z obsahu rozhodnutia a z obsahu spisu zistil, že zákonom stanovená ročná lehota na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná, pretože daňová kontrola začala 07.03.2012 a protokol z daňovej kontroly bol žalobcovi doručený dňa 16.02.2016. Daňová kontrola bola ukončená dňom doručenia protokolu, a počas prerušenia daňovej kontroly odo dňa 31.03.2013 do 15.01.2016 lehoty neplynuli. Postup správcu dane, ktorý zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a daňovú kontrolu prerušil odo dňa 20.12.2012, bol v súlade s ustanovením § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku.

## II.

### Konanie na krajskom súde

4. Žalobca podal proti preskúvaným rozhodnutiam žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Správny súd vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 8S/125/2019 - 128 zo dňa 29. júla 2021, ktorým správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP. V odôvodnení rozsudku poukázal na vec, ktorá už bola predmetom jeho činnosti a jednalo sa o toho istého žalobcu s totožným predmetom konania, ktorým bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného o vyrubení rozdielu na dani z pridanej hodnoty, iba za iné zdaňovacie obdobie - jún 2010, vydal rozsudok sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 02.07.2020, ktorými podľa § 190 SSP žalobu ako nedôvodnú zamietol. Ďalej uviedol, že dôvody, obsiahnuté v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 100133136/2019 zo dňa 11.01.2019 korešponujú s dôvodmi jeho rozhodnutia, ktoré bolo predmetom správneho súdneho prieskumu vo veci vedenej na Krajskom súde v Košiciach pod sp. zn. 8S/38/2019, a to vzhľadom na zhodnosť odvolacích námietok žalobcu uvedených v daňovom konaní. Jednotlivé rozhodnutia správcu dane a v nadväznosti na ne aj rozhodnutia žalovaného sa týkajú vždy konkrétneho mesiaca počnúc septembrom 2008 a končiac decembrom 2010, ktoré boli zahrnuté do správcom dane kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Zákonnosť týchto rozhodnutí napadol žalobca jednou správnu žalobou zo dňa 26.03.2019, doručenu Krajskému súdu v Košiciach dňa 28.03.2019, pričom preskúmanie zákonnosti jednotlivých rozhodnutí žalovaného týkajúcich sa vždy jedného mesiaca kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, bolo uznesením Krajského súdu v Košiciach zo dňa 07.11.2019 vylúčené na samostatné konania, ktoré boli vedené na Krajskom súde v Košiciach pod samostatnými spisovými značkami. Z uvedeného je preto zrejmé, že žalobné dôvody obsiahnuté v správnej žalobe zo dňa 26.03.2019 sú totožné pre všetky správne súdne konania, ktoré z nej vzišli. Na všetky žalobné námietky žalobcu dal v plnej miere odpoveď Krajský súd v Košiciach vo vyššie spomínanom rozsudku sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 02.07.2020 a pre uvedené správny súd skonštatoval, že neexistuje žiadny relevantný dôvod, pre ktorý by sa mal odkloniť od právneho názoru správneho súdu, obsiahnutého v citovanom rozsudku. Odôvodnenie rozsudku, na ktorý správny súd poukázal bolo založené na nasledujúcich dôvodoch:

- pri výkone daňovej kontroly u žalobcu nedošlo k porušeniu procesných lehôt upravujúcich dobu možnosti vyrubiť daň ani dobu trvania daňovej kontroly, pričom poukázal na uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25.10.2016 (č. 52/2016 Zbierky nálezov a uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky). Výhrady a námietky žalobcu nie sú takej intenzity, aby mali potenciál zmeniť skutkové závery správcu dane, ktoré boli východiskom pre právne posúdenie a záver premietnutý nielen do protokolu o výkone daňovej kontroly, ale aj samotného rozhodnutia správcu dane a žalovaného,
- samotný žalobca v priebehu daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania preukazoval nadobudnutie potravinárskeho tovaru od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. a Solid Press Slovakia, s.r.o. iba listinnými dôkazmi, ale reálny nákup od tejto spoločnosti a následný predaj tovaru už nepreukázal, preto závery žalovaného viedli k vyhodnoteniu, že výhrady a námietky žalobcu nie sú takej intenzity, aby mali potenciál zmeniť skutkové závery správcu dane, ktoré boli východiskom pre právne posúdenie opodstatnenosti práva na odpočet DPH a oslobodenie od povinnosti platiť DPH,
- obchodovanie s fakturovanými komoditami prebiehalo medzi zapojenými obchodnými spoločnosťami bez ekonomického opodstatnenia, výlučne za účelom uplatňovania odpočtov dane z pridanej hodnoty. Z obsahu rozsiahleho administratívneho spisu vyplýva, že správca dane dôsledne preveroval skutočnosti vyplývajúce z predložených faktúr, ktoré žalobcovi vystavili jeho dodávatelia tovarov a služieb, ako aj informácie o obchodných vzťahoch medzi žalobcom a jeho obchodnými partnermi (dožiadania, výsluchy svedkov, poznatky získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií). Naopak žalobca pokiaľ ide o jeho

reakciu na zistenia správcu dane, uspokojil sa výlučne s predložením faktúr a dodacích listov na začiatku daňovej kontroly, čím ale nesplnil hmotnoprávne podmienky vyplývajúce z § 49 ods. 2 zákona o DPH na priznanie uplatneného odpočtu dane z pridanej hodnoty,

- žiadna zo vznesených žalobných námietok (žalobných bodov) nemá právny potenciál odôvodňujúci zrušenie preskúmaného rozhodnutia žalovaného, ktoré vychádzajúc zo záverov správcu dane obsiahnutých v odôvodnení rozhodnutia správcu dane, opierajúcich sa o dôkazný stav veci, obsahovo vyčerpávajúcim spôsobom, reagujúcim aj na odvolacie námietky žalobcu v administratívnom konaní, obsiahlo všetky právne významné skutočnosti a hodnotiace právne závery, týkajúce sa zisteného rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie február 2009.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

5. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a z dôvodu nepreskúmateľnosti a nedostatku odôvodnenia rozsudku správneho súdu (čo kasačný súd subsumoval pod dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP).

6. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- samotné odôvodnenie napadnutého rozsudku sa odvoláva na bližšie dôvody zo skoršieho rozsudku sp. zn. 8S/38/2019 z 02.07.2020, preto aj sťažovateľ reaguje v texte kasačnej sťažnosti na daný rozsudok č. 8S/38/2019 a jeho bližšie odôvodnenie,

- súd právne nesprávne a zrejme i predčasne konštatoval, že vec bola správcom dane rozhodnutá riadne, včas a teda zákonne, keď postupoval - podobne ako žalovaný, výlučne formálne a bez posúdenia celého kontextu daňovej kontroly a dôvodov prerušenia, trvania prerušenia, neúčelnosti výsledkov MVI pre meritum veci. Poukázal aj na zadanie prejudiciálnej otázky Najvyšším súdom SR uznesením sp. zn. 5Sžfk/34/2018 z 5.3.2020 pre Súdny dvor EÚ,

- súd nesprávne právne posúdil proces hodnotenia dôkazov zo strany žalovaného, pričom sa uspokojil s tým, že konštatovania daňových orgánov mal vyvrátiť sťažovateľ dôkazne, čím opomenul všeobecnú právnu zásadu nemožnosti preukazovania negatívnej skutočnosti, t. j. nemožno preukazovať že žalobca nerealizoval umelý charakter činnosti; že žalobca nemal rizikové osoby konateľov; že žalobca nebol prepojený na osobu H.. M.; že žalobca nebol ekonomicky prepojený financovaním na iné spomínané spoločnosti a podobne. Súd opomenul, že tu malo prejsť dôkazné bremeno na žalovaného, pričom uvedené sa v obsahu odôvodnenia rozhodnutia žalovaného neodzrkadlilo,

- súd opomenul, že sa malo prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Súd tvrdil, že správca dane bol oprávnený uvážiť, aké dôkazy vykoná a akú dôkaznú silu z nich vyvodí. Mal však jednoznačne tiež uviesť, aké dôkazy sťažovateľ navrhoval, a prečo im nevyhoveli, a zároveň prečo niektoré dôkazy (listiny, svedkov) považoval za hodnovernejšie než iné. Bez týchto náležitostí je rozhodnutie súdu aj nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Súd tiež neposúdil dôveryhodnosť svedka p. M., pričom tento sa vyjadroval iba všeobecne k obchodom bez popisu konkrétne sledovaného časového obdobia, ktoré bolo predmetom daňovej kontroly a nemožno z toho vyvodiť, že by sa vzťahoval na úplne každý obchod,

- v rozsudku sa správny súd nesprávne právne vysporiadal s námietkou zo správnej žaloby o posúdenie otázky o údajnej vedomosti sťažovateľa o zapojení sa do p. H.. M. prezentovaného karuselového obchodu,

- výsluchmi svedkov (napr. zástupcov prepravných spoločností alebo vodičov) bolo potvrdené, že obchodovaný tovar existoval, bol prepravovaný do miest určenia, teda že obchody mali existujúci predmet plnenia.

7. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zrušiť napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach a vec mu vrátiť na ďalšie konanie alebo napadnutý rozsudok zmeniť tak, že zruší preskúmané rozhodnutie žalovaného a veci mu vráti na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP.

8. Žalovaný ku kasačnej sťažnosti uviedol, že dôvody uplatnené sťažovateľom sú neopodstatnené a navrhol, aby kasačný súd sťažnosť ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP. K námietkam sťažovateľa zopakoval závery uvedené v preskúmanom rozhodnutí.

### IV.

#### Konanie pred kasačným súdom

9. Najvyšší správní soud Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal vyššie uvedený rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona číslo 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „zákon o súdoch“).

10. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 20. decembra 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

11. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou.

12. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

## V.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

## VI.

Právne posúdenie veci kasačným súdom

13. Kasačný súd úvodom právneho posúdenia poukazuje na skutočnosť, že obdobné veci toho istého sťažovateľa už boli predmetom jeho rozhodovacej činnosti. Skutkový stav bol správcom dane zistený pri výkone tej istej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia september až december 2008, január až apríl, jún, júl, september a december 2009, január až marec, máj až júl, september až december 2010, ktorej výsledkom bol Protokol č. 136808/2016 zo dňa 09.02.2016. Vo všetkých uvedených zdaňovacích obdobiach sa jednalo o obdobný okruh dodávateľských a odberateľských spoločností. Všetky druhostupňové rozhodnutia žalovaného o odvolaniach sťažovateľa proti rozhodnutiam správcu dane viažucim sa k jednotlivým zdaňovacím obdobiam boli predmetom jednej správnej žaloby s obsahovo jednotnou právnou argumentáciou. Správny súd jednotlivé veci vylúčil na samostatné konania a následne vydal obdobné, respektíve vzájomne odkazujúce rozsudky. Tieto rozsudky boli napadnuté kasačnými sťažnosťami, ktorých obsah bol takmer identický. Vo všetkých doteraz rozhodnutých veciach kasačný súd na základe kasačnej sťažnosti zrušil rozsudky správneho súdu, vrátane odkazujúcich rozsudkov - rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/35/2017 zo dňa 5. júna 2017 (zdaňovacie obdobie jún 2009), rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/38/2020 zo dňa 14. decembra 2021 (zdaňovacie obdobie september 2008), rozsudok sp. zn. 10Sžfk/48/2021 zo dňa 3. augusta 2022 (zdaňovacie obdobie november 2010), rozsudok sp. zn. 8Sžfk/50/2021 zo dňa 3. augusta 2022 (zdaňovacie obdobie máj 2010) a rozsudok sp. zn. 1Sžfk/72/2021 zo dňa 24. mája 2022 (zdaňovacie obdobie december 2009).

14. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na právne posúdenie veci uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/35/2017 zo dňa 5. júna 2017, s ktorým sa v plnej miere stotožňuje a to najmä z dôvodu, že napadnutý rozsudok správneho súdu v predmetnej veci trpí rovnakou vadou, a teda že správny súd sa nevysporiadal s otázkou prečo, respektíve na základe akých skutočností nebolo preukázané dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa Solid Press Slovakia, s.r.o.. Odpoveď na túto otázku sa nenachádza ani v odkazovanom rozsudku správneho súdu sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 2. júla 2020. Relevantná časť odôvodnenia rozsudku sp. zn. 2Sžfk/35/2017 zo dňa 5. júna 2017 znie nasledovne:

„31. Právo na spravodlivý proces zahŕňa právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnosť konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie veci, do ktorého okrem iného patrí aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu. Aj keď nie je nevyhnutné, aby sa súd vysporiadal s úplne všetkými argumentmi účastníkov, vyjadrenie, ktoré bolo akceptované a malo rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnené jasne a nepochybné.

32. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd sa nevysporiadal s námietkou uplatnenou v žalobe - konkrétne s tvrdením, že nebolo preukázané prevzatie tovaru od dodávateľa Solid Press Slovakia, s.r.o. Aj podľa názoru kasačného súdu, krajský súd ani jednou vetou nezodôvodnil v čom spočívalo popretie dodania tovaru u spoločnosti Solid Press Slovakia s.r.o.

33. Kasačný súd poukazuje na to, že odôvodnenie je časťou rozsudku, v ktorej správny súd vysvetľuje, akým spôsobom a z akých dôvodov dospel ku konkrétnemu rozhodnutiu. Preto zákon ustanovuje konkrétne zákonné požiadavky na obsah odôvodnenia rozsudku tak, aby z neho bola zrejmá jeho opodstatnenosť, zákonnosť a spravodlivosť. Zatiaľ čo vo výroku správny súd vyslovuje, ako rozhodol, z odôvodnenia musí vyplynúť, prečo tak rozhodol. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé a taktiež preskúmateľné z pohľadu kasačného súdu (Baricová J. a kol. Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava. C.H.BECK, 2018.s. 720)12.

34. Súd považuje za nevyhnutné uviesť, že arbitrárnosť a zjavná neodôvodnenosť rozhodnutí súdov je najčastejšie daná rozporom súvislosti ich právnych argumentov a skutkových okolností prejednávanych prípadov s pravidlami formálnej logiky alebo absenciou jasných a zrozumiteľných odpovedí na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (napr. IV. ÚS 115/03).

35. Náležitosti odôvodnenia rozsudku sa odlišujú od spôsobu, akým správny súd o podanej správnej žalobe meritórne rozhodne. V prípade, ak správny súd žalobu zamietne tak, ako tomu bolo v prejednávanej veci, nepostačuje, aby sa obmedzil na konštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia správneho orgánu, ale je povinný sa náležite venovať všetkým podstatným tvrdeniam účastníkov konania a následne sa nimi aj vysporiadať v odôvodnení svojho rozhodnutia.

36. Podľa ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky predstavuje požiadavka riadneho odôvodnenia rozhodnutia jeden zo základných atribútov spravodlivého procesu. Dodržanie povinnosti odôvodniť rozhodnutie má zaručiť transparentnosť a kontrolovateľnosť rozhodovania súdov a vylúčiť ľubovôľu, nakoľko iba vecne správne a náležité, t. j. zákonom predpísaným spôsobom odôvodnené rozhodnutie, je spôsobilé napĺňať ústavné kritériá vyplývajúce pre neho jednak z Ústavy Slovenskej republiky, ako aj z Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

37. V zmysle ustanovení čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, má účastník súdneho konania právo na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, v ktorom sa súd jasným, právne korektným a zrozumiteľným spôsobom vysporiada so všetkými skutkovými a právnymi skutočnosťami a dôkazmi, ktoré sú na rozhodnutie vo veci podstatné a právne významné, a teda na také rozhodnutie, ktoré nie je zjavne neodôvodnené ani arbitrárne...

40. Z ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky taktiež vyplýva, že „Súd by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať aj na jeho celkovú presvedčivosť, teda na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, ako aj závery, ku ktorým na základe týchto premis dospel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé. Odôvodnenie má obsahovať dostatok dôvodov a ich uvedenie má byť zrozumiteľné. Súd je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania a musí spĺňať základné gramatické, lexikálne a štylistické hľadiská. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia.“ (Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 114/08 zo dňa 12.06.2008).

41. Krajský súd pri odôvodňovaní napadnutého rozsudku nepostupoval v zmysle vyššie uvedených zákonných pravidiel. V odôvodnení rozsudku absentuje zo strany správneho súdu vysporiadanie sa s

námietkou žalobcu uvedenou v žalobe, že nebolo preukázané prevzatie tovaru od dodávateľa Solid Press Slovakia, s.r.o., keď krajský súd sa s touto námietkou vôbec nezaoberal.

42. Ako vyplýva z uvedeného, odôvodnenie napadnutého rozsudku nemožno považovať za presvedčivé a zákonné. Svojím postupom krajský súd porušil právo žalobcu na spravodlivý proces, ktoré vychádza z čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR.“

15. V prejednávanej veci kasačný súd vzhľadom na potrebu vyjadriť sa aj k sťažnostným námietkam týkajúcim sa nesprávneho právneho posúdenia veci správnym súdom nad rámec vyššie citovaného rozsudku sp. zn. 2Sžfk/35/2017 zo dňa 5. júna 2017.

16. Obsahom kasačnej sťažnosti sú dve nosné otázky. Prvou je, či správny súd správne právne posúdil namietané nedodržanie procesných lehôt počas výkonu daňovej kontroly, pričom hlavným argumentom bola dĺžka a účelnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Druhou nosnou otázkou bolo, či správny súd správne právne posúdil meritórnu stránku veci a teda určenia rozdielu DPH sťažovateľovi, z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH.

17. Kasačný súd nepovažuje námietku sťažovateľa týkajúcu sa nedodržania procesnej lehoty na ukončenie daňovej kontroly za dôvodnú. Daňová kontrola začala 07.03.2012. Správca dane daňovú kontrolu prerušil za účelom medzinárodnej výmeny informácií odo dňa 31.01.2013 do dňa 15.01.2016. Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu z daňovej kontroly so sťažovateľom dňa 09.02.2016. Z uvedeného vyplýva, tak ako aj uvádza v odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný, že zo strany správcu dane nedošlo k prekročeniu zákonnej dĺžky daňovej kontroly.

18. Sporným v tejto otázke najmä bolo, či bolo zákonné prerušenie daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, ktorým správca dane sledoval preverenie zdaniteľných obchodov sťažovateľa so zahraničnými subjektmi. K uvedenému kasačný súd poukazuje na rozsudok SD EÚ vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o. zo dňa 30. septembra 2021, ktorý dospel k záveru, že článok 10 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 neustanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Kasačný súd odkazuje na relevantnú časť znenia uvedeného rozsudku Súdneho dvora EÚ:

„42. Na druhej strane nariadenie č. 904/2010 nemožno vykladať tak, že by priznávalo zdaniteľným osobám konkrétne práva, keďže neobsahuje žiadne výslovné ustanovenie v tomto zmysle (pozri analogicky rozsudok z 20. júna 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, bod 105a citovanú judikatúru).

43. Okrem toho toto nariadenie neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne postup výmeny informácií stanovený týmto nariadením. Preto sa zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na uvedené nariadenie s cieľom napadnúť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa jej týka, z dôvodu neprimeranej dĺžky tohto prerušenia.

44. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je na položené otázky potrebné odpovedať tak, že článok 10 nariadenia č. 904/2010 v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

19. Na druhej strane je potrebné dať za pravdu argumentácii sťažovateľa smerujúcej proti právnomu posúdeniu správneho súdu týkajúceho sa hmotnoprávnej stránky preskúmaného rozhodnutia. Sťažovateľ podľa kasačného súdu oprávnene namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil zákonnosť dôvodov na odmietnutie nadmerného odpočtu DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok vzniku nároku na odpočet DPH.

20. Z rozhodnutí žalovaného, ako aj správcu dane vyplýva, že svoje skutkové závery opierali o skutočnosti zistené počas daňových kontrol vykonaných u deklarovateľov sťažovateľa spoločností Solid Press Slovakia, s.r.o., Tatra Trade Corporation, s.r.o. a REJA CORPORATION, s.r.o.. Okrem toho za zásadnú považovali svedeckú výpoveď bývalého konateľa spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. - E. H. M., ktorý opísal spôsob fungovania obchodného reťazca, v ktorom obchodné spoločnosti vykonávali fiktívne zdaniteľné obchody bez zjavného ekonomického opodstatnenia, pričom jediným účelom takto vytvoreného reťazca bolo získanie daňovej výhody. V predmetnom reťazci mal byť zakomponovaný aj sťažovateľ, ktorý podľa žalovaného pochybnosti o deklarovateľných zdaniteľných obchodoch nevyvrátil, v dôsledku čoho neunesol dôkazné bremeno spojené s preukázaním splnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH, keďže svoj nárok na odpočet DPH preukazoval len listinnými dôkazmi bez dostatočnej výpovednej hodnoty. S týmto názorom sa stotožnil aj správny súd v kasačnou sťažnosťou napadnutom rozsudku.

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

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

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),

c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

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

a) dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c) daň, ktorej odpočet si plateľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným plateľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť plateľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),

d) zároveň musí disponovať faktúrou od pláťateľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

23. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol. Dokazovanie, ktoré vykonáva správca dane následne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predložených daňovým subjektom. Správca dane sa však musí vyvarovať jednoduchých a nepodložených spochybnení pokiaľ ide o reálnosť uskutočnenia obchodných transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry. Správca dane musí teda dôvodne spochybníť tvrdenia a dôkazy predostreté daňovým subjektom za účelom odpočítania DPH. V opačnom prípade by bola narušená zásada daňovej neutrality a právnej istoty. (rozsudok SD EÚ vo veci SC C.F. SRL v. A.J.F.P.M. a D.G.R.F.P.C. so sp. zn. C-430/19 zo 04.06.2020).

24. K problematike presúvania (tzv. prelievania) dôkazného bremena sa už v minulosti viackrát vyjadril aj Ústavný súd SR príkladmo v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“.

25. V zmysle vyššie rozvedených právno-teoretických východísk hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH a s tým súvisiacej dôkaznej povinnosti je možné zhrnúť, že subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúladsť skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správca dane unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil. Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len

skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku). Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

26. Vzhľadom na vyššie uvedené zhrnutie teoretických východísk hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH kasačný súd v prejednávanej veci nepovažuje zistenia správcu dane a žalovaného, ktorými spochybňovali vznik nároku na odpočet DPH sťažovateľovi, za dostatočne spôsobilé preniesť dôkazné bremeno opäť na stranu sťažovateľa.

27. Sťažovateľ správne namieta, že na jednej strane daňové orgány považovali za podstatnú svedeckú výpoveď bývalého konateľa dodávateľa Tatra Trade Corporation, s.r.o., ale na druhú stranu z nej vynechali podstatnú časť, v ktorej svedok výslovne potvrdil uskutočnenie deklarovaných obchodov (existoval tovar, zamestnanci, sklad atď.). Táto výpoveď sa dokonca nachádza parafrázovaná napríklad na strane 13 preskúmaného rozhodnutia žalovaného. Podstatou výpovede dotknutého svedka koniec koncov nie je informácia o neuskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov, ale ich podvodný charakter.

28. Sťažovateľ tiež dôvodne poukazuje na výpovede konateľa spoločnosti Solid Press Slovakia, s.r.o., či konateľa spoločnosti REJA CORPORATION s.r.o., ktorí zhodne potvrdili uskutočnenie posudzovaných zdaniteľných obchodov a zároveň popísali ich priebeh a riadne zaúčtovanie v účtovníctve spoločnosti.

29. Kasačný súd sa stotožňuje aj s námietkou sťažovateľa, že nie je možné prenášať na daňový subjekt nárokujúci si odpočet DPH dôkazné bremeno v rozsahu zapojenia do podvodného reťazca. V prvom rade je podstatné zdôrazniť, že odmietnutie odpočtu DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok a z dôvodu účasti na podvodnom reťazci sú dva zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Daňové orgány však primárne spochybňovali splnenie hmotnoprávných podmienok na základe podvodného charakteru reťazca obchodných spoločností, v ktorom mal byť prostredníctvom posudzovaných zdaniteľných obchodov zakomponovaný aj sťažovateľ.

30. K vyššie uvedenému kasačný súd odkazuje na rozsudok SD EÚ v spojených veciach SGI a Valérieane C-459/17 a C-460/17: „Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrovanie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca.“

31. Navyše v prípade kedy zdaniteľná osoba splnila podmienky odpočtu DPH je v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ (napríklad rozsudok v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03) možné odmietnuť odpočet DPH z dôvodu, že zdaniteľná osoba vedela alebo vedieť mala o jej účasti na daňovom podvode. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04). Tu je zásadne vyzdvihnúť, že dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode zaťažuje správcu dane. Na týchto dôvodoch však rozhodnutia správcu dane, ako ani žalovaného v prejednávanej veci postavené neboli. Preto tiež nie je možné uvažovať o tom, že by sťažovateľa ťažilo dôkazné bremeno preukázať, že deklarované zdaniteľné obchody nemali podvodný charakter.

## VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

32. Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody kasačný súd vyhovel kasačnej sťažnosti a zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP. Úlohou správneho súdu bude v ďalšom konaní preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného a právne posúdiť všetky podstatné žalobné námietky sťažovateľa v intenciách právneho posúdenia, ktoré poskytol v tomto rozsudku kasačný súd.

Podľa § 462 ods. 1 SSP ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

Podľa § 467 ods. 3 SSP ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

33. O nároku na náhradu trov kasačného konania kasačný súd nerozhodoval, pretože o ňom v zmysle § 467 ods. 3 SSP rozhodne krajský súd.

34. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

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