

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sžfk/79/2020
Identifikačné číslo spisu: 6019200233
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:6019200233.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ZSOLTI CARS s.r.o., Mierová 326/5, 991 06 Želovce, IČO: 47 580 356, právne zastúpený: JUDr. Ivo Babjak, advokát, Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100283362/2019 zo dňa 23.01.2019, č. 100283644/2019 zo dňa 23.01.2019, č. 100283476/2019 zo dňa 23.01.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/100/2019-78 zo dňa 19. februára 2020, takto

rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) v spojenom konaní zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100283362/2019, č. 100283644/2019, č. 100283476/2019, všetky zo dňa 23.01.2019, ktorými žalovaný potvrdil rozhodnutia vydané v prvom stupni Daňovým úradom Banská Bystrica (ďalej aj ako „správca dane“) č. 101493315/2018, č. 101491034/2018, č. 101493789/2018, všetky zo dňa 02.08.2018.

2. Podľa krajského súdu správca dane daňovou kontrolou zistil, že v zdaňovacích obdobiach august 2016, jún 2016 a september 2016 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom BP solutions, s.r.o., Tallerova 4, 811 02 Bratislava, IČO: 50 121 863

(ďalej len „BP solutions, s.r.o.“). V následných vyrubovacích konaniach správca dane po posúdení splnenia podmienok na odpočítanie DPH vydal rozhodnutia, ktorými určil daňové povinnosti žalobcu.

3. Správca dane rozhodnutím č. 101493315/2018 zo dňa 02.08.2018 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2016 v sume 60 400,- Eur.

4. Správca dane rozhodnutím č. 101491034/2018 zo dňa 02.08.2018 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2016 v sume 23 766,66 Eur.

5. Správca dane rozhodnutím č. 101493789/2018 zo dňa 02.08.2018 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016 v sume 69 883,32 Eur.

6. Z preskúmaných rozhodnutí vyplývalo, že dôvodom neuznaného odpočítania dane bolo nespĺnenie hmotnoprávnych podmienok uvedených v zákone č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), keď správca dane neuznal odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od deklarovaného dodávateľa BP solutions, s.r.o. z dôvodu, že nebolo preukázané dodanie tovaru práve týmto dodávateľom a túto skutočnosť nepreukázal ani samotný žalobca. Správca dane v rámci daňovej kontroly preveroval tvrdenia žalobcu a tiež ním uplatnené skutočnosti v daňovom priznaní, reálnu existenciu tovaru - motorových vozidiel nepoprel, avšak tvrdenia, že motorové vozidlá boli dodané deklarovaným dodávateľom neboli preukázané, resp. potvrdené. Žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona o DPH.

7. Vychádzajúc zo žalobných dôvodov sa správny súd v prvom rade zaoberal námietkou žalobcu, že správca dane sa nevysporiadal s jeho námietkou, ktorú predniesol vo vyjadrení zo dňa 06.12.2017. Správny súd vyhodnotil túto námietku ako nedôvodnú, keď obsah administratívneho spisu a obsah preskúmaných rozhodnutí tomuto tvrdeniu nenasvedčuje. Podľa správneho súdu z administratívneho spisu vyplýva, že v rámci daňovej kontroly bol žalobca oboznámený so zisteniami správcu dane (s jeho pochybnosťami) na ústnom pojednávaní dňa 21.11.2017. Na ústnom pojednávaní žalobca uviedol, že sa vyjadří v lehote 15 dní odo dňa spísania zápisnice. Žalobca sa vyjadril v podaní zo dňa 06.12.2017, ktoré bolo doručené správcovi dane elektronicky. Žalobca v tomto vyjadrení tiež uviedol, že žiada, aby toto vyjadrenie bolo uvedené v protokole z daňovej kontroly. Následne sa správca dane dňa 08.12.2017 telefonicky skontaktoval so žalobcom, resp. jeho zástupcom a oznámil mu, že sa zaoberal jeho vyjadrením zo dňa 06.12.2017. Správca dane uzavrel, že vo vyjadrení neboli predložené žiadne nové dôkazy a doklady, ktoré by preukázali reálne uskutočnenie deklarovaných obchodných transakcií a mali vplyv na závery správcu dane. Správca dane oznámil žalobcovi, že bude vypracovaný protokol z daňovej kontroly, ktorý mu bude zaslaný s výzvou na vyjadrenie. Následne bol vyhotovený protokol z daňovej kontroly č. 102576124/2017 zo dňa 13.12.2017, ktorý žalobca prevzal spolu s výzvou na vyjadrenie č. 102576580/2017 zo dňa 27.12.2017. Žalobca sa k protokolu z daňovej kontroly vyjadril v podaní zo dňa 16.01.2018. Pripomienky k protokolu z daňovej kontroly boli so žalobcom prerokované dňa 01.03.2018, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100467353/2018.

8. Správny súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že správca dane vyjadrenie žalobcu zo dňa 06.12.2017 uviedol v protokole z daňovej kontroly (str. 51 protokolu) tak, ako to žalobca žiadal. Vyjadrením sa v rámci protokolu zaoberal a vysporiadal sa s ním. V nadväznosti na vyjadrenie žalobcu správca dane uviedol vlastné závery, ktoré považoval za podstatné, a to, že žalobca v tomto vyjadrení pochybnosti správcu dane nevyvrátil, nejasnosti nevysvetlil, pravdivosť údajov nepreukázal a nepredložil správcovi dane žiadne doklady a dôkazy, ktoré by preukázali reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení (čím správca dane zotrval na svojich už uvedených záveroch - vyslovených pochybnostiach). Zároveň správca dane v protokole z daňovej kontroly uviedol, že sa dňa 08.12.2017 telefonicky skontaktoval so splnomocneným zástupcom žalobcu a oboznámil ho, že sa s

vyjadrením zaoberal, že týmto vyjadrením podľa jeho názoru neboli prelomené doterajšie závery a že pristúpi k vyhotoveniu protokolu z daňovej kontroly (o telefonickom hovore bol spísaný úradný záznam). Žalobca predniesol vyjadrenie v priebehu daňovej kontroly a správca dane sa s vyjadrením v protokole z daňovej kontroly vysporiadal.

9. Správny súd konštatoval, že rozhodnutia správcu dane a žalovaného spĺňajú požiadavky nastavené daňovým poriadkom a obsahujú všetky náležitosti rozhodnutia. Námiетка prednesená vo vyjadrení žalobcu zo 06.12.2017 nezostala nevysporiadaná, pretože sa s ňou správca dane zaoberal v protokole z daňovej kontroly, ako aj v rozhodnutiach vydaných vo vyrubovacích konaniach. Napokon reálnou existenciou tovaru a tým, či bol tovar reálne dodaný deklarovaným dodávateľom (a v rámci toho aj skutočnosťami a faktami, ktoré boli namietané vo vyjadrení zo 06.12.2017) sa správca dane a aj žalovaný zaoberali v prevažnej časti odôvodnení svojich rozhodnutí. V rozhodnutiach bolo podrobne rozobraté splnenie, resp. nesplnenie podmienok stanovených zákonom pre uplatnenie nároku na odpočet DPH, medzi ktoré patrí práve aj preukázanie dodania tovaru deklarovaným dodávateľom. Správca dane a ani žalovaný nespochybňovali žalobcom vo vyjadrení tvrdené skutočnosti, že tovar existoval, boli realizované bezhotovostné platby, vozidlá boli podrobené kontrole originality, boli registrované a boli im pridelené slovenské evidenčné čísla. Za nepreukázané považovali daňové orgány dodanie motorových vozidiel deklarovaným dodávateľom.

10. Pokiaľ žalobca v rámci ďalšej žalobnej námietky poukazoval na to, že v zákone o DPH bola transponovaná Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme DPH, na jej prioritné postavenie vo vzťahu k vnútroštátnej právnej úprave a na záväznosť judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SD EÚ“), v ktorej je podaný výklad jednotlivých ustanovení smernice, voči týmto záverom nie je podľa správneho súdu možné nič namietat'. Rovnako je nepochybné, že právo na odpočítanie DPH je neoddeliteľnou súčasťou jednotného systému DPH v krajinách EÚ a že je ho možné obmedziť výlučne za podmienok stanovených v smernici, pričom je preň charakteristická zásada neutrality.

11. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd žalobnú námietku, že správca dane neuznal žalobcom uplatňovaný nárok na odpočítanie dane len na základe toho, že deklarovaný dodávateľ žalobcu bol v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktný, alebo že nevedel zdokladovať nadobudnutie tovaru. Za podstatné považoval správny súd aj tie závery správcu dane, v ktorých na základe vykonaných dôkazov bolo uvedené, že názvy spoločností, ktoré sú uvedené v oznámeniach o realizovaných nadobudnutiach slovenského nadobúdateľa zo systému VIES, sa nezhodujú s názvami spoločností, ktoré sú uvedené na zahraničných technických preukazoch motorových vozidiel nakúpených od dodávateľov uvedených na faktúrach predložených žalobcom ako kontrolovaným daňovým subjektom k daňovej kontrole. Z tohto vyhodnotenia vykonaného dôkazu vyplýva, že správca dane a ani žalovaný nespochybnili deklarované obchodné transakcie len z dôvodu nekontaktnosti deklarovaného dodávateľa v čase výkonu daňovej kontroly (a v dôsledku tohto nemožnosti preveriť ich účtovnú dokumentáciu), ale aj na základe ďalších záverov vyvedených z vykonaného dokazovania.

12. Pokiaľ žalobca poukazoval na judikatúru SD EÚ (vo veciach Optigen, Mahageben a David, Bonik EOOD), táto podľa názoru správneho súdu podala výklad práva únie za odlišnej skutkovej situácie. V prejednávacom prípade správca dane spochybnil deklarované obchodné transakcie, a to nielen vyhodnotením dôkazov, ktoré preukazovali nekontaktnosť deklarovaného dodávateľa. Správca dane preveroval nadobudnutie tovaru a registráciu v systéme VIES a nezistil zhodu s názvami spoločností, ktoré boli uvedené na zahraničných technických preukazoch motorových vozidiel nakúpených deklarovaným dodávateľom. Tento záver daňových orgánov žalobca v priebehu administratívneho konania a ani v podanej správnej žalobe nijako nespochybnil a nevzniesol v tomto smere žiadne námietky. Konateľ deklarovaného dodávateľa (konateľ v čase realizácie deklarovaných obchodných transakcií) nevedel nič konkrétne uviesť o ekonomickej činnosti spoločnosti, poprel vystavenie faktúr a podanie daňových priznaní, nemal k dispozícii žiadne účtovné doklady a o spolupráci so žalobcom nemal žiadnu vedomosť. Splnomocnený zástupca deklarovaného dodávateľa taktiež neuviedol žiadne konkrétne okolnosti deklarovaných obchodných transakcií a neuviedol ani jedno konkrétne miesto v zahraničí, odkiaľ mal autá nakupovať.

13. Správny súd považoval za podstatné uviesť, že motorové vozidlo je individuálne určeným tovarom, s individuálne určenými identifikátormi, ako aj s dokumentáciou vyhotovovanou pre konkrétne motorové vozidlo, čo v istom smere uľahčuje monitorovanie „jeho pohybu“ od výrobcu prostredníctvom predajcov až ku konečným spotrebiteľom. Pri nákupe a predaji motorových vozidiel v rámci realizácie predmetu podnikateľskej činnosti podnikajúci subjekt vstupuje nielen do obchodnoprávných vzťahov súkromnoprávneho charakteru, ale aj do verejnoprávných daňových vzťahov. Je tak zaťažený zodpovednosťami vzťahmi voči svojim odberateľom v rámci súkromnoprávnej oblasti, ale aj povinnosťami voči štátu v rámci verejného práva. Toto jeho postavenie potom odôvodňuje vyžadovať od neho vyššiu mieru obozretnosti a prehľadu, ktorou sa riadi pri realizácii svojej podnikateľskej činnosti. V rámci tejto požiadavky je potom na mieste požadovať, aby subjekt, ktorý obchoduje s motorovými vozidlami v značnom rozsahu, mal konkrétnejší prehľad o nakupovaných a predávaných motorových vozidlách. Závery správcu dane a aj žalovaného vo vzťahu k tomu, že aj vypočítaní svedkovia D. R. a N. W. neobjasnili konkrétne okolnosti deklarovaných obchodných transakcií a ich výpovede sú všeobecné a nekonkrétne a navyše si odporujú, preto považoval správny súd za správne. Splnomocnený zástupca N. W. uviedol, že faktúry vystavoval D. R., ktorý ale toto tvrdenie poprel s tým, že nemal žiadny prehľad a ani vedomosť o ekonomickej činnosti spoločnosti. N. W. uviedol, že motorové vozidlá nakupoval v autobazároch a neuviedol ani jedného konkrétneho dodávateľa, ani jeden konkrétny autobazár, s ktorým mal spolupracovať, nevedel si spomenúť, či autá boli nakupované len v Českej republike alebo aj inde. Konateľ žalobcu bol prítomný pri výsluchu v administratívnom konaní a žiadne konkrétne otázky svedkom nepoložil (konkrétne otázky, ktoré by sa týkali konkrétneho dodania motorových vozidiel od konkrétnych dodávateľov zo zahraničia, ich prepravy, spôsobu dodania a podobne). Žalobca tak mal v administratívnom konaní vytvorený priestor pre to, aby tak on, ako aj vypočítavaný svedok, bližšie popísali v konkrétnostiach deklarované obchodné transakcie. V súvislosti s uvedenými požiadavkami správny súd poukázal aj na závery Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovené v rozsudku sp. zn. 1Sžf/13/2016 zo dňa 16.01.2018.

14. Správny súd vyslovil názor, že daňové orgány nezaťažovali žalobcu dôkazným bremenom, ktoré ho nemalo zaťažovať. Žiadali od žalobcu preukázať skutočnosti o reálnosti deklarovaných obchodných transakcií vo vzťahu žalobcu a jeho priameho dodávateľa po tom, ako deklarované obchodné transakcie spochybnili (uviedli skutočnosti, ktoré spochybnili dodanie deklarovaným dodávateľom) a dôkazné bremeno sa presunulo na daňový subjekt.

15. Žalobca taktiež poukazoval na judikatúru SD EÚ, ale neuviedol žiadne konkrétne dôkazy, ani argumentáciu, ktorými by vyvracal závery daňových orgánov. Pokiaľ žalobca poukazoval na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-277/14 PPUH Stehcemp, v tomto rozhodnutí podal súdny dvor výklad práva EÚ za iných skutkových okolností, ako tomu bolo v prejednávanej veci. Z bodu 29. tohto rozsudku vyplýva, že vo veci nebolo sporné, že zdaniteľná osoba mala faktúry s náležitosťami, mala postavenie zdaniteľnej osoby v zmysle Šiestej smernice, tovar skutočne prijala a zaplatila zaň. V prejednávanej veci nebolo sporné, že žalobca mal faktúry od deklarovaného dodávateľa, nebola sporná existencia tovaru a ani to, že žalobca tovar ďalej predal. Zo záverov daňových orgánov ale vyplýva, že tieto na základe vykonaných dôkazov spochybnili dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom. Pokiaľ žalobca poukazoval na bod 33. uvedeného rozsudku, daňové orgány vo svojich rozhodnutiach nevyvodili závery o nepriznaní práva na odpočítanie dane na základe toho, že deklarovaný dodávateľ nemal oprávnenie vystaviť faktúry alebo že bol neexistujúcim subjektom v zmysle tohto rozhodnutia súdneho dvora. Argumenty o nekontaktnosti deklarovaného dodávateľa, ako aj o tom, že nebolo možné preveriť jeho účtovnú evidenciu z dôvodu jej odovzdania právny nástupcom, neboli jedinými argumentmi správcu dane a žalovaného. Nebolo spochybňované, že deklarovaný dodávateľ bol obchodnou spoločnosťou zapísanou v Obchodnom registri, registrovanou ako platca DPH a mal oprávnenie vystavovať faktúry. Daňové orgány spochybnili reálnosť obchodnej transakcie, a teda že tovar deklarovaný dodávateľ skutočne dodal. V prejednávanej veci nebolo konštatované, že deklarovaný dodávateľ nemal oprávnenie disponovať s tovarom, pretože v preskúmaných rozhodnutiach daňových orgánov bol uvedený ako podstatný záver spochybnenie reálneho dodania tovaru deklarovaným dodávateľom. Nebola riešená skutková situácia aká bola v bode 44. uvedeného

rozsudku súdneho dvora, napr. že by deklarovaný dodávateľ nebol vlastník tovaru, ale reálne by dodal tovar žalobcovi, prípadne že by nemal osobitné oprávnenie disponovať s tovarom.

16. Daňové orgány nepričítali žalobcovi na jeho zodpovednosť ani skutočnosti uvedené v bode 52 vyššie uvedeného rozsudku. Daňové orgány spochybnili dodanie deklarovaným dodávateľom, čím sa dôkazné bremeno prenieslo na žalobcu a tento ho neunesol. Ani z výpovede konateľa žalobcu a z výpovedí svedkov - konateľa deklarovaného dodávateľa a jeho splnomocneného zástupcu nevyplývajú žiadne konkrétne skutočnosti o deklarovaných obchodných transakciách. Žiadne konkrétne neboli uvedené ani o dodávke áut, o ich preberaní. N. W. uviedol, že niekedy on doviezol auto, niekedy ho doviezla odťahová spoločnosť, ale nijakým spôsobom tieto skutočnosti nekonkretizoval (s akými autobazármi akú spoluprácu mal, ktoré spoločnosti prípadne dovážali motorové vozidlá).

17. Žalobca v ďalšej časti žaloby uviedol, že v odvolaní poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. 1Sžf/117/2015, 3Sžf/1/2011 a 5Sžf/22/2009. Žalobca uviedol časť argumentácie z týchto rozhodnutí, avšak bez toho, aby v konkrétnostiach uviedol, ako bol ukrátený na svojich právach v súvislosti s uvedenými závermi. Nenamieta, že by sa žalovaný s poukazmi na tieto rozhodnutia nevysporiadal. K poukazu na vyššie uvedené rozhodnutia považoval správny súd za potrebné uviesť, že v prejednávanej veci išlo o odlišnú skutkovú situáciu ako boli skutkové situácie v uvedených rozhodnutiach. Napríklad vo veci sp. zn. 1Sžf/117/2015 zo dňa 08.06.2017 boli zo strany daňového subjektu produkované aj iné dôkazy a bolo vykonané dokazovanie ohľadne odberu a dodania tovaru, výsluch svedka o preberaní tovaru a podobne. V prejednávanej veci žalobca neprodukoval žiadne dôkazy preukazujúce spoluprácu s priamym deklarovaným dodávateľom BP solutions, s.ro., žiadne objednávky, preberacie protokoly a podobne, žiadne konkrétne dôkazy neprodukoval ani o dodaní tovaru (o spôsobe dopravy a preberaní motorových vozidiel). Pokiaľ žalobca v súvislosti so závermi uvedenými v rozhodnutí sp. zn. 1Sžf/49/2017 zo dňa 27.09.2018 poukazyval na to, že najvyšší súd akceptoval judikatúru SD EÚ a priznal jej prioritu pred vnútroštátnym právom, ďalej že nemá, a ani nemohol mať, žiadnu vedomosť o podvodnom konaní, k tomuto správny súd uviedol, že daňové orgány v prejednávanej veci neuviedli vo svojich rozhodnutiach závery, že žalobca sa podieľal na daňovom podvode alebo na zneužívaní konaní. Rozhodnutia daňových orgánov boli postavené na záveroch, že žalobca nesplnil kumulatívne podmienky, ktoré sú stanovené pre nárok na odpočet DPH (nepreukázanie dodania tovaru deklarovaným dodávateľom) a žalobcovi v prejednávanej veci nebola preukazovaná účasť na podvode.

18. Žalobca zdôrazňoval kontrolné výkazy u deklarovaného dodávateľa, ktoré podľa jeho názoru dosvedčovali reálnosť deklarovaných obchodných transakcií. K poukazu na kontrolné výkazy považoval správny súd za potrebné uviesť, že je nepochybné, že kontrolné výkazy sú „nástrojom“ na krížovú kontrolu deklarovaných obchodných transakcií, avšak ide o takú formu kontrolného prostriedku, ktorý „kontroluje“ a potom preukazuje formálnu stránku uplatňovaného nároku, teda tú stránku, ktorá sa týka účtovných a ekonomických podmienok. Aj takýto prostriedok môže byť nápomocný ako dôkaz pri skúmaní splnenia podmienok na odpočet DPH, ale bez ďalších dôkazov v prejednávanej veci nestačí na prelomenie záverov daňových orgánov o spochybnení deklarovaných obchodných transakcií.

19. Záverom správny súd poznamenal, že je nepochybné, že neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH je právo daňového subjektu na jej odpočítanie, čo je jedna zo zásad fungovania systému DPH a vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná do nášho vnútroštátneho právneho poriadku. Právo daňového subjektu na odpočet DPH, ale nemožno chápať ako absolútne právo bez preukázania splnenia zákonom stanovených podmienok, ktoré sú jednak hmotnoprávne - stanovené zákonom o DPH, a jednak procesnoprávne - stanovené daňovým poriadkom. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že obchod reálne prebehol a povinnosť preukázania reálneho dodania tovaru alebo služby deklarovaným dodávateľom vyplýva pre daňový subjekt z Daňového poriadku.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

20. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

21. V prvom rade vyslovil nesúhlas s právnym posúdením žalobnej námietky týkajúcej sa porušenia § 63 ods. 5 Daňového poriadku, a to vo vzťahu k námietke uplatnenej vo svojom vyjadrení zo dňa 06.12.2017. Správca dane ani žalovaný pritom k tejto námietke nezaujali žiadne relevantné stanovisko. S právnym posúdením veci týkajúcim sa uvedenej námietky sťažovateľ nesúhlasil, keď považoval za nespochybniteľné, že výslovne namietal, že podľa jeho názoru jediným dôvodom, pre ktorý správca dane mal pochybnosti o realizácii predmetných obchodov s jeho dodávateľmi bola tá skutočnosť, že dodávatelia uvedení na predmetných faktúrach boli v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktní a že správca dane nebol schopný fyzicky preveriť ich účtovnú evidenciu.

22. Ďalej uviedol, že ak by samotný správca dane považoval rozdiely v názvoch zahraničných spoločností (s využitím údajov v systéme VIES) za podstatné, bolo jeho povinnosťou neuznanie odpočítania dane z faktúr vystavených slovenskými dodávateľmi žalobcovi odôvodniť práve touto skutočnosťou, resp. v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku bolo povinnosťou správcu dane oznámiť túto skutočnosť sťažovateľovi a zároveň ho vyzvať, aby túto nejasnosť vysvetlil. V tejto súvislosti poukázal na ďalšiu podstatnú skutočnosť, ktorá preukazuje, že jeho slovenskí dodávatelia nadobudli právo nakladať s tovarom ako vlastníci od zahraničných dodávateľov, pretože túto skutočnosť zistil samotný správca dane zo systému VIES, do ktorého zahraniční dodávatelia uvádzajú intrakomunitárne dodania tovarov a služieb. Okrem uvedeného zdôraznil, že správca dane už v priebehu daňovej kontroly mal vedomosť o tom, od ktorých zahraničných dodávateľov nadobudli predmetné motorové vozidlá slovenskí dodávatelia sťažovateľa. V ďalšom priebehu daňovej kontroly však toto svoje zistenie ako dôkaz preukazujúci nadobudnutie motorových vozidiel spoločnosťou BP solutions, s.r.o. nevyhodnotil.

23. Sťažovateľ zdôraznil, že správca dane a žalovaný nepristupovali ku skúmaniu podmienok nároku na odpočítanie dane eurokonformným spôsobom, keď toto právo možno obmedziť výlučne za podmienok stanovených v smernici 2006/112/ES, pričom výklad tejto smernice podáva SD EÚ a tento výklad je záväzný pre všetky členské štáty EÚ. Opätovne poukázal na judikatúru SD EÚ, v zmysle ktorej právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. smernice 2006/112/ES je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Preto nárok na odpočet dane možno zamietnuť výlučne v prípade, ak je s ohľadom na objektívne skutočnosti preukázané, že platiteľ dane, ktorému bol tovar dodaný vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa, alebo iného predchádzajúceho subjektu. Zo skutočností uvedených v odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov však podľa sťažovateľa vôbec nevyplýva, že by správca dane, či žalovaný tvrdili, že sťažovateľ, resp. osoby konajúce v jeho mene vedeli alebo mali vedieť, že dané obchodné prípady sú súčasťou nejakého podvodného konania. Podľa sťažovateľa nedošlo k porušeniu ustanovení zákona o DPH tak, ako mu to vyčítali daňové orgány, keďže daň bola voči nemu uplatnená platiteľom a predmetný tovar použil na ďalší predaj a zároveň svoj nárok na odpočítanie dane deklaroval faktúrou vyhotovenou dodávateľom podľa § 71 zákona o DPH. Záverom poukázal na to, že nie je možné od odberateľa požadovať, aby preukazoval vznik daňovej povinnosti u svojho dodávateľa inými prostriedkami než tými, ktoré sú uvedené v zákone. Na podporu svojej argumentácie dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/1/2018 a sp. zn. 6Sžfk/40/2018.

24. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom správneho súdu a kasačnú sťažnosť žalobcu považoval za nedôvodnú.

III.

Konanie pred kasačným súdom

25. Prejednávaná vec bola dňa 28.08.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 1Sžfk pod sp. zn. 1Sžfk/79/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Zb. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (článok 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 kasačného senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou sp. zn. 1Sžfk/79/2020.

26. 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 (§ 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.

27. Kasačný súd konštatuje, že predmetom kasačného konania v prejednáwanej veci je skutkový a právny stav týkajúci sa daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia január - december 2015 a za zdaňovacie obdobia január - jún 2016, august 2016 a september 2016 rovnakých účastníkov ZSOLTI CARS, s.r.o. proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, ktorý bol predmetom konania a rozhodovania iného senátu kasačného súdu vo veciach vedených pod sp. zn. 10Sžfk/53/2020 z 28.11.2022 (zdaňovacie obdobia júl 2015, august 2015, september 2015, október 2015, november 2015, december 2015, január 2016, apríl 2016 a máj 2016), sp. zn. 5Sžfk/52/2020 z 27.05.2021 (zdaňovacie obdobia január 2015, február 2015, marec 2015, apríl 2015, máj 2015 a jún 2015) a sp. zn. 5Sžfk/53/2020 zo dňa 14.12.2022 (zdaňovacie obdobia február 2016, marec 2016).

28. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

29. Kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP odôvodňuje svoje rozhodnutie v súdnej veci poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ako v tom čase kasačného súdu) sp. zn. 5Sžfk/52/2020 z 27.05.2021, ktorý bol citovaný v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/53/2020 z 28.11.2022 a sp. zn. 5Sžfk/53/2020 zo dňa 14.12.2022 v prakticky totožnej veci rovnakých účastníkov týkajúcej sa podobných skutkových a právnych dôvodov neuznania žalobcom uplatneného odpočítania dane. Prevzatú časť odôvodnenia rozhodnutia sp. zn. 5Sžfk/52/2020 z 27.05.2021 ďalej uvádza pod bodmi č. 55 až 66:

„55. V nadväznosti na uvedené považoval kasačný súd za podstatné zaujať právny názor k viacerým sťažovateľom nastoleným otázkam týkajúcim sa predovšetkým: unesenia dôkazného bremena, resp. jeho rozloženia medzi sťažovateľa a správcu dane, otázky, či skutkový stav v rozsahu zistenom správcom dane umožnil spoľahlivo vyvodiť vyššie popísané závery spojené s uložením daňovej povinnosti, ako aj to, či v procese dokazovania nedošlo k procesným vadám takej intenzity, ktoré by zakladali nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov.

56. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu,

Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

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

58. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.2.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

59. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

60. V nadväznosti na vyššie uvedené kasačný súd poukazuje aj na uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle ktorého „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“.

61. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal, že v príslušných zdaňovacích obdobiach došlo k reálnemu nadobudnutiu tovaru - ojazdených motorových vozidiel od dodávateľov uvedených na faktúrach, t. j. spoločnosti PS trading, s.r.o., a od dodávateľa ŠEGÍS s.r.o. [pozn. kasačného súdu - v prejednávanej veci BP solutions, s.r.o.] a teda či v prípade posudzovaných zdaniteľných plnení boli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH.

62. Vzhľadom na to, že sťažovateľ svoje tvrdenia o dodávke predmetných tovarov oprel o formálne doklady - predovšetkým faktúry, či kontrolné výkazy správcu dane dôvodne pristúpil k ich prevereniu z hľadiska materiálneho, keď rozsiahlym dokazovaním nebola spochybnená existencia tovaru, ale skutočnosť, že k dodávke tovaru došlo práve dodávateľom uvedeným na faktúrach. Správca dane prioritne logicky preveroval reálnosť dodávok priamo u dodávateľov PS trading, s.r.o., a ŠEGÍS s.r.o. [pozn. kasačného súdu - v prejednávanej veci BP solutions, s.r.o.], pričom v oboch prípadoch bolo zistené, že dodávateľské spoločnosti sú nekontaktné, keď nepreberajú zásielky správcu dane v mieste sídla sa nezdržiavajú, resp. so správcom dane nespolupracujú. Preverovaním dodávateľských spoločností bolo správcom dane taktiež zistené, že tieto nepodávali daňové priznania na daní z príjmov právnických osôb, ako platitelia DPH boli zrušení a konateľmi a spoločníkmi sú štátni príslušníkmi cudzích štátov, či bezdomovci. S poukazom na uvedené tak možno konštatovať, že tieto skutočnosti vniesli do preverovania reálnosti deklarovaných plnení dôvodné pochybnosti o ich uskutočnení tak, ako to bolo deklarované predloženými faktúrami. V tejto súvislosti je potrebné tiež zdôrazniť, že uvedené zistenia správcu dane neboli pripísané na ťarchu sťažovateľa tak, ako to naznačoval s odkazom na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a sp. zn. 5Sžf/22/2009, keďže ich preukázanie správcu dane nevyžadoval od sťažovateľa. Išlo o preukázanie skutočností viažucich sa na dodávky medzi sťažovateľom a jeho priamymi dodávateľmi, pričom túto okolnosť bolo potrebné vyhodnocovať okrem iného aj v kontexte nárokov na sťažovateľa ako podnikateľského subjektu, u ktorého sa pri výbere obchodných partnerov vyžaduje a predpokladá zvýšená miera obozretnosti a s tým spojená i vedomosť o rizikách z toho plynúcich v daňovom konaní. Overovanie si obchodných partnerov síce nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď sťažovateľ (aj napriek značnému objemu dodávok tovaru) nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi. Najvyšší súd na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené.

63. K odstráneniu pochybností o tom, či dodávky deklarované sťažovateľom boli uskutočnené spoločnosťami PS trading, s.r.o., a ŠEGÍS s.r.o. [pozn. kasačného súdu - v prejednávanej veci BP solutions, s.r.o.], uvedenými na faktúrach nedošlo ani po vykonaní ďalších procesných úkonov správcu dane, keď vypočul v procesnom postavení svedkov G. E. - bývalý konateľ ŠEGÍS s.r.o., a D. E. bývalý konateľ PS trading, s.r.o. [pozn. kasačného súdu - v prejednávanej veci D. R. a N. W.], ktorí síce vystavenie faktúr a dodanie tovaru sťažovateľovi vo všeobecnej rovine potvrdili, avšak svoje

tvrdenia nepodložili žiadnymi relevantnými dôkazmi, ktoré by preukázali jednak pôvod tovaru ako ich jeho dodanie sťažovateľovi. Na tomto mieste je potrebné podotknúť aj to, že sťažovateľ bol prítomný pri výsluchu uvedených svedkov, avšak nepoložil im žiadne konkrétne otázky, (týkajúce sa napr. spôsobu dodania tovaru, či ďalších osôb podieľajúcich sa na jeho dodávkach) ktoré by boli vedené jeho zámerom objasniť realnosť dodávok tovarov dodávateľmi uvedeným na faktúrach. Je teda evidentné, že samotný sťažovateľ, nielenže nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ale ani nevyužil možnosť bezprostrednej konfrontácie svojich tvrdení s osobami vypočutými správcou dane na preukázanie realnosti ním deklarovaných skutočností. Kasačný súd vzal do úvahy aj procesnú pasivitu sťažovateľa v kontexte unesenia jeho dôkazného bremena i postupu správcu dane, ktorý sťažovateľovi poskytol dostatočný priestor na realizáciu jeho procesných práv vyplývajúcich z Daňového poriadku.

64. Okrem vyššie uvedeného pochybnosti o realnosti dodávok tovaru sťažovateľovi dodávateľmi uvedenými na faktúrach boli umocnené aj zisteniami správcu dane týkajúcimi sa nepodávania záznamov o nadobudnutí motorových vozidiel, ako i tým, že názvy spoločností uvedené v oznámeniach o uskutočnených nadobudnutiach slovenského nadobúdateľa zo systému VIES sa nezhodovali s názvom spoločností, ktoré sú uvedené na zahraničných technických preukazoch motorových vozidiel nakúpených od dodávateľov, v zmysle faktúr predložených v súvislosti s uplatneným odpočítaním DPH sťažovateľom. V tejto súvislosti kasačný súd zdôrazňuje, že daňové orgány nezaložili svoje závery o nepreukázaní splnení podmienok na odpočítanie dane len s poukazom na nekontaktnosť, či ďalšie vyššie popísané zistenia ako také, ale hodnotili ich vo vzájomných súvislostiach, t. j. ako súbor zistení, ktoré v súhrne právne významným spôsobom spochybnili realnosť dodávok tovaru od dodávateľov uvedených na faktúrach. Bolo preto na sťažovateľovi, aby tieto pochybnosti rozptýlil, resp. v tomto smere vyvinul procesnú aktivitu spočívajúcu v predložení dôkazov alebo návrhom na ich vykonanie. Za dostatočné z tohto smere nebolo možné považovať poukázanie sťažovateľa na potrebu zohľadnenia tzv. kontrolných výkazov, keďže tieto aj vzhľadom na ich formálnu, resp. účtovnú povahu sami o sebe (bez podpory ďalších dôkazov) na preukázanie materiálnej stránky realizácie predmetných zdaniteľných obchodov nemožno hodnotiť ako postačujúce. Pokiaľ sa sťažovateľ odvolával na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3.9.2019 kasačný súd poukazuje na to, že v predmetnej veci správca dane dokazovaním vykonaným v rozsahu vyššie popísanom právne zásadným spôsobom presne a jasne spochybnil tvrdenia sťažovateľa o realnosti dodávok tovaru, t. j. nešlo o také spochybnenie, ktoré by nebolo podložené relevantnými dôkazmi a bránilo presunu dôkazného bremena na sťažovateľa tak, ako to naznačoval s odkazom na predmetné rozhodnutie.

65. Sťažovateľ ďalej namietal, že krajský súd nesprávne právne posúdil žalobnú námietku týkajúcu sa nedostatočného vysporiadania sa s jeho vyjadrením zo dňa 6.12.2017. Z predmetného vyjadrenia vyplýva, že sťažovateľovi okrem iného nebolo zrejmé ako správca dane dospel k záveru, že dokazovaním v priebehu výkonu daňovej kontroly zistil, že práve dodávateľom, ktorí boli uvedení na faktúrach nevznikla daňová povinnosť, tak ako je uvedené na preverovaných faktúrach predložených kontrolovaným daňovým subjektom správcovi dane, keď k reálnemu dodaniu tovaru došlo a zároveň faktúry boli uhradené. Zároveň sťažovateľ nadobudol dojem, že jediným dôvodom, pre ktorý správca dane mal pochybnosti o realizácii predmetných obchodov je nekontaktnosť dodávateľov, resp. nemožnosť preveriť ich účtovnú evidenciu, čím došlo k neprípustnému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa. Kasačný súd po preskúmaní tohto vyjadrenia porovnávajúc ho s odôvodnením rozhodnutí daňových orgánov, resp. i správneho súdu musel konštatovať, že uvedená námietka nie je dôvodná. Je potrebné uviesť, že otázka reálneho dodania tovaru, resp. vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH na strane dodávateľských spoločností bola jednak z hľadiska zistenia skutkového stavu ako i jeho podriadenia pod konkrétne právne normy - zákona o DPH správcou dane a žalovaným v odôvodnení ich rozhodnutí náležite posúdená. Daňové orgány zdôvodnili, na podklade akých zistení dospeli k záveru, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľov, pričom sťažovateľom zmiňovaná nekontaktnosť nebola (aj s poukazom na bod 64 tohto rozsudku) jedinou skutočnosťou, z ktorej nadobudli pochybnosti o realnosti dodávok tovaru. Pokiaľ sa sťažovateľ odvolával na to, že došlo k realizácii platieb za dodanie tovaru, registrácii motorových vozidiel, vrátane ich kontroly originality tieto skutočnosti daňové orgány nespochybnili, keď za právne

významné z hľadiska posúdenia splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane bolo nutné považovať to, či k dodaniu tovaru došlo spoločnosťami PS trading, s.r.o., a ŠEGÍS s.r.o. [pozn. kasačného súdu - v prejednávanej veci BP solutions, s.r.o.]. Krajský súd preto uvedenú námietku správne právne posúdil, keď dospel k záveru o jej nedôvodnosti majú za to, že daňové orgány sa v odôvodnení svojich rozhodnutí so skutočnosťami sťažovateľa uvedenými v jeho vyjadrení zo dňa 6.12.2017 zaoberali a tieto komplexne posúdili.

66. Kasačný súd sa nemohol stotožniť ani s námietkou sťažovateľa, ktorou poukazoval na to, že daňové orgány nepristupovali ku skúmaniu nároku na odpočítanie dane eurokonformným spôsobom. Na tomto mieste je nutné uviesť, že ani kasačný súd nespochybňuje že právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou jednotného systému DPH uplatňovaného v členských štátoch EÚ, s tým že toto právo možno obmedziť za podmienok vymedzených v smernici č. 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH. Uvedená smernica je však transponovaná vo vnútroštátnej právnej úprave, konkrétne zákone o DPH, ktorý stanovuje hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane. Medzi tieto podmienky ako už bolo vyššie uvedené patrí aj preukázanie reálnosti zdaniteľného plnenia, resp. dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre na materiálnom základe. Práve tato skutočnosť bola zásadnou pre vyvodenie záverov daňových orgánov o nesplnení podmienok v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH. Taktiež je nutné dodať, že daňové orgány tieto závery neopierali/nespájali s účasťou sťažovateľa, resp. jeho vedomosťou o podvodnom konaní a preto ich v odôvodnení rozhodnutí nebolo namieste uvádzať, či konkretizovať. V tomto smere krajský súd správne s odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/49/2017 zo dňa 27.9.2018 upriamil pozornosť i na to, že v posudzovanom prípade boli vyhodnocované skutočnosti týkajúce sa dodávateľov v priamom obchodnom vzťahu so sťažovateľom, t. j. nešlo o poruchy v dodávateľskom reťazci u dodávateľa, s ktorým sťažovateľ nebol v priamom právnom vzťahu, a ktoré by odôvodňovali rozdielny prístup v ich posudzovaní z hľadiska judikatúry Súdneho dvora EÚ. Kasačný súd sa nestotožnil ani s argumentáciou sťažovateľa, podľa ktorej výlučným dôvodom brániacim priznať právo na odpočítanie dane je v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ práve preukázanie vedomosti kontrolovaného daňového subjektu o podvodnom konaní. V tomto smere je potrebné prisvedčiť záverom krajského súdu, že aj v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ (C-324/11 vo veci Tóth, bod 45, posl. veta) medzi základné vecné podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane, bez splnenia ktorej nie je možné v zmysle vyhovieť právu na odpočítanie dane je preukázanie dodávateľa tovaru. Krajský súd taktiež zrozumiteľným spôsobom zdôvodnil rozdiely v skutkových okolnostiach jednotlivých prípadov posudzovaných Súdny dvorom EÚ, ktorých aplikácie sa sťažovateľ dovoľával.“

30. Nad rámec uvedeného kasačný súd ako podstatnú vyzdvihuje najmä tú skutočnosť, že konateľ deklarovaného dodávateľa (v čase realizácie deklarovaných transakcií) poprel obchodné vzťahy so sťažovateľom a poprel vystavenie faktúr k deklarovaným dodávkam s tým, že o spolupráci so sťažovateľom nemal žiadnu vedomosť. Kasačný súd zdôrazňuje, že odpočítanie dane si môže uplatniť v zásade len platiteľ dane. Právo odpočítať daň vzniká v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť (§ 49 ods. 1 zákona o DPH). Základnou podmienkou pre vznik práva na odpočítanie dane je, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť (§ 19 - § 21 zákona o DPH). Ak nedôjde k vzniku daňovej povinnosti dodávateľa, nevzniká ani právo na odpočítanie dane. Pokiaľ hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie DPH uplatňuje. Preto podľa kasačného súdu pre daný prípad neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, resp. aj (C-354/03 Optigen Ltd, C-353/03 Fulcrum Electronics Ltd atď.); takže vec bola posúdená správne a postup správcu dane, ktorý sa nezaoberal vedomosťou sťažovateľa o podvode zodpovedal aktuálnej judikatúre. V danom smere bola námietka sťažovateľa nedôvodná. Záverom Najvyšší správny súd uvádza, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

31. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

32. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.