

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/19/2020
Identifikačné číslo spisu: 5018200202
Dátum vydania rozhodnutia: 23. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5018200202.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a Prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Pavel Hlaváč INPEX, s miestom podnikania Rakovo 179, 038 42 Rakovo, IČO: 47 018 771, zastúpený: Burian & partners, s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Vojtecha Tvrdého 819/1, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100692444/2018 zo dňa 09. apríla 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/55/2018-108 zo dňa 13. novembra 2019, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť **z a m i e t a**.
- II. 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

O d ô v o d n e n i e

- I.
Priebeh administratívneho a súdneho konania

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100692444/2018 zo dňa 09. apríla 2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Žilina (ďalej aj ako „správca dane“) č. 102201563/2017 zo dňa 17. októbra 2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 74.318,90 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za

zdaňovacie obdobie apríl 2016, t. j. znížil nadmerný odpočet na DPH za uvedené zdaňovacie obdobie zo sumy 80.586,74 Eur na sumu 6.267,84 Eur.

2. Správca dane neuznal odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry vystavenej dodávateľom ALPHIE TRADE s.r.o. pod č. 1604001 zo dňa 15. apríla 2016 v sume 421.200 Eur, z toho DPH v sume 70.200 Eur, za dodanie tovaru PIRICOM cleaning license, ako aj z faktúry od dodávateľa KH TRADE s.r.o. pod č. 1020160004 zo dňa 15. apríla 2016 v sume 21.522,60 Eur, z toho DPH v sume 3.587,10 Eur, za sprostredkovateľské služby. Do rozdielu v sume nadmerného odpočtu správca dane započítal aj daň z faktúry č. 168026 zo dňa 11. apríla 2016 v sume -3.190,80 Eur, z toho DPH v sume -531,80 Eur, vyhotovenej dodávateľom WMJ company, s.r.o. na základe reklamácie č. 2016-20 k faktúre č. 160075, ktorej úhrada bola realizovaná formou jednostranného zápočtu zo dňa 30. apríla 2016 medzi spoločnosťou WMJ company, s.r.o. a žalobcom a ktorú žalobca nesprávne uviedol v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2016.

3. Preverovaním zdaniteľného obchodu, ktorý je predmetom faktúry zo dňa 15. apríla 2016 vyhotovenej dodávateľom KH TRADE s.r.o. za sprostredkovanie služby bolo zistené, že prevažujúcou činnosťou žalobcu je strojárská a zlievarenská činnosť, ktorú vykonával aj v kontrolovanom zdaňovacom období marec/apríl 2016. Na základe predložených dokladov ku kontrole bolo zistené, že žalobca v tomto období realizoval nákup a predaj tovaru PIRICOM cleaning license a SDD EVIO 850 500 GB. Nákup tovaru bol od spoločnosti EVNERRA s.r.o. a ALPHIE TRADE s.r.o. a predaj bol realizovaný v spoločnosti KUBEX s.r.o. a FAENA s.r.o. Podľa vyjadrenia žalobcu obchodovanie s týmto druhom tovaru mu odporučil U. M., ktorého považoval za dôveryhodnú osobu, nakoľko sa s ním osobne poznal už dlho. Túto skutočnosť potvrdil aj U. M..

4. U. M. sa počas ústneho pojednávania dňa 05. septembra 2016 (príloha č. 27 administratívneho spisu) vyjadril, že spoločnosť KH TRADE s.r.o., v ktorej je jedným z konateľov, sa zaoberala obchodom s elektronikou (SDD disky a softvérové licencie). Nakoľko nemala dostatok finančných prostriedkov, oslovila Pavla Hlaváča na realizáciu týchto obchodov. Na spoluprácu bola uzatvorená Zmluva o sprostredkovaní zo dňa 01. februára 2016 (príloha č. 12 administratívneho spisu), ktorej návrh poslal U. M. na e-mail Pavlovi Hlaváčovi na oboznámenie. Po odsúhlasení bola zmluva zúčastnenými stranami podpísaná. Predmetom zmluvy bolo zabezpečiť zo strany sprostredkovateľa (KH TRADE s.r.o.) pre záujemcu (Pavel Hlaváč) sprostredkovanie nákupu/predaja vymedzených druhov tovarov - Iphone, Samsung SSD, PS4, GOPRO CAMERA, Schredder, Piricom. Druhy tovarov, ktorých nákup a predaj mal byť sprostredkovaný, boli dohodnuté vopred a sú uvedené všeobecne.

5. K uvedenému žalobca uviedol, že tovar, ako aj celá zmluva bola navrhnutá U. M., neskúmal druhy tovarov, nakoľko dôveroval sprostredkovateľovi, že s týmito druhmi tovaru bežne obchoduje. Nemal záujem o konkrétne typy tovarov z jednotlivých druhov alebo značiek. On ani jeho zamestnanci nedisponujú odbornými znalosťami týkajúcimi sa predmetnej elektroniky (používanie, technické parametre a pod.), v prípade reklamácie by tieto riešil prostredníctvom U. M.. Vo všetkých prípadoch obchod prebiehal tak, že U. M. zaslal prostredníctvom e-mailu druh tovaru, počet kusov, cenu za kus pri nákupe aj predaji tovaru, meno a kontakty dodávateľov a odberateľov a pokyny ako sa má ako firma zaregistrovať v spoločnosti SCHENKER s.r.o., následne boli vyhotovené zálohové faktúry, úhrady boli realizované bezhotovostným prevodom. Tovar vždy dodávateľ dodal do skladových priestorov v spoločnosti SCHENKER s.r.o., odkiaľ bol po prijatí úhrady dodaný odberateľovi. Tovar nebol poistený, nakoľko dopravu do skladu zabezpečoval dodávateľ, zo skladu odberateľ a za skladovanie bola zodpovedná spoločnosť SCHENKER s.r.o. Tovar pri prijatí bol kontrolovaný len zamestnancami spoločnosti SCHENKER s.r.o. Spoločnosť SCHENKER s.r.o. vyhotovila za služby v apríli (inšpekcia a skladné) faktúru č. 12- 3406336 (int. č. 1611246) zo dňa 13. mája 2016.

6. V zmysle predmetnej zmluvy o sprostredkovaní sprostredkovateľovi prislúchala peňažná odmena podľa fakturácie z každého realizovaného obchodu. Jej výška bola stanovená ku každému obchodnému prípadu zvlášť prílohou, ktorá bola súčasťou zmluvy. Po vzniku nároku na províziu mala byť sprostredkovateľovi vyplatená provízia záujemcom na základe faktúry so stanovenou splatnosťou

ihneď od jej doručenia. K spôsobu výpočtu provízie sa vyjadril žalobca aj U. M. rovnako, keď uviedli, že výška odmeny bola stanovená tak, že zisk z obchodnej transakcie sa delil pomerom 50:50, po odpočítaní priamych nákladov súvisiacich s daným obchodným prípadom (náklady na skladné, identifikačné reporty, fotografie, vystavovanie CMR, správcovský paušálny poplatok). O výške nákladov informoval žalobca elektronicky U. M., ktorý vykonal samotný výpočet provízie. Výšku a druh priamych nákladov žalobca nepreukázal žiadnym dôkazom. K momentu vzniku nároku na províziu sa žalobca vyjadril tak, že tento nastal po zrealizovaní obchodu s daným tovarom, t. j. nákup a jeho následný predaj. S týmto súhlasil aj U. M., čo je možné skontrolovať s termínmi vyhotovenia faktúr od spoločnosti KH TRADE s.r.o.

7. Správca dane na základe svojich zistení spochybnil dôveryhodnosť tretích osôb, ktoré boli sprostredkované spoločnosťou KH TRADE s.r.o.:

- spoločnosť ALPHIE TRADE s.r.o. (dodávateľ tovaru) - nebolo preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti v sídle spoločnosti (virtuálne sídlo), spoločnosť nemala prenajaté žiadne skladové priestory, nemala zamestnancov, nevlastnila žiadny majetok, svoje tvrdenia konateľ spoločnosti nedoložil žiadnym dôkazom (okrem faktúry), nevedel identifikovať svojich dodávateľov, nevedel preukázať prepravu tovaru do skladu v spoločnosti SCHENKER s.r.o., nepodával daňové priznania na DPH, následne ich podal až potom, keď ho správca dane predvolal ako svedka v súvislosti s daňovou kontrolou u žalobcu

- česká odberateľská spoločnosť KUBEX s.r.o. - podľa zistení českého správcu dane spoločnosť síce predložila formálne bezchybné doklady, avšak realizácia plnení tak, ako je uvedená na dokladoch, nebola preukázaná; správca dane mal aj naďalej pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných plnení tak, ako ich daňový subjekt uvádzal na predložených dokladoch; daňový subjekt javí známky podozrivého chovania, pretože uvádza veľké obraty a minimálnu daňovú povinnosť; u daňového subjektu KUBEX s.r.o. prebiehajú daňové kontroly za zdaňovacie obdobia celého roku 2015 a za august 2014 - december 2014; podľa českej daňovej správy daň vo výške 432.120 Eur súhlasí s fakturovanou sumou a bola zaplatená daňovým subjektom KUBEX s.r.o.

- odberateľská spoločnosť FAENA s.r.o. - vyjadrenia za túto spoločnosť správcovi dane k obchodnej spolupráci poskytol splnomocnený zástupca U. P., občan Českej republiky, ktoré neboli následne preukázané dôkazmi, nakoľko doklady spoločnosti boli zabezpečené Kriminálnym úradom finančnej správy dňa 26. mája 2016. V spoločnosti došlo 19. novembra 2016 k zmene konateľov a spoločníkov. Súčasným konateľom spoločnosti je E. E.. Daňový subjekt je pre správcu dane nekontaktný, poštové zásielky nepreberá, nebolo možné preveriť sídlo spoločnosti a vykonávanie ekonomickej činnosti

- spoločnosť EVNERRA s.r.o. (dodávateľ tovaru nakúpeného žalobcom v marci 2016, ktorý bol následne predaný v apríli 2016) - vyjadrenia za túto spoločnosť správcovi dane k obchodnej spolupráci poskytol konateľ spoločnosti D. M., svoje tvrdenia nepreukázal dôkazmi. V spoločnosti došlo 21. októbra 2016 ku zmene konateľov a spoločníkov. Súčasným konateľom spoločnosti je T. Y. P., občan Bulharskej republiky. Daňový subjekt je pre správcu dane nekontaktný, poštové zásielky nepreberá, nebolo možné preveriť sídlo spoločnosti a vykonávanie ekonomickej činnosti

8. U. M. počas ústneho pojednávania dňa 05. septembra 2016 (príloha č. 27 administratívneho spisu) na otázku správcu dane, čo bolo predmetom obchodnej spolupráce so žalobcom v roku 2015 a 2016 uviedol, že to bola elektronika, ale nevedel presne uviesť o aký druh išlo, pričom pri odpovedi na ďalšiu otázku správcu dane ako prebehol obchod na základe faktúr č. 1020160002 zo dňa 10. marca 2016, č. 1020160003 zo dňa 31. marca 2016 (tieto faktúry boli preverované v rámci daňovej kontroly za marec 2016 u žalobcu) a č. 1020160004 zo dňa 15. apríla 2016 (príloha č. 80 administratívneho spisu) uviedol, že sa jednalo o elektroniku - SDD karty a licencie. Podľa účtovníctva daňového subjektu KH TRADE s.r.o. je zrejmé, že kniha pohľadávok od 29. februára 2016 do 15. apríla 2016 má 5 položiek, z toho 4 položky boli faktúry vyhotovené pre žalobcu za sprostredkovanie. V knihe záväzkov je zúčtovaných 9 položiek, ktoré tvoria dodávateľské faktúry za režijné náklady ako telefón, internet, energie, splátka leasingu. Z uvedeného je zrejmé, že podnikateľská činnosť daňového

subjektu nebola nejako rozsiahla, aby si konateľ spoločnosti nespomenul na informácie o druhu tovaru, ktorý sprostredkoval a v nadväznosti na to aj na skutočnosť, že jednotlivé druhy tovarov mal špecifikovať do e-mailov pre žalobcu on osobne. Nesúlad bol zistený aj v informáciách, ktoré poskytol U. M. žalobcovi o tretích osobách, ktoré mali byť sprostredkované ako obchodní partneri v tom, že ich pozná, nakoľko s nimi obchodoval aj v predchádzajúcich obdobiach. Definoval ich, ako osoby dôveryhodné a spoľahlivé. Je reálny predpoklad, že pokiaľ sa sprostredkovateľ vyjadril o týchto osobách v takomto zmysle, má základné informácie o podnikateľskej činnosti týchto spoločností a pozná osoby, s ktorými komunikoval, resp. ktoré zastupovali tieto spoločnosti pri obchodoch, ktoré realizoval v minulosti. Počas ústneho pojednávania však uviedol, že jediným dodávateľom uvedenej elektroniky bola spoločnosť EVNERRA s.r.o., bol oslovený zástupcom tohto dodávateľa, ale na jeho meno si nespomenul.

9. Správca dane v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100894620/2017 zo dňa 16. mája 2017 (príloha č. 52 administratívneho spisu) požiadal žalobcu, aby sa vyjadril akým spôsobom získaval obchodných partnerov pre tovary - SDD EVIO 850 500 GB, PIRICOM cleaning licences, či si preveroval dôveryhodnosť a skúsenosti obchodných partnerov pred a počas obchodovania s nimi, ak áno akým spôsobom; aby sa vyjadril k forme komunikácie s nimi; ku kolobehu dokladov; osobám ktoré boli poverené na komunikáciu s obchodnými partnermi; preberaniu tovaru; zabezpečovaniu prepravy tovaru; poisteniu tovaru, kontrole kvality; sortimentu a množstvu tovaru (nákup, predaj); vedeniu skladovej evidencie; spôsobu obchodovania (na sklad, alebo konkrétnu objednávku); kalkuláciám cien výrobkov a marží; spôsobu úhrad faktúr a lehotám splatnosti; preverovaniu pôvodu tovaru; prečo po realizácii prvých obchodov neoslovil tieto spoločnosti a neobchodoval priamo s nimi bez sprostredkovateľa; či si zaobstaral dostatok informácií o spoľahlivosti obchodných partnerov; či bol dodržaný bežný štandard podnikateľskej opatrnosti a minimalizácie rizika; či sa uistil, že plnenia, ktoré uskutočňuje nebudú viesť k účasti na daňovom podvode a určil si také opatrenia na zabezpečenie toho, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany nasledujúceho a predchádzajúceho subjektu, pokiaľ áno, či ich môže uviesť.

10. K uvedeným otázkam žalobca uviedol, že obchodných partnerov pre tento druh tovarov získaval prostredníctvom U. M., ktorý ho oslovil, následne vznikla spolupráca so spoločnosťou KH TRADE s.r.o., v ktorej je p. M. konateľom. Dôveryhodnosť obchodných partnerov si overoval v prvom rade u p. M., potom na stránkach Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, sociálnej poisťovne a stránke finstat.sk. Forma komunikácie bola e-mailom, telefonicky, osobne sa stretol raz s konateľom spoločnosti ALPHIE TRADE s.r.o. a niekoľkokrát s konateľom spoločnosti KUBEX s.r.o. Na základe e-mailových inštrukcií vyhotovoval príslušné doklady - cenové ponuky, objednávky, zálohové faktúry. V prípade, že bol na služobných cestách, p. M. volal jeho zamestnancom, kde treba poslať e-maily, prepravu zabezpečovali dodávateľia a odberatelia tovaru, tovar bol uskladnený v spoločnosti SCHENKER s.r.o., tovar nebol poistený, tovar bol skontrolovaný pri prijatí len službami spoločnosti SCHENKER s.r.o.. Jeho zamestnanci neprichádzali do styku s týmto tovarom, počas jeho neprítomnosti len prijímali e-maily, v ktorých boli pokyny na odber tovaru, prípadne kontrolu v SCHENKER s.r.o., vyhotovenie reportu a fotografií. Skladová evidencia bola vedená, všetky nákupy a predaje tovaru boli zaevidované, tovar bol evidovaný podľa počtu a názvu, ako bol uvedený na faktúre, nenakupovali na sklad, nakupovali tak, ako to zorganizoval p. M., ktorý robil aj kalkuláciu cien výrobkov, výška marže bola 50:50, úhrady boli realizované vždy bankovým prevodom, o pôvod tovaru sa nezaujímal, dôveroval p. M., bol ubezpečený p. M., že obchody sú v poriadku, nehrozia žiadne riziká, obchodní partneri sú spoľahliví, pozná ich, obchodoval s nimi aj v predchádzajúcich obdobiach. Spoločnosti FAENA s.r.o., EVNERRA s.r.o., ALPHIE TRADE s.r.o. nepoznal, známe sa mu stali keď mu ich oznámil p. M., so spoločnosťou KUBEX s.r.o. už obchodoval v roku 2015, nemal vedomosť o týchto obchodných partneroch ani o tovaroch, preto ich neoslovil po prvých obchodoch, spoľahol sa na p. M..

11. Správny súd konštatoval, že správca dane pri daňovej kontrole postupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomných súvislostiach, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Vykonané úkony (dožiadania, mieste zisťovania, výsluchy svedkov) vykonal z vlastného

podnetu. Pri zhotovení dokladov bral do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Správcom dane vydané rozhodnutie obsahovalo podľa správneho súdu posúdenie veci s odkazom na príslušné právne predpisy a výrok korešpondoval s odôvodnením rozhodnutia. Podľa správneho súdu žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z dodaných faktúr. Porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH (ďalej aj ako „zákon o DPH“), pretože v prípade spoločnosti KH TRADE s.r.o. správca dane zistil, že táto nevyvíjala činnosť, aby mal záujemca príležitosť uzavrieť zmluvu s treťou osobou, ale stanovila aj osobu dodávateľa, odberateľa, druh tovaru, jeho nákupnú, predajnú cenu, termín dodania, termín vyhotovenia, úhrady faktúry. Podľa vyjadrenia žalobcu celú činnosť manažoval U. M., čo nenasvedčuje skutočnosti, že by sa žalobca aktívne podieľal na rozhodovaní o druhu tovaru, cene a o možnosti ako takej, či s danou treťou osobou obchod uzavrie alebo neuzavrie. Správca dane spochybnil aj dôveryhodnosť tretích osôb, ktoré boli sprostredkované spoločnosťou KH TRADE s.r.o. - spoločnosť ALPHIE TRADE s.r.o., KUBEX s.r.o., FAENA s.r.o., EVNERRA s.r.o.

12. Podľa správneho súdu správca dane vyhodnotením všetkých dôkazov dospel správne k záveru, že žalobca nepristupoval s dostatočnou starostlivosťou k realizácii zdaniteľného obchodu uzavretého so spoločnosťou KH TRADE s.r.o. Poukázal na to, že plnenie (províziu za sprostredkovanie) správca dane posudzoval nielen samostatne, t. j. ako obchodný prípad medzi žalobcom a spoločnosťou KH TRADE s.r.o., ale následne aj v kontexte s výsledkami preverovaní jednotlivých obchodov za sprostredkovanie, v ktorých mala byť provízia vyplatená. Okrem zistení týkajúcich sa jednotlivých obchodných partnerov bolo pri tovare PIRICOM cleaning software v súvislosti s províziou fakturovanou faktúrou č. 1020160004 zo dňa 15. apríla 2016 zistené, že pri tomto tovare nemohlo dôjsť ku konečnej spotrebe, nakoľko stránky, prostredníctvom ktorých mal byť program aktivovaný, boli nefunkčné. Správny súd mal na základe zistení správcu dane za to, že neuznanie odpočítania dane z dodávateľskej faktúry č. 1020160004 zo dňa 15. apríla 2016 v sume 3.587,10 Eur, vyhotovenej dodávateľom KH TRADE s.r.o. za sprostredkovanie služby, bolo opodstatnené.

13. Podľa názoru správneho súdu správca dane pri dokazovaní akceptoval doklady predložené žalobcom a aj jeho vyjadrenia. Predložené doklady preveroval v nadväznosti na zistenia týkajúce sa spoločností ALPHIE TRADE s.r.o. a KH TRADE s.r.o. So všetkými zisteniami správcu dane týkajúcimi sa obchodného vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťami ALPHIE TRADE s.r.o. a KH TRADE s.r.o., ako aj so zisteniami týkajúcimi sa ďalších daňových subjektov v obchodných reťazcoch, v ktorých sa nachádzal aj žalobca, bol žalobca podrobne oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 16. mája 2017. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na to, že žalobca nenapadol postup správcu dane pri preverovaní jednotlivých obchodných prípadov a neoznačil ho za nezákonný. Počas ústneho pojednávania naopak uviedol, že k spôsobu zistenia nemá námietky.

14. Správny súd ďalej uviedol, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena. Mal za to, že správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, a preto sa dôkazné bremeno presunulo na daňový subjekt, ktorý mal inými dôkazmi vyvrátiť spochybnenie jeho pôvodných dôkazov predložených správcovi dane. Žalobca však žiadne takéto dôkazy nepredložil, a preto neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku. Správny súd zdôraznil, že právne relevantné je v tomto prípade preukázanie existencie daňovej povinnosti u dodávateľa žalobcu, a teda podmienky sa viažu na dodávateľa žalobcu a nie na jeho odberateľa.

15. Správny súd vyhodnotil ako irelevantnú námietku žalobcu, že prípadné neplnenie zákonných povinností zo strany dodávateľov nemôže byť na ťarchu žalobcu, pretože z rozsiahleho dokazovania, ktoré bolo vykonané správcom dane, vyplynulo, že nebolo potvrdené reálne dodanie tovaru a služieb zo strany spoločností ALPHIE TRADE s.r.o. a KH TRADE s.r.o. Od daňovníka sa oprávnené očakáva vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov preukázať, kto uvedenú službu (prácu) skutočne aj reálne poskytol. V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných záväzkových vzťahov je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmluvných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov. To zahŕňa aj povinnosť

overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Aj v podnikateľskej sfére, následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi sa prejavujú vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej ktorej zmluvnej strany (uznesenie Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 104/2012-89 z 01. marca 2012, rozsudky NS SR sp. zn. 5Sžf 25/2011 z 27. októbra 2011 a sp. zn. 4Sžf 25/2011 z 13. septembra 2011).

16. Správny súd sa vyjadril aj k žalobcom predloženému rozhodnutiu Daňového úradu Žilina, pobočka Martin č. 100780335/2019 zo dňa 03. apríla 2019, ktoré bolo vydané v daňovom konaní, predmetom ktorého bola kontrola dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2016 u žalobcu ako daňového subjektu a v ktorom správca dane uznal špecifikovaný tovar ako daňový výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, hoci v rámci daňového konania, ktorého predmetom bola kontrola DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2016, dodanie toho istého tovaru rozporuje. Správny súd uviedol, že v danom prípade nemôžu byť závery správcu dane ohľadne odlišnej daňovej povinnosti žalobcu (daň z príjmov fyzickej osoby) pre súd smerodajné, nakoľko majú základ v odlišnej hmotnoprávnej úprave dane a vychádzajú z odlišného rozsahu a obsahu dôkazného bremena, ktoré je špecifické práve pre skúmanú daňovú povinnosť.

17. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 a § 168 SSP a contrario tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal a na priznanie náhrady trov konania žalovanému neboli splnené podmienky.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

18. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, prípadne, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane zruší a vec vráti na ďalšie konanie.

19. Namietal, že správny súd najskôr zastával názor, podľa ktorého spoločnosť KH TRADE s.r.o. nevyvíjala činnosť, aby mal záujemca príležitosť uzavrieť zmluvu s treťou osobou. Zároveň správny súd uviedol zoznam spoločností, ktoré boli spoločnosťou KH TRADE s.r.o. sprostredkované a spochybnil ich dôveryhodnosť. To podľa žalobcu znamená, že sám správny súd, a predtým správca dane, potvrdili splnenie povinnosti spoločnosťou KH TRADE s.r.o. vyplývajúcej z uzavretej sprostredkovateľskej zmluvy. Obchodovanie s elektronikou spoločnosťou KH TRADE s.r.o. a žalobcom aj v roku 2015 a 2016 potvrdil konateľ uvedenej spoločnosti U. M., ktorý zároveň potvrdil existenciu sprostredkovateľskej zmluvy a vystavených faktúr. S poukazom na § 642 a § 643 Obchodného zákonníka žalobca dôvodil, že práve činnosť U. M. bola výsledkom realizácie zmluvy o sprostredkovaní. Z dôvodu, že žalobca nemal aktívne znalosti problematiky komodít, ktoré boli predmetom následného obchodu, uzatvoril sprostredkovateľskú zmluvu so spoločnosťou KH TRADE s.r.o., ktorá sa týmto sortimentom zaoberala v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Výsledkom tejto obchodnej spolupráce bola aj obchodná transakcia so spoločnosťou ALPHIE TRADE s.r.o. Žalobca zastával názor, že sprostredkovateľskú činnosť spoločnosti KH TRADE s.r.o. potvrdili všetky dotknuté subjekty (žalobca, dodávateľ, odberateľ), ako aj listinné dôkazy nachádzajúce sa v administratívnom spise.

20. Zdôraznil, že správny súd a daňové orgány spochybnili dôkazy predložené žalobcom alebo zistené v rámci daňovej kontroly len na základe svojho hodnotiaceho úsudku, pričom nehodnotili nerozporované dôkazy preukazujúce oprávnenosť nároku žalobcu na odpočet DPH za mesiac apríl 2016. Okrem iného v tejto súvislosti poukázal na to, že dodanie tovaru potvrdzuje samotný dodávateľ - spoločnosť ALPHIE TRADE s.r.o., ktorej konateľ E. T. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 103827680/2016 zo dňa 08. septembra 2016 uviedol, že žalobcu pozná a zoznámil ho s ním p. M. (čo je výsledkom sprostredkovateľskej činnosti spoločnosti KH TRADE s.r.o.). E. T. potvrdil obchodovanie so žalobcom v apríli 2016, pričom predmetom obchodu bol čistiaci softvér. Existencia

tovaru bola potvrdená skladovou evidenciou spoločnosti SCHENKER s.r.o. a jej zamestnancami, ktorí poskytli správcovi dane tabuľkový prehľad pohybov na sklade. Rovnako tak existenciu tovaru preukazuje fotodokumentácia nepredaného tovaru nachádzajúceho sa v skladových priestoroch žalobcu. Navyše existencia tovaru ani nebola správcom dane spochybňovaná. Predaj tovaru bol potvrdený splnomocnencom odberateľskej spoločnosti FAENA s.r.o. p. U. P. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 103929867/2016/9104404/FurV), ako aj účtovnými dokladmi spoločnosti FAENA s.r.o. Podľa žalobcu správny súd neuviedol, aký konkrétny dôkaz prevažujúci všetky vyššie uvedené dôkazy mal vyvrátiť ich vypovedaciu schopnosť o tom, že skutočne došlo k oprávnenosti uplatnených nárokov z DPH na strane žalobcu v zdaňovacom období apríl 2016.

21. Dôvodil, že v rámci svojej podnikateľskej činnosti nemôže u určitých dodávateľov nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude poriadne vedená evidencia alebo budú mať problémy s miestnymi daňovými úradmi, resp. po určitom čase po skončení obchodnej činnosti budú pre správcu dane nekontaktní alebo nebudú poskytovať náležitú súčinnosť. Žalobca mal za to, že dodržal všetky zákonné povinnosti a disponuje všetkými potrebnými dokladmi a dôkazmi, ktoré potvrdzujú realitu zdaniteľných plnení.

22. Žalobca zastával názor, že nepriznaním nároku na odpočet DPH žalovaným správnym orgánom z dôvodu zistení týkajúcich sa iných subjektov ako je žalobca, postupoval žalovaný správny orgán v rozpore s judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a súčasne v rozpore aj s platnou právnou úpravou DPH v zmysle smernice 2006/112 a záväznou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie. Súdny dvor opakovane vo viacerých rozhodnutiach zdôraznil, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (viď rozsudky ESD Gabalfrisa bod 43, Centralan property bod 50, Kittel bod 47, Mahagében a Dávid bod 38, Bonik bod 26, Maks Pen EOQD bod 24). Okrem toho zo znenia článku 168 písm. a/ smernice 2006/112 vyplýva, že na využívanie práva na odpočítanie je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdaniteľná osoba využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (viď rozsudky ESD Centralan property bod 52, Toth bod 26, Bonik bod 29 a Maks Pen EOOD bod 25). Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté.

23. V uvedených súvislostiach a podľa citovanej judikatúry súdneho dvora právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (viď rozsudky ESD Kittel body 56 až 61, Mahagében a Dávid bod 45, Bonik bod 40 a Maks Pen EOOD bod 28).

24. Žalobca ďalej poukázal na rozhodnutia súdneho dvora vo veci Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) a konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý.

25. K argumentácii správneho súdu ohľadom dôkazného bremena žalobca uviedol, že dôkazné bremeno v danom prípade uniesol predložením listinných dôkazov, ako aj výpoveďami svedkov. V tejto súvislosti namietal, že správny súd vôbec nešpecifikoval, akým spôsobom správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených žalobcom. Ďalej dôvodil, že svojich obchodných partnerov si overoval jednak prostredníctvom sprostredkovateľa KH TRADE s.r.o. a jednak prostredníctvom verejne dostupných zdrojov a portálov. Zdôraznil, že

objasnenie všetkých otázok, okolností či vyvrátenie pochybností nemôže správca dane podsunúť pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu. Skutočnosti, ktoré sa udiali následne v spoločnostiach odlišných a nijako neprepojených so žalobcom, nemôžu byť dôvodom pre neuznanie práva žalobcu. Dôkazná povinnosť daňového subjektu nie je absolútna. Preto ani dôkazné bremeno daňového subjektu nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť zaťažuje úplne iný subjekt. Žalobca ako daňový subjekt nemá prístup k účtovníctvu svojich obchodných partnerov, nemá možnosť ich kontrolovať, či podávajú daňové priznania a už vôbec nemá nijakú možnosť tieto skutočnosti ovplyvniť.

26. Ďalej žalobca namietal postup správcu dane a zastával názor, že správca dane sa počas daňovej kontroly nesnažil vyhodnotiť dôkazy objektívne, pričom vedome sa snažil získať iba dôkazy, ktoré by svedčili v neprospech žalobcu. Svedčiť o tom má e-mailová komunikácia medzi zamestnancami správcu dane. Týmto postupom správca dane zásadným spôsobom zasiahol do práv a právom chránených záujmov žalobcu. Postup správcu dane v rámci dokazovania žalobca preto považoval za nezákonný a nezákonné je aj jeho rozhodnutie.

27. Záverom kasačnej sťažnosti žalobca s poukazom na princíp právnej istoty rozporoval argumentáciu správneho súdu k existencii rozhodnutia Daňového úradu Žilina, pobočka Martin č. 100780335/2019 zo dňa 03. apríla 2019, ktoré bolo vydané v daňovom konaní, predmetom ktorého bola kontrola dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie r. 2016 žalobcu ako daňového subjektu. Poukázal na to, že v uvedenom rozhodnutí správca dane uznal dotknutý špecifikovaný tovar ako daňový výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Napriek tomu v daňovom konaní, ktorého predmetom bola kontrola DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2016, sa dodanie toho istého tovaru/služby rozporuje.

28. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom správneho súdu a s vyloveným právnym názorom sa stotožňoval.

III.

Posúdenie kasačného súdu

29. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

30. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

31. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku správneho súdu, ktorým správny súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi ako daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie apríl 2016.

32. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

33. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

35. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

36. 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.

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

38. 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.

39. 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 evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

40. 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.

41. Podľa § 642 Obchodného zákonníka zmluvou o sprostredkovaní sa sprostredkovateľ zaväzuje, že bude vyvíjať činnosť smerujúcu k tomu, aby záujemca mal príležitosť uzavrieť určitú zmluvu s treťou osobou, a záujemca sa zaväzuje zaplatiť sprostredkovateľovi odplatu (províziu).

42. Podľa § 643 Obchodného zákonníka sprostredkovateľ je povinný bez zbytočného odkladu oznamovať záujemcovi okolnosti dôležité pre jeho rozhodovanie o uzavretí sprostredkúvanej zmluvy a záujemca je povinný oznamovať sprostredkovateľovi skutočnosti, ktoré majú pre neho rozhodný význam pre uzavretie tejto zmluvy.

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

44. Účelom daňového konania je zistenie, či 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.

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

46. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

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

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

49. Na základe uvedeného možno konštatovať, že správca dane nie je v daňovom konaní 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.

50. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda

daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

51. Pre účely § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti, prípadne len existencia tovaru, ktorý je predmetom deklarovaného obchodu.

52. Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze sp. zn. I.ÚS 241/07-44 vyjadril názor, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých služieb (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

53. V daňovom konaní je teda povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

54. V danom prípade správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávanom prípade nestalo.

55. Vierohodnosť dokladov predložených žalobcom bola v konaní spochybnená, pričom žalobca počas kontroly a ani vo vyrubovacom či odvolacom konaní pochybnosti správcu dane neodstránil, nepredložil vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že sporné zdaniteľné obchody spočívajúce v dodaní tovaru PIRICOM cleaning license v počte 18.000 ks od dodávateľa ALPHIE TRADE s.r.o. (faktúra č. 1604001 zo dňa 15. apríla 2016 v sume 421.200 Eur, z toho DPH v sume 70.200 Eur), resp. v dodaní služby sprostredkovania obchodu dodávateľom KH TRADE s.r.o. (faktúra č. 1020160004 zo dňa 15. apríla 2016 v sume 21.522,60 Eur, z toho DPH v sume 3.587,10 Eur), boli skutočne dodané uvedenými spoločnosťami.

56. Kasačný súd má za preukázané skutkové okolnosti zistené správcou dane, pričom v tejto súvislosti poukazuje najmä na to, že správca dane v rámci daňovej kontroly u žalobcu vykonal rozsiahle šetrenie celého obchodného reťazca. Podľa zistení správcu dane priamy dodávateľ žalobcu - spoločnosť ALPHIE TRADE s.r.o. nemala potrebné personálne a materiálne kapacity k tomu, aby dokázala zabezpečiť fakturované plnenie, čo predstavuje významnú indíciu, ktorá je spôsobilá spochybniť hodnovernosť tvrdení o tom, že sa fakturovaný obchod reálne uskutočnil tak, ako je deklarované na faktúre, a to najmä vo vzťahu k osobe, ktorá je na faktúre uvedená ako dodávateľ tovaru. Na tomto závere nič nemení ani nepodložená výpoveď konateľa uvedenej spoločnosti Róberta Gajdoša o tom, že žalobcu pozná a v apríli 2016 s ním obchodoval. Pokiaľ ide o existenciu fakturovaného tovaru, spoločnosť SCHENKER s.r.o., ktorá mala mať fakturovaný tovar skladovaný vo svojich priestoroch (skladoch) síce potvrdila, že v sklade sa nachádzal nejaký tovar pre žalobcu, ktorý bližšie nešpecifikovala, ale nepotvrdila, že tento tovar dodala spoločnosť ALPHIE TRADE s.r.o.

57. Vo vzťahu k sprostredkovaniu obchodu je kasačný súd toho názoru, že hoci sprostredkovanie potvrdil dodávateľ tovaru, odberateľ tovaru, ako aj žalobca, s poukazom na ostatné zistenia správcu dane sa v konaní hodnoverným spôsobom nepreukázalo, že spoločnosť KH TRADE s.r.o. vyvíjala činnosť, aby mal záujemca príležitosť uzavrieť zmluvu s treťou osobou, ale stanovila aj osobu dodávateľa, odberateľa, druh tovaru, jeho nákupnú, predajnú cenu, termín dodania, termín vyhotovenia a úhrady faktúry, čo naznačuje, že nešlo o sprostredkovanie (predmet fakturovaného plnenia). Ani všeobecná výpoveď konateľa sprostredkovateľskej spoločnosti U. M. (viď bod 8 tohto rozhodnutia) neodstránila pochybnosti správcu dane vyplývajúce z jeho zistení. U. M. navyše vo svojej výpovedi dodávateľa ALPHIE TRADE s.r.o. ani nespomenul keď uviedol, že jediným dodávateľom elektroniky bola spoločnosť EVNERRA s.r.o., pričom ani v prípade tohto dodávateľa si nevedel spomenúť na meno jeho zástupcu. Pochybnosti správcu dane umocňuje aj výpoveď žalobcu ohľadom výpočtu provízie pre sprostredkovateľa, ktorá sa mala vypočítavať po odpočítaní priamych nákladov, ktorých výšku a druh žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal.

58. Neobstojí obrana žalobcu, ktorý vzhľadom na nespochybenie existencie plnenia s odkazom na judikatúru Súdneho dvora a ustanovenia Obchodného zákonníka týkajúce sa sprostredkovateľskej zmluvy poukazyval na to, že jeho dôkazná povinnosť nie je absolútna a nemôže u určitých dodávateľov nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení. Aj závery vychádzajúce z judikatúry súdneho dvora je potrebné aplikovať s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu, pričom v prípade žalobcu, ktorý v rámci priameho obchodného vzťahu s dodávateľmi ALPHIE TRADE s.r.o. a KH TRADE s.r.o., ktorí mali dodať na seba naväzujúce plnenie, nepostupoval s náležitou obozretnosťou a nedokázal preukázať realizáciu deklarovaných plnení týmito dodávateľmi, také okolnosti nie sú.

59. Kasačný súd zdôrazňuje, že nezodpovedá zásadám poctivého obchodného styku, ak si dodávateľ alebo odberateľ nezabezpečí doklady potrebné aj pre prípady vzniku uplatnenia zodpovednosti za vady dodávky. Ako správne poukázal správny súd, je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadom obchodného partnera ako i osoby, ktorá dodávku vykoná. Ak žalobca vstupoval do obchodného vzťahu s dodávateľom ALPHIE TRADE s.r.o. a pre prípad následnej kontroly si nezabezpečil dostatok preukazných dôkazov, na základe ktorých by sa dalo bezpochyby potvrdiť dodanie tovaru práve deklarovaným dodávateľom, nemôže sa vzhľadom na existenciu materiálneho plnenia spoliehať na zásadu neutrality DPH a bez všetkého tvrdiť, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil. Už samotné zistenie skutočnosti, že spoločnosť ALPHIE TRADE s.r.o. nemala dostatočné zázemie na uskutočňovanie deklarovaných plnení, vzhľadom na výšku fakturovanej ceny tovaru, vytvára opodstatnené pochybnosti o reálnosti dodania tohto plnenia uvedeným dodávateľom.

60. Uvedené rovnako spochybňuje aj žalobcom deklarovanú službu sprostredkovania spoločnosťou KH TRADE s.r.o. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužívateľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. V bežnom obchodnom styku samozrejme nie je nutné

požadovať od svojho dodávateľa dôkazy o vykonaní určitej služby, ale ak z takého obchodu vznikne podnikateľskému subjektu právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe a tento subjekt toto právo využije, je jeho povinnosťou byť pri takom obchode viac obozretný a predvídavý, aby sa v prípadnej daňovej kontrole, resp. daňovom konaní nedostal do dôkaznej núdze. Preto obrana žalobcu, že sa vo všetkom spoliehal na zástupcu sprostredkovateľskej spoločnosti, nemôže požívať právnu ochranu.

61. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k záveru, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotili a dôkladne sa vysporiadali aj s námietkami žalobcu.

62. Záverom kasačný súd dodáva, že skonštatovanie zistení správcu dane ohľadom dodávateľskej a odberateľských spoločností nevyučuje spochybnenie činnosti sprostredkovateľa KH TRADE s.r.o. Správca dane totiž overoval celý reťazec spoločností uvedených v žalobcom predkladaných daňových dokladoch, čo samo o sebe nepotvrďuje vykonávanie sprostredkovateľskej činnosti spoločnosťou KH TRADE s.r.o. Vo vzťahu k rozhodnutiu správcu dane vo veci dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie r. 2016 správny súd správne skonštatoval, že rozhodovanie v danej veci má základ v odlišnej hmotnoprávnej úprave dane a vychádza z odlišného rozsahu a obsahu dôkazného bremena. Existencia tovaru spochybnená nebola a žalobca za tovar preukázateľne zaplatil. Ako bolo vyššie uvedené, vo vzťahu k DPH nie je podstatná iba existencia tovaru, ale splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sa viaže aj na osobu dodávateľa uvedeného na faktúre a práve táto hmotnoprávna podmienka v prípade žalobcu splnená nebola.

IV.

Záver

63. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol. Vychádzal pritom aj zo záverov obsiahnutých v skôr vydaných rozhodnutiach kasačného súdu vo veci žalobcu týkajúcich sa iných zdaňovacích období roku 2016, a to pod sp. zn. 3Sžfk/88/2019 zo dňa 30. júna 2021 (zdaňovacie obdobie marec 2016) a sp. zn. 8Sžfk/1/2020 zo dňa 18. novembra 2021 (zdaňovacie obdobie september 2016).

64. 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).

65. 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.