

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/5/2021
Identifikačné číslo spisu: 3019200519
Dátum vydania rozhodnutia: 26. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200519.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DUzničená, s.r.o., so sídlom Javorová 32/451, Partizánske - Veľké Bielice, IČO: 36 258 113, právne zastúpený: Peter Janík, advokát, so sídlom M. R. Štefánika 5, P.O. Box 68, Topoľčany, (pôvodne AFG SECURITY - CORPORATION, s.r.o.), proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102141836/2019 zo dňa 11. septembra 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/205/2019-60 zo dňa 13. októbra 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.

II. Účastníkom konania sa náhrada trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom č.k. 11S/205/2019-60 zo dňa 13. októbra 2020 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102141836/2019 zo dňa 11. septembra 2019 zamietol. Žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 102141836/2019 z 11. septembra 2019 žalovaný postupom podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100334474/2019 z 30. januára 2019 vyrubujúceho žalobcovi rozdiel dane v sume 11.809,10 eura na DPH za zdaňovacie obdobie február 2013.

3. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že predmetom súdneho prieskumu v prejednávanej veci je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102141836/2019 zo dňa 11. septembra 2019, ktorým žalovaný rozhodol tak, ako je uvedené v odseku 1 tohto rozsudku. V danej veci nebol okrem iného žalobcovi uznaný odpočet DPH z faktúr od dodávateľskej spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. z dôvodu neunesenia dôkazného bremena žalobcom, keď žalobca nepreukázal, že tovar uvedený na faktúrach, z ktorých si uplatnil odpočet DPH mu bol reálne dodaný spoločnosťou uvedenou na faktúrach ako dodávateľ. Pred posúdením skutkových tvrdení a právnych argumentov správny súd zdôraznil, že žalobca napadol správnu žalobou rozhodnutie žalovaného len v rozsahu neuznaného odpočtu DPH z faktúr od dodávateľskej spoločnosti J.B.K. group, s.r.o., a preto predmetom súdneho prieskumu bola len táto časť rozhodnutia žalovaného.

4. Z administratívneho spisu predloženého žalovaným správny súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2013, ktorá sa začala dňa 31.10.2017 a o výsledku ktorej správca dane vyhotovil Protokol č. 101981746/2018 zo dňa 05.10.2018, doručený žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k uvedeným zisteniam dňa 09.10.2018. Pripomienky žalobcu k Protokolu boli prerokované na ústnom pojednávaní dňa 25.01.2019.

5. Krajský súd ďalej uviedol, že žalobca si v zdaňovacom období február 2013 okrem iného odpočítal DPH z 2 faktúr vystavených dodávateľskou spoločnosťou J.B.K. group, s.r.o. spolu vo výške 54.380,53 eura, z toho DPH vo výške 9.063,42 eura. Predmetom fakturácie bolo dodanie napr. streliva, obušky, akust. ND zásobník, jednorazové text. putá a pod. Správca dane preveroval reálne uskutočnenie predmetných obchodov a z jeho zistení o dodávateľskej spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. nadobudol odôvodnené pochybnosti o dodaní tovaru touto spoločnosťou.

6. Spoločnosť J.B.K. group, s.r.o., ktorá bola dodávateľom žalobcu sa javila ako nedôveryhodná. V rozhodnom čase táto spoločnosť nemala potrebné materiálne, technické, ani personálne vybavenie na vykonávanie obchodnej činnosti, nemala žiadnych zamestnancov, ani majetok, za rok 2013 nepodala žiadne daňové priznanie, nevykonávala ekonomickú činnosť. So správcem dane nekomunikovala, bola nekontaktným subjektom, nepredložila žiadne účtovné doklady. Konateľ spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. B. o svojej spoločnosti nemal žiadne vedomosti, za spoločnosť nevykonával žiadnu činnosť, nevedel, aký je predmet podnikania, nemal vedomosť o žiadnych transakciách, nevedel nič o dokladoch spoločnosti, ani platbách, ani o preprave a pôvode tovaru, nepodával daňové priznania, ani nevedel účtovníctvo. V. W., ktorý komunikoval so žalobcom nemal na konanie v mene spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. žiadne oprávnenie, konateľ J.B.K. group, s.r.o. B. ho na takúto činnosť nespĺnomocnil. Pochybnosti o reálnosti deklarovaných obchodov sú jednoznačne opodstatnené. Pri existencii takýchto pochybností krajský súd ustálil, že v posudzovanom prípade išlo o zneužitie objektívneho daňového práva a takýto výkon práva na podnikanie nepožíva právnu ochranu. S ohľadom na odôvodnené pochybnosti o reálnosti sporných obchodov vyplývajúce z viacerých vykonaných dôkazov a vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, nemohol byť nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie august 2013 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky uvedené v ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. pre odpočet DPH.

7. Preskúmaním napadnutého rozhodnutia žalovaného a postupu správnych orgánov pred jeho vydaním správny súd dospel k záveru, že správne orgány vec správne právne posúdili a dôsledne sa riadili vyššie citovanými zákonnými ustanoveniami a žalovaný napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil.

8. Správny súd konštatoval, že daňové orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z dokazovania efektívne orientovaného na predmet daňového konania, a to v rozsahu postačujúcom na učinenie tých záverov, ktoré vyplývajú z ich rozhodnutí. Na základe nimi vykonaného dokazovania s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH potom vec posúdili tak, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že

zdaniteľné plnenia boli skutočne realizované dodávateľskou spoločnosťou tak, ako je deklarované na sporných faktúrach. Tým, že žalobca vstupoval do obchodných vzťahov so spoločnosťou, ktorú si dostatočne nepreveroval, ani sa reálne nezaujímal o jej materiálno-technické či personálne vybavenie, aby sa presvedčil, či je schopná požadované dodania realizovať, neprejavil náležitú mieru opatrnosti, čím na seba prebral riziko, že nebude vedieť splniť svoju dôkaznú povinnosť. Znalosť obchodných partnerov je základným predpokladom riadneho obchodného styku. Dôveryhodnosť obchodných partnerov by mala byť primárnou podmienkou každého podnikateľa (daňového subjektu) pri vstupovaní do obchodných vzťahov, pretože slobodným výberom obchodného partnera preberá daňový subjekt plnú zodpovednosť za ekonomické a právne dôsledky svojich rozhodnutí. Akým spôsobom si v každom jednotlivom obchodnom prípade daňový subjekt svojich obchodných partnerov vyberá a preveruje, je v podmienkach slobodného trhu len na ňom.

9. Správny súd poukázal na to, že je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť potvrdiť alebo 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. K námietkam týkajúcim sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, správny súd poukázal na skutočnosť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH sú stanovené kumulatívne a objektívne, t.j. nárok na odpočet DPH sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a za dobromyseľnosti daňového subjektu (žalobcu). Naopak, zákonodarcu požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby daňový subjekt, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

10. Samotné faktúry od dodávateľa sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Rovnako tak zaúčtovanie predmetných faktúr ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej dodávky tovarov a služieb. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, dodacie listy, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov, hoci aj pri existencii zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu, priznané právo na odpočet DPH. Preto bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane má právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnený odpočet DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarováný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie DPH.

11. Vyššie uvedené závery správny súd vyvodil z početnej judikatúry NS SR týkajúcej sa podmienok pre uplatnenie práva na odpočet DPH, rozsahu dokazovania v daňovom konaní, otázok dôkazného bremena a jeho rozloženia medzi správcu dane a daňový subjekt. Aj NS SR v jednom zo svojich recentných rozsudkov sp. zn. 10Sžfk/43/2018 zo dňa 19.06.2019 sám skonštatoval, že „judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, 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 príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Aplikácia v kasačnej sťažnosti sťažovateľkou citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej

dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej.“

12. Pokiaľ ide o mieru obozretnosti daňových subjektov pri vstupovaní do obchodných vzťahov s inými podnikateľskými subjektmi, správny súd poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžfk/4/2019 z 3. decembra 2019, ktorý po konštatácii splnenia formálnej stránky ako nutnej podmienky pre uznanie práva na odpočítanie DPH, nie však absolútnej, zdôrazňuje, že „každý subjekt, ktorý sa rozhodne vstúpiť do tzv. daňového systému, si musí byť vedomý, že s aplikáciou dane sa spájajú tak práva, ako aj povinnosti. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti na to by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.“ V inom rozsudku sp. zn. 3Sžf/105/2014 z 28. januára 2015 zdôraznil NS SR, že „uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane.“

13. V prejednávanej veci správny súd dospel k záveru, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o dodaní tovaru dodávateľskou spoločnosťou J.B.K. group, s.r.o. na základe sporných faktúr sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane. Správca dane vo veci vykonal riadne dokazovanie na zistenie skutkového stavu a správny súd skutkový stav považuje za dostatočne zistený. Žalobca v podanej žalobe neuviedol, ktoré dôkazy žiadal vykonať na doplnenie skutkového stavu a správne orgány tieto dôkazy nevykonali. Zo skutkového stavu zisteného správcom dane, na ktorý poukázal i žalovaný v napadnutom rozhodnutí aj podľa názoru správneho súdu, nebolo preukázané dodanie tovaru na sporných faktúrach dodávateľskou spoločnosťou J.B.K. group, s.r.o. Správca dane správne zamerl a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahovali rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach a nie je dôvodná námietka žalobcu, že v tomto smere prenášal dôkazné bremeno na neho. Správca dane žiadal od žalobcu len predloženie dôkazov, ktoré by vyvrátili jeho odôvodnené pochybnosti. Nedôvodná je i ďalšia námietka žalobcu, že správne orgány neuviedli, aké dôkazy mal žalobca predložiť. Správny súd poukázal na to, že správca dane má právo, ale i povinnosť preveriť existenciu zdaniteľných obchodov, nemá však povinnosť žalobcovi oznamovať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k výsledkom dokazovania bola spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení a reálnosť obchodov, z ktorých odpočet DPH si uplatňuje. Postup správcu dane a žalovaného, ktorým spochybnili dôkazy predložené žalobcom v daňovom konaní a vyhodnotenie dôkazov ako formálne a nepostačujúce na preukázanie žalobcových tvrdení, správny súd považuje za súladné so zákonom a zisteným skutkovým stavom. Úvahy správcu dane a žalovaného odôvodňujúce nepriznanie odpočtu DPH z faktúr od dodávateľskej spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. na základe zistených skutočností, ako napr. nepreukázanie uzatvorenia obchodov s konateľom dodávateľskej spoločnosti, nepreverenie si dodávateľskej spoločnosti, ktorá nemala zamestnancov, majetok, nepodávala daňové priznania, nevedomosť o preprave pri dodaní tovaru a pod., zodpovedajú zásadám logického myslenia a dôvodne viedli k preneseniu dôkazného bremena na žalobcu, pričom žalobca pochybnosti správnych orgánov nevyvrátil, čím neunesol dôkazné bremeno v konaní a nemohol sa úspešne domôcť priznania uplatneného odpočtu DPH.

14. S poukazom na uvedené správny súd námietky žalobcu vyhodnotil ako nedôvodné, keď správne orgány vec po právnej stránke správne posúdili, vo veci riadne zistili skutkový stav a postupovali podľa príslušných ustanovení Daňového poriadku. Pokiaľ žalobca namietal, že preukázal existenciu tovaru a jeho odpredaj ďalším subjektom, je potrebné uviesť, že uvedená skutočnosť nepreukazuje, že dodávateľom tovaru na faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil odpočet DPH, bola dodávateľská spoločnosť J.B.K. group, s.r.o. Nie je úlohou správnych orgánov preukazovať od koho alebo akým spôsobom žalobca získal tovar, správne orgány len preverujú pravdivosť a reálnosť obchodu, z ktorého bol odpočet DPH uplatnený, t.j. v prejednávanej veci, či tovar reálne dodala žalobcovi

dodávateľská spoločnosť J.B.K. group, s.r.o. a žalobca reálnosť tohto obchodu v konaní nepreukázal, čím nespĺnil podmienky na odpočet DPH.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

15. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) riadne a včas kasačnú sťažnosť, a to z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, navrhol aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

16. Sťažovateľ mal za to, že súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a jeho rozhodnutím došlo k vážnemu zásahu do práv žalobcu. Naďalej mal za to, že predložil presvedčivé dôkazy, uniesol dôkazné bremeno a preukázal existenciu materiálneho plnenia, čo mal preukázať aj rozsiahlou databázou so sparovaním došlých a odberateľských faktúr.

17. Nesprávne právne posúdenie videl aj v tom, že sa správny súd svojím spôsobom stotožnil s postupom žalovaného, ktorý v rozpore s § 3 zákona č. 536/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov nechal do úvahy žalobcom predložené dôkazy na preukázanie materiálneho plnenia.

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa k sťažnostným dôvodom týkajúcim rozhodovania a postupu správneho súdu vyjadrovať nebude, nakoľko na to nie je oprávnený a v ostatnom v plnom rozsahu zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí, tak aj vo svojom stanovisku k žalobe a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

III.

Konanie na kasačnom súde

19. Prejednávaná vec bola dňa 19.01.2021 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/5/2021. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 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 1. augusta 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.

20. 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.

21. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, ktorý postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu o preskúmanie rozhodnutia č. 102141836/2019 z 11. septembra 2019, ktorým žalovaný postupom podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. potvrdil rozhodnutie Daňového úradu

Trenčín č. 100334474/2019 z 30. januára 2019 vyrubujúceho žalobcovi rozdiel dane v sume 11.809,10 eura na DPH za zdaňovacie obdobie február 2013.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

22. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené, alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy, alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže, za podmienok ustanovených týmto zákonom, domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

23. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajajú 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

24. Podľa § 1 ods. 1 Daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

25. 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.

26. 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 prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

27. 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.

28. 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.

29. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t/, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

34. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

35. Kasačný súd zistil, že sťažovateľom boli namietané právne otázky, ktoré už medzi týmito účastníkmi boli posudzované vo viacerých súdnych konaniach, napr. pod sp. zn. 11S/207/2019 (Krajský súd v Trenčíne), sp. zn. 10Sžfk/31/2021 (Najvyšší správny súd SR) zo dňa 23.03.2022.

36. Postupom podľa § 464 ods. 1 SSP ku sťažnostným bodom sťažovateľa poukazuje senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na odôvodnenie tohto skôr vydaného rozhodnutia kasačného súdu, s ktorým sa konajúci senát kasačného súdu v celom rozsahu stotožňuje a rozhodujúcu časť jeho odôvodnenia ďalej cituje:

„<27.> Kľúčovou spornou otázkou, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľkou vyzvaný, bolo, či sťažovateľka uniesla svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok pre priznanie odpočtu dane podľa § 49 ods. 1 a nasl. zákona o DPH vo vzťahu k spornému dodaniu tovaru spoločnosťou J.B.K. group, s.r.o. V širšom kontexte bolo preto potrebné zodpovedať, či sú správne závery správcu dane, žalovaného ako aj správneho súdu o dôvodnosti nepriznania nároku na odpočet DPH z tohto dodania.

<28.> Pri riešení nastolenej otázky kasačný súd zohľadňoval aj rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Keďže odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov), vychádzajúc z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, z právnej istoty a ochrany 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) sa kasačný súd naďalej považuje za viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vrátane jeho veľkého senátu.

Všeobecné právne východiská

<29.> Úvodom je potrebné zdôrazniť, že podmienky priznania práva na odpočet DPH z tovaru daňovníkovi sú upravené v § 49 ods. 1 a nasl. zákona o DPH, ktorý má pôvod v práve Európskej únie, konkrétne v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“). Aplikácia vnútroštátneho práva je tak podmienená nielen textom vnútroštátneho predpisu, ale najmä textom európskeho práva v medziach interpretácií podaných

Súdny dvor Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“). Jednotný systém DPH v Európskej únii nemožno narúšať existenciou najrôznejších vlastných, vzájomne nekompatibilných, národných verzii predpisov upravujúcich DPH, či národných verzii interpretácie smernice o DPH nezohľadňujúcich záväzný výklad Súdneho dvora Európskej únie (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022, body 22 a 23).

<30.> Práve v súvislosti s rozhodovacou činnosťou SD EÚ je potrebné pre priznanie práva na odpočet dane rozlišovať splnenie hmotnoprávných a formálnych podmienok daňovým subjektom. Hmotnoprávnymi podmienkami sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokuje si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice, ale aj rozhodnutia SD EÚ vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, rozhodnutia SD EÚ vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).

<31.> Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia SD EÚ vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

<32.> Platí pritom, že nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia SD EÚ vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29). Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia SD EÚ vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38).

<33.> Vyššie uvedené princípy sa vzťahujú aj na tento prípad, keď správca dane a žalovaný spochybnením skutočnej identity dodávateľa (deklarovaným je spoločnosť J.B.K. group, s.r.o.) spochybňujú aj preukázanie hmotnoprávnej podmienky pre priznanie odpočtu dane - statusu zdaniteľnej osoby skutočného dodávateľa.

<34.> Ľahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk 15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

<35.> Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi

daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „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.“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

<36.> Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Teda len taká pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžk 40/2018 zo dňa 3. septembra 2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku). Je potrebné dodať, že „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf 66/2016 zo dňa 31. mája 2018, bod 77).

<37.> Z hľadiska primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu a jej vyžadovania je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia SD EÚ vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie SD EÚ vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia SD EÚ vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57).

<38.> Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9.

decembra 2021, bod 36). Platí pritom, že právo na odpočet možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa, resp. vedela alebo mala a mohla vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 45 - 49). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (rozhodnutie SD EÚ vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domniek (rozhodnutia SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

Posúdenie predmetného prípadu vo svetle vymedzených východísk

<39.> Práve vo svetle vyššie uvedených východísk posudzoval kasačný súd aj prípad sťažovateľky. Medzi účastníkmi konania je v zásade nesporné, že sťažovateľka si splnila svoju prvotnú dôkaznú povinnosť a predložila správcovi dane písomné podklady dokumentujúce deklarované obchody so spoločnosťou J.B.K. group, s.r.o., z ktorých si aj uplatnila nárok na odpočet DPH. Správca dane a žalovaný však v ďalšom procesnom postupe spochybnili, že dodávateľom tovarov, ktoré mala sťažovateľka ďalej predávať konečným odberateľom, bola skutočne J.B.K. group, s.r.o.

<40.> Kasačný súd sa zhoduje s právnym názorom správneho súdu, že žalovaný ako aj správca dane uniesli svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k spochybneniu splnenia základnej hmotnoprávnej podmienky zo strany sťažovateľky, a teda že sporné tovary (bod 2) boli sťažovateľke skutočne dodané osobou, ktorá má postavenie zdaniteľnej osoby. Aj z pohľadu kasačného súdu predmetné pochybnosti vyplývajú najmä zo skutočností, že (i) nebol preukázaný pôvod tovaru - nie je teda zrejmé, odkiaľ vôbec mohla spoločnosť J.B.K. group, s.r.o. disponovať tovarom, ktorý mala sťažovateľke podľa predložených faktúr dodávať; (ii) neboli preukázané skladovacie kapacity predmetnej spoločnosti pre skladovanie a ďalší obchod so sporným tovarom (vrátane nakládky); (ii) nebola preukázaná preprava sporného tovaru od spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. k sťažovateľke - napriek tvrdeniam sťažovateľky o zabezpečení prepravy priamo spoločnosťou J.B.K. group, s.r.o., táto preprava nebola obsiahnutá vo faktúrach, nebola k nej uzatvorená osobitná zmluva, predmetná spoločnosť nedisponovala zamestnancami, ktorí by prepravu mohli zabezpečovať (nebola zaregistrovaná na daň zo závislej činnosti) a ani nedisponovala motorovými vozidlami, ktoré by v tomto smere využívala na podnikateľskú činnosť (neboli zahnuté v majetku spoločnosti a táto ani nepodala priznanie k dani z motorových vozidiel v predmetnom období); (iii) rovnako predmetná spoločnosť v roku 2013 nepodala priznanie na dani z pridanej hodnoty a nedeclarovala výkon ekonomickej činnosti v danom období. Tieto skutočnosti sú riadne zdokumentované v administratívnom spise správcu dane ako aj žalovaného.

<41.> Pochybnosti správcu dane pritom nebolo možné vyvrátiť ani šetrením u dodávateľky sťažovateľky, keďže spoločnosť J.B.K. group, s.r.o. bola nekontaktná a nepredložila účtovnú dokumentáciu. Z vyjadrenia konateľa spoločnosti v spornom období, pána O., vyplýva, že tento nemal vedomosť o ekonomickej činnosti predmetnej spoločnosti, o predmete podnikania, prepravách tovaru a ani nedisponuje žiadnou tomu zodpovedajúcou dokumentáciou. Rovnako nebolo preukázané, že by osoba, ktorá podľa tvrdení sťažovateľky mala zastupovať spoločnosť J.B.K. group, s.r.o. - pán V., mala splnomocnenie od predmetnej spoločnosti na jej zastupovanie pri uzatváraní obchodov alebo k nej mala nejaký relevantný právny vzťah. V tomto smere pochybnosti správcu dane nemohla rozptýliť ani výpoveď pána W., ktorý s odkazom na možnosť spôsobenia trestného stíhania sebe alebo blízkej osobe, odmietol vypovedať.

<42.> Za tohto stavu aj kasačný súd súd zastáva názor, že dôkazné bremeno na preukázaní dodávateľa tovaru v predmetnej veci, resp. zdaniteľného postavenia tohto dodávateľa, ako hmotnoprávnej podmienky priznania nároku na odpočet DPH, bolo opätovne prenesené na sťažovateľku. Táto však počas daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní neprodukovala žiadne ďalšie dôkazy, ktoré by spornú skutočnosť objasnili. Nevedela uviesť, kde sa uskutočňovala nakládka tovaru, či sa jej zúčastňovali jej zamestnanci a zamestnankyne, akými vozidlami bola preprava tovaru realizovaná, mená vodičov a pod. Relevantným dôkazom nebola ani svedecká výpoveď pána W., ktorý odmietol

vypovedať. Kasačný súd sa nestotožňuje s názorom sťažovateľky, že pochybnosti správcu dane mali byť rozptýlené ňou predloženými dôkazmi smerujúcimi k preukázaniu existencie tovaru a jeho ďalšieho predaja zo strany sťažovateľky konečným odberateľom. Dôvodom nepriznania nároku na odpočet DPH sťažovateľke v predmetnej veci totiž nie sú pochybnosti o (ne)existencii dodávaného tovaru (bod 2), ale o tom, či skutočným dodávateľom tohto tovaru sťažovateľke bola spoločnosť J.B.K. group, s.r.o., resp. pochybnosti o tom, kto je skutočným dodávateľom tovaru sťažovateľke a či tento mal postavenie zdaniteľnej osoby. Kasačný súd v tomto smere dopĺňa, že ani z administratívneho spisu nezistil skutočnosti nasvedčujúce tomu, že by skutočný dodávateľ predmetného tovaru (ktorého identita nebola zistená), musel nevyhnutne mať postavenie zdaniteľnej osoby. Nakoniec ani samotná sťažovateľka neoznačila iného dodávateľa ako spoločnosť J.B.K. group, s.r.o.

<43.> Nemožno uznať ani výhradu sťažovateľky, že bola neprimerane zaťažená dôkazným bremenom vo vzťahu k skutočnostiam a okolnostiam, ktoré nastali u jej dodávateľa. Kasačný súd zastáva názor, že od sťažovateľky je možné rozumne a spravodlivo požadovať, aby preukázala materiálne podmienky uplatneného práva na odpočet DPH zo sporných obchodov - a to vrátane postavenia dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Správca dane ani žalovaný pritom nevyžadovali od sťažovateľky vykonávanie komplexných šetrení spoločnosti J.B.K. group, s.r.o., ale len dodržiavanie primeranej obozretnosti spočívajúcej v zabezpečení primeraného množstva dôkazných prostriedkov pre preukázanie splnenia podmienok uplatňovaného nároku. Samotná požiadavka, aby sťažovateľka preukázala alebo aspoň označila dôkazy na preukázanie prepravy tovaru, prostredníctvom ktorej by bolo možné identifikovať aj dodávateľa tovaru, nemožno považovať za neprimerane zaťažujúce a ani za zaťažovanie sťažovateľky dokazovaním skutočností, ktoré nastali u jej dodávateľov. Rovnako tak požiadavka, aby sťažovateľka preukázala, na základe akého titulu rokovala s pánom W. v mene spoločnosti J.B.K. group, s.r.o. a vo viere, že tento ju zastupuje i keď nebol jej konateľom, nepredstavuje požiadavku na dokazovanie mimo rámca dispozičnej sféry sťažovateľky.

<44.> Doteraz uvedené skutočnosti vedú kasačný súd, v zhode so žalovaným ako aj správnym súdom, k záveru, že sťažovateľka počas daňovej kontroly a ani v nadväzujúcom vyrubovacom konaní neuniesla svoje dôkazné bremeno a riadne nepreukázala splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa J.B.K. group, s.r.o., čím porušila § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 zákona o DPH. Kasačný súd, rovnako ako správny súd, preto považuje za zákonný záver správcu dane a žalovaného o nepriznaní nároku na odpočet DPH sťažovateľke vo vzťahu k sporným obchodom. Nebolo preto zistené nesprávne právne posúdenie veci zo strany správneho súdu.“

37. Obdobná právna otázka medzi totožnými účastníkmi bola riešená aj vo veci sp. zn. 6Sžfk/62/2020 zo dňa 25.05.2022. V tejto veci podal sťažovateľ ústavnú sťažnosť, ktorá bola uznesením č.k. ÚS III. 557/2022-13 zo dňa 11.10.2022 odmietnutá.

38. Z odôvodnenia uznesenia Ústavného súdu, najvyšší správny súd vyberá:

„21. Kasačný súd posúdil vec sťažovateľky a rozsiahlym odôvodnením potvrdil závery správneho súdu. V konkrétnych okolnostiach skutkového stavu poukázal na to, že dôkazné bremeno na preukázanie dodávateľa tovaru ako hmotno-právnej podmienky priznania nároku na odpočet DPH bolo na sťažovateľke. Počas daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní neprodukovala žiadne ďalšie dôkazy, ktoré by spornú skutočnosť objasnili. Dôvodom nepriznania nároku na odpočet DPH sťažovateľky nie sú pochybnosti o neexistencii dodávaného tovaru, ale o tom, či skutočným dodávateľom tohto tovaru bola dodávateľská spoločnosť, resp. či má postavenie zdaniteľnej osoby. Samotná požiadavka, aby sťažovateľka preukázala alebo aspoň označila dôkazy na prepravu tovaru, prostredníctvom ktorej by bolo možné identifikovať aj dodávateľa tovaru, nemožno považovať za neprimerane zaťažujúce a ani za zaťažovanie sťažovateľky dokazovaním skutočností, ktoré nastali u jej dodávateľov. Tiež nemožno označiť dokazovanie mimo rámca dispozičnej sféry sťažovateľky vo vzťahu k zisteniu titulu rokovania s pánom W., ktorý dodávateľskú spoločnosť zastupoval aj napriek tomu, že nebol jej konateľom.

24. Ústavný súd v obdobných prípadoch považoval za ústavne konformný záver, že v prípade správcu dane preukázaných pochybností o uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd

vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak ako len predložením spochybnených daňových dokladov (IV. ÚS 380/2021, IV. ÚS 579/2021) avšak to sa sťažovateľke v daňovom konaní nepodarilo.

25. Daňové úrady rozhodli na základe výsledkov kontrolných zistení o preverovaných obchodoch sťažovateľky. Daňový poriadok upravuje postup správcu dane v prípade, ak zistí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitného predpisu, ktorým je aj zákon o DPH, vykázat alebo na ktorú si uplatnil nárok. Pretože na základe výsledkov zistení daňové úrady došli k záverom o tom, že sťažovateľka v preverovaných obchodoch nesplnila podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, došlo k určaniu rozdielu v sume nadmerných odpočtov. Pokiaľ sťažovateľka namieta, že výsledky daňových konaní neodôvodňovali určenie rozdielu v sume nadmerného odpočtu, domáha sa tým prehodnotenia skutkových zistení daňových orgánov, s ktorými sa stotožnili sudy. Tým však stavia ústavný súd do role ďalšej prieskumnej inštalácie, ktorá ústavnému súdu neprislúcha.

26. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnym názorom kasačného súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti namietaného rozsudku. Z ústavno-právneho hľadiska preto niet dôvod, aby sa spochybňovali závery namietaného rozsudku, ktoré by odôvodňovali nezákonnosť alebo nesprávne zistený skutkový stav.

27. Ústavný súd dospel k záveru, že námietky sťažovateľky neodôvodňujú prijatie sťažnosti na ďalšie konanie, pretože sú zjavne neopodstatnené. Ustanovenie § 56 ods. 2 písm. g/ zákona o ústavnom súde dáva v záujme racionality a efektivity konania ústavnému súdu právomoc posúdiť prijateľnosť návrhu predtým, než dospeje k záveru, že o návrhu rozhodne meritórne nálezom. Za zjavne neopodstatnenú považuje ústavný súd takú sťažnosť, keď uplatnené námietky nie sú spôsobilé spochybniť ústavnosť namietaného rozsudku. Ide o situácie, keď ústavnej sťažnosti chýba ústavno-právna dimenzia. Keďže je tomu tak aj v tomto prípade, ústavný súd preto ústavnú sťažnosť v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g/ zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

39. Podľa ust. § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

40. Z výpisu obchodného registra vedeného pri OS v Trenčíne, oddiel Sro, vložka č. 19411/R, kasačný súd zistil, že sťažovateľ AFG SECURITY - CORPORATION, s.r.o. dňa 19.03.2022 zmenil obchodné meno na DUzničená, s. r. o., preto v záhlaví tohto rozsudku kasačný súd uvádza už toto obchodné meno sťažovateľa.

41. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP a contrario k § 167 ods. 1 a § 168 SSP tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože sťažovateľ nebol v kasačnom konaní úspešný a vo vzťahu k žalovanému nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v § 168 SSP.

42. Tento rozsudok bol prijatý jednomyseľne, pomerom hlasov 3:0

P o u č e n i e :

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

