

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/62/2019  
Identifikačné číslo spisu: 1018201796  
Dátum vydania rozhodnutia: 02.06.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1018201796.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): COOP Jednota Dunajská Streda, spotrebné družstvo, so sídlom Korzo Bélu Bartóka 790, Dunajská Streda, IČO: 00 168 831, právne zastúpený: JUDr. Irena Sopková, s.r.o., advokátska kancelária so sídlom Hlavná 25, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102406745/2018 zo dňa 29. novembra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/223/2018-103 zo dňa 3. júla 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/223/2018-103 zo dňa 3. júla 2019 z a m i e t a.

Účastníkom sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 2S/223/2018-103 zo dňa 3. júla 2019 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102406745/2018 zo dňa 29.11.2018. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 102406745/2018 zo dňa 29.11.2018 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 101520895/2018 zo dňa 07.08.2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku žalobcovi vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 353 971,70 €, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 266 170,11 € a vyrubil daň v sume 87 801,59 €, nakoľko žalobca nespĺnil zákonné podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej

hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v súvislosti s dodávkami tovarov deklarovateľskými faktúrami v sume 324 899,32 eur od tuzemského dodávateľa Porrima, s.r.o., (za nákup drogistického tovaru, nealkoholických nápojov a potravín) a dodávkami faktúrami v sume 29 072,38 eur od tuzemského dodávateľa RUSSEL EXPORT-IMPORT s.r.o. (za nákup kryštálového cukru).

3. V odôvodnení svojho rozhodnutia k uplatneniu práva na odpočet DPH z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou Porrima, s.r.o., správca dane uviedol, že žalobca tento tovar následne dodal maďarskej spoločnosti Lbis Six Korlátolt Feleloségu Társaság Kft (ďalej aj len „Lbis Six Kft“). Prepravu tovaru mali v zdaňovacom období august 2012 realizovať tuzemské spoločnosti IMKOTRANS s.r.o., European TRANS s.r.o. a Merkantil D.S., s.r.o.

4. Správca dane vykonal miestne zisťovanie u žalobcu, spoločnosti Porrima, s.r.o., NEVIA, s.r.o., IMKOTRANS, s.r.o., European TRANS, s.r.o., a Merkantil D.S., s.r.o. Požiadal o medzinárodnú výmenu informácií v súvislosti s maďarskou spoločnosťou Lbis Six Kft. Správca dane zistil, že žalobca figuroval v obchodnom reťazci spoločností WELDER, s.r.o., prípadne CALLISTO, s.r.o. > NEVIA, s.r.o. > Porrima, s.r.o. > žalobca > maďarská spoločnosť Lbis Six Korlátolt Feleloségu Társaság > rumunská spoločnosť S.C. Masine Store.

5. Správca dane dospel k záveru, že preverované obchodné transakcie vykonané žalobcom síce na prvý pohľad navodzujú stav bežných obchodov s tovarom, v skutočnosti však išlo o dodanie toho istého tovaru (pravdepodobne opakovane) v nezmenenom stave medzi viacerými platiteľmi z tuzemska, aj z iného členského štátu. Zároveň, ako bolo počas daňovej kontroly zistené, dodanie tovaru v rámci tohto reťazca bolo na rôznych stupňoch poznačené podvodom, a to v tuzemsku aj na území iného členského štátu. Spoločnosť NEVIA, s.r.o., deklarovala nadobudnutie tovaru od platiteľov, ktorí jej v skutočnosti tento tovar nedodali, t.j. nevznikla im daňová povinnosť z dodania tohto tovaru (WELDER, s.r.o., CALLISTO, s.r.o.). Napriek tomu si spoločnosť NEVIA, s.r.o., z nákupu tohto tovaru odpočítala daň, čím si znížila vlastnú daňovú povinnosť, ktorá jej vznikla dodaním tovaru spoločnosti Porrima, s.r.o. Vzhľadom na to, že spoločnosť NEVIA, s.r.o. žiadnych iných dodávateľov nemala, zostávalo otáznym, od koho tento tovar nadobudla a či vôbec získala právo nakladať s tovarom ako vlastníka a či potom mohla previesť právo nakladať s tovarom ako vlastníka (ak ho sama predtým nezískala) na spoločnosť Porrima, s.r.o., a následne či táto mohla previesť právo nakladať s tovarom ako vlastníka na žalobcu.

6. Správca dane vyslovil dôvodné podozrenie, že predmetom dodania medzi platiteľmi zúčastnenými na preverovaných obchodných transakciách bol stále ten istý tovar, ktorý sa točil medzi jednotlivými zúčastnenými spoločnosťami, pretože:

- predmetom fakturácie bol stále ten istý sortiment tovarov,
- nebolo možné identifikovať skutočného dodávateľa tovaru pre spoločnosť NEVIA, s.r.o., nakoľko dodávateľia, ktorých označila táto spoločnosť, popreli dodávky tovaru,
- ako vyplynulo z odpovede maďarskej daňovej správy týkajúcej sa spoločnosti Lbis Six Kft, tovar dodaný žalobcom do Maďarska skončil opäť na Slovensku (v obci Iža), pričom nadobúdateľ tohto tovaru na Slovensku nie je známy, nakoľko spoločnosť Lbis Six Kft uviedla, že dodala tento tovar rumunskej spoločnosti,
- je nesporné, že tovar bol prepravený z tuzemska do Maďarska a naspäť na územie Slovenskej republiky.

7. Správca dane taktiež poukázal na to, že ani jeden z odberateľov žalobcu si nespĺnil povinnosti pri nadobudnutí tovaru, nepriznal jeho nadobudnutie a neodviedol daň z nadobudnutia tovaru. Ďalej uviedol skutočnosti (ktoré je nevyhnutné vnímať v súvislostiach), na základe ktorých mohol žalobca vedieť, že sa zúčastňuje na pleniach, ktoré môžu byť poznačené podvodom:

- veľkoobchod s predmetným tovarom nebol hlavnou podnikateľskou činnosťou žalobcu a nevenoval sa jej dlhodobo, spolupráca s jednotlivými obchodnými partnermi (Porrima, s.r.o., a Lbis Six Kft) začala v roku 2012, išlo teda o začínajúcu obchodnú spoluprácu,
- tovar do svojich maloobchodných prevádzok žalobca nakupoval od iných dodávateľov (tovar od

spoločnosti Porrima, s.r.o., bol určený výlučne na veľkoobchodný predaj),

- dodávateľ žalobcu - spoločnosť Porrima, s.r.o. - bola novovzniknutou spoločnosťou (vznikla v roku 2012), nebol to subjekt dlhodobo etablovaný na trhu s predmetným tovarom,
- konateľom spoločnosti Porrima, s.r.o., bol občan maďarskej národnosti Y., ktorý bol zároveň jedným z konateľov spoločnosti Porrima, s.r.o. (ktorá dodávala ten istý sortiment tovaru, za tie isté ceny žalobcovi do septembra 2012 a v mene tejto spoločnosti komunikoval s platiteľom tiež Y.),
- spoločnosť Porrima, s.r.o., nemala zriadené sídlo, kde by reálne vykonávala svoju ekonomickú činnosť; išlo len o virtuálne sídlo spoločnosti, ktoré sa nachádzalo v rodinnom dome; na tejto adrese malo sídlo množstvo iných spoločností (o tejto skutočnosti sa mohol žalobca dozvedieť prostredníctvom internetu alebo osobne),
- odberateľ žalobcu maďarská spoločnosť Lbis Six Kft bol takisto novovzniknutou spoločnosťou (spoločnosť vznikla a bola registrovaná ako platiteľ dane v roku 2012), nešlo teda o spoločnosť dlhodobo obchodujúcu s predmetným tovarom,
- žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 8.3.2016 uviedol, že odberateľ ho oslovil ako prvý; je však otázne, ako sa dozvedel, že žalobca mu dokáže dodať ním dopytovaný tovar, keďže jeho hlavnou podnikateľskou činnosťou nebol veľkoobchod s predmetným tovarom,
- žalobca si overoval svojich obchodných partnerov na základe výpisov z obchodných registrov a prostredníctvom internetového portálu finančnej správy (údaje o platnosti prideleného IČ DPH), čo správca dane nepovažoval za dostatočný a spoľahlivý spôsob vzhľadom na to, že išlo o začínajúcu obchodnú spoluprácu, nových obchodných partnerov, ktorí na trhu nepôsobili dlhodobo; zároveň transakcie, ktoré platiteľ uskutočňoval s týmito obchodnými partnermi boli nie zanedbateľného finančného rozsahu,
- žalobca sa nezaujímal o pôvod tovaru, pritom predmetom dodávok bol aj potravinársky tovar (energy nápoje, špaldové nápoje, antioxidantné nápoje, šošovica, fazuľa); podľa § 6 ods. 5 písm. c/ zákona č. 152/1995 Z.z. o potravinách (v znení platnom do 29.12.2012) však na trh je zakázané umiestňovať potraviny neznámeho pôvodu,
- správca dane z voľne dostupných internetových stránok zistil, že cena výrobkov, za ktorú platiteľ tovar nakupoval od spoločnosti Porrima, s.r.o., bola niekoľkonásobne vyššia oproti cene, za akú bolo možné tieto výrobky kúpiť bežne na trhu;
- odberatelia uhrádzali faktúry prostredníctvom vkladov v hotovosti na bankový účet žalobcu v slovenskej banke. To znamená, že konateľ spoločností RAAB TRADE, AC EVO STEEL a najmä Lbis Six Kft takmer každý deň vycestovali z Maďarska na Slovensko s hotovosťou približne 100 000,- € až 120 000,- €, aby uhradili faktúry od žalobcu,
- celý priebeh obchodu, vrátane organizácie prepravy tovaru od žalobcu do Maďarska, riadil Ing. Roland Krčmárik, ktorý objednával tovar a komunikoval s dodávateľom a odberateľom z pozície ekonomického riaditeľa žalobcu a zároveň z pozície konateľa spoločnosti TAX 4 PROTECTION, s.r.o., a zabezpečoval prepravu tovaru pre odberateľa Lbis Six Kft.

8. Na základe uvedených skutočností správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Porrima, s.r.o., pretože vo svetle objektívnych skutočností sa preukázalo, že sa žalobca svojou kúpou a predajom zúčastnil na pleniach, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj napriek tomu, že dotknuté plnenia spĺňali objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru a hospodárska činnosť. Zároveň na základe všetkých zistených skutočností je zrejmé, že žalobca nevenoval dostatočnú pozornosť preverovaniu svojich obchodných partnerov a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že sa svojím plnením nezúčastňuje na pleniach poznačených podvodom. Žalobca teda porušil § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

9. V súvislosti s uplatnením práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od tuzemského dodávateľa RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., správca dane zistil, že žalobca figuroval v obchodnom reťazci spoločností: maďarské spoločnosti SUGAR TREND Kft > M-REAL.sk, s.r.o. > RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o. > žalobca > maďarská spoločnosť New Trend Home Kereskedelmi és Szolg. Kft. > rumunská spoločnosť Creative Economy s.r.l.

10. Správca dane poukázal na niektoré skutočnosti, na základe ktorých žalobca mohol vedieť, že sa zúčastňuje na pleniach, ktoré môžu byť poznačené podvodom:

- veľkoobchod s predmetným tovarom nebol hlavnou podnikateľskou činnosťou žalobcu a zároveň sa uvedenej činnosti nevenoval dlhodobo, spolupráca s obchodnými partnermi na predmetných transakciách (nákup a predaj cukru v rámci veľkoobchodu) začala v roku 2012, išlo teda o novovzniknutú spoluprácu,
- cukor do svojich maloobchodných prevádzok nakupoval od iných dodávateľov (cukor od spoločnosti RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., bol určený výlučne na veľkoobchodný predaj),
- žalobca sa nezaujímal o pôvod tovaru, pritom predmetom dodávok bol potravinársky tovar; ako už správca dane uviedol, podľa § 6 ods. 5 písm. c/ zákona č. 152/1995 Z.z. na trh je zakázané umiestňovať potraviny neznámeho pôvodu,
- dodávateľ RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., uvádzal na faktúrach za dodanie cukru ISCC číslo: DE-B-BLE-BM-10-120-00120318-2012lxxx" (posledné tri číslice sa na jednotlivých faktúrach líšili); ide o certifikáciu podľa štandardu ISCC DE, ktorý bol schválený nemeckým ministerstvom pre výživu ako prvý systém certifikácie trvale udržateľnej biomasy a biopalív. ISCC (International Sustainability Carbon Certification) je certifikátom vydávaným pre pestovateľov, výrobcov a obchodníkov s plodinami, biomasou a biopalivami. ISCC protokol potvrdzuje, že pri výrobe a doprave biokomponentov boli splnené kritéria udržateľnosti. Z uvedeného vyplýva, že toto označenie sa nevzťahuje ani na výrobcov cukru, obchodníkov s cukrom, ani nesúvisí s dodávaným cukrom,
- vzhľadom na to, že kryštálový cukor bol skladovaný v sklade dodávateľa RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., v Gabčíkove, resp. v sklade jeho dodávateľa (Zsolt Horváth - HORVÁTH TRANS) v Mliečanoch a odtiaľ bol prepravený priamo k odberateľom platiteľa, žalobca predmetný tovar ani nevidel, nekontroloval množstvo a kvalitu tovaru, ani balenie (či obsahuje všetky údaje v zmysle platnej legislatívy),
- žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 8.3.2016 uviedol, že odberateľ ho oslovil ako prvý - je však otázne, ako sa dozvedel, že žalobca mu dokáže dodať ním dopytovaný tovar, keďže jeho hlavnou podnikateľskou činnosťou nebol veľkoobchod s predmetným tovarom,
- žalobca si overoval svojich obchodných partnerov na základe výpisov z obchodných registrov a prostredníctvom internetového portálu finančnej správy (údaje o platnosti prideleného IČ DPH), čo správca dane nepovažoval za dostatočný a spoľahlivý spôsob vzhľadom na to, že išlo o začínajúcu obchodnú spoluprácu a nových obchodných partnerov; zároveň transakcie, ktoré žalobca uskutočňoval s týmito obchodnými partnermi boli nie zanedbateľného finančného rozsahu.

11. Na základe uvedených skutočností správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., pretože vo svetle objektívnych skutočností sa preukázalo, že sa žalobca zúčastnil na pleniach, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj napriek tomu, že dotknuté plnenia spĺňali objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru a hospodárska činnosť. Zároveň na základe všetkých zistených skutočností je zrejmé, že platiteľ nevenoval dostatočnú pozornosť preverovaniu svojich obchodných partnerov a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať.

12. Žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 102406745/2018 zo dňa 29.11.2018 potvrdil prvostupňové rozhodnutie č. 101520895/2018 zo dňa 07.08.2018.

13. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že akoukoľvek interpretáciou zákona nenájde podmienku splnenia povinnosti na dodávateľskom alebo odberateľskom stupni predchádzajúcom alebo nasledujúcom po platiteľovi dane, ktorý si právo uplatňuje. V intenciách čl. 2 ods. 3 Ústavy SR nemôže správca dane takou podmienkou argumentovať nepriznanie práva na odpočítanie DPH. Z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-142/11 (K.) vyplýva, že platiteľovi DPH nemôže správca dane odmietnuť právo na odpočítanie dane z dôvodu, ktorý nastal mimo zdaniteľnej osoby, ktorá si toto právo uplatňuje, ak táto splnila podmienky podľa § 49. Zdôraznil, že svoju činnosť vyvíja dlhodobo od roku 1953 a v súčasnosti je zapísaný v obchodnom registri ako družstvo. Doteraz nemal žiadne problémy, riadne uhrádzal všetky daňové povinnosti aj povinnosti voči ostatným štátnym subjektom a obchodným partnerom. Nadmerné

odpočty DPH mu boli za jednotlivé obdobia vrátené bez predchádzajúcej kontroly. Daňová kontrola za obdobie roka 2012 sa začala až dňa 27.11.2015, čo je sice právom žalovaného, no ide o neobvyklú kontrolu, pretože oprávnenosť vratky sa zisťuje pred jej samotným vrátením a nie tri roky po vyplatení. Začatie daňovej kontroly bolo podmienené zisteniami prvostupňového správneho orgánu po vykonaní kontroly u spoločností Porrima, s.r.o., a NEVIA, s.r.o., u ktorých boli zistené nedostatky. Podmienkami pre nadobudnutie práva na odpočet DPH je, že ide o platiteľa DPH podľa § 4 zákona o DPH, ktorému vznikla daňová povinnosť. Na vznik práva na odpočet DPH musia byť kumulatívne splnené len dve podmienky: platiteľ má faktúru vyhotovenú podľa § 71 zákona o DPH a má daň uvedenú v záznamoch podľa § 70 tohto zákona. Iné podmienky nie sú zákonné. Žalovaný ani prvostupňový správny orgán sa týmito zákonnými ustanoveniami neriadili a prispôbovali si iba dôkazy, ktoré mali svedčiť v jeho neprospech. Správne orgány uznali, že preverované obchodné transakcie navodzovali stav bežných obchodov s tovarom. Na konštatovanie, že išlo o obchodovanie s tým istým tovarom v nezmenenom stave, nemali žiadne dôkazy. Žalobca trvá na tom, že jednoznačne preukázal reálnosť plnenia nákupom tovaru spolu s dodacími listami, dovoz tovaru prepravou motorovými vozidlami a CMR dokladmi. Tovar bol vyložený v jeho sklade v Okoči, prebrali ho skladníci, no žalovaný ich nevypočul. Nesúhlasil s konštatovaním žalovaného, že nepostupoval ako správny hospodár a svojich odberateľov a dodávateľov si riadne nepreveril. Za najhodnovernejší dôkaz považoval uhradenie dodaného tovaru subjektu, o ktorom nemal pochybnosti, a úhrada pre neho od dodávateľa, o čom svedčia výpisy z účtov. Nevie, ešte akými zákonnými prostriedkami mal preverovať hodnovernosť dodávateľov a odberateľov. Obchodné transakcie medzi jednotlivými subjektmi sú predmetom obchodného tajomstva a žiaden subjekt ich nevyzrádza. Žalobca riadne odviezol daň z príjmu z obchodných transakcií a vykázal zisk v sume 605 112,54 € a neobohatil sa o neoprávnené odpočítanú daň. Sídla firiem existujú, sú zapísané v obchodnom registri a žalobca nemá možnosť ovplyvniť sídlo firmy iného subjektu a nemá možnosť si zisťovať, či ide o sklad alebo kanceláriu, pretože by to napĺňalo znaky trestného činu neoprávneného sledovania osôb. Žalobca citoval rozsudky Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.05.2018, 5Sžf/10/2016 zo dňa 28.03.2018.

14. Žalobca podaním zo dňa 20.2.2019, doručeným správne súdu dňa 21.03.2019, t.j. po uplynutí zákonnej lehoty na podanie všeobecnej správnej žaloby, doplnil žalobu okrem iného aj o nasledovné námietky:

- daňová kontrola bola prerušená takmer jeden rok (346 dní), čo považoval za neprípustné. Jedinou príčinou bola skutočnosť, že vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií o spoločnosti New Trend Home Kft. príslušným orgánom Maďarska trvalo podľa správcu dane až 368 dní, čo je viac ako dvojnásobok lehoty, ktorú na to ustanovuje smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS, resp. zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov. Ak by žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií o spoločnosti New Trend Home Kft. Kft. príslušný orgán Maďarska bol vybavil aspoň do šiestich mesiacov (185 dní) odo dňa jej prijatia, čo je najdlhšia lehota, ktorá je prípustná podľa smernice Rady 2011/16/EÚ, resp. zákona č. 442/2012 Z.z., jej vybavenie by trvalo nie 368 dní, ale iba 185 dní. To by malo za následok, že prerušenie daňovej kontroly by trvalo nie 346 dní, ale iba 164 dní. Takto by daňová kontrola spolu s jej prerušením trvala nie 663 dní, ale iba 481 dní.

- správca dane mal prerušiť daňovú kontrolu dňa 26.04.2016, keď zaslal do Maďarska žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií o spoločnostiach Lbis Six Kft, RAAB TRADE Ker és Szolg Kft. a AC Evo Steel Kft. Dôvodom toho, že daňová kontrola bola prerušená až do dňa 17.07.2017, má byť podľa správcu dane to, že až vtedy mal správca dane prijať odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií o spoločnosti New Trend Home Kft. To je však v rozpore s obsahom spisu, pretože daňový subjekt dňa 05.07.2017, keď mu správca dane prvýkrát umožnil vykonať právo nazrieť do spisu, z neho zistil, že odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií o spoločnosti New Trend Home Kft. bola Finančnej správe SR zaslaná príslušným orgánom Maďarska ešte dňa 23.2.2017.

- daňovej kontroly sa zúčastnil zamestnanec, ktorý bol ex lege vylúčený z dôvodu uvedeného v § 60 ods. 1 daňového poriadku. Ten však neoznámil svojmu príslušnému nadriadenému zamestnancovi správcu dane skutočnosti uvedené v § 60 ods. 1 daňového poriadku, čo je v rozpore s § 60 ods. 3 tohto

zákona.

- správca dane ho obmedzoval vo výkone práv, ktoré mu patria podľa § 23 daňového poriadku. Napríklad zo spisového materiálu mu účelovo vyhotovil fotokópie iba tých dokumentov, ktoré mu počas daňovej kontroly poskytol sám žalobca. Výkon práva nazrieť do spisu mu umožnil až dňa 05.09.2017.
- správca dane iba špekuluje, keď tvrdí, že predmetom fakturácie bol ten istý tovar. Po uplynutí piatich rokov to nemal ako zistiť. Predmetom fakturácie bol nie ten istý tovar, ale rovnaký druh tovaru, čo je obrovský rozdiel.
- veľkoobchodná činnosť je jeho predmetom podnikania odo dňa, keď vznikol, t.j. odo dňa 04.11.1953.
- ďalej, že žalobca si overoval svojich obchodných partnerov na základe výpisov z obchodných registrov a prostredníctvom internetového portálu finančnej správy, čo správca dane nepovažuje za dostatočné a spoľahlivé. Správca dane však v napadnutom rozhodnutí zároveň neuviedol, čo mal vtedy žalobca ešte urobiť, čo by dnes správca dane považoval za dostatočné a spoľahlivé. Podľa článku 273 smernice Rady 2006/112 z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty členské štáty môžu uložiť povinnosti, ktoré považujú za potrebné na predchádzanie daňovým podvodom. Slovenská republika je síce členským štátom, ale také povinnosti do dnešného dňa neuložila. Inými slovami, štát, ktorý do dnešného dňa nepovažoval za potrebné uložiť povinnosti, aby tak sám predchádzal daňovým podvodom ukazuje prstom na žalobcu a hovorí mu, že je podvodník, lebo neprijal opatrenia na zabránenie svojej vlastnej účasti na podvode. Ten istý štát mu však zároveň nevie povedať, o aké opatrenia by malo ísť.

15. Správny súd v odôvodnení svojho rozsudku v prvom rade poukázal na to, že sa bude zaoberať len žalobnými bodmi uvedenými v žalobe doručenej správneému súdu dňa 17.12.2018 a nie dôvodmi uvedenými v doplnenej žalobe zo dňa 20.02.2019 a doručenej správneému súdu dňa 21.03.2019, pretože žalobca po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby rozširoval žalobu o ďalšie žalobné body. Mal za to, že rozhodnutie žalovaného bolo žalobcovi doručené dňa 12.12.2018, kedy aj nadobudlo právoplatnosť. Posledným dňom dvojmesačnej prekluzívnej lehoty na podanie správnej žaloby bol 12.02.2019, do kedy mohol žalobca rozširovať rozsah správnej žaloby o ďalšie žalobné body. Keďže žalobca kvalitatívne rozšíril žalobu podaním zo dňa 20.02.2019 (teda osem dní po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby) a rozšírenie žaloby doručil správneému súdu až dňa 21.03.2019, urobil tak po uplynutí zákonnej lehoty a vzhľadom na koncentračnú zásadu sa správny súd dôvodmi uvedenými v rozšírení žaloby už nezaoberal (napríklad rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžo/24/2010).

16. Ďalej uviedol, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23.2.2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp.zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17.1.2013). Správny súd poukázal aj judikatúru Najvyššieho súdu SR, podľa ktorej uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ v § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ. V tejto spojitosti dal správny súd do pozornosti aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011.

17. V súvislosti s otázkou rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3 Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, resp. rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House. Pokiaľ sa týka prijatia opatrení zo strany daňových subjektov, ktoré je možné dôvodne od

nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom správny súd odkázal na rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 51; vo veci C-384/04, bod 33, rozsudky zo dňa 27.9.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj zo dňa 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25, rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 61. Vo vzťahu k požiadavke na výber dôveryhodných obchodných partnerov a povinnosť každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov odkázal na uznesenie Ústavného súdu SR č.k. IV. ÚS 104/2012-89 zo dňa 01.03.2012, rozsudky Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/25/2011 zo dňa 27.10.2011, sp.zn. 4Sžf/25/2011 zo dňa 13.09.2011 a sp.zn. 2Sžf/42/2012 zo dňa 18.04.2013. Krajský súd taktiež s odkazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-409/04 Teleos poukázal na výklad pojmu „odoslaný“ v zmysle čl. 28a ods. 3 prvý pododsek a čl. 28c A písm. a/ prvý odsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS, zo 17. mája 1977. Okrem uvedeného dal do pozornosti rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft. a K., z ktorého vyplýva, že určenie opatrení, ktoré možno v tom-ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho-ktorého prípadu vo veci samej. Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s touto rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ.

18. Krajský súd ďalej uviedol, že žalobca k uplatneniu nároku na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie august 2012 predložil správcovi dane faktúry vystavené spoločnosťami Porríma, s.r.o., a RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., CMR doklady, kúpne zmluvy na tovar a dodacie listy. Nepredložil však objednávky na potraviny v konkrétnych množstvách, zápisy zo stretnutí s obchodnými partnermi, na ktorých došlo k objednaníu tovaru, ich prípadné doplnenia, opravy, komunikáciu s obchodnými partnermi (odberateľmi, dodávateľmi, prepravcami), prípadné reklamácie tovaru. Žalobca teda hodnoverným spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia a neunesol svoje dôkazné bremeno, ktoré je primárnym predpokladom na uplatnenie nároku na odpočet DPH. Žalobca takisto nepreukázal, že by došlo k materiálnemu naplneniu pojmu „odoslanie“ tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle právnych predpisov a judikatúry Súdneho dvora EÚ (napríklad vo veci C-409/04), teda že by existoval dôvod na postup podľa § 43 zákona o DPH. Maďarská spoločnosť Lbis Six Kft, ako jeden z odberateľov žalobcu, nemala skladové priestory, nepriznala dodanie tovaru zo Slovenska od žalobcu, ani neodviedla daň v Maďarsku z tohto tovaru. Správca dane zistil, že tovar (drogistický tovar, nealkoholické nápoje a potraviny) nebol následne dodaný rumunskej spoločnosti S.C. Masine Store, ale skončil opäť na Slovensku v obci Iža. V prípade kryštálového cukru žalobca nemal reálnu možnosť existenciu a kvalitu tovaru skontrolovať, pretože bol dopravovaný priamo od dodávateľa žalobcu spoločnosti RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., k odberateľovi žalobcu maďarskej spoločnosti New Trend Home Kft, ktorá ho dodala rumunskej spoločnosti Creative Economy s.r.l. Žalobca bol teda len medzičlánkom medzi týmito dvoma subjektmi. Vzniká potom otázka ekonomického účelu tohto obchodu, keďže dodávateľovi a odberateľovi žalobcu nič nebránilo komunikovať priamo medzi sebou (čo sa aj reálne dialo pri dodávaní tovaru) a žalobca pôsobil len v roli quasi „sprostredkovateľa“ obchodu. Je nepochybne právom obchodníka realizovať svoju činnosť v rámci zmluvnej voľnosti a obchodných zvyklostí dodržiavajúcich pravidlá poctivého obchodného styku, no je nevyhnutné riadne ich odôvodniť. Ak s komoditou kryštálový cukor obchoduje množstvo spoločností a kolobeh obchodov sa začína a znova pokračuje v Maďarsku, a medzitým prejde Slovenskom, vznikajú pochybnosti o dodržaní princípu neutrality dane z pridanej hodnoty a v takom prípade je na daňovom subjekte, aby preukázal riadne nadobudnutie tovaru a realizovanie obchodu, čo sa v tomto prípade nestalo. Jednotlivé spoločnosti boli medzi sebou personálne prepojené, jedna osoba zabezpečovala obchod tak pre žalobcu ako aj jeho odberateľa Lbis Six Kft (Ing. H.) a zároveň zabezpečovala dopravu tovaru, iná osoba (M.) vyberala peňažné prostriedky z účtu a vkladala ich spoločnosti Lbis Six Kft (pre ktorú pracoval člen predstavenstva žalobcu Ing. H.) a vkladala ich na účet žalobcu ako platbu za údajne dodaný tovar. Na rokovaniach za žalobcu s jeho obchodnými partnermi sa vždy zúčastňovali Ing. H. a Ing. H.

19. Podľa správneho súdu v daňovom konaní nebolo preukázané, že žalobca nadobudol tovar od ním označených dodávateľov, ktorí boli označení na predložených faktúrach, z ktorých si uplatňoval nárok

na odpočet DPH v zdaňovacom období august 2012. Správca dane po predložení uvedených listín zo strany žalobcu a po vzniku pochybností o existencii tovaru, postupoval správne a začal preverovať realnosť dodania tovaru v rámci svojho dôkazného bremena. Správca dane správne preveroval dodávateľov žalobcu, pretože riadne označenie dodávateľa je jednou z náležitostí faktúry a slúži na verifikáciu vierohodnosti faktúry podľa § 71 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH. Správca dane dospel k záveru, že spoločnosť Porrima, s.r.o. (dodávateľ žalobcu), tovar nemohla nadobudnúť od spoločnosti NEVIA, s.r.o., a spoločnosť NEVIA, s.r.o., nemohla nadobudnúť tovar od spoločnosti WELDER, s.r.o., prípadne CALLISTO, s.r.o. (komodity drogistický tovar, potraviny a nealkoholické nápoje); spoločnosť RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., nemohla nadobudnúť tovar od spoločnosti M-REAL.sk, s.r.o., a tá od maďarskej spoločnosti SUGAR TREND Kft (komodita kryštálový cukor). Správca dane správne vyžadoval predloženie ďalších dôkazov o prevode tovaru medzi článkami obchodného reťazca, do ktorého patril aj žalobca, pretože faktúry a CMR doklady preukazujú len formálnu stránku obchodného vzťahu, nie aj jeho materiálnu časť (reálne dodanie tovaru). Žalobca nepredložil správcovi dane objednávky konkrétneho tovaru, komunikáciu medzi obchodnými partnermi (inú ako faktúru), prípadné reklamácie tovaru, a podobne. Žalobca preto neunesol dôkazné bremeno o preukázaní svojho nároku na odpočet DPH, tak ako to vyžaduje § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 zákona o DPH a nemá zákonný nárok na odpočet DPH za dodanie tovaru na základe faktúr vystavených spoločnosťami Porrima, s.r.o., a RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., v zdaňovacom období august 2012. Správca dane mal právo preveriť realnosť dodávky tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného kontraktu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov. Správny súd na tomto mieste poukázal nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (§ 2 ods. 1 ObZ), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak robí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 265 ObZ právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžfk/54/2017 zo dňa 23.01.2019).

20. Správny súd s poukazom na § 24 ods. 1 daňového poriadku opätovne pripomenul, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodu, daňovým únikom a prípadom zneužívania (najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C- 487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71). V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal (nielen formálnymi dokladmi). Žalobca však nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené. Podľa správneho súdu žalobcovi možno vytknúť aj nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti (§ 243a ObZ) pri výbere obchodného partnera. Rovnako je nedostatočné preverovanie svojho obchodného partnera len cez obchodný register a register správcu dane. Neobstojí tvrdenie žalobcu, že nevedel o činnosti člena jeho predstavenstva Ing. Krčmárika, ktorý popri členstve v predstavenstve žalobcu (v období od 06.04.2011 do súčasnosti) vykonával aj činnosť pre iné obchodné spoločnosti: bol spoločníkom a konateľom spoločnosti TAX 4 PROTECTION, s.r.o. (v období od 14.10.2011 do 20.01.2015), a zabezpečoval prepravu tovaru pre maďarského odberateľa Lbis Six Kft. V tomto smere poukázal na zákaz konkurencie upravený v § 65 ObZ (všeobecné ustanovenie) a § 249 ObZ, ktoré sa týkajú osobitne členov predstavenstva družstva. Z citovaných ustanovení jednoznačne vyplýva, že člen predstavenstva alebo predseda predstavenstva družstva nie sú oprávnení podnikat' ani byť členmi štatutárnych a dozorných orgánov právnických osôb s obdobným predmetom činnosti. Ak sa tak napriek zákazmu stalo, družstvo je oprávnené od nich žiadať vydanie

prospechu z obchodu, pri ktorom porušili zákaz konkurencie. Žalobca v žiadnom svojom podaní a ani na pojednávaní neuviedol, že by tento zákonný postup (podľa § 65 a § 249 ObZ) uplatnil, resp. ak neuplatnil, prečo tak neurobil, resp. žeby išlo o inú osobu, ktorej meno je zhodné s menom člena jeho predstavenstva. Aj týmto by žalobca mohol preukázať skutočný záujem o svoju obchodnú činnosť a dodržanie náležitej ostražitosti pri obchodovaní so svojimi obchodnými partnermi, čo neurobil. Žalobca ani netvrdil, že si pred začatím obchodovania so svojimi zmluvnými partnermi overoval ich referencie na trhu obchodovania s potravinami u iných obchodníkov. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že žalobca mohol a mal vedieť o svojich obchodných partneroch (minimálne o Lbis Six Kft, TAX 4 PROTECTION, s.r.o., teda o odberateľovi aj prepravcovi) viac informácií ako len všeobecné informácie vyplývajúce z obchodného registra. Napriek tomu s nimi podnikal. Správny súd dospel k záveru, že správca dane aj žalovaný správne vyhodnotili, že žalobca mohol mať vedomosť o tom, že sa zúčastňuje na plneniach, ktoré môžu byť poznačené podvodom; tento záver podrobne a presvedčivo odôvodnili.

21. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ a j/ S.s.p. kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. V dôvodoch kasačnej sťažnosti predovšetkým namietal, že písomné vyhotovenie rozsudku neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu, keď krajský súd v podstate v celom rozsahu ignoroval argumenty sťažovateľa a s ich relevanciou sa v odôvodnení rozhodnutia vôbec nevysporiadal. V tejto súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I. ÚS 154/05 zo dňa 28.2.2006, v zmysle ktorého za arbitrárny, resp. nie dostatočne zdôvodnený treba považovať rozsudok všeobecného súdu aj vtedy, keď popri jednoznačnom právnom závere dospeje bez akéhokoľvek vysvetlenia či zdôvodnenia aj k protichodnému právnomu záveru, pričom rovnako treba kvalifikovať aj situáciu, keď všeobecný súd svoj právny záver nezdôvodní zo všetkých zákonných hľadísk, ktoré v danej veci prichádzajú do úvahy. V nadväznosti na to uviedol, že správny súd vo svojom rozsiahlom rozsudku podrobne konštatoval dôvody rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov, ktorých závery prevzal považujúc ich za správne, avšak bez toho, aby sa dôsledne zaoberal všetkými rozhodujúcimi námietkami a skutočnosťami, na ktoré poukazoval sťažovateľ v žalobe. Taktiež sa nevysporiadal s jeho námietkou týkajúcou sa nevykonania daňovej kontroly v zákonom stanovenej lehote s poukazom na nezákonnosť jej prerušenia. Ďalej uviedol, že krajský súd prisvedčil žalovanému, že nie je povinnosťou správcu dane vyhľadávať za žalobcu dôkazy svedčiace v jeho prospech, poukázal na to, že boli získané informácie o predmetných obchodných prípadoch, bola uskutočnená medzinárodná výmena informácií avšak v tomto smere sa vôbec nezaoberal argumentami, ktoré sťažovateľ uplatnil na pojednávaní dňa 02.07.2018 a ktoré podporil nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I. ÚS/30/2018 zo dňa 30.01.2019, v ktorom okrem iného konštatoval, že nestačí iba spochybňovať, ale správca dane musí pre vylúčenie pravidla platiaceho pre daňový subjekt rozhodnúť skutočnosť zodpovedajúce skutkovým znakom jemu priaznivej normy nielen tvrdiť, ale aj preukázať, a to zákonným spôsobom. V danom prípade krajský súd skonštatoval, že z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca tuzemských a zahraničných spoločností vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru, pričom všetky okolnosti celkom jednoznačne podľa súdu nasvedčujú tomu, že sťažovateľ sa podieľal na fakturácii tovaru v reťazci obchodných spoločností v tuzemsku a v zahraničí, avšak bez reálneho dodania, čiže ide o tzv. karusel. Z dôvodov rozsudku vyplynuli iba dva podstatné skutočnosti, a to je, že napriek predloženým všetkým účtovným dokladom deklarujúcim dodávky tovaru, ich prepravu, naskladnenie, vyskladnenie, sťažovateľ nepredložil doklady z pracovných jednaní s dodávateľmi či odberateľmi a objednávky tovaru a taktiež dostatočným spôsobom si nepreveril hodnovernosť dodávateľov tovaru u iných obchodných partnerov. Takéto konštatovanie je podľa sťažovateľa úplne v rozpore so samotným zákonom o DPH ako aj so všetkými listinnými dôkazmi, ktoré sú založené v spise. Sťažovateľ si uplatnil odpočítanie dane, keď túto sumu uplatnil ako DPH na vstupe, ale túto sumu riadne zaplatil svojmu dodávateľovi, teda štát touto obchodnou operáciou nepoškodil na rozdiel od iných právnych sporov, keď DPH svojmu dodávateľovi nezaplatila. Vo vyrubovacom konaní chce správca dane od sťažovateľa získať znovu sumu, ktorú už raz zaplatil dodávateľovi a finančné prostriedky nemá. Správca dane spochybnil dodanie tovaru do iného štátu, pričom sťažovateľ všetky zákonné podmienky v zmysle zákona o DPH splnil presne podľa Metodického pokynu k uplatneniu § 43 zákona o DPH. Sťažovateľ taktiež namietal porušenie § 3 daňového poriadku upravujúceho základné zásady správy daní.

Sťažovateľ taktiež poukázal na to, že v roku 2012 na základe vtedajších možností nemohol vedieť o možnom podvodnom plnení, nemal potrebu sa na nich zúčastňovať, Slovenskú republiku v ničom nepoškodil a správca dane žiada dorub dane neoprávnene. Argumentácia správcu dane je smerovaná na podozrenie z účasti na daňovom podvode a na podozrení z fiktívnosti transakcií. V intenciách čl. 2 ods. 3 Ústavy SR predsa nemôže správca dane takouto podmienkou argumentovať nepriznanie práva na odpočítanie dane. Akokoľvek ide o častú disproporciu názorov medzi platiteľom dane a správcou dane v európskych intenciách zaoberá sa ňou aj Súdny dvor EÚ. V tejto súvislosti dal do pozornosti rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-142/11, ale aj rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/22/2016 zo dňa 26.04.2018. Mal za to, že nárok na odpočítanie DPH zdaniteľnej osobe môže byť odopretý iba vtedy, ak by bolo preukázané, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar, alebo poskytnutá služba zakladajúca nárok na odpočítanie, vedela alebo mala vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu. Skutočnosť, že osoba vedela, alebo mala vedieť znamená, že by daňový subjekt mal byť súčasťou podvodného správania, a teda by bol aj páchatelom trestného činu. Či je niekto páchatelom trestného činu alebo nie môže konštatovať len súd, a preto takáto konštatácia správneho orgánu a dokonca súdu nemôže obstať. Podľa zákona o DPH, Smernice ako aj judikatúry Súdneho dvora EÚ, Najvyššieho súdu SR a Ústavného súdu SR nemôže byť daňovému subjektu odopreté právo na odpočítanie dane z dôvodov na strane dodávateľa, či subdodávateľa alebo iného subjektu v reťazci transakcií. Predsa nemožno ukladať daňovému subjektu podmienky nad rámec zákona a nemožno podmieňovať zákonné nároky skutočnosťami, ktoré daňový subjekt nevie, nemôže a nemá ako ovplyvniť. Požadovať od daňového subjektu, aby nad rámec zákona preukazoval napr. objednávky, pracovné stretnutia, resp. zisťovanie skutočností, ktoré sú predmetom konkurencie či obchodného tajomstva je požiadavka odporujúca zákonu, hraničiacia z trestným činom.

22. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti pridržel svojej argumentácie obsiahnutej v napadnutom rozhodnutí a vo vyjadrení k žalobe. Mal za to, že krajský súd vychádzal zo správne zisteného skutkového stavu a vec správne právne posúdil.

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

24. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu sťažovateľa proti rozhodnutiu č. 102406745/2018 zo dňa 29.11.2018, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 101520895/2018 zo dňa 07.08.2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku sťažovateľovi vyrubil rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 353 971,70 €, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 266 170,11 € a vyrubil daň v sume 87 801,59 €, nakoľko nesplnil zákonné podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH v súvislosti s dodávkami tovarov deklarovaných dodávateľskými faktúrami od tuzemského dodávateľa Porrima, s.r.o., (za nákup drogistického tovaru, nealkoholických nápojov a potravín) a dodávateľskými faktúrami od tuzemského dodávateľa RUSSEL EXPORT-IMPORT s.r.o., (za nákup kryštálového cukru), keď nebolo preukázané, že sťažovateľ nadobudol tovar od ním označených dodávateľov, ktorí boli označení na predložených faktúrach, z ktorých si uplatňoval nárok na odpočet DPH v zdaňovacom období august 2012.

25. Kasačný súd vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti považoval za potrebné posúdiť (aj z hľadiska vnútroštátnej súdnej rozhodovacej praxe, resp. judikatúry Súdneho dvora EÚ) správnosť záverov krajského súdu, resp. daňových orgánov, v zmysle ktorých sťažovateľ nesplnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, resp., že

dodanie tovaru v rámci reťazcov, v ktorých vystupoval sťažovateľ bolo na rôznych stupňoch poznačené podvodom, a to v tuzemsku aj na území iného členského štátu.

26. Nakoľko správou daní zákonodarca označuje postup, ktorého účelom je okrem iného správne zistenie dane (§ 2 písm. a/ daňového poriadku), musí sa kasačný súd na prvom mieste zaoberať procesom zisťovania skutkových podkladov pre zákonné rozhodnutie o výške daňovej povinnosti, t.j. aj s postupom správcu dane, ktorý je legislatívne označovaný ako daňová kontrola (§ 44 daňového poriadku).

27. Je nepochybné, že daňová kontrola je zákonom ustanovený prípravný (t.j. zisťovací alebo preverovací) proces správcu dane smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) so zachytením skutkových zistení, ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf /91/2015 z 24. januára 2017).

28. Preto v súvislosti s posudzovaním oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov na vstupe sa ako jeden z kľúčových problémov od počiatku javí otázka rozloženia dôkazného bremena, teda posúdenie, ktoré skutočnosti významné pre správne posúdenie práva uplatneného žalobcom/sťažovateľom ako daňovým subjektom preukazuje daňový subjekt a kedy naopak dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane.

29. Túto otázku si musí správca dane vyriešiť už pri prvých skutkových zisteniach, ktoré naznačujú, akú právnu daňovú normu pre posúdenie oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH z preverovaných zdaniteľných obchodov správca dane chce ďalej uplatniť.

30. V uvedenej súvislosti musí ďalej kasačný súd zdôrazniť, že daňový subjekt v procese správy daní (t.j. aj počas daňovej kontroly) zásadne preukazuje skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e/ daňového poriadku), okrem iného, že vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH) najmä vo forme kvázi prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH), v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených účtovných dokladov (§ 10 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve) a od dodávateľa zákonným spôsobom uvedeného na faktúre (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Ak preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy neuznať daňovému subjektu právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode.

31. Zatiaľ čo v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane (vychádzajúc najmä z vyššie uvedených ustanovení § 3 ods. 2 zákona o DPH) zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil, v prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (najmä § 3 ods. 6 Daňového poriadku) je dôkazné bremeno len na správcovi dane. Preto je daňový subjekt už v dostatočnom časovom predstihu oprávnený vedieť, na akom skutkovom základe má znášať dôkazné bremeno. Samozrejme že daňový subjekt je aj v týchto prípadoch oprávnený navrhnúť správcovi dane ďalšie dôkazné prostriedky na preukázanie, že sa nezúčastnil zneužívajúceho alebo podvodného konania spojeného s daňovým únikom, prípadne že o tom nevedel; predkladanie takýchto dôkazných prostriedkov je však jeho oprávnením, nie povinnosťou, t.j. môže odmietnuť sa k týmto veciam vyjadriť.

32. Kasačný súd v prvom rade uvádza, že podvodné konanie možno zjednodušene definovať ako také konanie, ktorého účelom je nedovolené profitovanie zo spoločného systému DPH. K podvodnému konaniu dochádza vtedy, keď jeden z účastníkov transakcie neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia. Súdny dvor však vo svojej judikatúre (sp.zn. C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL) stanovil, že: „... právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH“.

33. Najvyšší súd v niektorých rozhodnutiach (napríklad sp.zn. 4Sžf/16/2010, 3Sžf/1/2010) odkázal na ďalšie rozhodnutia Súdneho dvora (najmä rozsudky vo veciach C-354/03 Optigen Ltd., C-353/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd., podobne C-80/11, C-142/11 Mahagében kft. a Péter Dávid), v ktorých sa najmä uvádza, že „uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u povinných osôb k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý“.

34. V uvedenej súvislosti nie je možné kasačným súdom prehliadnúť to, že Súdny dvor stanovil, že nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napríklad C-409/04 Teleos a i. - citované v bode č. 43, ďalej sp.zn. C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij, tiež už citované rozsudky sp.zn. C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling).

35. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že pokiaľ sa sťažovateľovi ako daňovému subjektu nepreukáže podvodný úmysel, je hodnotenie skutkovej otázky, či mohol a mal vedieť, že sa prijatím určitého plnenia zúčastnil reťazca spoločností poznačeného daňovým podvodom, spojené so zisťovaním preventívnych a kontrolných opatrení, ktoré v rámci zachovania obozretnosti daňový subjekt prijal alebo mal prijať, aby zabránil svojej hoc aj nevedomej účasti na daňovom podvode. Tieto opatrenia však nie sú všeobecne definované a posudzujú sa individuálne s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu.

36. Pre kasačný súd zo skutkových zistení správcu dane vyplýva, že niekoľko spoločností sa zúčastnilo reťazca zdaniteľných obchodov, ktorých predmetom bolo dodanie vo forme prevodu vlastníckeho práva k tovaru, pričom tieto zdaniteľné obchody sa uskutočnili nielen na území Slovenskej republiky, ale aj formou intrakomunitárneho dodania.

37. Vo vzťahu k faktúram za dodanie tovaru od dodávateľa Porríma s.r.o. išlo o reťazec: WELDER, s.r.o., prípadne CALLISTO, s.r.o. > NEVIA, s.r.o. > Porríma, s.r.o. > sťažovateľ > maďarská spoločnosť Lbis Six Korfától Felelőségu Társaság > rumunská spoločnosť S.C. Masine Store.

38. Vo vzťahu k faktúram za dodanie tovaru od dodávateľa RUSSEL EXPORT-IMPORT s.r.o., išlo o reťazec: maďarské spoločnosti SUGAR TREND Kft > M-REAL.sk, s.r.o. > RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o. > sťažovateľ > maďarská spoločnosť New Trend Home Kereskedelmi és Szolg. Kft. > rumunská spoločnosť Creative Economy s.r.l.

39. Daňové orgány vo svojich rozhodnutiach rozsiahlo popísali okolnosti dodávok tovaru, jeho fakturáciu, resp. úhrady zaň (napr. kolobeh hotovostných výberov a vkladov), na základe čoho vyslovili dôvodné podozrenie, že predmetom dodania medzi platiteľmi zúčastnenými na preverovaných obchodných transakciách bol stále ten istý tovar, ktorý sa točil medzi jednotlivými zúčastnenými spoločnosťami. Vo vzťahu k sťažovateľovi tieto zistenia nasvedčovali tomu, že sťažovateľ od ním deklarovaných dodávateľov rovnaký tovar nielenže znovu nakúpil, ale aj opätovne dodal.

40. Sťažovateľ bol označený daňovými orgánmi za článok koordinovaného reťazca spoločností, v ktorom malo dochádzať k nedovolenému úniku na DPH, k neoprávnenému odpočítaniu dane, resp. k znižovaniu daňovej povinnosti, pričom v rozhodnutiach daňových orgánov bol popísaný mechanizmus tohto podvodného konania s uvedením subjektov, na strane ktorých dochádzalo k úniku, resp. neodvedeniu dane.

41. Kasačný súd považoval za potrebné zdôrazniť, že vyčleňovanie pojmu daňový podvod zo sféry daňového práva a jeho stotožňovanie výlučne s obdobne označenou skutkovou podstatou (§ 277a Trestného zákona) v oblasti trestného práva zrejme vychádza z nepochopenia citovanej judikatúry Súdneho dvora, ktorá jasne rozlišuje medzi zneužitím práva a podvodom na DPH, pričom pojem daňový podvod v danej súvislosti stabilne používa na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. s nimi vytvoreného reťazca si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň

a ďalší si ju naopak odpočíta a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti. Nakoľko v týchto prípadoch nejde o podvod v zmysle vnútroštátneho trestného práva, terminologicky výstižnejšie by bolo hovoriť o nedovolenom daňovom úniku. Pokiaľ však daňové orgány i sudy aplikujú relevantnú judikatúru Súdneho dvora spolu s preberaním ním používaných odborných termínov, nemôžu sa vyhnúť pojmu daňový podvod i na účely rozhodovania vo veciach odpočítania DPH.

42. Z už viackrát citovaného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci účastníkov Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL sp.zn. C-439/04 a C-440/04 zo dňa 06.07.2006 možno vyvodit' kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode (nedovolenom daňovom úniku) na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na odpočítanie dane. Na to, aby mohol byť odopretý nárok na odpočet z titulu účasti daňového subjektu na daňovom podvode, musia byť kladne zodpovedané nasledujúce štyri kumulatívne položené otázky :

- Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

43. Pri pripisovaní závažnosti tohto testu kasačný súd vychádzal aj z toho, že legitímne očakávanie daňového subjektu na splnenie majetkovej pohľadávky voči štátu môže byť len vo výnimočných prípadoch narušené zistením nezákonného konania u týchto subjektov (napríklad rozsudok Súdneho dvora vo veci účastníkov Mecsek-Gabona sp.zn. C-273/11, body 50 a 54). V preskúmvanej veci však bola zodpovedaná otázka, kde v reťazci spoločností obchodujúcich s tovarom, ktorý bol predmetom fakturácie v obchodnom reťazci (drogistický tovar, nealkoholické nápoje, potraviny, kryštálový cukor), vznikol únik na dani, či sa uvedené subjekty v reťazci dopustili podvodného konania a aký je vzťah dodávok od dodávateľov Porrima s.r.o. a RUSSEL EXPORT-IMPORT s.r.o., z ktorých sťažovateľovi nebolo priznané odpočítanie dane, s podvodným konaním.

44. Súdny dvor prostredníctvom svojej judikatúry (citovaný rozsudok vo veci účastníka Axel Kittel) naznačil, že subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli súčasťou podvodu, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení. Je dôležité pripomenúť, že sťažovateľovi nebolo v daňovom konaní preukázané, že sa úmyselne zapojil do podvodného reťazca spoločností obchodujúcich s predmetným tovarom. Daňové orgány a však sústredili na preukázanie, že sťažovateľ musel, resp. mal vedieť, že sa prijatými plneniami zapája do podvodného reťazca spojeného s daňovým únikom. Posúdenie tejto otázky súvisí najmä s vyhodnotením opatrení, ktoré daňový subjekt prijal, resp. mal prijať v rámci obvyklej obozretnosti, aby zabránil svojej i nevedomej účasti na daňovom podvode.

45. Podľa záverov daňových orgánov sťažovateľ musel vedieť a ak nevedel, tak s ohľadom na všetky okolnosti mohol a mal vedieť, že sa zapája do reťazca podozrivých obchodných transakcií, s ktorými môže byť spojený podvod na dani. Tieto závery boli daňovými orgánmi zdôvodnené skutočnosťami opísanými vo vydaných rozhodnutiach, resp. kasačnou sťažnosťou napadnutom rozsudku krajského súdu. Predmetné dôkazy a indície vyhodnotili daňové orgány jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach a z tohto vyhodnotenia je možné i podľa názoru kasačného súdu súhlasiť so záverom, že sťažovateľ konal neobzretné, keď za zistených okolností vstúpil do predmetných obchodných transakcií.

46. Daňové orgány v súvislosti s dodávkami tovaru od Porrima, s.r.o. dôvodne poukázali okrem iného najmä na to, že veľkoobchod s predmetným tovarom nebol hlavnou podnikateľskou činnosťou sťažovateľa, resp. tejto činnosti sa nevenoval dlhodobo, spolupráca s jednotlivými obchodnými partnermi (Porrima, s.r.o., a Lbis Six Kft) začala v roku 2012, a teda išlo teda o začínajúcu obchodnú spoluprácu, tovar do svojich maloobchodných prevádzok sťažovateľ nakupoval od iných dodávateľov

(tovar od spoločnosti Porrima, s.r.o., bol určený výlučne na veľkoobchodný predaj), dodávateľ sťažovateľa - spoločnosť Porrima, s.r.o. - bola novovzniknutou spoločnosťou (vznikla v roku 2012), nebol to subjekt dlhodobo pôsobiaci na trhu s predmetným tovarom, spoločnosť Porrima, s.r.o., nemala zriadené sídlo, kde by reálne vykonávala svoju ekonomickú činnosť; išlo len o virtuálne sídlo spoločnosti, ktoré sa nachádzalo v rodinnom dome; na tejto adrese malo sídlo množstvo iných spoločností (o tejto skutočnosti sa mohol sťažovateľ dozvedieť prostredníctvom internetu alebo osobne), odberateľ sťažovateľa maďarská spoločnosť Lbis Six Kft bol takisto novovzniknutou spoločnosťou (spoločnosť vznikla a bola registrovaná ako platiteľ dane v roku 2012), nešlo teda o spoločnosť dlhodobo obchodujúcu s predmetným tovarom. Podľa názoru kasačného súdu už uvedené skutočnosti mali sťažovateľa (majúc záujem na odpočítaní dane a uvedomujúc si nutnosť preukázania reálnosti zdanieľných plnení daňovým orgánom v prípade daňovej kontroly) aj s ohľadom na výšku obratu týchto transakcií primárne k zvýšenej obozretnosti pri výbere obchodných partnerov. Možno celkom jasne konštatovať, že pokiaľ podnikateľ začína obchodovať vo veľkoobchode, t.j. inak ako jeho dovtedajšie zameranie, a uzatvárať nové obchodné vzťahy, je nutné od neho rozumne očakávať, že si preverí svojich nových obchodných partnerov, ich podnikateľskú minulosť a aktuálne zázemie, prepojenia osôb vystupujúcich v ich mene s inými spoločnosťami, prípadne aj pôvod a vlastnosti tovaru, s ktorým mu vznikne právo nakladať, vrátane možnosti jeho podnikateľského zhodnotenia. Ako príklad takéhoto nedôsledného prístupu sťažovateľa možno uviesť aj to, že v prípade obchodovania s kryštálovým cukrom sťažovateľ nemal reálnu možnosť existenciu a kvalitu tovaru skontrolovať, nakoľko bol dopravovaný priamo od jeho dodávateľa - RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., k jeho odberateľovi - maďarskej spoločnosti New Trend Home Kft, ktorá ho dodala rumunskej spoločnosti Creative Economy s.r.l., z čoho daňové orgány i krajský súd vyvodzovali, že sťažovateľ bol len medzičlánkom medzi týmito dvoma subjektmi. Sťažovateľ pritom neposkytol daňovým orgánom žiadne akceptovateľné vysvetlenie, z akého dôvodu bol začlenený do reťazca spoločností obchodujúcich s predmetným tovarom, najmä s ohľadom na to, že jeho dodávatelia zabezpečovali prepravu tovaru priamo k odberateľovi sťažovateľa. Otázka, prečo sťažovateľov dodávateľ nedodal predmetný tovar priamo odberateľovi sťažovateľa, ale tento obchod ponúkol sťažovateľovi, nebola v daňovom konaní zo strany sťažovateľa hodnoverne zodpovedaná. Túto otázku si celkom prirodzene musel položiť sťažovateľ tiež a pokiaľ sa uspokojil s tým, že ide o štandardné veľkoobchodné operácie, tak buď musel vedieť, že sa zapája do podozrivej obchodnej transakcie, alebo konal natoľko neobozretné, že sa vlastnou nedbanlivosťou zapojil do podvodného reťazca.

47. Pokiaľ si sťažovateľ overoval svojich obchodných partnerov na základe výpisov z obchodného registra takýto postup nemožno hodnotiť s ohľadom na závažnosť vyššie popísaných skutočností ako dostatočný, resp. preukazujúci splnenie podmienky prijatia potrebných opatrení za účelom vylúčenia účasti na podvodnom konaní.

48. Sťažovateľ v tejto súvislosti namietal, že daňovému subjektu nemožno ukladať podmienky nad rámec zákona a nemožno podmieňovať zákonné nároky skutočnosťami, ktoré daňový subjekt nevie, nemôže a nemá ako ovplyvniť. Požadovať od daňového subjektu, aby nad rámec zákona preukazoval napr. objednávky, pracovné stretnutia, resp. zisťovanie skutočností, ktoré sú predmetom konkurencie či obchodného tajomstva je požiadavka odporujúca zákonu, hraničiaca z trestným činom. Kasačný súd k tejto námietke uvádza, že daňovými orgánmi, resp. krajským súdom vymenované ďalšie podklady (objednávky na potraviny v konkrétnych množstvách, zápisy zo stretnutí s obchodnými partnermi, na ktorých došlo k objednaniu tovaru, ich prípadné doplnenia, opravy, komunikáciu s obchodnými partnermi - odberateľmi, dodávateľmi, prepravcami), boli príkladné, no najmä išlo o požiadavku vedenú zámerom správcu dane objasniť reálnosť dodania tovaru daňovými subjektmi uvedenými na faktúrach. Uvedené pritom nemožno považovať za takú požiadavku, ktorá by šla nad rámec toho, čo by bolo možné od daňového subjektu za danej dôkaznej situácie žiadať a už vôbec ju nemožno považovať za odporujúcu zákonu, keďže ide o štandardné podklady, ktorých dispozícia má pre podnikateľa nielen evidenčný význam, ale je podstatnou i pri riešení sporov/konaní majúcich pôvod, resp. súvisiacich s ich podnikateľskou činnosťou.

49. Súhlasí možno so sťažovateľom v tom, že nedisponuje právomocami, ktoré by ho oprávňovali

zistiťovať subdodávateľov svojich dodávateľov, rozhodne však má právo pýtať sa svojich dodávateľov na ich subdodávateľov, ako aj na pôvod tovaru, s ktorým má začať obchodovať. Sťažovateľ však okrem predloženia formálnych dokladov neumožnil správcovi dane v daňovom konaní preveriť konkrétne okolnosti uzavretia predmetných obchodných transakcií a posúdiť vystupovanie sťažovateľa v nich, ktoré by muselo svedčiť v jeho prospech a osôb konajúcich v jeho mene, ak by išlo o štandardné veľkoobchodné operácie, ako to sám sťažovateľ tvrdil.

50. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa, ktorou krajskému súdu vytýkal, že v odôvodnení svojho rozsudku sa dôsledne nevysporiadal so žalobnými námietkami kasačný súd uvádza, že pri posúdení otázky možnej arbitrárnosti súdneho rozhodnutia je potrebné skúmať predovšetkým to, či konajúci súd svoje závery podporil takou právnou argumentáciou, ktorá bola pre vyslovenie výroku jeho rozhodnutia zásadná, resp. či účastníkovi konania poskytne zrozumiteľnú a presvedčivú odpoveď na všetky ním v konaní nastolené otázky, ktoré majú pre posúdenie veci zásadný význam. Uvedenou problematikou sa už viackrát zaoberal aj Európsky súd pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) - napr. v rozhodnutí *Kraska c. Švajčiarsko* z 29.04.1993, séria A, č. 254-B, s. 49, konštatoval, že z práva na spravodlivé súdne konanie vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie. Rovnako ESLP pripomína, že rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú (*García Ruiz c. Španielsko* z 21.01.1999). Judikatúra ESLP a ani Ústavného súdu SR pritom nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument. (*Ruiz Torija c. Španielsko* z 09.12.1994, séria A, č. 303-A, s. 12, § 29; *Hiro Balani c. Španielsko* z 9.12.1994, séria A, č. 303-B; *Georgiadis c. Grécko* z 29.05.1997; *Higgins c. Francúzsko* z 19.02.1998). Kasačný súd zastáva názor, že krajský súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia neuchýlil iba k prevzatíu argumentácie daňových orgánov (tak, ako to namietal sťažovateľ), ale do posúdenia veci vniesol aj vlastné úvahy, resp. závery daňových orgánov (podporiac ich na vec sa vzťahujúcou judikatúrou Súdneho dvora EÚ) týkajúce sa otázky neunesenia dôkazného bremena sťažovateľom v daňovom konaní, resp. jeho účasti v reťazci dodávok poznačených podvodným konaním, argumentačne rozviedol pričom v konaní nenechal otvorenú žiadnu zásadnú spornú otázku, ktorej nezodpovedanie by zakladalo arbitrárnosť jeho rozhodnutia.

51. Sťažovateľ vyššie označenú námietku smeroval i k tomu, že správny súd sa vecne nezaoberal jeho námietkou týkajúcou sa zákonom stanovenej dĺžky daňovej kontroly. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že žalobca musí v žalobe poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie zákona. Súd nie je totiž pokračovateľom správneho konania a predmetom súdneho prieskumu môžu byť len námietky vznesené v žalobe, ktoré zároveň boli uplatnené aj v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu. Kasačný súd považuje za potrebné upozorniť, že úprava konania v správnom súdnictve je striktnejšia než všeobecná úprava civilného sporového konania a žaloba v správnom súdnictve vymedzuje nielen rozsah preskúmania napadnutého rozhodnutia, ale aj dôvody jeho tvrdenej nezákonnosti. Krajský súd preto správne reagoval v rozhodnutí iba na námietky sťažovateľa vznesené v správnej žalobe. Len pre úplnosť kasačný súd dodáva, že námietka sťažovateľa týkajúca sa dĺžky daňovej kontroly vznesená po uplynutí lehoty na podanie žaloby nemá povahu námietky, na ktorú by mal súd prihliadať *ex offio*. Uvedené závery vyplývajú napr. aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2SŽf/90/2014 zo dňa 22. marca 2017, resp. uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. IV. ÚS 417/2018 zo dňa 12. júla 2018.

52. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli v zásade totožné s námietkami, ktoré namietal už v žalobe a s ktorými sa krajský súd vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

53. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky sťažovateľa vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú

podľa § 461 S.s.p. zamietol.

54. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 S.s.p. a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

55. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.).

**Poučenie:**

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