

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/9/2021
Identifikačné číslo spisu: 2020200150
Dátum vydania rozhodnutia: 12. júla 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2020200150.1

ROZHODNUTIE

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. v právnej veci žalobkyne: ADA WASTE, s.r.o., so sídlom Bratislavská 1611/74, 924 01 Galanta, IČO: 36 242 560, právne zastúpená advokátskou kanceláriou: Advokátska kancelária BÁNOS & KOŠŮTOVÁ s.r.o., so sídlom Hlavná 979/23, 924 01 Galanta, IČO: 47 551 372, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100820987/2020 zo dňa 28. apríla 2020, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20 S 87/2020-138 zo dňa 21. apríla 2021, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I. Pribeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trnava (ďalej aj „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 102674690/2019 zo dňa 19. novembra 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým za zdaňovacie obdobie február 2013 podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový poriadok v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) žalobkyňi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu v sume 3.922,04 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“). Správca dane tak znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty zo sumy 23.944,34 € na sumu 20.022,30 € z dôvodu, že nedošlo k splneniu podmienok na uplatnenie odpočítania dane tak, ako to vyžaduje § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej len „zákon o DPH“).

2. Správca dane tak rozhodol na základe neuznania práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr dodávateľov VUITTON, s.r.o., DAREC, a.s. a Milbery s.r.o. Správca dane mal pochybnosti o dôveryhodnosti dokladov predložených žalobkyňou, ktoré žalobkyňa nedokázala odstrániť a poukázal

na to, že preukázanie existencie daňového úniku v reťazci plnení je jednou z podmienok pre nepripustenie uplatnenia práva na odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov tvoriacich súčasť takéhoto reťazca. Konanie žalobkyne a ostatných zapojených spoločností podľa správcu dane svedčí o neekonomickom a umelom charaktere obchodných transakcií (zlegalizovanie pôvodu tovaru), ktoré boli vytvorené iba s cieľom získať daňovú výhodu.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podala žalobkyňa odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100820987/2020 zo dňa 28. apríla 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Postup a závery správcu dane vyhodnotil žalovaný ako zákonné a vecne správne, keďže:

- vykonaným dokazovaním bol zistený fakturačný pohyb tovaru medzi spoločnosťami GLOBAL AGENCY s.r.o., QUIRINIUS s.r.o., Milbery s.r.o. / DAREC, a.s / VUITTON, s.r.o., a žalobkyňou;
- predložené dodávateľské faktúry sú vystavené účelovo, bez reálneho základu, za účelom neoprávneného čerpania nadmerných odpočtov daňovým subjektom a spoločnosťami GLOBAL AGENCY s.r.o., QUIRINIUS s.r.o., VUITTON, s.r.o., Milbery s.r.o. a DAREC, a.s. vystupujú ako formálni dodávatelia;
- vyššie uvedeným dodávateľom nevznikla daňová povinnosť, preto daňovému subjektu ako odberateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 zákona o DPH a neboli splnené podmienky na postup podľa § 69 ods. 12 písm. a) zákona o DPH;
- tok tovaru tak, ako ho deklaroval daňový subjekt nebol reálny, prebehol iba formálne - papierovo. Rovnako dodávatelia a odberatelia boli len formálni, umelo vložení do obchodného reťazca, no tovar nikdy nenadobudli;
- správca dane spochybnil pôvod tovaru, jeho prepravu aj konečnú spotrebu, v dodávateľských spoločnostiach často dochádzalo k zmene konateľov, sú nekontaktné a neplnia si svoje daňové povinnosti. V preverovanom reťazci bola tiež preukázaná ich prepojenosť. Správca dane tak postupoval správne, keď nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nepriznal. Všetko nasvedčuje tomu, že skutočným účelom bolo iba profitovať na odpočítaní DPH, a preto sa žalovaný stotožnil so závermi správcu dane;
- daňový subjekt je aktívnym článkom umelo vytvoreného reťazca viacerých spoločností, ktoré boli prepojené a zriadené za účelom neoprávneného čerpania nadmerných odpočtov na DPH;
- daňový subjekt síce predložil faktúry, ale nepreukázal, že preverované zdaniteľné obchody sa uskutočnili tak, ako deklaroval. Dôkazné bremeno preukázania splnenia podmienok pre odpočet dane z pridanej hodnoty pritom zaťažuje práve platiteľa dane, ktorý v prejednávacom prípade dôkazné bremeno neunesol;
- judikatúra Súdneho dvora Európskej únie zdôrazňuje, že boj proti podvodu je cieľom, ktorý je podporovaný Smernicou Rady 2006/112/ES, zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a že ak daňový úrad konštatuje, že právo na odpočet bolo uplatnené podvodne, je povinný žiadať vrátenie odpočítaných súm;
- prenájom priestorov vyhradených na zber druhotných surovín nie je dôkazom o tom, že sa zdaniteľné obchody deklarované spornými faktúrami reálne uskutočnili;
- správcu dane bolo dôvodne spochybnené uskutočnenie zdaniteľných obchodov, daňový subjekt bol bez pochybností aktívnym článkom reťazca, a preto mu priznanie práva na odpočítanie dane neprináleží;
- rozhodnutie správcu dane bolo riadne odôvodnené a spĺňa všetky zákonné požiadavky.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.

5. Správnu žalobu žalobkyňa odôvodnila tým, že napadnuté rozhodnutie ako aj postup žalovaného považuje za nezákonné, keďže vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a zistenie skutkového stavu považovala žalobkyňa za nedostačujúce na riadne posúdenie veci v zmysle § 191

ods. 1 písm. e) SSP. V správnej žalobe vyjadrila tiež názor, že rozhodnutia správcu dane a žalovaného sú nepreskúmateľné z dôvodu nedostatočného odôvodnenia.

6. O správnej žalobe rozhodol správny súd rozsudkom č. k. 20 S 87/2020-138 zo dňa 21. apríla 2021 (ďalej aj „rozsudok správneho súdu“ alebo „napadnutý rozsudok“), ktorým zamietol správnu žalobu ako nedôvodnú. Správny súd odkázal najmä na skorší rozsudok sp. zn. 14 S 63/2018 zo dňa 5. septembra 2020, ktorým bola zamietnutá správna žaloba proti rozhodnutiu žalovaného týkajúceho sa rovnakej žalobkyne, obchodného reťazca, dodávateľov aj vykonaných dôkazov, len v inom zdaňovacom období. Správny súd vo svojom rozsudku poukázal a odcitoval jeho odôvodnenie v rozsahu bodov 85 až 87, z ktorých vyplýva záver, že vykonané dokazovanie dostatočne spochybňuje žalobkyňou uplatnený nárok na odpočet DPH, a to jednak vo vzťahu k spochybneniu samotného pôvodu tovaru, ako aj vo vzťahu k preukázaniu vedomosti žalobkyne, že je súčasťou reťazca, ktorého účelom bolo zneužitie práva na DPH.

7. Citovaný rozsudok bol napadnutý kasačnou sťažnosťou, ktorú Najvyšší súd Slovenskej republiky zamietol rozsudkom sp. zn. 1 Sžfk 85/2019 zo dňa 8. decembra 2020, a ktorého body 35 až 39 správny súd taktiež odcitoval. Z týchto bodov vyplýva najmä, že kasačný súd sa stotožnil s názorom žalovaného a správneho súdu o neunesení dôkazného bremena na preukázanie uskutočnenia sporných dodávok, rozsudok považuje za riadne odôvodnený a záver správneho súdu o vedomosti a účasti žalobkyne na reťazci transakcií poznačeným podvodom vyhodnotil ako správny. Aj s ohľadom na citované rozhodnutia považuje správny súd závery správcu dane za správne. Nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty bol dostatočne spochybnený, a to spochybnením pôvodu tovaru a ako aj účasťou žalobkyne na podvodnom konaní.

8. Správny súd sa nestotožnil s tvrdením žalobkyne, že uskutočnenie deklarovaných dodávateľsko-odberateľských vzťahov preukázala formálne aj materiálne. Naopak bol toho názoru, že obchody boli dostatočne spochybnené a dôkazy zo strany orgánov finančnej správy správne vyhodnotené tak, že žalobkyňi nesvedčí nárok na odpočítanie dane zo sporných faktúr. Za spochybnené správny súd považoval pôvod tovaru a samotnú existenciu tovaru, z čoho mal za preukázané, že dodávateľom nevznikla daňová povinnosť. Zároveň sa stotožnil v plnom rozsahu so správcom dane v právnom závere, že išlo o obchodný reťazec, ktorý sa jednotlivými článkami podieľal na podvodnom konaní. Jeho súčasťou bola aj žalobkyňa, ktorá o svojej participácii vedela, resp. vedieť musela. Správny súd poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie vo veci Bonik EOOD, C-285/11 zo dňa 6. decembra 2012, a v spojených veciach Mahagében Kft. a Dávid, C-80/11 a C-142/11, zo dňa 21. júna 2012 s odôvodnením, že vnútroštátnym orgánom prináleží odprieť právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, ak sa preukáže, že toto právo bolo uplatnené podvodne. Rozhodnutie správcu dane o znížení sumy nadmerného odpočtu preto považuje za zákonné a správne.

9. K námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú a vyjadril sa, že podmienky pre uplatnenie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty sú hmotnoprávnej povahy, ktorých splnenie a preukázanie je na daňovom subjekte. Uviedol tiež, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný v deklarovanom množstve a v čase a spôsobom deklarovaným na daňových dokladoch (§ 8 zákona o DPH), a to práve osobou uvedenou na faktúre. To znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH, uvedeným na faktúre.

10. Za nedôvodnú považoval správny súd tiež námietku nedostatočne zisteného skutkového stavu a konštatoval, že na základe komplexných zistení je opodstatnený záver správcu dane, že žalobkyňa a jej dodávatelia nasimulovali situáciu tak, aby mohli získavať nárok na vyplatenie nadmerných odpočtov z ekonomicky nezmyselného obchodovania. Dodávatelia boli dodávateľmi len formálne, a preto žalobkyňi v zmysle ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH nevzniklo právo na odpočet dane z pridanej hodnoty. Podmienky na uplatnenie ustanovenia § 69 ods. 12 písm. a) zákona o DPH správny súd tiež nepovažoval za splnené.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

11. Proti rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP. Žiadala, aby kasačný súd napádaný rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správnemu súdu na ďalšie konanie.

12. V kasačnej sťažnosti sťažovateľka namietala, že hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli splnené a v konaní aj riadne preukázané. Správcovi dane sťažovateľka poskytla plnú súčinnosť a predložila nespočetne veľa dôkazov, čím si svoju dôkaznú povinnosť splnila. Správny súd sa však podľa sťažovateľky len priklonil k názoru žalovaného, a to bez uvedenia vlastných úvah a vyjadrenia sa k namietaným pochybnostiam.

13. K prenosu dôkazného bremena v súvislosti s tým, že sťažovateľka neodstránila pochybnosti o splnení podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty, uviedla, že takéto právne posúdenie je taktiež nesprávne. Zotrvávala na názore, že predložila množstvo dôkazov, ktoré splnenie podmienok pre odpočet preukazujú a skutočne nevie, aké ďalšie dôkazy by ešte mohla predložiť. Postup správcu dane, ktorý svoje závery oprel výlučne o zistené nedostatky na strane iného subjektu, je podľa sťažovateľky nesprávny a takéto zistené nedostatky nepostačujú pre odopretie odpočtu. Tieto skutočnosti tiež nemôžu tvoriť obsah dôkazného bremena sťažovateľky. Správanie svojich obchodných partnerov sťažovateľka ovplyvniť nedokáže, obchody s predmetnými spoločnosťami prebiehali štandardne a faktúry boli vždy riadne uhradené. V tejto súvislosti sťažovateľka poukázala na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/22/2009 zo dňa 23. februára 2010, ktorý zdôraznil, že nie je možné zaťažovať daňový subjekt dôkazným bremenom až do nesplniteľnej abstraktnej podoby, pokiaľ predloží dôkazy opodstatnene preukazujúce splnenie podmienok pre odpočet. Sťažovateľka je preto toho názoru, že dôkazné bremeno, v zmysle § 24 daňového poriadku, uniesla.

14. Sťažovateľka namietala aj právne posúdenie týkajúce sa podvodného obchodného reťazca. Zdôraznila najmä, že nie je možné odoprieť odpočet dane z pridanej hodnoty daňovému subjektu, ktorý si splní svoje daňové povinnosti a súčasťou podvodného obchodného reťazca sa stane bez vlastnej viny. Namietala, že ani správca dane ani správny súd sa nezaoberali a nepreukázali, že by sťažovateľka mala vedomosť o akomkoľvek protiprávnom konaní svojich obchodných partnerov. Poukázala na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžf/1/2011, zo dňa 15. marca 2011, z ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno preukázania podvodného konania a vedomosti daňového subjektu o účasti na ňom zaťažuje správcu dane. V daňovom konaní sa však podľa sťažovateľky jej vedomosť nijako nepreukázala, a to najmä preto, že sťažovateľka sa na daňovom podvode nepodieľala a o takomto konaní ani nevedela. Ani tá skutočnosť, že daňové doklady boli predkladané tej istej účtovníčke, nemôže byť dôkazom o prepojenosti spoločností a dôvodom pre odopretie odpočtu.

15. V súvislosti s podvodným konaním sťažovateľka poukázala aj na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach Optigen, C-354/03, C-355/03, C-484/03 zo dňa 12. januára 2006 a vo veci Axel Kittel, C-439/04 zo dňa 6. júla 2006, ktoré umožňujú platiteľom, ktorí sa bez vlastnej viny stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby neboli nútení niesť následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, keď svoje daňové povinnosti sami riadne splnili.

16. Nesprávne právne posúdenie splnenia podmienok pre odpočet, ale najmä nesprávny procesný postup znemožňujúci účastníkovi konania uskutočniť jeho procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, videla sťažovateľka aj v závere správneho súdu, ktorý síce uviedol, že sťažovateľka nepreukázala formálne ani materiálne uskutočnenie vzťahov deklarovaných na faktúrach, avšak bez akéhokoľvek odôvodnenia. Správny súd sa vo väčšine odôvodnenia len stroho priklonil k názorom prezentovaným žalovaným, ktorým však tiež chýbalo riadne odôvodnenie. Nijako sa pritom správny súd podľa sťažovateľky nezaoberal skutočnosťou, že všetky faktúry boli u všetkých zúčastnených spoločností riadne zaúčtované a že obchody ako aj samotná existencia tovaru boli potvrdené svedeckými výpoveďami konateľov predmetných spoločností. Odôvodnenie postrádajúce úvahy správneho súdu a vysporiadanie sa s námietkami a vyjadreniami sťažovateľky považuje táto za nedostatočné.

17. K právnenému záveru, že sťažovateľka nepostupovala v súlade s odbornou starostlivosťou uviedla, že sa s ním nestotožňuje. Svojich obchodných partnerov si riadne preverila z verejne dostupných registrov a počas obchodovania nenastali nijaké okolnosti nasvedčujúce, že by mohlo ísť o nepoctivých podnikateľov. Sťažovateľka poukázala tiež na skutočnosť, že správca dane ako aj správny súd jej síce vytkli, že nekonala s odbornou starostlivosťou, ale nešpecifikovali, ako (okrem overenia na

základe verejne dostupných informácií) mala postupovať. V nadväznosti na uvedené poukázala na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach Mahagében Kft a Dávid, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, kde správca dane taktiež argumentoval odbornou starostlivosťou pri výbere obchodného partnera, čo bolo vyhodnotené ako nedostatočné pre odopretie odpočtu dane z pridanej hodnoty.

18. V zmysle vyššie citovaného rozsudku tiež nemožno potrestať daňový subjekt, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie (prípadne plnenie predchádzajúce / nasledujúce, ktoré bolo súčasťou rovnakého obchodného reťazca) bolo súčasťou podvodu. Preto je sťažovateľka toho názoru, že sa v konaní mala preukazovať jej vedomosť o účasti na podvodnom konaní, pričom pokiaľ táto vedomosť nebola zo strany správcu dane preukázaná, právo na odpočet dane z pridanej hodnoty malo byť priznané.

19. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný tak, že rozsudok správneho súdu považuje za vecne správny a zákonný. Vzhľadom na totožnosť námietok sťažovateľky v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a v správnej žalobe, žalovaný odkázal na odôvodnenie svojho rozhodnutia a na vyjadrenie k správnej žalobe, na ktorých zotrval v plnom rozsahu. Kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť ako nedôvodnú.

20. Po predložení veci bola táto pridelená do senátu 3 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a Mgr. Kristína Babiaková bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

22. 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.

23. Kasačný súd konštatuje, že v obdobnej veci totožných účastníkov konania, rovnakého skutkového ako aj právneho stavu a s totožnými sťažnostnými námietkami, iba vo veciach odlišných zdaňovacích období, už skôr rozhodoval v rozsudkoch sp. zn. 4Sfk/45/2021 zo dňa 22. marca 2023 (zdaňovacie obdobie jún 2013), sp. zn. 4Sfk/9/2021 zo dňa 22. marca 2023 (zdaňovacie obdobie jún 2014), sp. zn. 4 Sfk 8/2021 zo dňa 28. februára 2023 (zdaňovacie obdobie júl 2013), sp. zn. 4 Sfk 4/2021 zo dňa 15. novembra 2022 (zdaňovacie obdobie január 2014), sp. zn. 4 Sfk 3/2021 zo dňa 26. apríla 2023 (zdaňovacie obdobie december 2014), sp. zn. 2 Sfk 16/2021 zo dňa 29. mája 2023 (zdaňovacie obdobie máj 2013), sp. zn. 2 Sfk 7/2021 zo dňa 29. mája 2023 (zdaňovacie obdobie december 2013), sp. zn. 2 Sfk 6/2021 zo dňa 29. mája 2023 (zdaňovacie obdobie január 2013), sp. zn. 2 Sfk 4/2021 zo dňa 29. mája 2023 (zdaňovacie obdobie máj 2014) ako aj v rozhodnutiach Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 96/2019 zo dňa 29. apríla 2021 (zdaňovacie obdobie október 2013), sp. zn. 1 Sžfk 85/2019 zo dňa 8. decembra 2020 (zdaňovacie obdobie marec 2014). Vo všetkých vyššie uvedených rozhodnutiach kasačný súd kasačné sťažnosti sťažovateľky zamietol.

24. Kasačný súd v rozsudku sp. zn. 4 Sfk 45/2021 zo dňa 22. marca 2023 (zdaňovacie obdobie jún 2013) k námietkam sťažovateľky uviedol:

„61. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnych, ako aj formálnych podmienok, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Preto považuje kasačný súd za správny záver správneho súdu, že postup i rozhodnutia daňových orgánov boli v súlade so zákonom, najmä pokiaľ ide o kľúčovú otázku, že sťažovateľ neuniesol v

administratívnom konaní dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia sporných dodávok, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane na vstupe.

62. Kasačný súd má za to, že sťažovateľ v konaní opakovane uplatňoval prakticky totožné námietky a ani v samotných sťažnostných bodoch neuviedol žiadne skutočnosti, ktorými by aspoň spochybnil podrobne zdôvodnené závery správneho súdu prezentované v napadnutom rozsudku. Sťažnostné body kasačnej sťažnosti sú všeobecné a neobsahovali vecné argumenty proti konkrétnym skutkovým zisteniam, či právnym záverom krajského súdu. Kasačný súd preto môže len odkázať na dôvody napadnutého rozsudku, tak pokiaľ ide o neunesenie dôkazného bremena a sťažovateľom nevyvrátené objektívne pochybnosti o uskutočnení ním deklarovaných dodávok, ako aj o vedomú účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci spoločností, v ktorom došlo k fiktívnym transakciám a nedovoleným daňovým únikom. Čo sťažovateľ v kasačnej sťažnosti takmer nijako nerozporoval.

63. K sťažnostnému bodu, ktorým sťažovateľ namietal neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom i za iné daňové subjekty, na ktoré nemá dosah, kasačný súd uvádza, že judikatúra vo veci preukazovania uskutočnenia zdaniteľného plnenia je rozsiahla a jasne sa ustálila v tom, že nepostačuje predložiť formálne doklady (napr. faktúry či dodacie listy), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Sťažovateľ odkazoval na dnes už prekonanú judikatúru, navyše závery tam ustálené nie je možné v prejednávanej veci aplikovať aj preto, že v daňovom konaní nebola bez pochybností preukázaná ani samotná existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom dodávok.

64. Sťažnostný bod týkajúci sa porušenia práva sťažovateľa na spravodlivý proces sťažovateľ v podstate odôvodnil len tým, že nesúhlasí s vyhodnotením preukázania uskutočnenia deklarovaných obchodov a tvrdil, že správny súd svoje závery nedostatočne odôvodnil, pretože neuviedol, akými úvahami sa spravoval, ako aplikoval dotknutú právnu úpravu a ako sa vysporiadal s jeho námietkami. K predmetnej námietke kasačný súd uvádza, že sa s ňou nie je možné v žiadnej miere stotožniť a odkazuje na detailné zhrnutie skutkového stavu správnym súdom, ako aj na podrobné právne posúdenie veci.

65. Podľa názoru kasačného súdu sa správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku starostlivo vysporiadal s argumentáciou sťažovateľa o ním predložených dokladoch, ako aj s namietanými výpoveďami. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s posúdením veci správnym súdom po právnej stránke nestotožňuje, ešte nespôsobuje nepreskúmateľnosť kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku či jeho nedostatočné odôvodnenie.

66. Kasačný súd záverom odkazuje na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu sp. zn. 1Sžfk/85/2019, v ktorej bolo rozhodované v totožnej veci medzi totožnými účastníkmi konania, len v inom zdaňovacom období, z rozsudku ktorého podľa § 464 SSP vyberá... „Podľa názoru kasačného súdu nie je nepodložený ani záver krajského súdu o vedomej účasti sťažovateľa na reťazci transakcií poznačenom podvodom, ktorého účelom bolo získanie daňovej výhody vo forme odpočítania dane. S ohľadom na zjavné personálne prepojenie obchodných spoločností v reťazci sťažovateľ pri riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti a pri poznaní schémy obchodného vzťahu musel vedieť, že participuje na nedovolenom konaní spojenom s daňovým únikom. Tým, že sťažovateľ ako jeden z článkov reťazca deklaroval intrakomunitárne dodanie tovaru oslobodené od DPH, nepochybne získal daňovú výhodu. Kasačný súd v tejto súvislosti dodáva, že skutočnosť, či sťažovateľ vidí alebo nevidí logiku v počte obchodných spoločností v reťazci, nie je v tomto smere relevantnou pre posúdenie predostretej otázky....“ Je potrebné dodať, že išlo o totožný reťazec dodávateľských spoločností ako v predmetnom konaní.

67. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti sa snažil spochybniť predmetný rozsudok boli totožné s námietkami, ktoré už namietal v konaní pred správnym súdom, ako aj pred žalovaným správnym orgánom, a s ktorými sa tak správny súd, ako aj žalovaný, náležite vysporiadali. Kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu.“

25. V rozsudku sp. zn. 4 Sfk 3/2021 zo dňa 26. apríla 2023 (zdaňovacie obdobie december 2014) kasačný súd k vyššie uvedenému doplnil:

„57. Je možné však krajskému súdu vytknúť, že na jednej strane konštatoval nesplnenie hmotnoprávných podmienok pre uznanie nároku na odpočet DPH s tým, že „dôvodne je spochybnená vôbec existencia daného tovaru, čo súčasne znamená, že dodávateľom žalobcu nemohla reálne

vzniknúť daňová povinnosť (§ 8 ods. 1 písm. a/v spojení s § 19 ods. 1 zákona o DPH)“, na druhej strane vec posudzoval aj z aspektu podvodného konania. Aj žalovaný v druhostupňovom rozhodnutí konštatoval (str. 36), že: „vykonaním šetrením správca dane nezistil pôvod, prepravu a konečnú spotrebu tovaru uvedeného na sporných faktúrach“. Primárne je podstatné uviesť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Kasačný súd prízvukuje, že nie je možné pri právnom posúdení kumulovať nesplnenie hmotnoprávnych podmienok s vedomostnou zložkou sťažovateľa o daňovom podvode. Ak teda krajský súd konštatoval, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky - neexistovalo opodstatnenie pri právnom posudzovaní predmetnej veci zaoberať sa podvodným konaním, resp. vedomostnou zložkou daňového subjektu o daňovom podvode.

58. K otázke rozloženia dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt alebo správcu dane ešte kasačný súd dodáva, že 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 spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

59. Najvyšší správny súd sa na základe uvedených skutočností (s odkazom na príslušnú judikatúru) stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.“

26. Kasačný súd dáva do pozornosti, že rozsudok sp. zn. 4 Sfk 45/2021 zo dňa 22. marca 2023 (zdaňovacie obdobie jún 2013) bol na základe ústavnej sťažnosti sťažovateľky podrobený ústavnému prieskumu. Ústavný súd Slovenskej republiky o tejto ústavnej sťažnosti rozhodol uznesením sp. zn. I. ÚS 247/2023, zo dňa 26. apríla 2023 tak, že ústavnú sťažnosť odmietol. Uviedol pritom, že: „... ústavný súd nemá v zásade ku kvalite odôvodnenia napadnutého rozsudku žiadne výhrady a považuje ho za ústavne udržateľné... ústavný súd uzatvára, že napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu (nadväzujúc na rozsudok krajského súdu) v kontexte uplatnenej sťažnostnej argumentácie nevykazuje z ústavného hľadiska také relevantné nedostatky, ktoré by po prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie mohli reálne viesť k vysloveniu porušenia základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Práve naopak, ústavný súd považuje napadnutý rozsudok za logicky a zrozumiteľne odôvodnený, preto ústavnú sťažnosť sťažovateľky odmietol ako zjavne neopodstatnenú...“

27. Ústavnému prieskumu boli podrobené aj vyššie spomínané rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 96/2019 zo dňa 29. apríla 2021 (zdaňovacie obdobie október 2013), sp. zn. 1

Sžfk 85/2019 zo dňa 8. decembra 2020 (zdaňovacie obdobie marec 2014), proti ktorým boli sťažnosti obdobne Ústavným súdom Slovenskej republiky odmietnuté uznesením sp. zn. III. ÚS 697/2021 zo dňa 14. decembra 2021 ako zjavne neopodstatnené.

28. Kasačný súd, uplatňujúc princíp právnej istoty a reflektujúc postoj Ústavného súdu Slovenskej republiky, na vyššie uvedené rozsudky Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach sťažovateľky podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje a s argumentáciou v nich obsiahnutou sa stotožňuje.

V.

Záver

29. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje vo výroku za vecne správny, vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci, súladný s ustálenou rozhodovacou činnosťou a v postačujúcej miere odôvodnený. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

30. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.