

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/24/2021
Identifikačné číslo spisu: 5019200792
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200792.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): VITAR SLOVAKIA, spol. s.r.o., so sídlom Horná Kružná 5577/52, 038 61 Vrútky, IČO: 36 313 190, právne zastúpený: JUDr. Vladimír Záborský, advokát, so sídlom V. Šípoša 9910/14, 036 01 Martin, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 102670580/2019 zo dňa 15.11.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/197/2019-169 zo dňa 20. októbra 2020, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102670580/2019 zo dňa 15.11.2019, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina pobočka Martin č. 101834777/2019 zo dňa 30.07.2019. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím podľa § 68 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil platiteľovi dane z pridanej hodnoty VITAR SLOVAKIA, spol. s.r.o. rozdiel dane v sume 19.764,13 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2012. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 26.03.2012 bola 15.315,29 eura, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní po odvolacom konaní 35.079,42 eura a rozdiel dane je 19.764,13 eura.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že žalobca mal možnosť predložiť dôkazy svedčiace o tom, že zdaniteľný obchod uvedený v sporných faktúrach bol skutočne realizovaný osobami uvedenými na faktúrach. Samotné listinné dôkazy predložené žalobcom (dodávateľské faktúry, odberateľské faktúry, čestné prehlásenia od P. X. N., U. G., Z. J., H. N. a Y. S.) nevyvrátili pochybnosti správcu dane o vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa žalobcu podľa § 19 zákona o DPH, a to vo svetle dokazovania vykonaného správcom dane ohľadne celého zisteného reťazca dodávateľov a odberateľov daňového subjektu. Okrem toho žalobca uplatnil na odpočítanie dane faktúru č. 2012025 za dodanie služby doprava v množstve 1, ktorú však dodávateľ vyhotovil v januári 2012, pričom samotná služba mala byť dodaná 28.01.2012 s dátumom splatnosti 28.01.2012, a nie v zdaňovacom období február 2012, v ktorom bola uplatnená. Uvedené predstavuje formálnu vadu náležitosti dodávateľskej faktúry. Táto faktúra je aj v rozpore s CMR, podľa ktorého k doprave malo dôjsť 28.02.2012.

3. Z napadnutého rozhodnutia jednoznačne vyplýva (strana 9), že nebola preukázaná reálna existencia a dodanie preverovaného tovaru všetkými zúčastnenými spoločnosťami v reťazci. Správne orgány teda neuvádzajú, že by nebola preukázaná vôbec existencia tovaru, ale poukazujú na to, že nebolo preukázané dodanie tovaru spoločnosťami v zistenom reťazci, ktorý podľa ďalšej časti odôvodnení prvostupňového a druhostupňového rozhodnutia tvorili firmy 1) EU-TRADE 2010 s.r.o., 2) KERAMIFER spol. s r.o. a IVERON s.r.o., 3) BALKER Unió s.r.o., 4) žalobca, 5) NETTY WEBSHOP Kft., 6) Kingstroj EOOD a Bersy Trade EOOD a nakoniec 7) Tailor Comert. Rozhodnutie žalovaného teda nebolo založené na tvrdení, že by išlo o tovar, ktorý by fyzicky neexistoval. Uvedené napokon vyplýva aj priamo z odôvodnenia tejto námietky v žalobe, keď žalobca uvádza, že žalovaný nepoprel existenciu deklarovaného tovaru a následne v odôvodnení konštatoval, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu predmetného obchodu a tovar nebol dodaný žalobcovi osobami uvedenými na dodávateľských faktúrach.

4. Podľa krajského súdu vo výpovediach týchto svedkov existujú zásadné rozpory alebo svedecké výpovede nepreukázali konkrétne dodanie tovarov alebo prepravy týchto tovarov podľa faktúr v obchodnom reťazci. Konkrétne svedok Y. S. bol živnostníkom, ktorý pracoval v sklade firmy BALKER Unió s.r.o. v Náne. Odmenu za výkon svojich služieb fakturoval len spoločnosti BALKER Unió s.r.o., s ktorou bol v zmluvnom vzťahu (ústna dohoda). Hoci so žalobcom uzavrel Zmluvu o spolupráci zo dňa 13.12.2010, tento mu za žiadne činnosti nevyplácal odmenu. Tovar na paletách, ktorý nakladal vysokozdvížným vozíkom na pristavené nákladné automobily nerozbaľoval, palety nerozoberal, tieto boli obalené priesvitnou fóliou. Navrchu palety bol kartón, ktorý odložil, skontroloval a potom ho vrátil. Z uvedeného vyplýva, že svedok nemal vedomosť o tom, kto je konkrétnym dodávateľom nakladaného tovaru presne podľa jednotlivých dodávateľských faktúr. Okrem toho zmluvný vzťah medzi týmto svedkom a žalobcom, ktorý je založený bezodplatnou zmluvou o spolupráci, pričom samotný svedok uviedol, že časť zmluvy neplatí (konkrétne bod 3 preambuly zmluvy o osobe, ktorá ho vyplácala za jeho služby) je neštandardný. Pokiaľ by svedok skutočne pre žalobcu vykonával deklarované činnosti, ktoré mali byť činnosťami veľkého rozsahu a značne zodpovedné (kontrolovanie dodávok, potvrdzovanie dodacích listov, odovzdávanie prepravných dokladov CMR od firmy VITAR SLOVAKIA spol. s r.o., osobná prítomnosť pri každej nakládke tovaru, práca s vysokozdvížným vozíkom pri nakladaní tovaru vo vlastníctve žalobcu) a za túto činnosť by podľa zmluvy o spolupráci nedostával žiadnu odmenu, potom sa javí uzavretie takejto zmluvy ako účelové a samotný reálny obsah týchto úkonov je spochybnený (vznieva ako simulovaný). Je tiež atypické, že prečo ho za jeho služby pre žalobcu mala vyplácať iná spoločnosť - konkrétne dodávateľ žalobcu, keď z tejto jeho činnosti nemala žiaden ekonomický prospech.

5. Čo sa týka svedka P. X. N., ide o konateľa dodávateľa v rozhodnom zdaňovacom období. Podľa dodávateľskej faktúry jej predmetom bola „doprava“ v množstve 1. Odhliadnuc od toho, že predmet služby nie je špecifikovaný v zmysle § 74 zákona o DPH, zo zisteného skutkového deja je zrejmé, že nemohlo ísť o prepravu od dodávateľa k žalobcovi ako odberateľovi, pretože podľa tvrdení žalobcu a svedkov S. a N. tovar, ktorý bol dodaný dodávateľovi do jeho skladu, bol v tom istom sklade odovzdaný odberateľovi - žalobcovi. Muselo teda ísť o prepravu k odberateľovi žalobcu - firme NETTY. Najskôr svedok Szovák poprel vykonávanie prepravy zo strany dodávateľa BALKER Unió

s.r.o. pre žalobcu alebo jej akékoľvek zabezpečenie, čo je v rozpore s jeho čestným prehlásením aj s predloženým CMR, ktoré predložil ku kontrole žalobca, avšak potom, keď správca dane uviedol, že žalobcovi v dodávateľských faktúrach prepravu fakturoval, zmenil svoju výpoveď a už uvádzal, že „nevie, ako to presne bolo a že možno išlo aj o jeho kamióny“. Na potvrdenie mal predložiť tachografy a stazky z dní, ktoré sú uvedené v čestnom prehlásení, ktoré podpísal a ktoré obsahovalo vyhlásenie, že BALKER Unió s.r.o. zabezpečovala prepravu pre žalobcu, avšak žiadne doklady nepredložil. Ďalej nevedel vysvetliť rozpory medzi jeho čestným prehlásením zo dňa 05.03.2015 o mieste dodania tovaru (Nána) a faktúrami a dodacími listami (Štúrovo, Šahy). K predchádzajúcemu dodávateľovi EU-TRADE 2010 s.r.o. hypoteticky uviedol, že tento mohol tovar nakúpiť u výrobcu, ale žiadne dôkazy nepredložil. Tiež vyšlo najavo, že hoci so žalobcom obchodoval už od roku 2009 (podľa jeho tvrdenia), nevedel uviesť meno konateľa žalobcu, ani mená osôb, s ktorými za žalobcu komunikoval. Je tiež nehodnoverné jeho tvrdenie, že nepoznal odberateľov žalobcu, keďže jediným odberateľom bola NETTY a jej konateľom bol práve U. G., s ktorým bol svedok N. v úzkej spolupráci a osobne ho poznal, čo priznal.

6. Čo sa týka svedka U. G., jedná sa o konateľa spoločnosti IVERON s.r.o. a zároveň aj odberateľskej spoločnosti NETTY. Svedok bol vypočutý pred slovenským daňovým úradom dňa 24.01.2014 ako konateľ IVERON s.r.o., ktorý bol dodávateľom BALKER Unió s.r.o., a to v zdaňovacom období december 2012. Správny súd zdôraznil, že spoločnosť IVERON s.r.o. mala dodať tovar dodávateľovi žalobcu v decembri 2012, teda toto dodanie nie je relevantné pre daný prípad, keď sa jedná o iné zdaňovacie obdobie roka 2012. Preto aj svedecká výpoveď tohto svedka ako konateľa IVERON s.r.o. je bez právneho významu. Pokiaľ svedok na pojednávaní bez ďalšieho potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov s poukazom na to, že preverované faktúry boli zaúčtované v účtovníctve spoločnosti a zaevidované v evidencii DPH, len samotné zaúčtovanie dodávateľských faktúr a zaevidovanie v evidencii DPH v zmysle zákona o účtovníctve ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (napr. rozhodnutie NS SR sp. zn. 8Sžf/ 26/2014). Svedok U. G. bol maďarskými daňovými orgánmi vypočutý v rámci odpovede na MVI aj dňa 17.04.2019. Vtedy svedok už uviedol, že si nepamätá spoluprácu so spoločnosťami BALKER Unió s.r.o., VITAR SLOVAKIA spol. s r.o. a EU-TRADE 2010 s.r.o.. Zároveň uviedol, že informácie môžu daňové orgány získať od účtovníka, avšak ani jeho meno neuviedol. Nevyjadril sa ani k otázkam týkajúcim sa spoločnosti NETTY, v čase konania výsluchu v likvidácii. Z uvedeného vyplýva, že táto výpoveď svedka G. nepreukazuje dodanie tovaru podľa dodávateľských faktúr BALKER Unió s.r.o. pre žalobcu, naopak spochybňuje dodávateľské faktúry spoločnosti IVERON s.r.o. pre odberateľa BALKER Unió s.r.o., ako aj odberateľské faktúry od žalobcu pre spoločnosť NETTY.

7. Ani výpoveď svedka Z. J. nepreukazuje dodanie služby, nazvanej v dodávateľskej faktúre ako „doprava“, od dodávateľa BALKER Unió s.r.o. žalobcovi. Správny súd zdôrazňuje, že preprava týmto dopravcom mala byť uskutočnená v decembri 2012, teda nie v zdaňovacom období, ktoré je predmetom tohto posudzovaného prípadu. Preto svedecká výpoveď tohto svedka je bez právneho významu. Z vyhodnotenia vyššie uvedených svedeckých výpovedí je potrebné konštatovať, že tieto nepreukázali, že by spoločnosť BALKER Unió s.r.o. dodala žalobcovi spotrebný tovar (potravinu) a službu - dopravu tak, ako je uvedené na dodávateľských faktúrach vystavených týmto dodávateľom. Správny súd sa preto nestotožnil s námietkou žalobcu, že predložil správcovi dane všetky potrebné doklady preukazujúce jeho nárok na odpočet DPH. Ďalej správny súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že správca dane vykonal ďalšie dokazovanie, na ktoré prihliadol v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, keď hodnotil vykonané dôkazy jednotlivo a v ich vzájomnej súvislosti a prihliadol na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Týmto rozhodnými skutočnosťami sú právoplatné rozhodnutia správcu dane o určení dane podľa pomôcok subdodávateľovi žalobcu spoločnosti EU-TRADE 2010 s.r.o z dôvodu, že ako prvý zistený dodávateľ v obchodnom reťazci v daňovom konaní nepreukázal žiadnymi dôkazmi právo na odpočítanie DPH, pretože nebolo preukázané, od ktorého konkrétneho dodávateľa táto spoločnosť tovar nadobudla. Táto spoločnosť je úplne nekontaktná s konateľom v Rumunsku, ktorý so správcom dane nespolupracoval.

8. Rovnako u ďalšej dodávateľskej spoločnosti v obchodnom reťazci KERAMIFER spol. s r.o. došlo k obdobnej situácii, keď táto v rámci výkonu daňovej kontroly na zistenie jej daňovej povinnosti nepredložila žiadne dôkazy o nadobudnutí tovaru od jej dodávateľskej spoločnosti EU-TRADE 2010 s.r.o.. Bolo preukázané, že EU-TRADE 2010 s.r.o. nemohla byť dodávateľom pre spoločnosť KERAMIFER spol. s r.o., a preto spoločnosti KERAMIFER spol. s r.o. nebol uznaný nárok na odpočítanie dane z faktúr za nákup tovaru, ktorý bol následne dodaný spoločnosti BALKER Unió s.r.o. a boli vydané rozhodnutia o dovyrubení dane, ktorých právoplatnosť nastala 10.10.2014. Rovnako tomu tak bolo aj u priameho dodávateľa žalobcu spoločnosti BALKER Unió s.r.o.. Taktiež táto spoločnosť nepreukázala, že by jej spoločnosť KERAMIFER spol. s r.o. a IVERON s.r.o. dodali spotrebný tovar podľa ich dodávateľských faktúr, a preto správca dane v inom daňovom konaní vyrubil spoločnosti BALKER Unió s.r.o. rozdiel DPH z preverovaného tovaru, pričom rozhodnutia sú právoplatné dňa 21.10.2015 (týkajú sa oboch jej dodávateľov). Pokiaľ bolo teda právoplatne rozhodnuté, že BALKER Unió s.r.o. nebola odberateľom tovaru od KERAMIFER spol. s r.o. a IVERON s.r.o. a tieto spoločnosti jej tovar nedodali, pričom podľa tvrdenia samotnej spoločnosti BALKER Unió s.r.o. iných dodávateľov na tento tovar nemala, nemohla tento istý tovar následne dodať žalobcovi, a tak nebol preukázaný reálny obsah dodávateľských faktúr od dodávateľa žalobcovi. Správny súd pritom v zmysle § 132 ods. 2 SSP na právoplatné rozhodnutia správcu dane prihliada a nemôže ich nechať nepovšimnuté. Uvedené znamená, že pokiaľ bolo právoplatne rozhodnuté o tom, že dodávateľ žalobcu nemá nárok na odpočet DPH, pretože mu tovar nebol dodaný jeho dodávateľom uvedeným na dodávateľskej faktúre, správny súd vychádza z takto zistenej skutkovej okolnosti, ktorá však znamená, že tento tovar následne nemohol tento subjekt sám v pozícii dodávateľa dodať žalobcovi.

9. Ďalším zistením, na ktoré správca dane prihliadol v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, boli okolnosti ohľadne odberateľa žalobcu NETTY WEBSHOP Kft., pretože žalobca chcel dodanie tovaru preukázať aj tým, že tovar následne predal tretej osobe. Z odpovede na MVI maďarských daňových orgánov však vyplýva, že je neznáma osoba, ktorá tovar za NETTY objednávala, táto spoločnosť je nekontaktná a nepredložila žiadne dôkazy ohľadne dodania tohto tovaru. Konateľ je nekontaktný a podľa bankového výpisu neboli uskutočnené žiadne transakcie, teda ani platby za tovar, ktorý by jej dodal žalobca. Obchodnú spoluprácu so žalobcom nepotvrdil konateľ NETTY - U. G. v odpovedi na MVI zo dňa 17.04.2019. Tiež bolo zistené, že tovar mal byť v ten istý deň alebo v nasledujúci deň, ako bol dodaný, ďalej dodaný bulharským spoločnostiam Kingstroj EOOD a Bersy Trade EOOD, ktoré sú taktiež nekontaktné. Tieto spoločnosti mali tovar následne predať spoločnosti Tailor Comert z Rumunska, ktorá je klasifikovaná ako zmiznutý platiteľ. Teda ani skutkovými okolnosťami na strane odberateľa NETTY WEBSHOP Kft. sa nepodarilo preukázať tvrdenie žalobcu, že by mu bol dodaný tovar od jeho dodávateľa. Naopak, v danom prípade bol zistené, že spotrebný tovar - potraviny, ktorý reálne existoval, bol obchodovaný v obchodnom reťazci bez toho, aby bolo zistené, kto bol prvým dodávateľom preverovaného tovaru pre spoločnosť EU-TRADE 2010 s.r.o. a rovnako nebolo ani zistené, kto je konečným odberateľom v tomto reťazci, teda odberateľom, ktorý skutočne tovar spotreboval. Za takýchto okolností správca dane správne vyhodnotil všetky zistené dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý jednotlivito a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadol na všetko, čo vyšlo najavo. Nemožno potom prisvedčiť tvrdeniu žalobcu, že predložil všetky potrebné doklady preukazujúce jeho nárok na odpočet DPH.

10. Podľa krajského súdu takýmito dôkazmi nie sú ani čestné vyhlásenia Y. S., P. X. N., U. G. a dopravcu Z. J. a zamestnanca dopravcu SZABÓ SZÁLLÍTÁSI H. N., pretože všetci títo (okrem H. N.) boli vypočutí ako svedkovia a je preto potrebné vychádzať z ich svedeckých výpovedí, ktoré sú riadnym dôkazným prostriedkom upraveným v Daňovom poriadku poskytujúcim širšie možnosti zistenia skutkového stavu. Čo sa týka svedka N., jeho čestné prehlásenie o preprave je v rozpore s jeho výpoveďou, ako je to uvedené v bode 27. Čo sa týka čestných prehlásení Z. J. a H. N., odhliadnuc od toho, že z nich nie je zrejmé, kto bol príjemca tovaru a o aký tovar sa jednalo, tieto nepotvrdili samotnú prepravu od žalobcu k odberateľovi, ale od dodávateľa BALKER Unió, čo je v priamom rozpore s predloženými CMR, v ktorých odosielateľom je VITAR SLOVAKIA s.r.o.. Samotné čestné vyhlásenie Z. J. je irelevantné tiež z dôvodu, že sa týka prepravy v zdaňovacom období 12/2012. Čestné prehlásenie U. G. nepreukazuje dodanie tovaru dodávateľom podľa dodávateľských faktúr -

obsahuje tvrdenie o nešpecifikovaných obchodných transakciách medzi ním a žalobcom. K námietke ohľadne svedka Y. S., že je neprijateľné, aby bol tovar fyzicky rozbaľovaný a kontrolovaný každý kus tovaru, správny súd uvádza, že pokiaľ samotný dodávateľ nevedel v inom daňovom konaní preukázať dodanie totožného tovaru od svojich dodávateľov, ktorý mal byť následne dodaný žalobcovi a z tohto dôvodu mu bol vyrubený rozdiel dane, potom je potrebné trvať na tom, že tovar nachádzajúci sa v skladoch dodávateľa a kontrolovaný svedkom S. nemohol byť tovar vo vlastníctve dodávateľa. Samotný svedok S. sa nevyjadroval, ani nemohol mať vedomosť o skutočnom vlastníkovi ním preberaného a kontrolovaného tovaru.

11. K právu na odpočítanie dane u žalobcu nedošlo z dôvodu, že nebolo preukázané dodanie tovaru jeho dodávateľom podľa dodávateľských faktúr, keďže ani jeho dodávateľ nepreukázal, že by bol tovar od svojho dodávateľa odobral. V súvislosti s bodom a) žalobcom uvádzaných podmienok na odpočítanie dane správny súd dodal, že vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH sa neviaže na úhradu dane. Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre konštatoval, že právo na odpočítanie dane vzniká štandardne v tom okamihu, keď vznikne daňová povinnosť zdaniteľnej osobe ako dodávateľovi bez ohľadu na jej reálne splnenie (napríklad rozsudok SD Optigen a i. spojené veci sp. zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03). Samotné uhradenie dane nie je pre vznik práva na odpočítanie dane právne relevantné. K bodu e) na strane 11 žaloby, podľa ktorého Maďarská daňová správa zistila, že spoločnosť NETTY nadobudla tovar od žalobcu a následne ho dodala ďalšiemu odberateľovi bulharským firmám Kingstroj EOOD a Bersy Trade EOOD, správny súd konštatoval, že pokiaľ ďalším preverovaním bolo zistené, že k skutočnému dodaniu tohto tovaru nedošlo a išlo len o formálne vystavenie faktúr a daňových priznaní, je potrebné konštatovať, že tvrdenie žalobcu, že tovar táto firma od žalobcu skutočne nadobudla, nebolo preukázané. Ako bolo už viackrát uvedené, faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. Ak teda vykonaným dokazovaním bolo zistené, že faktúry od firmy NETTY pre bulharské firmy neodrážali realitu, potom takéto dôkazy nemajú žiadnu právnu silu. Tá skutočnosť, že sa jednalo len o formálne prevody, nevyplýva len z charakteru týchto obchodných spoločností (nekontaktné firmy, klasifikované ako zmiznutý platiteľ), ale napr. aj z toho, že z Maďarska mal byť tovar prepravovaný spoločnosťou Emkör Kft., ktorej konateľ akúkoľvek prepravu poprel.

12. Pokiaľ žalobca v bode f) na strane 11 uvádzal, že správcovi dane predložili riadne doklady i ďalšie spoločnosti, ktoré dodávali tovar v reťazci, a to KERAMIFFER spol. s r.o. a EU-TRADE 2010 s.r.o., toto tvrdenie nevyplýva z administratívneho spisu, ale naopak, je v rozpore so zisteným skutkovým stavom. Právoplatnými rozhodnutiami správcov dane bola spoločnosti EU-TRADE 2010 s.r.o. určená daň podľa pomôcok a spoločnosti KERAMIFFER spol. s.r.o. bola vyrubená daň. Predmetom tohto súdneho konania nie je vyhodnocovanie skutkového stavu, z ktorého vychádzali tieto rozhodnutia a teda správny súd ani nekomentuje, či predloženie dodávateľských faktúr bolo postačujúce alebo nebolo postačujúce na priznanie nároku na odpočet DPH týmto spoločnostiam. Pokiaľ však boli vydané právoplatné rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty a neuznaní nároku na odpočet DPH, potom je jednoznačné, že dodávateľské spoločnosti nepredložili hodnoverné dôkazy spôsobilé preukázať ich nárok na odpočet dane. Z týchto rozhodnutí potom musel vychádzať aj správca dane pri vyhodnocovaní dôkazov týkajúcich sa nároku žalobcu na odpočítanie dane. Čo sa týka spoločnosti IVERON s.r.o. ako dodávateľa BALKER Unió s.r.o., súd poukázal na to, že táto spoločnosť mala dodávať dodávateľovi žalobcu spotrebný tovar len v zdaňovacom období december 2012, preto sa tieto námietky netýkajú kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Nad rámec uvedeného však správny súd opätovne konštatoval, že samotné predloženie dodávateľských faktúr a ich zaúčtovanie v účtovníctve tejto spoločnosti a zároveň potvrdenie nadobudnutia tovaru od EU-TRADE 2010 s.r.o. jej konateľom bez ďalšieho nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.

13. Odberateľ má povinnosť preukázať, že došlo k dodávkam v zmysle dodávateľskej faktúry. Teda, že skutočne tovar dodal dodávateľ uvedený na faktúre. Práve vystavením dodávateľskej faktúry s hodnovernými údajmi dodávateľ nielen že na seba preberá daňovú povinnosť, ale aj signalizuje svojmu zmluvnému partnerovi, že môže začať proces smerujúci k uplatneniu práva na odpočítanie DPH. Avšak iba splnenie formálnych podmienok prostredníctvom predloženia listinných dôkazov

(najmä faktúry a dodacieho listu) na záver o vzniku právu na odpočítanie DPH vo veci samej nepostačuje. Podnikateľ znáša svoje povinnosti preukázať hodnovernosť údajov faktúry dodávateľa (t.j. „cudzej“ listiny). Preto je rozumné očakávanie, že najmä v zmluvných vzťahoch, vzhľadom na nevyklúčenie možnosti uplatnenia daňovej kontroly po relatívne dlhšom časovom úseku, si sťažovateľ ako daňový subjekt „a priori“ zabezpečí od druhej zmluvnej strany nielen dostatok hodnoverných (t.j. takých, ktoré zodpovedajú možnému priebehu zdaniteľného obchodu) dôkazných prostriedkov, ale aj jej budúcu procesnú spoluprácu (napr. kontakty na zodpovedné osoby dodávateľa), aby vierohodne preukázal oprávnenosť svojich daňových nárokov, a to aj za situácie, keď správca dane počas daňovej kontroly adresuje daňovému subjektu pochybnosti, či samotné dodanie tovaru a služieb sa zrealizovalo spôsobom opísaným v dodávateľskej faktúre. Toto je nepriamy vplyv daňových predpisov na dispozitívny vytváranie zmluvných vzťahov vytváraných pod vplyvom najmä súkromného práva - rovnako rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžfk/81/2018. K tomu správny súd dodal, že podmienkou na priznanie nároku na odpočítanie dane nie je podanie daňového priznania dodávateľa, ani jeho úhrada DPH, ktoré skutočnosti by žalobca ako daňový subjekt skutočne nemohol ovplyvniť, ako to bolo uvedené už vyššie v odôvodnení a ako to mylne uvádza v žalobe žalobca.

14. Pokiaľ by žalobca uniesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, teda ak sú preukázané všetky vecné a aj formálne podmienky na odpočítanie dane, na preukázanie ktorých má prioritne dôkazné bremeno daňový subjekt, potom je možné neuznať právo na odpočítanie dane len vtedy, ak bude preukázané zneužitie práva alebo daňový podvod, na čo má v plnom rozsahu dôkazné bremeno správca dane. Iba táto situácia v zmysle hore citovanej judikatúry súdneho dvora prelomuje zásadu neutrality dane. V danom prípade však žalobca nepreukázal základný predpoklad vzniku na odpočet, a to splnenie vecných podmienok na odpočítanie dane, najmä vznik daňovej povinnosti dodávateľa, teda dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre. Preto nie je splnená základná premisa, aby bolo možné hovoriť o dôkaznom bremene na strane správcu dane pri preukazovaní podvodu alebo zneužitia práva. Inak povedané, pokiaľ daňový subjekt neunesie dôkazné bremeno na preukázanie svojich tvrdení ohľadne splnenia podmienok na odpočítanie dane, už toto samo o sebe je dôvodom pre neuznanie odpočítania dane. V danom prípade dôvodom neuznania nároku na odpočítanie dane nebol preukázaný daňový podvod na ktoromkoľvek stupni reťazca (t.j. situácia, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. 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 EÚ), ale dôvodom nepriznania nároku na odpočet dane u žalobcu bolo, že pri oprávnenom sponchybnení reálneho dodania tovaru a služieb podľa dodávateľských faktúr neunesol svoje dôkazné bremeno a novými dôkazmi toto reálne dodanie nepreukázal. Z rovnakých dôvodov nemožno aplikovať ani žalobcom uvádzané rozsudky SD EÚ C-80/11 a C-142/11, ktoré sa zakladali na predpoklade, podľa ktorého 1./ uvedené plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry (vecná podmienka) a 2./ táto faktúra obsahovala všetky údaje požadované Smernicou 2006/112 (formálna podmienka), takže podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane boli splnené. V prípade žalobcu sa nepreukázalo splnenie vecných podmienok vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Preto ani predmetný rozsudok nie je aplikovateľný na prípad žalobcu.

15. Súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že medzi právnym posúdením a skutkovými zisteniami neexistuje logický vzťah. Práve naopak, správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a toto náležitým spôsobom vyhodnotil. Takto zistený skutkový stav subsumoval pod konkrétne ustanovenia zákonných noriem, a to konkrétne zákona o DPH a Daňového poriadku. Keďže skutkovo vyhodnotil, že žalobca neunesol dôkazné bremeno na priznanie nároku na odpočet dane, správne potom subsumoval tento skutkový stav pod konkrétne právne normy tak, že jeho nároku nevyhovelo a dovyrubil mu daň v konkrétnom zdaňovacom období. Námieta žalobcu sa vo svojej podstate nedotýka preskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia z dôvodu nedostatku jeho odôvodnenia, ale žalobca namieta vyslovený právny názor správnych orgánov, ktorý sa nezhoduje s očakávaniami žalobcu. Táto skutočnosť však nemá absolútne žiaden vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. V tejto námietke tiež žalobca uviedol, že správca dane zameriava svoju kontrolu na zdravú firmu, z ktorej je možné získať finančné prostriedky, voči ktorej postupuje s veľkou razantnosťou a všetky ostatné firmy, ktoré sú nečinné a nekontaktné, zostávajú nedotknuté. Táto námietka je taktiež v rozpore s vykonaným dokazovaním.

Bolo totiž preukázané, že aj voči nekontaktným firmám v obchodnom reťazci správca dane vykonával daňovú kontrolu a dovyrubil im daň z pridanej hodnoty (jedná sa napríklad o EU-TRADE 2010 s.r.o., ktorej bola DPH určená podľa pomôcok).

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

16. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie, alebo aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. K dôvodu kasačnej sťažnosti podľa ust. § 440 ods. 1 písm. g) SSP sťažovateľ uviedol, že nesúhlasí so závermi krajského súdu týkajúcimi sa dôkazného bremena daňového subjektu. Sťažovateľ argumentoval, že napadnutý rozsudok vychádzal z nesprávneho výkladu ustanovenia § 24 a § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keď sa stotožnil s názorom žalovaného, podľa ktorého na spochybnenie uskutočnenia kontrolovaného zdaniteľného plnenia postačuje nekontaktnosť dodávateľa alebo odberateľa kontrolovaného daňového subjektu alebo nemožnosť preveriť pôvod tovaru u iných subjektov širšom reťazci dodávok tovaru a podľa ktorého kontrolovaný daňový subjekt nesie v daňovom konaní absolútne dôkazné bremeno aj o tých skutočnostiach, ktoré reálne preukázať nemôže. Sťažovateľ v tejto súvislosti namietal uvedený výklad dôkazného bremena, nakoľko ten vychádza z predpokladu, že kontrolovaný daňový subjekt nesie zodpovednosť aj za správanie a evidenciu tretích osôb (dodávateľov, resp. odberateľov).

17. Ďalej sťažovateľ uviedol, že hoci daňový subjekt nesie dôkazné bremeno, v prípade jeho vyčerpania predložením relevantných dokladov, preukazujúcich predmetné skutočnosti v rozsahu stanovenom zákonom, znáša dôkazné bremeno o nehodnovernosti predložených dokladov správca dane. Je nepochybné, že daňový subjekt je povinný správcovi dane v súlade s ust. § 24 Daňového poriadku preukázať, že došlo k zdaniteľnému plneniu predložením bežných dokladov v obchodnom styku, t.j. okrem účtovnej dokumentácie aj napr. prostredníctvom príslušnej zmluvy, potvrdených dodacích listov, výpisov z bankového účtu, prípadne príslušných potvrdených prepravných dokladov, t.j. dokladov, ktorých evidenciu a archiváciu možno spravodlivo požadovať od každého zodpovedného a obozretného podnikateľského subjektu. Ak daňový subjekt tieto doklady predloží, pričom z nich nevyplývajú rozpory, kontrolovaný daňový subjekt v zásade vyčerpal svoje dôkazné bremeno. Sťažovateľ vyjadril presvedčenie, že dôvodnou pochybnosťou o uskutočnení zdaniteľného plnenia nemôže byť len to, že dodávateľ alebo odberateľ daňového subjektu je nekontaktný alebo neposkytuje správcovi dane požadovanú súčinnosť. Rovnako dôvodnú pochybnosť o uskutočnení zdaniteľného plnenia nezakladá samotná skutočnosť, že správcovi dane sa nepodarilo v širšom reťazci dodávok tovaru preveriť pôvod tovaru. Zdôraznil, že daňový subjekt nezodpovedá za možnosť preverenia správnosti ním predložených dokladov u tretích osôb. Z hľadiska daňového konania voči daňovému subjektu je podstatné len to, či bolo preukázané dodanie tovaru daňovému subjektu (zo strany jeho dodávateľa), resp. dodanie tovaru daňovým (jeho odberateľovi), akékoľvek pochybnosti, ktoré u správcu dane mohli vzniknúť o predchádzajúcich transakciách s tovarom sa daňového subjektu netýkajú a nemôžu byť vyhodnocované na jeho ťarchu.

18. Sťažovateľ následne namietal, že krajský súd vychádzal z nesprávneho názoru o tom, že sťažovateľ niesol dôkazné bremeno ohľadom dodania tovaru od spoločnosti BALKER Unió, s.r.o.. Uviedol, že dodanie tovaru sa uskutočnilo tak, že si sťažovateľ prevzal tovar u dodávateľa v jeho sklade prostredníctvom poverenej osoby, tovar bol pri prevzatí skontrolovaný a následne v sklade dodávateľa BALKER Unió, s.r.o. odovzdaný dopravcovi na prepravu, ktorý ho priamo prepravil odberateľovi sťažovateľa - spoločnosti NETTY, v Maďarsku. Sťažovateľ uviedol, že tento model bol pre všetky strany výhodný, nakoľko on kupoval tovar až keď mal zabezpečeného odberateľa, bolo by zbytočné tovar prepravovať do jeho skladu a následne do Maďarska. Takýto model šetril sťažovateľovi čas i peniaze. Sťažovateľ tak uviedol svojmu dodávateľovi ako miesto vykládky prepravovaného tovaru adresu skladu odberateľa. Na zabezpečenie kontroly tovaru priamo v sklade dodávateľa sa sťažovateľ dohodol s p. Y. S. na kontrole množstva a nepoškodenia tovaru. Na

potvrdenie uvedeného predložil dôkazy - faktúry za tovar a dopravu predmetného tovaru, podpísanú rámcovú zmluvu, výpisy z účtu, výpis z registra platnosti DIČ dodávateľa, rovnako predložil potvrdené dodacie listy a zmluvu o spolupráci s Y. S., čestné prehlásenie Y. S. o kontrole tovaru a čestné prehlásenie P. X. N. o potvrdení dodania tovaru sťažovateľovi.

19. Ďalej sťažovateľ nesúhlasil s názorom krajského súdu, že neuniesol dôkazné bremeno ohľadom dodania tovaru spoločnosti NETTY. Prepravu tovaru podľa faktúry za vykonala maďarská firma Szabo Szállítási. Sťažovateľ správcovi dane predložil nasledovné dostupné dôkazy: - faktúry za tovar, podpísanú rámcovú zmluvu, potvrdené dodacie listy, výpisy z účtu, podpísané medzinárodné nákladné listy CMR, písomné objednávky, výpis z registra platnosti DIČ odberateľa a čestné prehlásenie šoféra nákladného vozidla spoločnosti Szabo Szállítási -H. N. a konateľa odberateľa U. G.. Uvedené dôkazy sú podľa sťažovateľa všetky doklady, ktoré od neho možno spravodlivo požadovať. Sťažovateľ sa konkrétne ohradil voči tomu, že správny súd prihliadol na právoplatné rozhodnutia správcu dane týkajúce sa reťazca jeho dodávateľov a že v dôsledku nepreukázania dodania tovaru jeho dodávateľovi vyvodil, že tento tovar následne nemohol byť dodaný sťažovateľovi. Uvedené vnímanie dôkazného bremena považoval za zjavne nesprávne. Sťažovateľ argumentoval tým, že pre posúdenie, či mu vzniklo právo na odpočet DPH nie je rozhodné, či sa správcovi dane podarilo zistiť pôvod tovaru, nakoľko každá transakcia musí byť vždy preverovaná samostatne a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledujúcimi udalosťami. V súvislosti s tým sťažovateľ odkázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ (C-354/03, C-355/03, C-484/03).

20. Rovnako považoval sťažovateľ za nesprávne, že krajský súd spochybnil výpoveď Y. S. v dôsledku Zmluvy o spolupráci, nakoľko považoval za neštandardné to, že bola bezodplatná. Z toho nemožno podľa sťažovateľa vyvodiť, že uvedený svedok je nedôveryhodný. Uviedol, že nakoľko Y. S. bol za manipuláciu s tým istým tovarom u dodávateľa BALKER Unió s.r.o. odmeňovaný, súhlasil s tým, že za samotnú kontrolu a potvrdenie prevzatia, si voči sťažovateľovi nebude uplatňovať odmenu. Rovnako mal za to, že tento svedok mal vedomosť o obsahu tovaru, s ktorým nakladal. Uviedol, že od skladníkov nemožno požadovať, aby manipulovaný tovar rozoberali a uistovali sa o jeho obsahu. V tomto kontexte poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/100/2017 zo dňa 20.08.2019. K spochybneniu výsluchu prepravcu P. X. N. krajským súdom sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že to, že si svedok nebol istý o tom, kto zabezpečoval prepravu tovaru, vyplývalo z časového odstupu (3 roky). V dôsledku toho si detaily nemusel pamätať. Sťažovateľ bol presvedčený, že výpoveď tohto svedka nie je v rozpore s nákladnými listami CMR. Na nákladných listoch CMR je ako odosielateľ uvedený sťažovateľ, ale to žiadnym spôsobom nespochybňuje fakt, že prepravu zabezpečil, resp. objednal dodávateľ BALKER Unió s.r.o., pričom k odovzdaniu tovaru na prepravu došlo v sklade uvedeného dodávateľa. Nakoľko výpoveď U. G. bola uskutočnená na základe žiadosti o MVI, bola vykonaná po dobe 7 rokov, je podľa sťažovateľa nepamätanie si konkrétnych transakcií a obchodných partnerov zo strany svedka prirodzené a nie je na tom nič nehodnoverné.

21. Sťažovateľ sa obhajoval, že hoci bol dopravca v čase daňovej kontroly nekontaktnou (nefungujúcou) spoločnosťou, nevyvracia to preukázanie, že k dodaniu tovaru došlo. Rovnako vykonanie dopravy nespochybňuje ani to, že z bankových výpisov dopravcu nevyplýva, že by prijímal platby od spoločnosti BALKER Unió s.r.o. Vzhľadom na nízku výšku prepravného je možné, že toto bolo platené v hotovosti. Taktiež to, že dopravca riadne neplnil svoje daňové či evidenčné povinnosti, nemôže vyvrátiť hodnovernosť potvrdených nákladných listov CMR, ktoré podľa sťažovateľa preukazujú zrealizovanie predmetnej prepravy. V tomto poukázal, že správca dane mohol preveriť údaje z mýtnych brán, ako aj vypočúť svedka N. H., ktorý čestne vyhlásil, že ako šofér pracujúci u dopravcu, fyzicky vykonal prepravu predmetného tovaru. Podľa sťažovateľa aj napriek tomu, že v širšom reťazci dodávok predmetného tovaru niektoré spoločnosti vykazovali znaky nespoľahlivých spoločností, ktoré mohli byť zapojené do podvodného konania, treba prihliadnuť na to, že on sám bol dobromyseľný a o týchto skutočnostiach nevedel. V danom čase nič nenasvedčovalo tomu, že by mohol byť predmetný tovar rizikový. Krajský súd podľa sťažovateľa v danom prípade aplikoval princíp kolektívnej viny, keď v prípade zistenia pochybností o predchádzajúcich a nasledujúcich transakciách uskutočnených v širšom dodávok tovaru, tieto pochybnosti vyhodnotil ako dôvod na nepriznanie práv sťažovateľa. Zopakoval, že je presvedčený, že predložil všetky relevantné dôkazy o

tom, že k dodaniu tovaru došlo. Z vykonaného dokazovania podľa neho nevyplývala žiadna skutočnosť, ktorá by nasvedčovala tomu, že o prípadnom daňovom podvodnom konaní iných subjektov v širšom reťazci dodávok tovaru vedel.

22. Ku kasačnému dôvodu podľa ust. § 440 ods. 1 písm. h) SSP, sťažovateľ poukázal na judikatúru kasačného súdu v súvislosti s limitmi dôkazného bremena. Akcentoval rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, ktorý konštatoval nasledovne: „Žalobca ako daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená. V danom prípade správca dane vychádzal z nesprávneho výkladu ust. § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992Zb. o rozložení dôkazného bremena. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne....., ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane... V danom prípade správca dane pričítal žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.“ Sťažovateľ upriamil pozornosť aj na podobné závery uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžf/81/2013, rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžf/7/2011 zo dňa 31. marca 2011, rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28. novembra 2012, ako aj rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/100/2017 zo dňa 20. augusta 2019. Rovnako poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.11.2011, v zmysle ktorých dôkazné bremeno vo vzťahu k verifikácii skutočností a dokladov predložených daňovým subjektom znáša správca dane.

23. Následne sťažovateľ argumentoval rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs 131/2004 zo dňa 25. marca 2005, z ktorého citoval nasledovne: „Má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností dle § 31 odst. 8 cit. zákona je pak prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí“. V tejto súvislosti sťažovateľ argumentoval, že správca dane opomína, že hoci je v súvislosti s kontrolou určitého obchodu širší reťazec dodávok, pre posúdenie splnenia podmienok pre uplatnenia dane musí byť každá jedna transakcia skúmaná samostatne a charakter (oprávnenosť) transakcie nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledujúcimi udalosťami, na ktoré nemá daňový subjekt žiadny vplyv. Ak sa krajský súd v napadnutom rozsudku stotožnil s právnymi závermi, že na spochybnenie skutočného dodania tovaru potvrdeného celým radom dôkazov postačovalo to, že niektoré subjekty v širšom reťazci dodávok tovaru boli nekontaktné alebo nespolupracovali so správcou dane, vychádzal krajský súd z nesprávneho právneho posúdenia veci a takýto záver krajského súdu je navyše v rozpore s rozhodovacou praxou kasačného súdu.

24. Žalovaný v písomnom podaní uviedol, že skutkový stav, jeho vyhodnotenie a aplikáciu príslušných právnych predpisov v predmetnom prípade uviedol vo svojom rozhodnutí č. 102670580/2019 zo dňa 15.11.2019 a následne vo svojom vyjadrení k žalobe, v ktorých sa žalovaný už vyjadril k časti námietok, ktoré žalobca uvádzal aj v tejto kasačnej sťažnosti. Finančné riaditeľstvo SR ako žalovaný správny orgán po oboznámení sa s kasačnou sťažnosťou žalobcu súhlasil s výrokom rozsudku Krajského súdu v Žiline a bol toho názoru, že v predmetnej veci bolo rozhodnuté v súlade s platnými právnymi predpismi a súd v predmetnej veci aplikoval a vykladal ustanovenia príslušných právnych predpisov (Daňový poriadok, zákona o dani z pridanej hodnoty) správne a dospel k správne rozhodnutiu vo veci. Keďže žalobca v kasačnej sťažnosti vzniesol námietky, ktoré boli predmetom žaloby a odvolacieho konania žalovaný správny orgán sa k nim opätovne nevyjadril. Žalovaný mal za to, že krajský súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a to na základe preukázaného skutkového stavu.

III.

Konanie pred kasačným súdom

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Žiline, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102670580/2019 zo dňa 15.11.2019, na základe ktorého bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina pobočka Martin č. 101834777/2019 zo dňa 30.07.2019. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím podľa § 68 ods. 2 Daňového poriadku vyrubil platiteľovi dane z pridanej hodnoty VITAR SLOVAKIA, spol. s.r.o. rozdiel dane v sume 19.764,13 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2012. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným 26.03.2012 bola 15.315,29 eura, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní po odvolacom konaní 35.079,42 eura a rozdiel dane je 19.764,13 eura.

26. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane začal dňa 28.05.2014 u sťažovateľa daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2012 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 9514401/5/1774729/2014/Maj zo dňa 07.05.2014. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 20174406/2015 zo dňa 29.04.2015, ktorý bol sťažovateľovi doručený dňa 12.05.2015. Predmetom odpočítania dane z pridanej hodnoty sú dodávateľské faktúry od dodávateľa BALKER Unió s.r.o., so sídlom v Komárne za zdaňovacie obdobie február 2012, ktorých predmetom je dodávka spotrebného tovaru (31 pal. Milka 100 g, 31 ks pal. palety EUR) a služba - doprava. Tovar uvedený na dodávateľských faktúrach mal žalobcovi dodať dodávateľ BALKER Unió s.r.o.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

27. Podľa § 6 ods. 1 SPP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

28. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

29. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

30. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

31. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

32. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

33. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

34. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

35. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

36. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

37. Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

38. Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH, na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu. Za nadobudnutie tovaru podľa prvej vety sa považuje aj prevzatie tovaru na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte prenajímateľa považuje odovzdanie predmetu nájmu za dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane.

39. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

40. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

41. Podľa § 43 ods. 8 zákona o DPH, ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. b) alebo c) do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. b) alebo c) v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

42. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

43. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

44. Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

45. Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve, účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

V.

právne posúdenie

46. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) g) a h) SSP.

47. Kasačný súd uvádza, že pojem „právo na spravodlivý proces“ nahrádza doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, nakoľko obsahové znaky pojmu „právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f) SSP konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

48. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).“ Nepreskúmateľnosť rozsudku je daná v prípade, ak chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu nespokojnosť sťažovateľa s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za vyhovujúcu dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

49. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uviesť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a

ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

50. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne záúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

51. Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu SR č.k. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnene, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

52. Ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, je možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t.j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je. b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie.

53. Nie je v tejto súvislosti možné opomenúť, že akokoľvek namieta sťažovateľ proti tomu, že odpočet DPH mu mal byť priznaný, keďže mu nebol preukázaný podvod (resp. to, že vedel alebo mal vedieť, že participuje na podvode), kasačný súd dospel k záveru, že pochybnosti vo veci existujú nielen v osobe dodávateľa, ale aj v tom, či tieto zdaniteľné plnenia boli materiálne realizované tak, ako to sťažovateľ deklaroval pre účely odpočtu DPH. Krajský súd prizvukoval, že nebola preukázaná reálna existencia a dodanie prepravovaného tovaru všetkými zúčastnenými spoločnosťami v reťazci. Aj podľa kasačného súdu z dôkazov založených v administratívnom spise vyplýva, že nebol preukázaný ani pôvod tovaru, ani jeho ďalší osud s tým, že faktúry odberateľa sťažovateľa (spoločnosť NETTY WEBSHOP Kft.) pre ďalších bulharských odberateľov predstavovali iba formálne prevody a teda neodrážali realitu. Kasačný súd zdôrazňuje, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotno-právnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotno-právnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Správca dane a žalovaný na základe dôkazov založených v administratívnom spise dôvodne prijali záver, že v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení žalobcu bolo spochybnenie uskutočnenie a predovšetkým aj existencia zdaniteľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovaným dodávateľom. Preto podľa kasačného súdu pre daný prípad neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, takže vec bola posúdená správne.

54. Keďže obdobná vec rovnakých účastníkov konania, v rámci posúdenia prakticky rovnakej právnej otázky, bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci sp. zn. 8Sžfk/12/2021, kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na toto rozhodnutie poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a na vybrané časti rozhodnutí odkazuje:

55. „V prejednávanej veci mal kasačný súd za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane, vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie s cieľom preveriť realnosť deklarovaných obchodov. Kasačný súd sa s vyššie uvedenými závermi krajského súdu stotožňuje a má za to, že jednotlivé čestné vyhlásenia aj vzhľadom na nezrovnalosti vo svedeckých výpovediach (Y. S., P. X. N., U. G.), na ktoré odkázal krajský súd v napadnutom rozsudku, nepreukazujú, že k zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie marec 2012, skutočne došlo. Kasačný súd sa preto nestotožnil s námietkou sťažovateľa, že predložil správcovi dane všetky potrebné doklady preukazujúce jeho nárok na odpočet DPH. K námietke ohľadne svedka Y. S., ktorý mal za sťažovateľa preberať a kontrolovať tovar od dodávateľa sťažovateľa na základe bezodplatnej zmluvy o spolupráci, kasačný súd uvádza nasledovné: Samotný svedok vo výpovedi spochybnil časť uvedenej zmluvy o spolupráci, týkajúcej sa toho, ktorý subjekt mu za uvedené služby bude platiť. Kasačný súd sa stotožňuje s napadnutým rozsudkom, že takéto bezodplatné vykonávanie deklarovaných činností, ktoré boli veľkého rozsahu a značne zodpovedné, je neštandardné. Uvedené v celkovom kontexte všetkých dôkazov preukázateľne spochybňuje dodanie tovaru dodávateľom BALKER Unió s.r.o. sťažovateľovi“.

56. „Prepravu tovaru od dodávateľa BALKER Unió s.r.o. k odberateľovi NETTY mala podľa predložených faktúr za vykonané prepravy uskutočniť maďarská spoločnosť Szabo Szállítási. Z vykonanej MVI vyplýva, že dopravca je nekontaktný a nepredložil žiadne doklady, rovnako nepodal žiadne daňové priznania za rok 2012 a na základe výpisov z účtov neprebehli medzi ňou a BALKER Unió s.r.o. žiadne transakcie. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti argumentoval, že za uvedenú faktúru mohla spoločnosť BALKER Unió s.r.o. platiť v hotovosti, ale toto nijakým dokladom, či potvrdením

nepreukázal. Rovnako z výpovede konateľa BALKER Unió s.r.o. P. X. N., vyplynulo viacero nezrovnalostí ohľadom prepravy dodaných tovarov. V súvislosti s predloženými CMR, podľa ktorých odosielateľom tovaru nemal byť dodávateľ, ale priamo žalobca, sú relevantné aj rozpory o mieste dodania tovaru, keď z čestného prehlásenia P. X. N. a výpovede svedka Y. S. bolo týmto miestom Nána a faktúr a dodacích listov vplýva Štúrovo a Šahy. Z uvedeného vyplýva, že nebolo preukázané, že dodanie tovaru do iného členského štátu sa uskutočnilo a nebola preukázaná ani reálna preprava tovaru medzi sťažovateľom a jeho odberateľom (prostredníctvom dopravcu, čo mal zabezpečiť sťažovateľov odberateľ)“.

57. „Kasačný súd tiež upriamuje pozornosť na faktúru zo dňa 29.03.2012. Služba, uvedená v predmetnej faktúre, je špecifikovaná len ako „doprava“ v množstve 2, t.j. predmet služby nie je špecifikovaný v zmysle § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH. Je treba zdôrazniť, že k všeobecne popísanému predmetu fakturácie bola vo faktúre priradená cena a množstvo 2. Z uvedeného vyplýva, neboli splnené formálne ani vecné podmienky pre priznanie odpočítania dane za túto faktúru. Uvedená faktúra mala navyše preukazovať dodanie predmetného tovaru v ďalších dvoch faktúrach od dodávateľa BALKER Unió s.r.o. k odberateľovi NETTY. V zmysle Protokolu č. 20174406/2015, „pochybnosti o realizácii deklarovaných obchodov zdôrazňuje aj porovnanie dátumu dodania tovaru z faktúry č. 2012037, na ktorej je uvedený dátum dodania tovaru 30.03.2012, pričom v zmysle prepravnej faktúry č. 2012036, ktorou mal byť predmetný tovar prepravovaný, je uvedený dátum dodania služby už 29.03.2012.“ Uvedené v celkovom kontexte všetkých dôkazov preukázateľne spochybňuje dodanie tovaru sťažovateľom odberateľovi NETTY“.

58. „Kasačný súd zdôrazňuje, že bolo nesporne povinnosťou sťažovateľa predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. Existencia faktúry a zmluvných dokladov, nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Za stavu, keď sťažovateľ nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach a doklady, ktoré predložil nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako jednoznačný dôkaz o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov, nepreukázal splnenie podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. Podľa názoru kasačného súdu sťažovateľ jednoznačne neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení. Neobstojí preto námietka sťažovateľa, že bol preukázaný reálny obsah záväzkovo-odberateľských vzťahov“.

59. „Kasačný súd v tejto spojitosti uvádza, že správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane, predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnenom nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcu dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení“.

60. „K druhému sťažnostnému dôvodu, ktorým sťažovateľ namietal odklon od ustálenej judikatúry kasačného súdu (ust. § 440 ods. 1 písm. h) SSP) kasačný súd poukazuje na to, sťažovateľ namietol najmä rozpor s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011. K tomu je potrebné uviesť, že judikatúra k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila na tom, že nepostačuje predložiť faktúru, prípadne i zmluvu, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, ako aj na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II.ÚS 705/2017. Pokiaľ sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky 5Afs/131/2004 zo dňa 25.03.2005, na uvedený rozsudok odkazuje aj vyššie uvedený rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2021, ktorý bol neskoršou judikatúrou prekonaný. Navyše v predmetnej veci sú jednoznačne odlišné skutkové okolnosti. Sťažovateľ z materiálneho hľadiska neunesol dôkazné bremeno o tom, že mu bol dodaný predmetný tovar a že tento následne dodal svojmu odberateľovi v Maďarsku, teda svoje vlastné dôkazné bremeno, pričom poukázanie na ďalšie nezrovnalosti v širšom reťazci jednotlivých daňových subjektov túto skutočnosť dopĺňala v celkovom kontexte, nešlo teda výlučne o zodpovednosť za správanie a evidenciu tretích osôb“.

61. Najvyšší správny súd sa na základe uvedených skutočností (s odkazom na príslušnú judikatúru) stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

62. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

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

P o u č e n i e :

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

