

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/5/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200003
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200003.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: ALFA-R, so sídlom Rue de la Procession 61, 1310 La Hulpe, Belgické kráľovstvo, číslo podniku: 0748.575.031 (údaje zapísané v Obchodnom registri Slovenskej republiky pred prenesením sídla do iného členského štátu Európskej Únie - obchodné meno ALFA-R s.r.o., sídlo Ul. Palackého 85/5, 911 01 Trenčín, IČO: 36 246 271), právne zastúpený: Nagy & Partners, s.r.o., so sídlom Športová 470/11, 924 01 Galanta, IČO: 36 869 341, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102132760/2018 zo dňa 26.10.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave, č.k. 14S/1/2019-108 zo dňa 12.09.2019, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom 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. Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) napadnutým rozsudkom zamietol žalobu žalobcu, ktorou žiadal preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102132760/2018 zo dňa 26.10.2018 (ďalej ako „druhostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) spolu s rozhodnutím Daňového úradu Trnava, pobočka Galanta (ďalej aj ako „správca dane“) č. 202286/2018 zo dňa 10.04.2018 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“). Žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal.

2. Predmetom preskúmania správnym súdom bolo rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých

zákonov (ďalej aj „Daňový poriadok“ alebo „DP“) potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane o neuznaní práva na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) žalobcovi a vyrubenie rozdielu dane v sume v sume nadmerného odpočtu 26 060,- eura za zdaňovacie obdobie marec 2014 a znížil žalobcovi nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014 zo sumy 42 234,98 eura na 16 174,98 eura. Dôvodom neuznania odpočítania dane v danom prípade nebolo spochybnenie existencie tovaru, ani reálna výška výdavkov žalobcu za dodaný tovar, ale skutočnosť že nebolo preukázané, že tovar bol žalobcovi dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre a to spoločnosťou HELEX HOLDING, s.r.o.

3. Správny súd mal v preskúmvanej veci za nesporné, že žalobca si na základe podaného daňového priznania a na základe faktúr č. 326140025 zo dňa 05.03.2014 na sumu 28 589,- eur bez dane, fakt. č. 326140026 zo dňa 07.03.2014 na sumu 28 611,- eura bez dane, fakt. č. 326140027 zo dňa 13.3.2014 na sumu 28 721,- eur bez dane, fakt. č. 326140028 zo dňa 21.03.2014 na sumu 28 776,- eur bez dane a fakt. č. 326140029 zo dňa 24.03.2014 na sumu 28 633,- eur bez dane, deklaroval zakúpenie husacieho peria od spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o., pričom tento tovar mal byť následne v ten istý deň dodaný do iného členského štátu odberateľovi WORLD FLESH s.r.o., so sídlom Rybná 716/24, Praha 1 - Staré Mesto. Skutočnosť, že tento tovar - husacie perie bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu odberateľovi WORLD FLESH s.r.o. deklaroval daňový subjekt prostredníctvom medzinárodných nákladných listov (tzv. CMR dokladov), č. 2059768 zo dňa 05.03.2014, č. 2059767 zo dňa 07.03.2014, č. 2059766 zo dňa 13.03.2014, č. 2059765 zo dňa 21.03.2014 a č. 2059764 zo dňa 24.03.2014. Z uvedených CMR dokladov bolo zrejmé, že husacie perie spolu o hmotnosti 6 515 kg bolo odoslané daňovým subjektom z miesta nakládky v Chotíne v Slovenskej republike pre príjemcu WORLD FLESH s.r.o. s miestom vykládky v Zlíne v Českej republike. Prepravcom tohto tovaru mala byť spoločnosť D.A.M.M. Group s.r.o., so sídlom Chotín a pri preprave bolo použité motorové vozidlo s ev. č. P. XXX B..

4. V priebehu dokazovania bolo ďalej zistené, že v danom prípade došlo k deklarovaniu dodania tovaru medzi tuzemskými platiteľmi a osobami identifikovanými pre daň v inom členskom štáte, kde reťazec spoločností tvorili spoločnosť: AXINET s.r.o. - HELEX HOLDING s.r.o. - žalobca - WORLD FLESH s.r.o. - FUTURIM LABOR KFT - AXINET s.r.o., pričom z uvedeného reťazca bolo zrejmé, že na vstupe a na výstupe bola totožná spoločnosť a to AXINET s.r.o., čo podľa názoru žalovaného vykazuje znaky karuselového obchodu s tovarom. Žalovaný konštatoval, že ten istý tovar je neustále formálne v obehu medzi členmi uzavretého reťazca, pričom nebola známa ani krajina pôvodu tovaru, ani krajina jeho konečnej spotreby. Dodávky začínali a končili v spoločnosti AXINET s.r.o., ktorá nesie znaky zmiznutého obchodníka, v mene ktorého konal, tzv. „biely kôň“. Na základe uvedeného mal krajský súd za preukázané, že žalobca ani jeho dodávateľ, resp. ďalšie subjekty ktoré vystupovali v reťazci obchodov, nevedeli uviesť pôvod peria, pričom ako už bolo uvedené, prvým článkom tohto reťazca bola spoločnosť AXINET s.r.o., ktorá bola zároveň aj posledným článkom tohto reťazca. Ide o najspornejší článok reťazca, pretože spoločnosť bola v rámci daňovej kontroly nekontaktná, so správcou dane nekomunikovala a z preverovania vykonaného správcou dane bolo zistené, že spoločnosť AXINET s.r.o. podala posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za obdobie december 2013, to znamená, že v zdaňovacom období marec 2014 spoločnosť AXINET s.r.o. nepriznala žiadne dodanie tovaru a služieb v zmysle § 8 a § 9 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Zákon o DPH“) a nevznikol jej dôvod na daňovú povinnosť. Dodávka tovaru na začiatku ako aj na konci reťazca bola teda spochybnená.

5. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku ďalej uviedol, že jedným zo žalobných dôvodov bola tá skutočnosť, že žalobca nemôže niesť zodpovednosť za nesplnenie si povinností voči orgánom finančnej správy jeho dodávateľom. Správca dane ani žalovaný nemôžu prenášať dôkazné bremeno týkajúce sa skutočností, ktoré spočívajú v osobe dodávateľov na žalobcu. Podľa žalobcu do dôkazného bremena žalobcu nepatria skutočnosti, ktoré žalobca ako daňový subjekt nemôže ovplyvniť a žalobca nemá kontrolu nad nákupmi, procesmi dodávateľov a preto nemôže preukazovať akým spôsobom nadobudli tovar a prepravili. Krajský súd poukázal na to, že samotné listinné dôkazy, bez ďalšieho preukázania dôkazov o tom, že určité zdaniteľné obchody boli uskutočnené, sú len tvrdením o takýchto udalostiach. Z predložených faktúr je naplnená len formálna stránka na uplatnenie

odpočítania dane, tieto faktúry však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie, bez ohľadu na to či takéto plnenie aj reálne poskytnuté bolo, resp. či bolo poskytnuté v deklarovanom rozsahu a dodávateľom uvedeným na doklade.

6. V tejto súvislosti krajský súd zistil, že správca dane dňa 12.01.2016 predvolal na výsluch splnomocneného zástupcu žalobcu p. E.. G. G., pričom tento sa na uvedený termín nedostavil, oznámil správcovi dane, že je zaneprázdnený a že ústneho pojednávania sa nemôže zúčastniť. Správca dane sa skontaktoval aj s konateľom žalobcu - s p. H. E., vo veci overenia si platnosti plnomocenstva pre E.. G. G., pričom konateľ spoločnosti žalobcu H. E. sa vyjadril, že E.. G. G. dodatočne splnomocní aj na zastupovanie pred daňovými úradmi a správca dane požiadal tohto konateľa, aby sa dostavil dňa 02.02.2016 na Daňový úrad do Nitry. Zároveň ho žiadal, aby predložil všetky doklady týkajúce sa uplatnenia si nároku na odpočet DPH. Konateľ spoločnosti H. E. sa tak isto na výsluch pred správcom dane nedostavil, ospravedlnil sa, že v uvedený deň sa nemôže dostaviť, nakoľko je pracovne zaneprázdnený. Z tohto dôvodu bol žalobcovi zaslaný list vo veci oboznámenia sa s výsledkom daňovej kontroly, pričom daňový subjekt na tento list reagoval dňa 08.03.2016 písomne. Z uvedeného konania konateľa spoločnosti žalobcu, resp. splnomocneného zástupcu žalobcu bolo teda zrejmé, že títo sa vyhýbali priamemu kontaktu so správcom dane, nepreukázali skutočnosti, ktoré deklarovali pri uplatnení si nároku na odpočet DPH a kontaktovali sa so správcom dane len telefonicky. Správca dane vykonal zisťovanie v spoločnosti HELEX HOLDING, s.r.o., na základe ktorého bola spísaná aj zápisnica o miestnom zisťovaní č. 9401402/5/4354501/2014. Konateľ spoločnosti HELEX HOLDING, s.r.o. p. S. J. sa vyjadril, že prepravu tovaru od spoločnosti AXINET zabezpečovala táto spoločnosť, od koho kupovala spoločnosť AXINET perie sa nevedel vyjadriť, nepoznal pôvod tovaru, uviedol, že balenie tovaru zabezpečoval dodávateľ, teda spoločnosť AXINET s.r.o. V súvislosti s výkonom daňovej kontroly bola vykonaná aj ohliadka skladových priestorov spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. v obci Chotín, pričom bolo zistené, že táto spoločnosť má prenajaté priestory od spoločnosti D.A.M.M Group s.r.o. Chotín. V priestoroch, ktoré boli preverované sa nachádzalo asi 20 veľkých vriec s husacím perím. Zo spisového materiálu ďalej vyplýva, že konateľ spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. p. S. J. predložil správcovi dane čestné prehlásenie o tom, že táto spoločnosť dodávala tovar - husacie perie spoločnosti ALFA-R s.r.o., ako aj o tom, že vystavené faktúry boli riadne zaúčtované v účtovníctve spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o., boli v evidencii DPH, daň z faktúr bola odvedená a daň z daňových priznaní bola zaplatená. V tomto smere krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/40/2011, ktorý vyslovil, že čestné prehlásenie nemožno považovať v daňovom konaní za dôkaz. Čestné prehlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahradzovať dôkaz a bez ďalších dôkazov, nie je dostatočným dôkazom preukazujúcim splnenie podmienok na odpočítanie dane zo sporných faktúr.

7. V súvislosti so spoločnosťou HELEX HOLDING s.r.o. správca dane zistil z verejne dostupného portálu finančnej správy (www.financnasprava.sk) informačné záznamy, v časti zoznam vymazaných platiteľov DPH informáciu, že spoločnosť HELEX HOLDING s.r.o. bola v zozname platiteľov dane z pridanej hodnoty u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie dňom 28.02.2014, t.j. v čase pred uskutočnením deklarovaných zdaniteľných plnení. V tejto súvislosti krajský súd poznamenáva, že daňový subjekt, t.j. žalobca mal zo strany štátu zabezpečenú možnosť pred uskutočnením obchodnej transakcie so spoločnosťou HELEX HOLDING s.r.o. tohto dodávateľa si riadne preveriť, pričom z uvedeného zoznamu mohol zistiť, že ide o rizikového obchodného partnera a teda musel si byť vedomý rizík, ktoré znáša pri uzatváraní obchodov s týmto dodávateľom. Daňový subjekt nemôže odmietnuť zodpovednosť za konanie svojich priamych obchodných partnerov, ktorých si sám vybral, a teda musí znášať zodpovednosť aj prípadné následky, ktoré z týchto obchodných vzťahov vyplývajú, sú následkami za ktoré zodpovedá priamo daňový subjekt.

8. V súvislosti s námietkou žalobcu, že správca dane nemôže žiadať od daňového subjektu preukazovanie skutočností, ktoré závisia od iných subjektov, teda od dodávateľov žalobcu alebo subdodávateľov, krajský súd poznamenal, že zákonnú ochranu požíva len poctivý obchodný styk. Správca dane skúma uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej stránky, ale preveruje aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym. Správca dane nie je povinný dokazovať pôvod tovaru,

ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou ktorá je uvedená na faktúre, čo sa v priebehu celého konania žalobcovi nepodarilo preukázať. Tak isto sa mu nepodarilo preukázať pôvod tovaru, s ktorým obchodoval.

II.

Kasačná sťažnosť žalobcu

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP pre nesprávne právne posúdenie veci.

10. Kasačný sťažovateľ v sťažnosti uviedol, že krajský súd iba zopakoval dôvody rozhodnutia žalovaného, ktoré spočívali v nesplnení povinnosti žalobcu obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane. Podľa sťažovateľa krajský súd ako aj daňové orgány odôvodňovali svoje rozhodnutia najmä nekontaktnosťou jeho dodávateľa a sťažovateľa, pričom sťažovateľ bol názoru, že nenesie a nemôže niesť zodpovednosť za svojho dodávateľa a za jeho následný právny vývoj po uskutočnení zdaniteľného plnenia, keď dodávateľ v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia bol plne kontaktný.

11. Sťažovateľ považoval obe ním uvedené podmienky pre uplatnenie práva odpočítať si DPH za splnené: a) sťažovateľ disponuje dokladom - faktúrou od dodávateľa, b) dodanie sa uskutočnilo v tuzemsku. Zároveň uviedol, že na základe ním objednaného plnenia, boli tieto riadne uskutočnené a faktúra za dodanie plnenia uhradená, čo dokazuje skutočnosť, že dodávateľ tovar dodal.

12. Bol presvedčený, že Krajský súd v Trnave sa bez akéhokoľvek zákonného dôvodu zohľadňujúceho vykonané dokazovanie v rámci daňového konania stotožnil so závermi žalovaného, vec nesprávne právne posúdil a žalobu sťažovateľa nedôvodne zamietol. Sťažovateľ zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal kasačnej sťažnosti odkladný účinok v súlade s ustanovením § 447 ods. 1 SSP, ktoré odôvodnil negatívnym dopadom na jeho podnikateľskú činnosť, čo by mohlo mať za následok zrušenie pracovných miest zamestnancov sťažovateľa a v konečnom dôsledku zánik sťažovateľa. Vyrušený rozdiel na dani z pridanej hodnoty sťažovateľ doposiaľ neuhradil, pretože v žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti považoval rozhodnutie správcu dane za nezákonné.

13. V závere kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň žiadal, aby mu kasačný súd priznal právo na náhradu trov konania voči žalovanému.

14. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde, obsah administratívneho spisu

15. Prejednávaná vec bola dňa 20.01.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 10S - sp. zn.: 10Sžfk/5/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

17. Kasačný súd poznamenáva, že na základe rozhodnutia valného zhromaždenia sťažovateľa zo dňa 21. mája 2020 sťažovateľ zmenil právnu formu na belgickú spoločnosť s ručením obmedzeným a premiestnil svoje sídlo do Belgického kráľovstva, kde bol dňa 15. júna 2020 zapísaný do obchodného registra pod obchodným menom ALFA-R, so sídlom Rue de la Procession 61, 1310 La Hulpe, Belgické kráľovstvo, číslo podniku: 0748.575.031.

18. Predmetom kasačného prieskumu bol rozsudok Krajského súdu v Trnave, č.k. 14S/1/2019-108 zo dňa 12.09.2019, ktorým zamietol žalobu žalobcu, ktorou žiadal preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného spolu s rozhodnutím Daňového úradu Trnava, pobočka Galanta.

19. Pre účely rozhodovania vo veci sa kasačný súd oboznámil aj s administratívnym spisom, z ktorého považoval za preukázaný nasledovný skutkový stav:

Správca dane - Daňový úrad Nitra ako správca dane vykonal v súlade s ust. § 42 ods. 2 Daňového poriadku v období od 20.06.2014 do 04.04.2016 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie marec 2014. Správca dane v priebehu daňovej kontroly zistil u žalobcu porušenie ustanovenia zákona a na základe svojich zistení (po predchádzajúcom zrušení prvého rozhodnutia správcu dane č. č.103383940/2016 zo dňa 22.06.2016 žalovaným) vydal rozhodnutie č. 202286/2018 zo dňa 10.04.2018, pričom v tomto rozhodnutí určil žalobcovi za zdaňovacie obdobie marec 2014 rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 26 060,- eur, na ktorú si daňový subjekt neoprávnene uplatnil nárok podľa Zákona o DPH. Na predložených faktúrach bol v pozícii dodávateľa uvedený daňový subjekt HELEX HOLDING s.r.o., predmetom prijatých faktúr bol tovar označený ako husacie perie, bez bližšej špecifikácie, uvádzané v kilogramoch, spolu 6 515 kg. K dodávateľským faktúram daňový subjekt predložil dodacie listy zo dňa 05.03.2014, 07.03.2014, 13.03.2014, 21.03.2014 a 24.03.2014, ktorými preukazoval prijatie tovaru od HELEX HOLDING s.r.o., na dodacích listoch chýbalo potvrdenie o prevzatí tovaru. Podkladom pre vydanie prvostupňového rozhodnutia bol Protokol správcu dane č. 102713376/2016 zo dňa 14.03.2016.

20. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, v ktorom žiadal zrušenie prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Žalovaný ako odvolací orgán svojim rozhodnutím č. 102132760/2018 zo dňa 26.10.2018 zamietol odvolanie a potvrdil rozhodnutie správcu dane.

21. Žalovaný aj správca dane vo svojich rozhodnutiach dospeli k záveru, že daňovou kontrolou bolo preukázané, že žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného obchodu a súvisiacich transakcií zo strany dodávateľa spoločnosti HELEX HOLDING s.r.o. Faktúra a iné doklady samo o sebe nie sú dôkazom reálneho plnenia o tom, že sa zdaniteľný obchod uskutočnil. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a musia aj preukazovať splnenie zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane, nestačí len formálna deklarácia, t.j. predloženie dokladov s predpísaným obsahom. Žalobca teda nepreukázal priame a bezprostredné spojenie prijatých zdaniteľných plnení s uskutočnenými zdaniteľnými obchodmi. Porušením § 49 ods. 2 písm. a/ Zákona o DPH nevznikol nárok na odpočítanie dane vo výške 26 060,- eur za nákup husacieho peria od dodávateľa HELEX HOLDING s.r.o. na základe predložených faktúr. V priebehu dokazovania vedeného správcou dane bolo preukázané, že v danom prípade sa jedná o formálne deklarovanie dodania toho istého tovaru medzi tuzemskými platiteľmi a osobami identifikovanými pre daň v inom členskom štáte a to v reťazci spoločností AXINET s.r.o. - HELEX HOLDING s.r.o. - žalobca - WORLD FLESH s.r.o. - FUTURUM LABOR KFT - AXINET s.r.o., ktoré nesie znaky karuselového

obchodu s tovarom. Ten istý tovar bol neustále, formálne v obehu medzi členmi uzavretého reťazca, pričom nebola známa ani krajina pôvodu peria, ani krajina jeho konečnej spotreby. Konkrétny tovar uvedený na jednotlivých faktúrach bol podľa tvrdení zúčastnených osôb prevezený, odvážený, kvalitatívne skontrolovaný a prevzatý v jeden a ten istý deň minimálne troma odberateľmi a to v troch rôznych členských štátoch Európskej únie. Dodávky začínajú a končia v spoločnosti AXINET s.r.o., ktorá nesie znaky zmiznutého obchodníka, v mene ktorého formálne konal, tzv. „biely kôň“. Žalovaný ďalej uviedol, že daňový subjekt sa svojou činnosťou podieľal na deklarovaných dodávkach v rámci uvedeného účelového reťazca a tieto dodávky sa javia ako umelé, s cieľom získať daňovú výhodu.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodom kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave, po preskúmaní napadnutého rozsudku, rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

23. Najvyšší správny súd ako súd kasačný v súvislosti s otázkou zohľadnenia konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu SR pri svojom rozhodovaní uvádza, že rozhodovacia prax Najvyššieho súdu SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovacia činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje za rozhodujúce, že odo dňa 01.08.2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov), je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu SR.

24. 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.

25. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

26. Podľa § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní

27. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a/ skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

29. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je 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.

30. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

31. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

32. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) vety po bodkočiarku Zákona o DPH, dodaním tovaru je a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehnuteľné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

33. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety Zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak.

34. Podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

35. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH, 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.

36. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad.

37. Kasačný súd poukazuje na to, že jeho úlohou ani úlohou správneho súdu nie je zisťovať alebo ustaľovať skutkový stav či nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou je najmä posúdiť, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Podľa ustálenej súdnej judikatúry (viď. napr. Nález Ústavného súdu SR č. k. II.ÚS 127/07-21 alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Sžo/5/2009, sp. zn. 8Sžo/547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy.

38. Vo vzťahu k dôvodu kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP), kasačný súd v súlade s § 440 ods. 2 SSP poukazuje na

skutočnosť, že sťažovateľ - v prípadoch, keď kasačnú sťažnosť odôvodňuje ustanoveniami § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ SSP, je povinný v kasačnej sťažnosti uviesť aj právne posúdenie veci, ktoré považuje za nesprávne a uviesť, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia.

39. Právnym posúdením veci je analytická činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje čiastkové právne závery a spätnou aplikáciou vybranej právnej normy preveruje úplnosť a riadnosť fakticky zisteného skutkového stavu. Toto je základným poslaním správneho súdu pri prieskume zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, pričom nielen situácia „res iudicata“ tvorí rozhodovacia prekážka, ale aj ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu ako relevantný precedens v súlade s čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky vytvára zákonodarcom akceptovanú rozhodovacia prekážku. Doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu SR chápe takto sformulovaný sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, t.j. na prvom mieste ako nesprávnu aplikáciu právnej normy na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, na druhom mieste ako nesprávny výber ustanovenia a v neposlednom rade ako nesprávny výber právneho predpisu. Nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

40. Krajský súd v prerokovanej veci mal za to, že v danom prípade sa nejednalo o ekonomickú činnosť reálne vykonávanú podnikateľskými subjektami. Predmetné plnenia nepredstavovali hospodársku činnosť, samotné predloženie daňových dokladov, faktúr, nebolo dostatočným dôkazom na to, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak ako to deklaroval žalobca. Skonštatoval, že na deklarované obchodné operácie možno nahliadnuť ako na simuláciu, pretože použité dokumenty v skutočnosti nespôsobili právne následky, ale mali len vyvolať dojem, že takéto právne následky vyvolávajú. Deklarované dodanie tovaru sa uskutočnilo len formálne, nárokované právo bolo odvodené z hospodárskych činností, pre ktoré objektívne neexistovalo žiadne iné vysvetlenie ako vytvorenie nárokovaného práva. S týmto právnym posúdením krajského súdu sa kasačný súd stotožňuje v plnom rozsahu. Z obsahu administratívneho ani súdneho spisu nevyplýva, že by sťažovateľ predložil také dôkazy, ktoré by jednoznačne preukázali dodanie tovaru dodávateľom HELEX HOLDING s.r.o.

41. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že predložené dokumenty - faktúry (vyhotovené v súlade so Zákonom o DPH) považuje za dostatočné na preukázanie fyzického dodania tovaru, čím aj splnil podmienky práva na odpočet DPH. Namietal, že na preukázanie uskutočneného zdaniteľného plnenia nemôže byť od neho vyžadované „niečo“ nad rámec zákonných povinností. Ďalšie dôkazy na splnenie jeho dôkaznej povinnosti v doterajšom konaní nepredložil a v kasačnej sťažnosti ani neuviedol argumenty, ktoré by vyvracali zistenia daňových orgánov a boli spôsobilé ovplyvniť ich posúdenie kasačným súdom. Kasačný súd tak konštatuje, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. 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 zaúčtovaný 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).

42. Nadväzujúc na uvedené možno dať sťažovateľovi do pozornosti aj tú skutočnosť, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie ktoré nepoužíva v zmysle § 264 Obchodného

zákonníka právnú ochranu, to znamená pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené (rozsudok sp. zn. Najvyššieho súdu SR č. 5Sžf/97/2010). V zmysle rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/30/2017 zo dňa 31.01.2018: „správca dane je oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu v rámci obchodného reťazca žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcom právo poskytované zásadou neutrality DPH.“ Z uvedeného vyplýva, že sťažovateľ ako štatutárny orgán opomenul svoje povinnosti vyplývajúce z Obchodného zákonníka a nekonal s dostatočnou obozretnosťou.

43. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy.

44. Podľa názoru Najvyššieho súdu SR vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 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, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

45. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

46. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53).

47. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť 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 ustáľuje 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.

48. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. 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.

49. Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. 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 (resp. dodanie tovaru) 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. Z obsahu spisového materiálu však vyplýva, že konateľ dodávateľa, ako aj sťažovateľ nespolpracovali so správcom dane, pričom sťažovateľ nepredložil okrem účtovných dokladov žiadne ďalšie dôkazy, a zároveň v kasačnej sťažnosti ani neuviedol také relevantné skutočnosti, ktoré by viedli k vyhodnoteniu, že došlo k splneniu materiálnej podmienky pre uplatnenie práva na odpočet DPH - t.j. že došlo k fyzickému dodaniu tovaru dodávateľom HELEX HOLDING s.r.o. sťažovateľovi.

50. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. 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 sťažovateľovi, aby predložil také doklady a dôkazy, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

51. Kasačný súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného a krajského súdu, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou, deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí viesť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z

predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

52. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti navrhol priznať kasačnej sťažnosti odkladný účinok, ktorý odôvodnil tým, že v prípade výkonu rozhodnutia žalovaného by došlo k závažnej ujme a nenapraviteľnému následku s dopadom na zrušenie pracovných miest u sťažovateľa a následným zánikom sťažovateľa. Kasačný súd uvádza, že podľa § 446 písm. a/ SSP, kasačná sťažnosť má odkladný účinok, ak bola podaná proti rozhodnutiu krajského súdu vo veci samej vydanému v konaní o správnej žalobe alebo žalobe proti inému zásahu, ak žalovaným orgánom verejnej správy je správca dane alebo orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku podanom proti rozhodnutiu alebo opatreniu správcu dane. Vzhľadom na citované znenie Správneho súdneho poriadku nebolo v prerokovanej veci potrebné rozhodovať o návrhu sťažovateľa na priznanie odkladného účinku, keďže kasačnej sťažnosti v tejto veci priznáva odkladný účinok priamo zákon (Správny súdny poriadok).

53. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správcu dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Najvyšší správny súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

54. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky preto kasačnú sťažnosť žalobcu podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

55. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd 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 kasačný súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

56. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP v spojení s § 463 SSP).

Poučenie :

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

