

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/68/2020
Identifikačné číslo spisu: 8019200439
Dátum vydania rozhodnutia: 27. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8019200439.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ICE DREAM s.r.o., so sídlom Teplická 2185/34, 058 01 Poprad, IČO: 36 475 939, právne zastúpený JUDr. Alena Rudohradská, advokátka so sídlom Rázusova 1, 040 01 Košice - mestská časť Juh, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100918890/2019 zo dňa 18.04.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/39/2019 zo dňa 16.06.2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Účastníkom 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.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“ alebo „daň“), vykonanej u žalobcu, za zaniknutý daňový subjekt FOOD LOGISTICS, s.r.o., naposledy so sídlom Tehelňa 675/2, 060 01 Kežmarok, IČO: 45 967 989, vydal Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 102530758/2018 zo dňa 10.12.2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi určil rozdiel v sume 56.366,88 eur na dani z pridanej hodnoty, t. j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 406,39 eura a vyrubil daň v sume 55.960,49 eur za zdaňovacie obdobie október 2014.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100918890/2019 zo dňa 18.04.2019 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

3. Žalovaný rozhodnutie odôvodnil tým, že daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období október 2014 uplatnil odpočítanie dane z faktúr vyhotovených obchodnou spoločnosťou Slovakia Food Trading, s.r.o. spolu vo výške 43.838,88 eur a z faktúr vystavených obchodnou spoločnosťou CROSS CONSULTING, s.r.o. v celkovej výške 12.528,- eur, pričom vykonaným dokazovaním počas daňovej kontroly bolo správcom dane preukázané, že do reťazca obchodovania s kuracím mäsom boli zapojené daňové subjekty, u ktorých bolo ich konateľmi potvrdené, že nevykonávali ekonomickú činnosť, z uvedeného dôvodu nenadobudli právo disponovať s tovarom ako vlastníci a logicky toto právo nemohli previesť na iné osoby. Z výsledkov a záverov daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa daňového subjektu Slovakia Food Trading, s.r.o. vyplynulo, že mu vznikla povinnosť platiť daň z faktúr vystavených pre daňový subjekt FOOD LOGISTICS, s.r.o. z titulu jej uvedenia na faktúrach, nie však z titulu uskutočnenia zdaniteľných obchodov, pretože vykonaným dokazovaním u dodávateľov a subdodávateľov nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov, pri ktorých vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a jej následná možnosť uplatnenia práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného č. 100918890/2019 zo dňa 18.04.2019 podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia na Krajskom súde v Prešove (ďalej len „krajský súd“) a navrhol, aby krajský súd rozhodnutie žalovaného č. 100918890/2019 zo dňa 18.04.2019 a súčasne aj rozhodnutie správcu dane č. 102530758/2018 zo dňa 10.12.2018 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

5. Žalobca mal za to, že preukázal všetky rozhodujúce skutočnosti potrebné na uplatnenie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od spoločností Slovakia Food Trading, s.r.o. a CROSS CONSULTING s.r.o., čím uniesol dôkazné bremeno. Uviedol, že bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti C. T. potvrdil dodanie tovaru, vystavenie predmetných faktúr a aj ich zaplatenie. Žalobca uviedol, že o tom, ako dodávateľ nadobudol tovar, žalobca nemal žiadnu vedomosť a nemal to ani ako zistiť.

6. Žalobca ďalej namietal nezákonnosť svedeckej výpovede Y. U., ktorá nebola získaná v procese výkonu daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie október 2014, ale bola vykonaná v súvislosti s inou daňovou kontrolou u iného daňového subjektu. Žalobca namietal, že k uvedenej svedeckej výpovedi sa nemohol vyjadriť v súlade s § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. Žalobca taktiež namietal, že nedisponuje protokolmi z výkonu daňovej kontroly u jeho dodávateľov a nemal možnosť sa zúčastniť výsluchov svedkov v týchto daňových konaniach. Mal za to, že správca dane nemôže informácie, ktoré získal z inej daňovej kontroly považovať za dostatočný dôkaz vo veci posúdenia uskutočnenia zdaniteľného plnenia a informácie, ktoré správca dane získal z informačného systému finančnej správy nie je možné považovať za dôkazný prostriedok.

7. Žalobca namietal, že v uvedenom prípade išlo o tzv. reťazový obchod, na ktorom sa zúčastnilo viacero daňových subjektov, pričom vykládka sa realizovala vždy u konečného odberateľa, v tomto prípade v sklade v Ploskom. Preto dodávatelia Slovakia Food Trading, s.r.o. a CROSS CONSULTING, s.r.o. nemali povinnosť nahlasovať do systému v zmysle zákona č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti a požiadavky vysledovateľnosti potravín voči miestne príslušnej Regionálnej a potravinovej správe mal plniť konečný prijímateľ mäsa a nie dodávateľ žalobcu. Dodávatelia žalobcu nemali ani povinnosť byť fyzicky prítomní pri nakládkach a vykládkach tovaru u dodávateľa či odberateľa a keďže cena tovarov bola vrátane ceny za dopravu, dodávateľ nemal povinnosť sledovať prepravu tovaru, či vedieť, ktorá spoločnosť tovar dodávala. V tomto prípade mal dopravu vždy zabezpečiť prvý dodávateľ, ktorý vykonával prepravu na svoj účet a znášal aj náklady na prepravu.

8. Žalobca tvrdil, že správca dane ani žalovaný sa nevysporiadali s právnou rovinou nadobudnutia vlastníckeho práva k dodanému tovaru a preto nesúhlasil so závermi správcu dane a žalovaného o spochybnení nadobudnutia tovaru od dodávateľov Slovakia Food Trading, s.r.o. a CROSS CONSULTING, s.r.o..

9. Žalobca sa nestotožnil so záverom správcu dane a žalovaného, že neprijal opatrenia, ktoré je možno po ňom požadovať, aby zaistil, že sa svojim plnením nestane súčasťou podvodu. Poukázal na to, že daňové orgány sa vo svojich rozhodnutiach opierajú o výpovede obvinených, ktoré správcovi dane poskytlo Prezídium OZ, NAKA, NFJ na základe výzvy na poskytnutie súčinnosti č. 102304008/2017 zo dňa 06.11.2017, pričom uviedol, že trestné konanie a daňové konanie sú samostatné konania, ktoré prebiehajú tak, aby jedno konanie nebolo podmienené konaním druhým. Žalobca uviedol, že to, že dodávateľ žalobcu bol alebo mohol byť zapletený do podvodu na DPH, sa dozvedel až následne a nemal žiadne vedomosti o týchto skutočnostiach v čase, keď reálne vykonával obchodnú činnosť so svojim dodávateľom v danej dobe. Žalobca poukázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“) v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kitten a Recolta Recycling a v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid a uviedol, že správca dane nepreukázal, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že je súčasťou podvodu.

10. Žalobca namietal presun dôkazného bremena na daňový subjekt, keď mal za to, že správca dane nesie dôkazné bremeno ohľadne tvrdení, ktoré uvádza. Žalobca namietal vyvodzovanie absolútnej dôkaznej povinnosti voči daňovému subjektu, k čomu poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NSSR“) sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a rozsudok NSSR sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012. Uviedol, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne a nevzťahuje sa na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Žalobca uviedol, že nemôže preukázať, že dodanie deklarovaných tovarov dodala reálne spoločnosť Slovakia Food Trading, s.r.o. a CROSS CONSULTING, s.r.o. a že týmto spoločnostiam reálne vznikla daňová povinnosť. Žalobca uviedol, že si splnil svoju povinnosť a predložil správcovi dane všetky požadované doklady ako aj účtovníctvo za kontrolované zdaňovacie obdobie, ktoré mal a ktorými mohol disponovať.

11. Žalobca ďalej namietal nedostatočné odôvodnenie napadnutých rozhodnutí žalovaného a správcu dane, pričom sa domnieval, že správca dane mal odôvodniť svoj postup vo vzťahu ku každej jednotlivej faktúre konkrétne a určito. Žalobca napokon namietal, že správca dane aj žalovaný porušili svojím postupom § 3 ods. 1, ods. 2 a ods. 3, § 24 ods. 2, ods. 3 a ods. 4 a § 25 ods. 4 daňového poriadku, nakoľko pri správe daní nedbali na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu - žalobcu a pri vykonávaní a hodnotení dôkazov nepostupovali zákonným spôsobom a neprihliadli na skutočnosti, ktoré vyšli najavo pri správe daní a na tomto základe dospeli k nesprávnym skutkovým zisteniam, resp. pripisovali dôkaznú váhu skutočnostiam, ktoré neslúžili na preukázanie splnenia zákonných predpokladov priznania práva na odpočítanie dane, a tak neprípustne rozšírili tieto podmienky nad zákonný rámec.

12. Žalobca, zároveň s podaním správnej žaloby, žiadal o priznanie odkladného účinku správnej žalobe.

13. Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril v podaní zo dňa 27.09.2017, v ktorom označil námietky žalobcu za nedôvodné a navrhol správnu žalobu v celom rozsahu zamietnuť. Uviedol, že predloženie formálne vyhotovených dokladov je nedostatočné pre uplatnenie práva na odpočítanie dane a žalobca nepreukázal, že vynaložil a prijal dostatočné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa ocitol v reťazci daňových subjektov s fiktívnymi zdaniteľnými obchodmi zneužívajúcich právo na odpočítanie dane za účelom získania daňovej výhody vo forme nadmerného odpočtu. Žalovaný uviedol, že z daňového poriadku nevyplýva povinnosť správcu dane zaoberať sa každým tvrdením daňového subjektu a je na správcovi dane, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní a aké závery z realizovaného dokazovania vyvodí. Pri zabezpečovaní dôkazov je správca dane obmedzený iba tým, aby získaný dôkaz nebol získaný v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Žalobca mal pritom možnosť sa ku kontrolným zisteniam správcu dane vyjadriť.

14. Krajský súd uznesením sp. zn. 2S/39/2019 zo dňa 17.10.2019 zamietol návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe.

15. Dňa 16.06.2020 krajský súd vyhlásil rozsudok sp. zn. 2S/39/2019 (ďalej aj len „napadnutý rozsudok“), ktorým vo výroku I. zamietol žalobu a vo výroku II. nepriznal účastníkom nárok na náhradu trov konania.

16. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že

- napadnuté rozhodnutie žalovaného je jasné, zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, žalovaný podrobne popísal zistený skutkový stav, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a tieto aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa aj s námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní,

- dôkazné prostriedky uvedené v § 24 ods. 4 daňového poriadku sú vymenované nie taxatívnym spôsobom, to znamená, že okrem týchto dôkazných prostriedkov je správca dane oprávnený využiť aj ďalšie dôkazy na preverenie a objasnenie skutočností, ktoré sú rozhodujúce pre správne určenie dane; podmienkou je, aby tieto dôkazy boli získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Takýmito dôkaznými prostriedkami sú aj výpovede svedkov v iných daňových konaniach, resp. informácie finančnej správy a orgánov činných v trestnom konaní,

- správca dane neporušil prejednávaciú zásadu v zmysle daňového poriadku, keď žalobcu oboznámil so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole a vyzval ho, aby hodnoverne odstránil pochybnosti správcu dane. Žalobca svoje právo vyjadriť sa k uvedeným zisteniam a vykonaným dôkazom nevyužil a správcovi dane nepredložil žiadne vyjadrenia a nejasnosti neodstránil,

- 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 súm v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy, ktoré má v priebehu konania k dispozícii,

- zápisnica z výsluchu svedka Y. U. bola použitá v predmetnom daňovom konaní ako listinný dôkaz z inej daňovej kontroly, preto námietka žalobcu, že nebol na uvedenú výpoveď prizvaný, je bezpredmetná,

- žalobca v rámci daňovej kontroly nepredložil také dôkazy, ktorými by preukázal, že zdaniteľný obchod sa reálne uskutočnil tak, ako ho deklaroval. Predloženie riadne zaúčtovaných dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, samotné formálne doklady (napr. faktúry a kúpne zmluvy) nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane, ale tieto musia byť odrazom reálneho plnenia. Judikatúra NSSR (napr. rozsudok sp. zn. 5Sžf/97/2009, sp. zn. 8Sžf/51/2010 a sp. zn. 8Sžf/9/2012) potvrdzuje, že ak správca dane spochybni realnosť uskutočnenia zdaniteľných obchodov, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vykonaniu deklarovaných obchodov skutočne na jeho strane došlo. Tento spätný prechod dôkazného bremena na žalobcu neodporuje ani zákonu, ani rozhodovacej praxi NSSR a Súdneho dvora EÚ. Správca dane nebol v predmetnom konaní zaťažený povinnosťou pri zistených pochybnostiach dokazovať, k čomu v obchodnom reťazci reálne došlo, pre účely uplatnenia práva na odpočet dane postačovalo zistenie, že predloženými dôkazmi nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok pre odpočet dane. V tomto prípade nie je zákonnou povinnosťou žalovaného preukazovať úmyselnú účasť žalobcu na daňovom podvode, nakoľko príčinou stavu, aký bol v tomto konaní zistený, nemusí byť automaticky úmyselné (a z podstaty veci potom už trestnoprávne postihnutelné) konanie žalobcu, jeho úmyselná účasť na daňovom podvode. Správca dane ani žalovaný neuviedli, že sa žalobca dopustil podvodného konania, ale že dostatočným spôsobom nepreukázal, že vynaložil a prijal dostatočné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa ocitol v reťazci týchto fiktívnych zdaniteľných obchodov jednotlivých daňových subjektov,

- námietka žalobcu, že sa nemal možnosť vyjadriť ku niektorým kontrolným zisteniam správcu dane je neopodstatnená, nakoľko výsledky vykonanej kontroly boli uvedené v protokole zo dňa 14.08.2018,

ku ktorým sa žalobca vyjadril podaním zo dňa 06.10.2018 a námietky k protokolu boli prerokované so žalobcom dňa 03.12.2018,

- predloženým dokladom absentuje reálny základ a pochybnosti správcu dane o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení sú opodstatnené, pretože ak spoločnosť PPWIN s.r.o. nedodala tovar spoločnostiam Slovakia Food Trading, s.r.o. a ani CROSS CONSULTING, s.r.o., tieto nemohli dodať tovar spoločnosti FOOD LOGISTICS, s.r.o. (právne predchodcovi žalobcu). Samotné uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane,
- dôkazné bremeno je na daňovom subjekte s poukazom na § 24 ods. 1 daňového poriadku v spojení s § 49 a § 51 zákona o DPH (rozsudok NSSR sp. zn. 2Sžf/52/2011 zo dňa 22.08.2011, sp. zn. 5Sžf/52/2011 zo dňa 28.06.2015 v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ÚSSR“) sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23.02.2011),
- žalobcom uvedený záver nálezu ÚSSR sp. zn. I. ÚS 30/2018 zo dňa 30.01.2019 nemožno aplikovať na dané konanie, keď žalobca (resp. jeho právny zástupca) bol oboznamovaný počas daňového konania so všetkými skutočnosťami, ktoré zistil správca dane a mal možnosť sa k záverom správcu dane vyjadriť.

III.

Konanie na kasačnom súde

17. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), písm. g) a písm. h) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) a navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

18. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti zopakoval žalobné dôvody uvedené v správnej žalobe a v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- použitie svedeckej výpovede z iného konania, resp. iných údajov z iných daňových konaní je v rozpore s ustanoveniami daňového poriadku o daňovom tajomstve (§ 11 daňového poriadku) a základnými zásadami daňového poriadku (§ 3 daňového poriadku), keď správca dane má postupovať v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a získavať dôkazné prostriedky takým spôsobom, aby bolo zachované jeho právo vyjadriť sa k získaným dôkazným prostriedkom, ich relevancii, prípadne možnosti konfrontovať svedkov pro svedeckej výpovedi a preveriť tým vierohodnosť ich výpovede. Konanie správcu dane, ktorý neupovedomil sťažovateľa o výsluchu svedkov, ale iba ho oboznámil s takto získaným dôkazom, môže porušovať právo daňového subjektu, aby bolo spravodlivým spôsobom vykonané daňové konanie, keď daňový subjekt síce môže predmetné tvrdenia svedkov spochybňovať, avšak správca dane nemusí takéto spochybnenie brať do úvahy, nakoľko je na jeho úvahe, akým spôsobom s argumentmi naloží,
- sťažovateľ sa nestotožnil s konštatovaním krajského súdu, že závery vyplývajúce z rozsudkov Súdneho dvora EÚ vo veci C-354/03 Optigen a i., vo veci C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid a rozsudku NSSR sp. zn. 3Sžf/1/2011 nie sú v danom prípade aplikateľné,
- sťažovateľ nesúhlasil s tvrdením krajského súdu, že je výlučne na úvahe správcu dane, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania vyvodí a uviedol, že správca dane by mal brať do úvahy všetky relevantné informácie, ktoré sú mu poskytnuté zo strany daňového subjektu preukazujúce oprávnenosť svojho požadovaného nároku, nielen tie, ktoré na základe svojej úvahy vyhodnotí ako vyhovujúce, pričom následne by sa s predloženými dôkazmi mal starostlivo vysporiadať a odôvodniť prečo jednotlivé dôkazy nepripustil, resp. z akých dôvodov niektorým dôkazom pripísal vyššiu dôkaznú silu,
- sťažovateľ mal za to, že správcovi dane poskytol všetku potrebnú súčinnosť a predložil v daňovom konaní všetky prípustné dôkazné prostriedky, ktoré mal k dispozícii. Jeho povinnosť dostatočne si zistiť a overiť dôveryhodnosť svojho zmluvného partnera má tiež svoje dôkazné limity, nakoľko podnikateľský subjekt z obchodnoprávneho pohľadu nemôže vopred predikovať, za akým účelom jednotliví zmluvní partneri vstupujú so obchodných vzťahov. Keďže má obmedzené možnosti na dostatočnú verifikáciu daných okolností, nemôže mu táto skutočnosť byť na ťarchu, preto sa toto pravidlo musí uplatňovať len v primeranom rozsahu. Sťažovateľ nesúhlasí s tým, že dostatočným spôsobom nepreukázal, že vynaložil a prijal dostatočné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa ocitol v

režazci fiktívnych zdaniteľných obchodov daňových subjektov a uviedol, že vykonal všetky nevyhnutné a nutné opatrenia, aké mu dovoľovali okolnosti danej situácie,

- krajský súd neposúdil otázku, či žalovaným a správcom dane vykonané dôkazy robia možným skutkový záver, ku ktorému správne orgány v predmetnej veci dospeli. Sťažovateľ mal za to, že daňové orgány zistili nedostatočne skutočný skutkový stav veci, vyvodili nesprávny právny záver, neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, prekročili medze správnej úvahy, nevydali rozhodnutia obsahujúce zákonom predpísané náležitosti, procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom. V napadnutých rozhodnutiach daňových orgánov absentuje zodpovedanie zásadných otázok, ktoré konkrétne relevantné informácie, resp. ktoré podania, návrhy, vyjadrenia a ďalšie skutočnosti sa stali pre daňové úrady podkladom pre rozhodnutie v predmetnej veci a prečo žalobcom navrhované dôkazy, preukázané skutočnosti a námietky nezohľadnili v procese rozhodovania v predmetnej veci a ako sa s nimi v procesnom postupe vyrovnali,

- unesenie dôkazného bremena, ktoré daňové orgány od sťažovateľa požadujú, je prekročením zákonom stanovených mantinelov. Sťažovateľ mal za to, že jednoznačne a bez akýchkoľvek pochybností splnil svoju zákonnú povinnosť a preukázal skutočnosti, ktoré vyžaduje zákon pre účely uplatnenia odpočtu DPH. Sťažovateľ predložil správcovi dane všetky relevantné dokumenty, a to: záznamy o prijatých tovaroch a službách a o dodaných tovaroch a službách za zdaňovacie obdobie august 2014 - október 2014, došlé faktúry (vrátane zahraničných), bankový výpis, odoslané faktúry, príjmový pokladničný doklad, zmluvu o skladovaní a skladovacích službách, knihu faktúr a oznámenie o jednostrannom zápočte pohľadávok a záväzkov. Skutočnosť, že správny orgán nemohol preveriť plnenia v štruktúre obchodujúcich spoločností, nemôže byť na ťarchu a zodpovednosť sťažovateľa,

- krajský súd len skonštatoval správnosť postupu predchádzajúceho súdneho konaniu. V rozhodnutí súdu absentuje požiadavka na riadne odôvodnenie rozhodnutia ako súčasť základného práva na súdnu ochranu, keď sa krajský súd nevyrovnal so všetkými právnymi a skutkovými skutočnosťami, ktoré sú pre jeho rozhodnutie vo veci podstatné a právne významné. V napadnutom rozsudku absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou žaloby, ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov. Sťažovateľ uviedol, že súd nemôže jeho argumentáciu len odmietnuť ako nesprávnu, ale je povinný uviesť, v čom nesprávnosť spočíva. Argumenty súdu musia byť jasné, zrozumiteľné a dostatočne konkrétne.

19. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti označil námietky sťažovateľa za nedôvodné a v ničom neovplyvňujúce zákonnosť rozhodnutí finančných orgánov a krajského súdu a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. Uviedol, že pri uplatnení práva na odpočítanie dane je dôkazné bremeno výlučne na daňovom subjekte, ktorý si nárokuje finančné prostriedky zo štátneho rozpočtu a preto musí bezpodmienečne podložiť svoj nárok na odpočet DPH dostatočným množstvom relevantných dôkazov. Na účel bezproblémového uplatnenia nároku na odpočítanie dane je daňový subjekt povinný dostatočne overiť svojho obchodného partnera a je povinný urobiť všetky nevyhnutné opatrenia, aké mu dovoľujú okolnosti za účelom zabráneniu podozrenia účasti na daňovom podvode.

IV.

Právny názor kasačného súdu

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01.08.2021 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 pôvodne predložená NSSR a bola jej pridelená sp. zn. 10Sžfk/68/2020. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

21. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu [§ 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. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

22. Z obsahu spisového materiálu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie október 2014 (za zaniknutý daňový subjekt FOOD LOGISTICS, s.r.o., ktorého právnym nástupcom je sťažovateľ). O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 101571444/2018 zo dňa 14.08.2018, ktorý bol sťažovateľovi doručený dňa 28.08.2018 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Dňa 08.10.2018 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole a dňa 03.12.2018 sa uskutočnilo ústne pojednávanie vo veci prerokovania pripomienok predložených sťažovateľom.

23. Správca dane zistil, že sťažovateľ si v zdaňovacom období október 2014 uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľov Slovakia Food Trading, s.r.o. v celkovej výške 43.838,88 eur a CROSS CONSULTING, s.r.o. v celkovej výške 12.528,- eur, pričom zo zistení správcu dane vyplynulo, že v daných prípadoch došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a ods. 2 a § 51 ods. 1 zákona o DPH.

24. Správca dane rozhodnutím č. 102530758/2018 zo dňa 10.12.2018 vyrubil sťažovateľovi daň v sume 55.960,49 eur za zdaňovacie obdobie október 2014. Na základe odvolania sťažovateľa, žalovaný rozhodnutím č. 100918890/2019 zo dňa 18.04.2019 rozhodnutie správcu dane potvrdil.

25. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/39/2019 zo dňa 16.06.2020, ktorým krajský súd zamietol žalobu sťažovateľa. Kasačný súd primárne preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

26. Sťažovateľ prieskum napadnutého rozsudku krajského súdu vymedzil v prvom rade podľa sťažnostného dôvodu porušenia práva na spravodlivý proces [§440 ods. 1 písm. f) SSP], keď uviedol, že krajský súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nedostatočne vysporiadal so všetkými podstatnými a právne významnými skutočnosťami. Sťažovateľ mal za to, že v napadnutom rozsudku absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou žaloby, ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov.

27. Kasačný súd sa nestotožnil s námietkou nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku. Z ustálenej rozhodovacej praxe vyplýva, že sťažovateľom namietaná nepreskúmateľnosť rozsudku krajského súdu by musela vyplývať z absencie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu. Zákonným limitom doktríny nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho súdu sú také vady odôvodnenia rozhodnutia, na základe ktorých rozhodnutie neobsahuje žiadne odôvodnenie, alebo existencia takých zásadných procesných väd, pre ktoré je preskúmanie napadnutého rozhodnutia nevyhnutné (rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) vo veci Abdullayev proti Rusku).

28. Kasačný súd pritom zvyrazňuje, že povinnosťou súdu v rámci správneho súdnictva je v odôvodnení rozhodnutia dať odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s preskúmanou právnou vecou. Správny súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (napr. rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, nález ÚSSR sp. zn. I. ÚS 241/07, rozhodnutia ÚSSR sp. zn. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04, rozsudok NSSR sp. zn. 2Sžo/61/2012 zo dňa 18.12.2013).

29. V tomto kontexte preto podľa názoru kasačného súdu neobstojí tvrdenie sťažovateľa o nepreskúmateľnosti rozsudku krajského súdu, keďže je z jeho obsahu zjavné, že ním bolo reflektované

na všetky podstatné skutočnosti. Krajský súd v napadnutom rozsudku dostatočne reflektoval na všetky podstatné skutočnosti, zrozumiteľne uviedol dôvody, pre ktoré zamietol žalobu sťažovateľa a nemožno tvrdiť, že by sa nevysporiadal s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou sťažovateľa. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu obsahuje zhrnutie podstatných argumentov sťažovateľa (body 18 až 31 rozsudku), prehľad dotknutých právnych noriem (body 36 až 41 a body 43 až 58 rozsudku), ako aj posúdenie skutkových a právnych záverov krajským súdom (body 59 až 93 rozsudku).

30. Sťažovateľ ďalej v kasačnej sťažnosti namietal zákonnosť vykonaných dôkazov, pričom tvrdil, že výpovede svedkov a údaje získané v iných konaniach (daňových prípadne trestných) nemôžu byť použité v tomto daňovom konaní. V použití takýchto dôkazov videl rozpor s ustanoveniami o daňovom tajomstve (§11 daňového poriadku) a so základnými zásadami daňového konania (§3 daňového poriadku). Sťažovateľ najmä namietal odňatie práva vyjadriť sa k získaným dôkazným prostriedkom, ich relevancii a možnosti konfrontovať svedkov pri svedeckej výpovedi a preveriť tak vierohodnosť ich výpovede.

31. 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 dane a vyrubeniu dane.

32. 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.

33. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje:

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

34. 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.

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

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

37. V § 3 daňového poriadku sú zakotvené základné zásady daňového konania, z ktorých jasne vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní chránia fiškálne záujmy štátu, pričom sú povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov je pritom dodržiavať všeobecne záväzné hmotnoprávne aj procesnoprávne predpisy. Dôkaznú povinnosť v rámci daňového konania má primárne daňový subjekt (sťažovateľ), ktorý preukazuje všetky skutočnosti a údaje uvedené v daňových priznaniach alebo v iných podaniach, ako aj skutočnosti, na

preukázanie ktorých je vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. 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 čoho 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. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. Z týchto zásad ale nevyplýva absolútna povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. V zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov, 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. Toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení (napr. rozsudok NSSR sp. zn. 4Sžf/52/2016 zo dňa 06.06.2017, rozsudok NSSR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.12.2015, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 251/2018 zo dňa 19.09.2018, rozsudok NSSR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s uznesením ÚSSR sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23.02.2011).

38. Z obsahu spisového materiálu mal pritom kasačný súd preukázané, že sťažovateľ bol správcom dane upovedomený o výsluchu svedka C. T. (bývalého konateľa spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o.) ako aj o výsluchu svedkyne J. Q. (bývalá konateľka spoločnosti CROSS CONSULTING, s.r.o.) a napriek písomnému upovedomeniu sa sťažovateľ výsluchu svedkov nezúčastnil a nevyužil svoje právo klásť svedkom otázky. Správca dane sťažovateľa ďalej oboznámil dňa 25.01.2018 o pochybnostiach o pravdivosti údajov uvedených v dokladoch predložených k výkonu daňovej kontroly a zároveň ho vyzval, aby tieto pochybnosti hodnoverne odstránil a pravdivosť údajov riadne preukázal. Sťažovateľ na výzvu správcu dane zo dňa 25.01.2018 nereagoval. S ďalšími skutočnosťami zistenými počas daňovej kontroly bol daňový subjekt oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 03.07.2018, na ktorom bol prítomný právny zástupca sťažovateľa. Tento požiadal o lehotu na vyjadrenie 15 dní, avšak ani v stanovenej lehote, resp. ani do spísania protokolu o daňovej kontrole, sa sťažovateľ k zisteným skutočnostiam nevyjadril. Z uvedeného je zrejmé, že sťažovateľ mal možnosť navrhovať dôkazy, klásť svedkom otázky, ako aj vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia. Sťažovateľovi bolo umožnené preukázať všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane. Kasačný súd má za to, že daňové orgány poskytli sťažovateľovi priestor na uplatnenie jeho procesných práv, ale ten ich bez dôvodu hodného osobitného zreteľa nevyužil, resp. nevyužil v plnom rozsahu.

39. Čo sa týka námietky sťažovateľa o nemožnosti použitia svedeckej výpovede z iného daňového konania, kasačný súd sa stotožňuje s odôvodnením krajského súdu (bod 58 a 59 napadnutého rozsudku), že okrem dôkazných prostriedkov uvedených v § 24 ods. 4 daňového poriadku môže správca dane využiť aj ďalšie dôkazy. Dôkaz v zmysle daňového poriadku je 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. Na účely dokazovania pri správe daní tak môžu byť použité aj zápisnice z iného konania, či už trestného alebo daňového. Podmienkou ostáva, že nemôžu byť získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

40. Kasačný súd mal za to, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovanom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, pričom v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené. Záver, ktorý správca dane zo zistených

skutkových okolností, rešpektujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach viažucich sa k deklarovaneému prijatému zdaniteľnému plneniu prijal a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia. Kasačný súd sa pritom nestotožnil s námietkou sťažovateľa, že správca dane nevykonal vecné dokazovanie, keď dokazovanie viedol len dožiadaním dokumentov od rôznych subjektov, a tieto selektoval tak, aby vzbudili dojem nesplnenia zákonných povinností zo strany dodávateľa. Z obsahu spisového materiálu je zrejmé, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, keď vykonal výsluch bývalých konateľov deklarovanych dodávateľov, požiadal o súčinnosť orgány činné v trestnom konaní, za účelom získania informácií z trestného stíhania za pokračovací zločin skrátenia dane a poistného a za účelom získania informácií o deklarovanych dodávateľoch nahliadol do spisu z daňovej kontroly DPH vykonanej u dodávateľa sťažovateľa Slovakia Food Trading, s.r.o. za zdaňovacie obdobie január 2014 až december 2014.

41. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že ak daňové orgány spochybnili nárok sťažovateľa na odpočet DPH, boli povinné vyvrátiť skutočnosti tvrdené žalobcom. Sťažovateľ mal pritom za to, že jednoznačne a bez akýchkoľvek pochybností splnil svoju zákonnú povinnosť a preukázal skutočnosti, ktoré vyžaduje zákon pre účely uplatnenia odpočtu DPH.

42. 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.

43. 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.

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

45. Kasačný súd sa v tomto prípade stotožnil s názorom krajského súdu, a síce, že sťažovateľ v konaní nepreukázal vznik daňovej povinnosti pri tovaroch fakturovaných deklarovanými dodávateľmi Slovakia Food Trading, s.r.o. a CROSS CONSULTING, s.r.o., na základe čoho nepreukázal nárok na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Sťažovateľ predložil správcovi dane len formálne dôkazy o nákupe tovaru, a to faktúry, dodacie listy a doklady o úhrade, ktoré na základe zistených skutočností správcovi dane stratili vierohodnosť. Sťažovateľ ani na výzvu správcu dane nepredložil žiadne ďalšie relevantné dôkazy o tom, že došlo k reálnemu nákupu tovaru od spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o. a CROSS CONSULTING, s.r.o..

46. Zákon o DPH pritom vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie formálnych a materiálnych podmienok. Podmienky stanovené vo vyššie citovaných ustanoveniach [§ 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH] majú hmotnoprávnu povahu a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. Samotné daňové doklady sú len formálnou podmienkou uplatnenia nároku na odpočet DPH, nie sú však dostatočné, pokiaľ neodrážajú reálne plnenie. Ak daňové doklady neodrážajú materiálne plnenie a správca dane vykonaným preverovaním spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť vyvrátil, inak nie je možné priznať nárok na odpočet dane.

47. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal prenesenie dôkazného bremena v neprimeranom rozsahu a mal za to, že dostatočne preukázal svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Kasačný súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že nárok na odpočet DPH bol sťažovateľom uplatnený v rozpore so zákonnými podmienkami upravenými vo vyššie citovaných ustanoveniach zákona o DPH. Správca dane preveril reálne uskutočnenie transakcií, teda to, či došlo k dodaniu tovaru subjektom uvedeným na faktúre. Na základe šetrenia a dokazovania potom vyplynulo, že dodaniam deklarovaným daňovým dokladom chýba reálny základ. Správca dane preukázateľne spochybnil nárok sťažovateľa na odpočet

DPH, preto bolo povinnosťou sťažovateľa predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH.

48. Správca dane v danej veci nespochybnil existenciu dodaného tovaru, ale skutočnosť, že dodaný tovar bol sťažovateľovi reálne dodaný deklarovanými dodávateľmi (obchodná spoločnosť Slovakia Food Trading, s.r.o. a CROSS CONSULTING, s.r.o.). Bývalý konateľ obchodnej spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o. - C. T. nevedel uviesť žiadne skutočnosti k subdodávateľom spoločnosti, ku konkrétnym osobám, s ktorými jednal a ani k preprave tovaru. Uviedol, že v čase keď bol konateľom spoločnosti, táto spoločnosť nemala zamestnancov, sklady a ani vozidlá. Bývalá konateľka obchodnej spoločnosti CROSS CONSULTING, s.r.o. J. Q. uviedla, že konateľkou spoločnosti sa stala iba na papieri a nemá vedomosť o tom, že by táto spoločnosť vykonávala podnikateľskú činnosť. Sama nevystavovala žiadne faktúry, nevykonávala ekonomickú činnosť ani nepodávala daňové priznania. Ani z vykonaných výsluchov a ani z dožiadaných informácií z vyšetrovania Západnej národnej jednoty finančnej polície národnej kriminálnej agentúry a z vykonanej daňovej kontroly u daňového subjektu Slovakia Food Trading, s.r.o. nebolo preukázané, že sa predmetné obchody reálne uskutočnili, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti pri dodaní tovarov, a teda nebol preukázaný materiálny základ uskutočnenia predmetných zdaniteľných obchodov a nebol preukázaný pôvod tovarov ani uskutočnenie prepravy. Kasačný súd dodáva, že dodávatelia sťažovateľa nemali materiálne technické zabezpečenie pre činnosť obchodovania s týmto tovarom; sťažovateľ a vypočutí svedkovia (bývalí konatelia dodávateľov) nevedeli preukázať reálnosť deklarovaných transakcií inak, ako vystavenými faktúrami, dodacími listami a vlastnými vyjadreniami. Ani jeden z obchodných partnerov žalobcu nevedel predložiť žiaden doklad svedčiaci o pôvode tovaru, prípadne jeho preprave.

49. Správca dane preveroval v priebehu daňovej kontroly uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval aj to, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to aj preverovaním u konateľov dodávateľských spoločností. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností, rešpektujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach viažucích sa k deklarovanému prijatému zdaniteľnému plneniu prijal a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH a účelom ním sledovaným.

50. Pokiaľ sťažovateľ poukazoval na rozhodnutie NSSR vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že judikatúra k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila na tom, že nepostačuje predložiť faktúru, prípadne i zmluvu, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (napr. rozsudky NSSR sp. zn. 3Sžfk/40/2017 zo dňa 27.06.2018, sp. zn. 1Sžfk/1/2017 zo dňa 24.04.2018, sp. zn. 6Sžfk/43/2017 zo dňa 18.04.2018, sp. zn. 5Sžfk/44/2019 zo dňa 27.10.2021 ako aj uznesenie ÚSSR sp. zn. II.ÚS 705/2017).

51. K argumentácii sťažovateľa judikatúrou Súdneho dvora EÚ (vo veci vo veci C-354/03 Optigen a i., vo veci C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid) kasačný súd uvádza, že daňové orgány v danom prípade neodôvodnili neuznanie odpočtu dane účasťou sťažovateľa na podvodnom konaní vo vzťahu k právnej regulácii DPH, a preto ani nebolo ich dôkaznou povinnosťou preukazovať vedomosť sťažovateľa o tom, že sa prijatím plnenia nejakého podvodného konania zúčastňuje. Daňové orgány dospeli k záveru, že nebolo preukázané, že obchody boli uskutočnené tak, ako ich deklaroval dokladmi sťažovateľ, sťažovateľ v konaní neunesol dôkazné bremeno a na uplatnenie odpočítania dane neboli splnené zákonné podmienky stanovené v § 49 ods. 1 a ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

52. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozsudku krajského súdu, ani také právne relevantné námietky, s ktorými by sa krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia nebol dostatočne vysporiadal. Kasačný súd tiež nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie napadnutého rozhodnutia. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne

podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správneho orgánu a námietkami sťažovateľa. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

53. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

54. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

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