

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/60/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1017200116  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.02.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1017200116.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Marián Trenčan a členov senátu JUDr. Igor Belko a Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, PhD. v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ) : SK Commercium, s. r. o., Stará Vajnorská 8, Bratislava, IČO : 36 256 064, zastúpený Weis & Partners s. r. o., Ivánska cesta 30/B, Bratislava, JUDr. Peter Weis, advokát a konateľ, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/17/2017-105 zo dňa 12. júla 2017 v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/17/2017-105 zo dňa 12. júla 2017 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

#### I.

##### Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) vykonanej u žalobcu Daňovým úradom Bratislava (ďalej len „správca dane“) za zdaňovacie obdobie máj 2012 vydal správca dane dňa 4.7.2014 platobný výmer, ktorým určil žalobcovi za predmetné zdaňovacie obdobie rozdiel dane v sume 44.796,52 eur. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím zo dňa 20.10.2014 zrušil uvedené rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V ďalšom konaní po doplnení dokazovania vydal správca dane dňa 14.11.2016 rozhodnutie č. 104282492/2016, ktorým podľa § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie máj 2012 v sume 44.796,52 eur, keď mu nepriznal nadmerný odpočet dane v sume 7.014,82 eur a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 37.781,70 eur.

2. Správca dane nepriznal žalobcovi odpočítanie dane na vstupe z faktúr za dodávku repky olejnej od dodávateľa WELLFIN, s.r.o., Galvaniho 7/D, Bratislava a z faktúr za nákup kŕmnej kukurice od dodávateľa Arizzano, s.r.o., Klincová 37B, Bratislava. Vykonaným preverovaním zistil, že žalobcov dodávateľ repky olejnej spoločnosť WELLFIN s. r. o. (ďalej aj „dodávateľ repky“) nezabezpečovala prepravu, skladovanie ani iné činnosti súvisiace s dodávkami poľnohospodárskych komodít. Podľa správca dane tento tovar mal byť pred predajom žalobcovi uskladnený v sklade spoločnosti AGRONOVAZ, a.s., pričom spoločnosť WELLFIN s.r.o. ho mala nadobudnúť od spoločnosti RATMAX s.r.o.. Tá na výzvu správca dane nepredložila žiadne doklady k realizovaným obchodom. Konateľ spoločnosti WELLFIN s. r. o. S. W. najprv dňa 16.5.2012 pri miestnom zisťovaní podal správcovi dane požadované vysvetlenia, neskôr však pred dožiadaným Daňovým úradom Trnava, pobočka Skalica, ako svedok na ústnom pojednávaní neodpovedal na položené otázky s tým, že nerozumie po slovensky a ak má poskytnúť plnohodnotnú svedeckú výpoveď, má mu správca dane zabezpečiť tlmočníka. Dodávateľ kŕmnej kukurice spoločnosť Arizzano s. r. o. (ďalej aj „dodávateľ kukurice“) nepredložil správcovi dane žiadne doklady k vykonaným obchodom, konateľ spoločnosti K. S. pred dožiadaným orgánom maďarskej daňovej správy uviedol, že obchod so žalobcom sa uskutočnil cez sprostredkovateľa, daň z faktúr vystavených žalobcovi bola podľa jeho vyjadrenia priznaná a zaplatená, žiadne doklady však k dispozícii nemá. Správca dane konštatoval, že okrem predloženia dodávateľských faktúr žalobca nepreukázal nákup repky olejnej a kukurice kŕmnej, pričom samotná existencia daňového dokladu a jeho zaúčtovanie bez ďalších podporných dôkazov preukazujúcich vecné naplnenie zdaniteľného plnenia deklarovaného na faktúre nepreukazujú, že sa toto plnenie uskutočnilo. Správca dane konštatoval porušenie § 49 ods. 1, 2 a § 19 zákona o DPH a preto neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od uvedených spoločností.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 104282492/2016 zo dňa 14.11.2016 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správca dane potvrdil. S poukazom na výsledky preverovania vykonaného správcom dane považoval za zistené, že skladovacia spoločnosť AGRONOVAZ, a.s. v mesiaci máj 2012 skladovala iba tovar spoločnosti DRACKSTORE, s.r.o., s touto spoločnosťou mala uzavretú zmluvu o skladovaní a tejto spoločnosti fakturovala v predmetnom období služby naskladnenia a vyskladnenia repky. Pre túto spoločnosť vykonávala aj rozbor kvality tovaru a vystavovala aj výdajky zo skladu. Repka olejná v množstve 420 ton bola v dňoch 14.5.2012 až 31.5.2012 podľa záznamov skladovacej spoločnosti naložená na kamióny s evidenčnými číslami, ktoré uviedol žalobca v odvolaní, 3 kamióny prepravili repku v množstve 75,5 t do Maďarska, kde mala byť odberateľom spoločnosť Koala Plusz KFT a zvyšné množstvo repky ostatné kamióny prepravili slovenskej spoločnosti Veľká ryba spol. s r. o.

4. Žalobca však tvrdil, že v sklade spoločnosti AGRONOVAZ, a.s. mal byť v máji 2012 naložený tovar - repka olejná, ktorú mal žalobca podľa predložených faktúr nadobudnúť od spoločnosti WELLFIN s. r. o. (nie od DRACKSTORE s. r. o.) a táto ju mala nadobudnúť od spoločnosti RATMAX s. r. o. (nie od DRACKSTORE s. r. o.). Žalovaný konštatoval, že uvedený fakturačný pôvod skladovaného tovaru sa podľa predložených dokladov sa líši od reálneho a zaujal názor, že žalobca nemohol nadobudnúť od spoločnosti WELLFIN s. r. o. vlastnícke právo k tovaru skladovaného v máji 2012 v skladoch spoločnosti AGRONOVAZ, a.s., keďže spoločnosť WELLFIN s. r. o. v máji 2012 žiaden tovar v sklade spoločnosti AGRONOVAZ, a.s. uskladnený nemala.

5. Pri komodite kukurica z výsledkov šetrení podľa žalovaného vyplynulo, že konatelia dodávateľa (N. H.Ó. a neskôr K. S.) aj slovenského odberateľa AGRO TRADE HOUSE, s.r.o. (I. K.) vedeli iba ústne potvrdiť predaj a nákup kukurice, žiadne konkrétne skutočnosti si nepamätali a svoje tvrdenia nevedeli oprieť o žiaden listinný dôkaz, keďže žiadnymi daňovými a účtovnými dokladmi nedisponujú. Preukázané podľa žalovaného nebolo ani dodanie tovaru maďarským odberateľom, ktorí to nepotvrdili. Z uvedených dôvodov sa žalovaný stotožnil so záverom správca dane, že reálne plnenie nenastalo spôsobom ako bolo deklarované predloženými dokladmi a tento je plne v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Žalobca podľa názoru žalovaného nebol pri následnej daňovej kontrole schopný preukázať, že tovar mu dodal dodávateľ uvedený na faktúre a nezvládol dôkazné bremeno,

ktoré v zmysle Daňového poriadku leží na ňom.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) a navrhol ho spolu s rozhodnutím správcu dane zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na nové konanie. V žalobe namietal, že :

- žalobcov dodávateľ repky nadobudol tovar od spoločnosti RATMAX s. r. o., ktorej skladovala tovar v skladoch spoločnosti AGRONOVÁZ, a.s. Novom Meste nad Váhom personálne a majetkovo prepojená spoločnosť DRACKSTORE s. r. o. (spoločníkom v spoločnostiach RATMAX s.r.o. a DRACKSTORE s.r.o. bola v rozhodnom čase M. N., ktorá je aj konateľkou v DRACKSTORE s. r. o.);
- správca dane nepostupoval v súlade s čl. 47 ods. 2, 4 Ústavy SR, keď odmietol svedkovi W. zabezpečiť pre uskutočnenie svedeckej výpovede tlmočníka, čím došlo podľa žalobcu k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Žalobca tvrdil, že svedok W. ešte v roku 2012 potvrdil predmetné obchody realizované so žalobcom a predložil aj požadovanú dokumentáciu;
- konateľ odberateľskej spoločnosti Veľká ryba spol. s r. o. Ing. E. H.D. potvrdil dodanie repky od žalobcu, faktúry boli zaúčtované a zaevidované, daň bola uplatnená, čo podľa žalobcu potvrdzuje zrealizovanie predmetných obchodov žalobcu s dodávateľom repky;
- ohľadom dodávky repky maďarskému odberateľovi Koala Plusz Kft. jednala konateľka žalobcu Ing. Z. Y. s konateľom tejto spoločnosti p. Y. za prítomnosti svedka U. Y., pričom si preverila svojho obchodného partnera;
- uskutočnenie prepravy tovaru zo skladu v Novom Meste nad Váhom do Maďarska potvrdzujú prepravcovia HOBVISZ Kft., MORVAI - SPEED Kft. a Si - Ma Kont Kft.;
- existenciu tovaru - kukurice krmnej a realizáciu preverovaných obchodov so žalobcom potvrdil konateľ spoločnosti Arizzano s. r. o. Gábor Demjén;
- konateľka žalobcu Ing. Z. Y. sa pred zrealizovaním obchodu s maďarským odberateľom VÖRÖSS CREW Kft. stretla s osobou, ktorá sa jej predstavila ako G. D., pričom táto osoba nevzbudzovala dojem, že by sa jednalo o bezdomovca - prišiel na luxusnom BMW bielej farby, vystupoval kultivovane, rozumel obchodu a na ich stretnutí sa nachádzal aj svedok U. Y., ktorý sprostredkúval predmetné obchody;
- existenciu tovaru - kukurice, jeho uskladnenie vo Veľkom Mederi a jeho nákup potvrdila konateľka odberateľskej spoločnosti AGRO TRADE HOUSE, s.r.o. I. K., ktorej však boli odcudzené doklady spoločnosti;
- prepravu kukurice zo skladu vo Veľkom Mederi do Maďarska potvrdzujú prepravcovia Si - Ma Kont Kft. (štatutárny zástupca H. G.), Gasztransz Kft. (I. K.) a Term - speed Kft. (W. Z. C.);
- realizáciu predmetných obchodov a svoju úlohu sprostredkovateľa, ako aj ostatné relevantné skutočnosti, potvrdil U. Y..

7. Žalobca poukázal na vnútroštátnu judikatúru (rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.3.2011, 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.8.2010) týkajúcu sa rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu v daňovom konaní, ako aj judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (napr. vo veciach C-395/02 zo dňa 3.3.2004, bod 26 Transportservice, C-285/11 zo dňa 6.12.2012, C-237/11 zo dňa 6.9.2012 Mecsek - Gabona Kft.) týkajúcu sa účasti daňového subjektu na podvodnom konaní spáchanom dodávateľom alebo odberateľom.

8. Žalovaný navrhol správnu žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

9. Krajský súd dňa 12.7.2017 verejne vyhlásil rozsudok, ktorým žalobu zamietol a žalovanému náhradu trov konania nepriznal. V odôvodnení rozsudku uviedol, že k uplatnenému nároku na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012 žalobca predložil len faktúry vystavené spoločnosťami WELFINN s. r. o. a Arizzano s. r. o., nepredložil však vážne listky na celkovú hmotnosť komodít znejúce na jeho obchodné meno alebo obchodné meno jeho dodávateľov, rozborové listky, príjemky a výdajky zo skladu, ktoré môžu významne objasniť reálnu existenciu dodávaných komodít, ich kvalitu a množstvo,

kto, kedy a ako ich žalobcovi predal a prepravil a ako s nimi žalobca ďalej naložil. Žalobca teda podľa krajského súdu hodnoverným spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení a neuniesol svoje dôkazné bremeno, ktoré je primárnym predpokladom pre uplatnenie nároku na odpočet DPH. Tak isto nepreukázal, že by došlo k materiálnemu naplneniu pojmu „odoslanie“ tovaru v rámci Spoločenstva, teda že by existoval dôvod na postup podľa § 43 zákona o DPH. V daňovom konaní podľa krajského súdu nebolo preukázané, že žalobca nadobudol tovar od ním označených dodávateľov uvedených na faktúrach, z ktorých si uplatnil nárok na odpočet dane v predmetnom zdaňovacom období.

10. K námietkam žalobcu o neustanovení tlmočníka svedkovi S. W. v daňovom konaní krajský súd uviedol, že právo na tlmočníka podľa čl. 47 ods. 4 Ústavy SR sa vzťahuje primárne na účastníka konania, nie na svedka. Správca dane podľa krajského súdu nebol povinný hradiť náklady na tlmočenie svedka a v tomto smere žiadnym spôsobom neporušil právo žalobcu. Krajský súd tiež konštatoval, že domnienka žalobcu o možnej existencii zmluvy medzi personálne prepojenými spoločnosťami RATMAX s. r. o. a DRACKSTORE s. r. o. ako ničím nepodložená neobstoí.

### III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko žalovaného

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/, f/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) tvrdiac, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a nesprávnym procesným postupom znemožnil uskutočnenie procesných práv sťažovateľa v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Navrhol rozsudok krajského súdu zmeniť a rozhodnutia správnych orgánom oboch stupňov zrušiť a vrátiť vec správcovi dane na ďalšie konanie, alebo zrušiť rozsudok krajského súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

12. Krajský súd podľa sťažovateľa dospel k nesprávnej závere, že nebola preukázaná materiálna existencia zdaniteľného plnenia, ktorú mal sťažovateľ za preukázanú výpoveďami dodávateľov, odberateľov a prepravcov, ktorí potvrdili nielen existenciu tovaru, ale aj jeho prepravu z miesta nakládky do miesta vykládky vrátane dodanie tovaru do iného členského štátu, ktoré je oslobodené od dane.

13. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti zopakoval tvrdenia o tom, že tovar (repka) existoval a bol skladovaný v silách spoločnosti AGRONOVÁZ a. s. pre uložiteľa DRACKSTORE s. r. o. a bol vyvezený tými istými nákladnými autami ako sťažovateľ deklaroval a ktoré sú uvedené na predložených CMR dokladoch. Sťažovateľ označil za nepochopiteľné, prečo správca dane a žalovaný odmietli preveriť existenciu zmluvného vzťahu medzi DRACKSTORE s. r. o. a RATMAX s. r. o., keď bolo podľa jeho názoru preukázané, že tieto spoločnosti sú majetkovo i personálne prepojené a existencia zmluvného vzťahu medzi nimi je vysoko pravdepodobná. Podľa sťažovateľa sa v žiadnom prípade nejedná o ničím nepodloženú domnienku o možnej existencii zmluvy medzi personálne prepojenými spoločnosťami, ale o závažné pochybenie v procese dokazovania zo strany správcu dane a žalovaného, ktoré súd nesprávne vyhodnotil, čím ukrátil sťažovateľa na jeho právach.

14. Sťažovateľ poukázal na to, že predmetné obchody zrealizoval v zmysle podmienok INCOTERMS na parite EX WORKS, čo znamená, že si splnil svoju povinnosť, keď odovzdal tovar kupujúcemu v skladových priestoroch, pričom riziko prešlo na kupujúceho po prevzatí tovaru. Podľa jeho názoru správca dane ani žalovaný nepreukázali, že by sťažovateľ vedel alebo mal vedieť o tom, že sa zúčastňuje na potenciálnych podvodných plneniach a táto skutočnosť nevyplýva podľa sťažovateľa ani z objektívnych skutočností daného prípadu.

15. Vyhodnotenie predmetnej veci krajským súdom, ktorý vytýka sťažovateľovi, že nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia a neuniesol svoje dôkazné bremeno, je podľa sťažovateľa absolútne nesprávne a je v rozpore so zistenými skutočnosťami, nakoľko sťažovateľ nezabezpečoval prepravu tovaru ani tovar fyzicky nevyskladňoval ani neprijímal na sklad. Nie sťažovateľ mal predkladať vážne lístky, ale správca dane ich mal z úradnej moci v rámci svojho sekundárneho dôkazného bremena požadovať od iných subjektov - dodávateľov, odberateľov, prepravcov, ako mu bolo navrhované.

16. Sťažovateľ zopakoval aj svoje tvrdenia o maďarskom odberateľovi tovaru Koala Plusz Kft., keď tvrdil, že komunikoval priamo s konateľom tejto spoločnosti p. Y. za prítomnosti sprostredkovateľa U. Y..

17. K výsluchu svedka S. W., konateľa spoločnosti WELLFIN s. r. o., sťažovateľ uviedol, že počas celého konania nebol ani uvedený svedok ani sťažovateľ zo strany správcu dane poučený, že by mali povinnosť zaobstarať si tlmočníka na vlastné náklady. V roku 2015 sa výsluch menovaného neuskutočnil, pretože svedok bez tlmočníka odmietol vypovedať tak, ako to predtým písomne oznámil správcovi dane a neskôr už svedok nebol predvolaný. Sťažovateľ tiež namietal, že o vypočutí S. W. pri miestnom zisťovaní, ktoré sa uskutočnilo dňa 16.5.2012 v súvislosti s zdaňovacím obdobím február 2012, nebol sťažovateľ upovedomený, rovnako nebol upovedomený ani o výsluchoch ďalších osôb realizovaných pri iných miestnych zisťovaniach.

18. Porušenie práva na spravodlivý proces videl sťažovateľ aj v tom, že krajský súd podľa jeho názoru nedal v rozsudku sťažovateľovi odpoveď na všetky podstatné námietky, vychádzal zo skutočností, ktoré nemajú oporu v administratívnom spise, ignoroval viaceré podstatné listiny a skutočnosti, čo spôsobuje podľa neho nezákonnosť rozsudku.

19. Namietal tiež, že súdu nebol predložený kompletný administratívny spis, nakoľko v ňom chýbali napríklad prehlásenie svedka U. Y.É. s jeho úradne overeným podpisom zo dňa 30.7.2014, zápisnica zo dňa 26.9.2014, týkajúca sa preverenia skladu spoločnosti Binor s. r. o. vo Veľkom Mederi, fotokópie účtovných dokladov predložených subdodávateľom RATMAX s. r. o. a žiadosti sťažovateľa o nahliadnutie do daňového spisu, resp. o podanie informácie o stave daňovej kontroly.

20. Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti túto navrhol zamietnuť, pričom zotrval na argumentácii uvedenej v písomnom vyjadrení k žalobe a v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia. Poukázal na to, že nikdy neodmietol preveriť zmluvný vzťah medzi spoločnosťami DRACKSTORE s. r. o. a RATMAX s. r. o., neodmietal vykonať v tejto veci dokazovanie, správca dane práve naopak v tomto smere vyčerpал svoje zákonné možnosti, keďže sa neúspešne pokúšal o predvolanie i predvedenie konateľa spoločnosti RATMAX s. r. o. I. R. i spoločníčky M. N..

21. Žalovaný uviedol, že ani on ani správca dane nikdy netvrdili, že žiadna repka ani kukurica neexistovali a neboli prepravované. Podľa žalovaného je zrejmé, že v sklade AGRONOVA AZ a. s. v Novom Meste nad Váhom a Binor s. r. o. vo Veľkom Mederi poľnohospodárske plodiny boli skladované, žalobca však nikdy nepreukázal, že skladované a následne prepravované boli práve tie tovary, ktoré boli uvádzané na dodávateľských faktúrach.

22. K vyjadreniam svedka U. Y. žalovaný uviedol, že tieto nepovažuje za hodnoverné, nakoľko sprostredkovanie dodania tovaru od sťažovateľa k maďarským odberateľom nepotvrdil ani jediný deklarováný maďarský odberateľ. Žalovaný tiež uviedol, že žiaden z prepravcov do Maďarska nepotvrdil zmluvný vzťah so žalobcom, ani deklaroványmi odberateľmi, pri nakládke a vykládke tovaru sa nachádzali osoby, ktoré prepravcovia nevedeli identifikovať, prepravovaný tovar nebol dodaný deklaroványm odberateľom VÖRÖSS CREW Kft. a Koala Plusz Kft. a prepravu na svoj účet objednávala nekontaktná slovenská spoločnosť Maximus 007 s. r. o. s maďarskými konateľmi, ktorá nemá žiadne preukázateľné spojenie so žalobcom ani maďarskými odberateľmi. Pri takto vykonanej preprave neboli podľa žalovaného splnené zákonné podmienky podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH pre oslobodenie od dane pri dodaní do iného členského štátu.

23. Odmietnutie svedeckej výpovede svedka S. W. z dôvodu nezabezpečenia tlmočníka do štátneho jazyka na náklady správcu dane bolo podľa žalovaného čisto účelové.

IV.

## Právne závery kasačného súdu

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

25. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či krajský súd skutkové a právne okolnosti prejednávaneho prípadu po právnej stránke správne vyhodnotil a či svoje závery dostatočne odôvodnil a vysporiadal sa so všetkými relevantnými námietkami sťažovateľa uplatnenými v správnej žalobe.

26. Kasačný súd sa prirodzene venoval najprv námietkam smerujúcim k porušeniu práva na spravodlivý proces, nakoľko iba v prípade záveru o neopodstatnenosti týchto námietok prichádza do úvahy preskúmanie správnosti právnych záverov krajského súdu. Kasačný súd sa musel stotožniť so sťažovateľovou argumentáciou, že nedostal dostatočnú odpoveď na relevantné námietky zo správnej žaloby, pričom tento procesný postup krajského súdu, ktorý svoje závery zdôvodnil neúplne a nepresvedčivo, viedol k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces.

27. Súčasťou práva na spravodlivý proces v zmysle čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej aj len „Dohovor“) je bezpochyby aj právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia. Povinnosť súdu dostatočne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplýva tiež zo základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj z čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd. Zákonný základ práva na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia sa pre prejednávajúcu vec nachádza v ustanovení § 139 ods. 2 S.s.p.

28. Ústavný súd Slovenskej republiky opakovane judikuje, že účastník konania má právo na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky skutkovo a právne relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje pre záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05). Skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnym názorom všeobecných súdov nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť tento právny názor svojím vlastným (II. ÚS 134/09, I. ÚS 417/08, III. ÚS 465/2016). Touto prizmou kasačný súd hľadel na obsah rozsudku krajského súdu.

29. V súvislosti s namietanými procesnými nedostatkami rozsudku krajského súdu považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že výsledkom rozsiahleho preverovania vykonaného správcom dane v rámci daňovej kontroly a v následnom vyrubovacom konaní bol záver správcu dane, že sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločností WELLFIN s. r. o. a Arizzano s. r. o., ktoré si sťažovateľ uplatnil v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2012, pretože nebolo preukázané, že deklarované transakcie sa vôbec uskutočnili. Žalovaný v odvolacom daňovom konaní (bez zrozumiteľnej právnej argumentácie) vyhodnotil skutkové zistenia správcu dane tak, že sťažovateľ nepreukázal, že predmetný tovar nadobudol od dodávateľov uvedených na predložených faktúrach. Pripustil, že tovar (repka olejná, kukurica krmná) existoval, že bol uskladnený v skladoch spoločností AGRONOVA AZ a. s. v Novom Meste nad Váhom (repka) a Binor s. r. o. vo Veľkom Mederi (kukurica), ako aj to, že s ním sťažovateľ ďalej obchodoval. Napokon skutkové zistenia správcu dane aspoň čiastočne potvrdzujú prepravu tovaru dopravcami, ktorých sťažovateľ v konaní označil. Žalovaný hodnoverne nespochybnil predaj predmetného tovaru tuzemským odberateľom (Veľká ryba s.r.o., AGRO TRADE HOUSE s.r.o.), na základe výsledkov medzinárodnej výmeny daňových informácií však vylúčil nadobudnutie tovaru maďarskými odberateľmi (KOALA Plusz Kft., VÖRÖSS

CREW Kft.).

30. K dodávateľským spoločnostiam WELLFIN s.r.o. a Arizzano s.r.o. žalovaný konštatoval, že ide o nekontaktné spoločnosti, ktoré nezabezpečovali prepravu ani skladovanie tovaru, ich konatelia potvrdili uskutočnenie dodávok tovarov sťažovateľovi, žiadne podrobnejšie okolnosti však vo svojich vyjadreniach neuviedli a nemali k dispozícii žiadne doklady k preverovaným transakciám.

31. K tvrdeniam sťažovateľa ohľadom preukázania dodávok repky od spoločnosti WELLFIN s.r.o. a kukurice od spoločnosti Arizzano s.r.o. v skladoch tretích subjektov krajský súd uviedol, že sťažovateľ nepredložil vážne listky na celkovú hmotnosť komodít, rozborové listky, príjemky, výdavky zo skladu, ktoré by boli vystavené na jeho obchodné meno alebo obchodné meno jeho dodávateľov, teda hodnoverným spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Zároveň však konštatoval (bez podrobnejšej právnej argumentácie), že sťažovateľ nepreukázal nadobudnutie tovaru od dodávateľov uvedených na faktúrach, v dôsledku čoho neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k nároku na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 zákona o DPH v predmetnom zdaňovacom období (bod 66 rozsudku).

32. Krajský súd ďalej uviedol, že sťažovateľ si dostatočne nepreveril svojich zmluvných partnerov (dodávateľov aj odberateľov) a musí preto niesť následky z toho plynúce. Neuviedol však, na základe čoho k tomuto čiastkovému záveru dospel a ako sa týka jeho dodávateľov, od ktorých deklaroval nadobudnutie tovaru s daňou na vstupe. K rozsiahlej argumentácii sťažovateľa v správnej žalobe o dôkazoch podľa jeho názoru preukazujúcich uskutočnenie obchodov s dodávateľmi krajský súd uviedol, že neobstojí ničím nepodložená domnienka sťažovateľa o možnej existencii zmluvy medzi personálne prepojenými spoločnosťami RATMAX s. r. o. a DRACKSTORE s. r. o., z ktorých druhá mala uskladnený tovar (repku) v sklade spoločnosti AGRONOVA AZ a. s. v Novom Meste nad Váhom, kde malo dôjsť k dodaniu tohto tovaru sťažovateľovi.

33. Krajský súd poukázal na to, že odberatelia tovaru v Maďarsku (KOALA Plusz Kft. a VÖRÖSS CREW Kft.) nepotvrdili prijatie tovaru od sťažovateľa a zaujal tiež názor, že v prejednávanej veci nedošlo k naplneniu pojmu „odoslanie“ tovaru v rámci Spoločenstva a k dôvodu pre postup podľa § 43 zákona o DPH. V odôvodnení rozsudku zmiňuje judikatúru týkajúcu sa dôkaznej povinnosti daňového subjektu pri uplatnení odpočítania dane, rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní pri plneniach poznačených podvodom a požiadaviek na obozretnosť daňového subjektu pri vstupe do obchodných transakcií, neuvádza však, ako rozhodnutia Najvyššieho súdu či Súdneho dvora EÚ, na ktoré poukazuje, dopadajú na skutkový a právny stav prejednávanej veci a ako sa premietajú do vyslovených záverov krajského súdu.

34. S výnimkou konštatovania o nepredložení dokladov o výstupe tovaru zo skladov, ktoré by zneli na obchodné meno sťažovateľa alebo jeho dodávateľov, teda nie je z rozsudku krajského súdu zrejmé, prečo nemohlo dôjsť k uskutočneniu posudzovaných obchodov s dodávateľmi tak, ako ich sťažovateľ deklaroval predloženými dokladmi, resp. ktoré zistenia ich uskutočnenie spochybňujú, a to osobitne pre každú z obchodovaných poľnohospodárskych komodít. Konštatovaniu krajského súdu, že neobstojí sťažovateľova domnienka o údajnom zmluvnom usporiadaní skladovania obchodovaného tovaru (repky) u AGRONOVAZ, a.s. medzi personálne prepojenými spoločnosťami RATMAX s. r. o. a DRACKSTORE s. r. o., chýba akákoľvek podrobnejšia argumentačná podpora. Deklarovaných dodávok kukurice od spoločnosti Arizzano, s.r.o. v sklade vo Veľkom Mederi sa krajský súd v odôvodnení rozsudku prakticky nedotýka.

35. V konaní o kasačnej sťažnosti nebolo možné z odôvodnenia rozsudku správneho súdu preskúmať, ktoré tvrdenia sťažovateľa v správnej žalobe a z akých dôvodov neboli v daňovom konaní preukázané, čo konkrétne zo zistení správcu dane vyvracia tvrdenia sťažovateľa v žalobných bodoch alebo spochybňuje sťažovateľovu verziu udalostí do tej miery, že by bola bez predloženia ďalších dôkazov zo strany daňového subjektu neudržateľná. Krajský súd prevzal do svojho rozsudku rozsiahle skutkové zistenia správcu dane, avšak rovnako ako žalovaný ich po právnej stránke zrozumiteľne nevyhodnotil a

nevysporiadal sa s prevažnou časťou argumentácie sťažovateľa uvedenou bode 6 tohto rozsudku.

36. Krajský súd tiež neobjasnil, ako sa jeho názor o nenaplnení pojmu „odoslanie tovaru“ na účely § 43 zákona o DPH premietol do celkových záverov o zákonnosti rozhodnutí vo veci vyrubenia rozdielu dane za kontrolované zdaňovacie obdobie osobitne pre každú z obchodovaných komodít. V tejto súvislosti kasačný súd podotýka, že hoci základným právnym dôvodom pre vyrubenie rozdielu dane v zdaňovacom období máj 2012 bolo neuznanie sťažovateľom uplatneného práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr (nie oslobodenia intrakomunitárnych dodávok od dane), skutkové zistenia daňových orgánov sa venujú skôr dodávkam a preprave predmetného tovaru najmä odberateľom v Maďarsku. Z tohto hľadiska posudzoval vec i krajský súd. Tu treba azda pripomenúť, že sťažovateľ deklaroval dodávky tovaru nadobudnutého od dodávateľov i tuzemským subjektom, ktorým sa žalovaný i krajský súd venovali len okrajovo.

37. Spoločnosť WELLFIN s. r. o. a Arizzano s. r. o., ktorých dodávky sú pre posúdenie uplatneného odpočítania dane v zdaňovacom období máj 2012 rozhodujúce, sa v podstate týkajú len tie zistenia správcu dane, že v čase vykonávania daňovej kontroly išlo o nekontaktné spoločnosti, ktorých štatutárni zástupcovia síce potvrdili dodanie tovaru sťažovateľovi, avšak bez popísania podrobnejších okolností a predloženia ďalších dokladov.

38. Kasačný súd považuje za potrebné poukázať na charakter kasačného konania, resp. kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku, ktorý smeruje proti právoplatnému rozhodnutiu. Je toho názoru, že nie je možné konaním pred kasačným súdom (okrem výnimočných prípadov) nahrádzať konanie pred krajským súdom ako súdom prvej a jedinej inštancie. Každá skutková a právna otázka, ktorá je v prejednávanej veci rozhodujúca, preto musí byť predmetom posúdenia krajským súdom.

39. Aj vzhľadom na to, že kasačný súd nie je oprávnený nahrádzať postupy krajského súdu v konaní, dospel kasačný súd na základe vyššie uvedeného k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu je potrebné v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

40. V ďalšom konaní bude jeho úlohou znovu vyhodnotiť zákonnosť rozhodnutia žalovaného na podklade žalobných bodov a dať odpoveď na všetky relevantné námietky sťažovateľa, s dôrazom na posúdenie, či a na základe akých zistení sú sťažovateľom deklarované dodávky repky olejnej a kukurice kŕmnej od spoločností WELLFIN s. r. o. a Arizzano s. r. o. pochybné, či a prečo je záver žalovaného o neunesení dôkazného bremena zo strany sťažovateľa správny a v akom rozsahu a aké konkrétne právne dôvody v posudzovanom zdaňovacom období bránili priznaniu sťažovateľom uplatneného práva. S ohľadom na uvedené závery sa kasačný súd ostatnými sťažnosťami bodmi podrobnejšie nezaoberal.

41. Kasačný súd pripomína, že konateľ spoločnosti WELLFIN s. r. o. S. W. nebol správcou dane vypočítaný ako svedok, pretože po neúspešnom pokuse o vykonanie tohto dôkazu pre vyhlásenie menovaného, že nerozumie dostatočne slovenskému jazyku a žiada o zabezpečenie tlmočníka, nebol už tento svedok viac predvolaný na výsluch. V tejto súvislosti však kasačná sťažnosť neobsahuje námietky o porušení práv sťažovateľa procesným postupom správcu dane, a to ani v súvislosti so zistením skutkového stavu. Kasačný súd pripomína, že dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom (§ 440 ods. 2, veta druhá S.s.p.).

42. Napriek uvedenému považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že právo na tlmočníka v konaní pred orgánmi daňovej správy patrí každému, kto vyhlási, že neovláda štátny jazyk, v ktorom sa konanie vedie (čl. 47 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky). Právo na tlmočníka teda má i svedok, ktorý v daňovom konaní na základe predvolania správcu dane vypovedá o skutočnostiach majúcich význam pre konanie a správca dane je mu povinný realizáciu tohto práva zabezpečiť. V tomto smere považoval kasačný súd za nesprávne závery krajského súdu, že právo na tlmočníka môže uplatniť iba účastník daňového konania a pripomína, že ustanovenia Daňového poriadku je nutné vykladať v súlade s ústavou (čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky).

43. K tvrdeniam sťažovateľa, že o miestnom zisťovaní vykonanom dňa 16.5.2012, pri ktorom S. W. odpovedal na otázky položené správcom dane (a ani o iných miestnych zisťovaniach), nebol sťažovateľ upovedomený, čím malo podľa neho byť porušené ustanovenie § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku umožňujúce daňovému subjektu klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní, kasačný súd uvádza, že Daňový poriadok negarantuje daňovému subjektu právo klásť otázky osobám zúčastneným pri miestnom zisťovaní. O priebehu a výsledkoch miestneho zisťovania sa spisuje zápisnica, ku ktorej má daňový subjekt právo sa vyjadriť, čo v prejednávacom prípade bolo sťažovateľovi umožnené. Věcný obsah žiadnej zo zápisníc z miestnych zisťovaní sťažovateľ v daňovom konaní nespochybnil a žiadne dôkazné návrhy v tejto súvislosti neuplatnil. V namietanom rozsahu pre nemohlo dôjsť k porušeniu procesných práv sťažovateľa.

44. Nárok na náhradu trov kasačného konania bude predmetom rozhodovania krajského súdu (§ 467 ods. 3 S.s.p.).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).