

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/17/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200437
Dátum vydania rozhodnutia: 26. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8019200437.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): FEGA FROST, s.r.o., za zaniknutý daňový subjekt FOOD LOGISTICS s.r.o., t. č. ICE DREAM s.r.o. so sídlom Tehelná 675/2, 060 01 Kežmarok, IČO: 36 475 939, zastúpeného konateľom spoločnosti Františkom Galikom, právne zastúpeného JUDr. Alenou Rudohradskou, advokátkou so sídlom Rázusova 1, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 18. apríla 2019 číslo: 100918995/2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/37/2019-82 zo dňa 16.6.2020 takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) dňa 10.12.2018 vydal rozhodnutie č. 102530057/2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2014 rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 12 845,66 eur.
2. Správca dane na základe kontrolných zistení dospel k záveru, že obchodovanie s tovarom uvedeným na faktúrach od dodávateľa Slovakia Food Trading, s.r.o. za zdaňovacie obdobie august 2014 sa neuskutočnilo týmto platiteľom a dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť za dodanie tovaru, ale mu vznikla povinnosť zaplatiť daň podľa § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol dňa 18. apríla 2019 žalovaný rozhodnutím č. 100918995/2019, pričom rozhodnutie správcu dane potvrdil.

4. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že správca dane dôvodne neuznal odpočítanie dane v sume 12 845,66 eur z faktúry vyhotovenej daňovým subjektom Slovakia Food Trading, s.r.o. na základe vykonaného dokazovania z dôvodu, že dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 224/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, preto ani daňovému subjektu FOOD LOGISTICS s.r.o., nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 citovaného zákona.

II.

Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote všeobecnú správnu žalobu Krajskému súdu v Prešove (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) a navrhol toto rozhodnutie, spolu s rozhodnutím správcu dane, zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

6. Žalobca v správnej žalobe namietal, že preukázal všetky rozhodujúce skutočnosti potrebné na uplatnenie nároku na vypočítanie DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o., čím uniesol dôkazné bremeno a závery správcu dane a žalovaného nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní.

7. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu správnej žaloby zotrval na skutkových zisteniach a právnych záveroch uvedených v preskúmanom rozhodnutí a navrhol správnu žalobu zamietnuť.

8. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 16.6.2020 rozsudok, ktorým správnu žalobu zamietol a žalovanému nepriznal náhradu trov konania.

9. K námietkam žalobcu vo vzťahu k hodnoteniu dôkazov správcu dane a žalovaného a k zistenému skutkovému stavu správny súd odkázal na rozsiahlu ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní.

10. Krajský súd preskúmaním napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane a obsahu administratívneho spisu dospel k záveru, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí podrobne popísal zistený skutkový stav, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a tieto aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa aj s námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní. Rozhodnutie podľa správneho súdu spĺňa zákonom požadované kritériá a preto námietka žalobcu, že sa nevysporiadal žalovaný s odvolacími námietkami podľa predstáv žalobcu nemôže byť dôvodom na vyslovenie nezákonnosti takéhoto rozhodnutia.

11. K žalobnej námietke týkajúcej sa získania dôkazných prostriedkov z iných daňových kontrol krajský súd poukázal na to, že v rozhodnutí tak správca dane, ako aj žalovaný je podrobne popísaný skutkový stav, pričom ohľadom namietanej výpovede svedka pána P. Q. daňový subjekt Slovakia Food Trading, s.r.o. Bánovce nad Bebravou bol upovedomený o vypočutí svedka listom zo dňa 26.02.2016, žalobca nevyužil právo byť prítomný pri vypočutí svedka a klásť mu otázky. Tento listinný dôkaz bol použitý z inej daňovej kontroly, preto námietka žalobcu, že nebol na uvedenú výpoveď svedka prizvaný je podľa krajského súdu bezpredmetná, pretože sa nejednalo o taký úkon, na ktorý by bol právny zástupca, resp. žalobca pozvaný.

12. Krajský súd ďalej poukázal na tú skutočnosť, že žalobca nepredložil v rámci daňovej kontroly také dôkazy, ktorými by preukázal, že zdaniteľný obchod sa reálne uskutočnil tak, ako ho deklaroval na faktúre od dodávateľa Slovakia Food Trading, s.r.o. a preto jeho námietky, že preukázal všetky rozhodujúce skutočnosti potrebné na uplatnenie nároku na odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa považoval krajský súd za neopodstatnené.

13. Predloženie riadne zaúčtovaných dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, samotné faktúry, kúpne zmluvy, CMR, evidencie DPH a iné doklady však ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne bolo poskytnuté. Daňové doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. Dôkazné bremeno je v daňovom konaní zásadne na strane daňového subjektu, ktorý je iniciátorom odpočítania dane. Jeho povinnosťou je preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu i skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo

nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011).

14. Krajský súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je jasné, zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, pričom žalovaný sa v dostatočnej miere vysporiadal s námietkami žalobcu, skutkový stav bol zistený v rozsahu dostatočnom pre vykonanie správnych úvah a na základe nich žalovaný dospel podľa správneho súdu k správnym právnym záverom.

15. Námietka žalobcu, že žalovaný sa nevysporiadal s jeho odvolacími námietkami, nebola opodstatnená. Odvolacím námietkam sa žalovaný venoval veľmi podrobne a v samostatnej rozsiahlej časti svojho rozhodnutia a dal na ne odpovede. Reagoval aj na námietky žalobcu majúce oporu v rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ.

16. V súvislosti s tvrdením žalobcu o dôkaznom bremene zaťažujúcom v tejto veci správcu dane (žalovaného), keďže žalobca svoju povinnosť splnil predložením dôkazov (dokladov), krajský súd uvádza, že daňovým orgánom sa podarilo okolnosti, o ktorých predložené dôkazy svedčili, zásadne spochybníť (prípadne až vylúčiť), a tak pre odstránenie zistených pochybností mal ďalšie dôkazy predkladať opäť žalobca. Žalobca totiž má v súlade s § 24 ods. 1 písm. c) zák. č. 563/2009 Z. z. povinnosť preukázať vierohodnosť evidencií a záznamov a táto povinnosť sa nevyčerpáva prostým predložením listín, ktorých vierohodnosť momentom predloženia ešte správca dane nemal ako spochybníť, pretože pochybnosti vznikli až na základe realizovaných zistení správcu dane. Preto tento spätný prechod dôkazného bremena na žalobcu neodporuje ani zákonu, ani rozhodovacej praxi Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora EÚ. Daňový orgán v takej situácii nie je zaťažený povinnosťou, pri zistených pochybnostiach, dokazovať k čomu v obchodnom reťazci reálne došlo, pre účely uplatnenia práva na odpočet dane postačovalo jeho zistenie, že predloženými dôkazmi nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok pre odpočet dane. Krajský súd sa nedomnieva, že by v takejto situácii bolo zákonnou povinnosťou žalovaného (resp. správcu dane) preukazovať úmyselnú účasť žalobcu na daňovom podvode, ako to interpretoval žalobca s oporou v rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Príčinou stavu, aký bol v tomto konaní zistený, nemusí byť automaticky úmyselné (a z podstaty veci potom už trestnoprávne postihnutelné) konanie žalobcu, jeho úmyselná účasť v daňovom podvode.

17. K žalobnej námietke, že správca dane preniesol na neho dôkazné bremeno z dodávateľov je podľa krajského súdu neopodstatnená. Zdôraznil, že pre uplatnenie práva na odpočítanie dane predloženie formálne vyhotovených dokladov je podľa krajského súdu nedostatočné a žalobca v rámci daňovej kontroly nepreukázal, že vynaložil a prijal dostatočné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa ocitol v reťazci daňových subjektov s fiktívnymi zdaniteľnými obchodmi zneužívajúcich právo na odpočítanie dane za účelom získania daňovej výhody vo forme nadmerného odpočtu. V tejto súvislosti krajský súd zdôraznil, že tak správca dane ako aj žalovaný neuviedli, že žalobca sa dopustil podvodného konania, ale že dostatočným spôsobom nepreukázal, že vynaložil a prijal dostatočné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa ocitol v reťazci týchto fiktívnych zdaniteľných obchodov jednotlivých daňových subjektov.

18. Z vykonaného dokazovania je podľa krajského súdu zrejmé, že predloženým dokladom absentuje reálny základ a pochybnosti správcu dane o uskutočnení deklarovovaných zdaniteľných obchodov sú opodstatnené, pretože ak spoločnosť PPWIN s.r.o. nedodala tovar spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o., potom spoločnosť Slovakia Food Trading, s.r.o. nemohla dodať predmetný tovar spoločnosti FOOD LOGISTICS s.r.o., teda predchodcovi spoločnosti žalobcu. Samotné uskutočnenie zdaniteľného plnenia je podľa krajského súdu základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry ako aj preukazovanie zaplatenia sumy bezhotovostným stykom, teda sumy uvedenej na faktúre, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle príslušných ustanovení Zákona o DPH.

19. Podľa krajského súdu správca dane mal preto právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, avšak nemal povinnosť platiteľa zaviazať, akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Je na platiteľovi dane, aby predložil také dôkazy, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody boli skutočne uskutočnené. Bolo potrebné, aby žalobca ako platiteľ DPH preukázal, že vynaložil a prijal všetky

rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči takýchto zdaniteľných plnení, ktoré samé o sebe zneužívajú právo poskytované a vyplývajúce zo zásady neutrality DPH. Dôkazná povinnosť je spojením povinnosti tvrdenia a povinnosti doložiť svoje tvrdenia dôkazmi, preto žalobnú námietku, že dôkaznú povinnosť alebo dôkazné bremeno preniesol správca dane na daňový subjekt nie je pravdou, pritom krajský súd poukazuje na závery z rozsudku NS SR 3Sžf/81/2013, podľa ktorého uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu vzhľadom na to, že daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný rozsah dôkazov, ktoré vzhľadom na charakter zdaniteľných obchodov zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane.

20. Krajský súd žalobu zamietol ako nedôvodnú podľa § 190 SSP, nakoľko dospel k záveru, že rozhodnutia daňových orgánov boli vydané v súlade so zákonom, na základe dostatočne zisteného skutkového stavu veci, z ktorého daňové orgány vyvodili správny právny záver, ktorý v rozhodnutiach náležite odôvodnili.

III.

Konanie na kasačnom súde

21. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP, pretože krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

22. Krajskému súdu vyčítal, že použitie svedeckej výpovede z iného konania, resp. iných údajov z daňových konaní nepovažoval za rozporné s Daňovým poriadkom, podľa sťažovateľa ide o rozpor s ustanoveniami Daňového poriadku o daňovom tajomstve podľa § 11 DP ako aj so základnými zásadami daňového konania uvedenými v § 3 ods. 2 a 8. Sťažovateľ sa nestotožnil ani s názorom krajského súdu, že rozsudky ESD - rozsudky č-354/03, C-80/11, C-142/11 a NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, môžu byť ako opatrenia požadované len v rozumnej miere, nakoľko sa jedná o rozhodnutia najvyšších súdnych autorít a pokiaľ sa krajský súd rozhodne odchyliť od právneho názoru, ktorý je v skutkovo obdobných veciach uvedený v predmetných rozhodnutiach, musí svoj odklon aj náležite odôvodniť. Konštatovanie, že takéto opatrenie môže byť požadované len v rozumnej miere, nepovažuje za dostačujúce.

23. Sťažovateľ namietal proti názoru krajského súdu, že nie je povinnosťou správcu dane upovedomiť ho o konaní výsluchu svedkov, ale iba oboznámiť ho s takto získaným dôkazom, v tejto súvislosti namietal porušenie práva daňového subjektu konfrontovať sa so skutočnosťami, ktoré vyplynú zo svedeckej výpovede.

24. Vyjadril nesúhlas s názorom krajského súdu, správcu dane ako aj žalovaného, že dostatočným spôsobom nepreukázal, že vynaložil a prijal dostatočné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa ocitol v reťazci fiktívnych zdaniteľných obchodov jednotlivých daňových subjektov. Trval na tom, že vykonal všetky nevyhnutné opatrenia, aké mu dovoľovali okolnosti v danej situácii.

25. Sťažovateľ uviedol, že nemal povinnosť, ale ani právo preverovať dodávateľov svojich zmluvných partnerov, nemôže zodpovedať za nesplnenie zákonných povinností iných daňových subjektov a žiadnym spôsobom nemôže ovplyvniť takéto konanie iného daňového subjektu. Za priznanie a odvedenie dane je zodpovedný dodávateľ, teda Slovakia Food trading, s.r.o. a to, či túto povinnosť splní alebo nie, sťažovateľ nijakým spôsobom nemôže preveriť ani ovplyvniť, a preto mu to nemôže byť kladené za vinu.

26. Sťažovateľ uviedol, že za dodaný tovar riadne a preukázateľne zaplatil svojmu dodávateľovi na základe vystavených faktúr (teda zaplatil DPH na vstupe), avšak ako s tými prostriedkami naložila dodávateľská spoločnosť nemohol sťažovateľ žiadnym spôsobom ovplyvniť.

27. Sťažovateľ poukázal na to, že správnym orgánom predložil všetky relevantné dokumenty, a to: záznamy o prijatí tovarov a službách a o dodaných tovaroch a službách za zdaňovacie obdobie august 2014 - október 2014, došlé faktúry, došlé zahraničné faktúry, bankový výpis, vyšlé faktúry, bankový výpis, príjmový pokladničný doklad, zmluvu o skladovaní a skladovacích službách, knihu vyšlých faktúr za zdaňovacie obdobie 01-12/2014, oznámenie o jednostrannom zápočte pohľadávok a

záväzkov. Skutočnosť, že správny orgán nemohol preveriť plnenia v štruktúre obchodujúcich spoločností nemôže byť na ťarchu a zodpovednosť sťažovateľa.

28. Krajskému súdu vyčítal, že sa nevysporiadal so všetkými právnymi a skutkovými skutočnosťami, argumentácia súdu, prečo argumenty sťažovateľa sú nesprávne alebo irelevantné bez toho, aby uviedol prečo ich považuje za nesprávne považuje za arbitrárne.

29. Sťažovateľ navrhol napadnutý rozsudok zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

30. Žalovaný navrhol kasačnú žiadosť ako nedôvodnú zamietnuť. Uviedol, že sťažovateľ nekonkretizuje v čom mal spočívať procesne vadný postup správnych orgánov. K námietke sťažovateľa, že nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty preukázal spôsobom a v rozsahu, v akom to bolo od neho možné spravodlivo požadovať, avšak správny orgán autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodol bez prihliadnutia na sťažovateľom deklarované skutočnosti, žalovaný uviedol, že správca dane je v súlade s § 44 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. oprávnený i povinný skúmať realizáciu zdaniteľného obchodu nie len po formálnej stránke, ale aj so skutočným stavom. Podľa žalovaného správca dane jednoznačne preukázal účasť sťažovateľa v reťazci s obchodovaním s mrazeným kuracím mäsom za účelom získania daňovej výhody vo forme nadmerného odpočtu. Kontrolné zistenia správca dane podložil relevantnými dôkaznými prostriedkami a prijatý záver dostatočne odôvodnil, preto žalovaný v odvolacom konaní nemal dôvod na zmenu či zrušenie prvostupňového rozhodnutia.

IV.

Relevantná právna úprava

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

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.

Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

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.

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

Podľa § 46 ods. 2 daňového poriadku, ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o

daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH (prvá veta) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

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

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

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.

Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH predpisov platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

V.

Právne závery kasačného súdu

31. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, na ktorý prešiel výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol do 31.07.2021 príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v spojení s § 11 písm. h/ SSP), ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná a preto podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť zamietol. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. mája 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

32. Kasačný súd zdôrazňuje, že jeho úlohou nebolo nanovo posudzovať všetky otázky, ktoré sa v ktoromkoľvek štádiu konania vyskytli alebo mohli vyskytnúť, ale pripadlo mu posúdiť sťažnostné body, ktorými bol viazaný. V ich rozsahu bolo predmetom kasačného konania predovšetkým zodpovedanie otázky, či správny súd po právnej stránke správne vyhodnotil otázku rozloženia dôkazného bremena medzi správcu dane a sťažovateľa a v nadväznosti na to či sťažovateľ predloženými dôkazmi preukázal, že tovar fakturovaný dodávateľom skutočne prijal a použil ho na svoje zdaniteľné obchody, čo sú základné hmotnoprávne podmienky pre úspešné uplatnenie nároku na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH).

33. Po vyhodnotení kasačných dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší správny súd SR konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchytil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci, sa kasačný súd vo svojom odôvodnení obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenie svojich zistení a záverov z kasačného konania.

34. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného dňa 18. apríla 2019 č. 100918995/2019, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane (Daňový úrad Prešov), ktorý dňa 10.12.2018 rozhodnutím č. 102530057/2018 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní

(daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2014 rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 12 845,66 eur.

35. 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 vecí 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.

36. Z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015 vyplýva, že 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 úvaha, 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.

37. Kasačný súd dáva do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23. februára 2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

38. 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 konkrétnym dodávateľom, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu, pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

39. Na tomto mieste kasačný súd považuje za dôležité zdôrazniť, že 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. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vydané v konaní pod sp. zn. 8Sžf/26/2014).

40. 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. Vzhľadom na to, že ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou, ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. 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.

41. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených názoroch, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladom poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017.

42. V teraz posudzovanom prípade si sťažovateľ v kontrolovanom zdaňovacom období august 2014 uplatnil odpočítanie dane z faktúr, predmetom ktorých bolo dodanie tovaru - mrazené kuracie prsia vyhotovených daňovým subjektom Slovakia Food Trading, s.r.o. (podľa výpisu z Obchodného registra spoločnosť Slovakia Food Trading, s.r.o. dňa 25. októbra 2016 zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou PIKNIK s.r.o., ktorá bola vymazaná dňa 4. novembra 2016 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou DcaLaser s.r.o.. Táto bola vymazaná dňa 9. novembra 2016 ex offa).

43. Príslušný správca dane v rámci preverovania reálnosti dodania tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre primárne preveroval existenciu dodávateľsko - odberateľských vzťahov medzi sťažovateľom a ním deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou Slovakia Food Trading, s.r.o. V rámci tohto preverovania vypočul ako svedka konateľa spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o., ktorým bol toho času H. F.. Z jeho výpovede vyplynulo, že nevedel identifikovať svojich dodávateľov, t. j. objasniť pôvod tovaru, ktorý mal následne dodať sťažovateľovi, s tovarom nenakladal, keď ani samotná spoločnosť nemala zamestnancov, či sklady, v ktorých by dochádzalo k manipulácii s tovarom. Rovnako neobjasnil okolnosti týkajúce sa prepravy tovaru k odberateľovi - sťažovateľovi. Nemal k dispozícii ani účtovné doklady vzťahujúce sa na preverované zdaniteľné obchody, nakoľko tieto mal pri zlúčení so spoločnosťou PIKNIK s.r.o. odovzdať novému konateľovi spoločnosti PIKNIK s.r.o., avšak na jeho meno si nespomenul, resp. nevedel uviesť, kde sa nachádzajú účtovné doklady spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o.

44. V súvislosti s preverovaním jednotlivých dodávateľsko - odberateľských vzťahov správca dane v rámci daňovej kontroly požiadal Prezídium Policajného zboru, Národnú kriminálnu agentúru o poskytnutie informácií a písomností potrebných pre výkon daňovej kontroly u daňového subjektu FOOD LOGISTICS s.r.o., ktorého právnym nástupcom sa stala spoločnosť FEGA FROST, s.r.o., o dodávateľoch spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o. Z odpovede vyplynulo, že je vedené trestné stíhanie pre pokračovací zločin skrátenia dane a poistného podľa § 276 ods. 1 a 4 Trestného zákona, z ktorého sú obvinení U. T., H. X. a H. F., na tom skutkovom základe, že ako členovia organizovanej skupiny v období od júla 2014 do decembra 2015 s úmyslom neoprávnene znížiť vlastnú daňovú povinnosť na DPH zabezpečili založenie, resp. personálne obsadenie a ovládanie spoločnosti Cross Consulting s.r.o., PPWIN s.r.o., Procon s.r.o., Afrodita Slovakia s.r.o., Slovakia Food Trading, s.r.o., aby podľa pokynov obvineného U. T. vytvorili fakturačný reťazec deklarujúci nákup a predaj prevažne mrazených kuracích prs a iného mrazeného mäsa, syrov a rôzneho iného tovaru, ktorý bol však vykonaný výlučne s cieľom získať neoprávnenú daňovú výhodu. Spoločnosti Cross Consulting s.r.o., PPWIN s.r.o., ACES LINE s.r.o., Procon s.r.o., Afrodita Slovakia s.r.o., boli založené na plnenie funkcie tzv. nárazníkových spoločností, pričom tieto spoločnosti nevykonávali žiadnu podnikateľskú

činnosť. Obvinený U. T. v mene týchto spoločností vyhotovoval faktúry, ktorými mali tieto spoločnosti predávať ten istý tovar nadobudnutý z ČR od spoločnosti Kovář plus s.r.o., Made Group a.s., Arkileva s.r.o., a Diva Equilibrium s.r.o. V súvislosti s vyšetrovaním boli vykonané aj výsluchy L. M., ktorá bola konateľkou spoločnosti Cross Consulting s.r.o. v čase vystavenia predmetnej faktúry a obvineného H. F., ktorý bol konateľom spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o. v čase vystavenia predmetných faktúr.

45. V súvislosti s prebiehajúcou daňovou kontrolou dane z pridanej hodnoty u daňového subjektu FEGA FROST s.r.o. za zaniknutý daňový subjekt FOOD LOGISTIC s.r.o. za zdaňovacie obdobie január až december 2014 boli správcovi dane poskytnuté informácie a dôkazy zo spisu daňovej kontroly na DPH u daňového subjektu FEGA FROST s.r.o. za zdaňovacie obdobie január až december 2014, o čom správca dane vyhotovil úradný záznam zo dňa 2. júla 2018. Dodávateľom tovaru, ktorý mal daňový subjekt Slovakia Food Trading, s.r.o. dodať daňovému subjektu FOOD LOGISTIC s.r.o. bol daňový subjekt PPWIN s.r.o. Za účelom preverenia konania spoločnosti PPWIN s.r.o. predvolal správca dane na vypočutie svedka P. Q., bývalého konateľa spoločnosti PPWIN s.r.o. Daňový subjekt Slovakia Food Trading, s.r.o. bol upovedomený o vypočutí svedka, nevyužil právo byť prítomný pri vypočutí svedka a klásť mu otázky. P. Q. uviedol do zápisnice, že je konateľom spoločnosti PPWIN s.r.o. a týmto sa stal na upozornenie známych, ponuka bola uverejnená na internete, doklady podpísal u notára P. P., za čo dostal finančné vyrovnanie. Sídlo spoločnosti nepoznal, nikdy tam nebol, spoločnosť za rok 2014 mala obchodovať so železom. Boli predložené doklady daňového subjektu Slovakia Food Trading, s.r.o., ku ktorým sa vyjadril, že predaj tovaru P. Q. neuskutočňoval, nikdy ho nevidel, osobne nepodpisoval uvedené faktúry, pečiatku so svojim podpisom dal vyrobiť a odovzdal ju notárovi P. P.. Či boli faktúry záúčtované v účtovníctve nevedel uviesť, ani iné skutočnosti ohľadom účtovníctva PPWIN s.r.o.

46. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že sťažovateľ bol oboznámený so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole na ústnom pojednávaní dňa 25. januára 2018. Zároveň bol sťažovateľ správcom dane oboznámený o pochybnostiach týkajúcich sa pravdivosti údajov v dokladoch predložených k výkonu daňovej kontroly s tým, že správca dane ho vyzval, aby tieto pochybnosti odstránil a pravdivosť údajov riadne preukázal. Sťažovateľ na výzvu správcu dane nereagoval, resp. nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by mali preukazovať, že došlo k reálnemu nákupu - dodaniu tovaru od spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o. S ďalšími skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole bol sťažovateľ oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 3. júla 2018.

47. Z vyššie uvedeného vyplýva, že správca dane sa v procese dokazovania neobmedzil iba na sťažovateľom predložené doklady, ale zisťoval skutkový stav so zreteľom na preverenie materiálneho základu sťažovateľom deklarovaneho zdaniteľného plnenia. Z dôkazov získaných v predmetnom daňovom konaní, ale i ďalších dôkazov majúcich pôvod v iných konaniach (daňových, resp. trestných) vyplynuli závažné pochybnosti o reálnom uskutočnení sťažovateľom deklarovanej dodávky tovaru. Je potrebné uviesť aj to, že pokiaľ správca dane mal pochybnosti o fiktívnosti predmetného obchodu, mohol následne preverovať celý obchodný reťazec. Z výpovedi konateľov spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o. a PPWIN s.r.o. nevyplývali žiadne relevantné skutočnosti, ktoré by preukazovali reálne nakladanie s tovarom, keď jednotlivé spoločnosti zapojené do dodávok tovaru pre sťažovateľa nemali potrebné materiálne - personálne kapacity, t. j. zamestnancov, či sklady, v ktorých by dochádzalo k manipulácii s tovarom. Okrem uvedeného neboli preukázané ani ďalšie skutočnosti, ktoré by mohli ozrejmiť okolnosti týkajúce sa prepravy tovaru k odberateľovi - sťažovateľovi. Nepreukázaním skutočných dodávateľov tovaru, tak nebol objasnený ani pôvod tovaru. Konateľ dodávateľa sťažovateľa pritom nepredložil ani účtovné doklady vzťahujúce sa na preverované zdaniteľné obchody, nakoľko tieto mal pri zlúčení so spoločnosťou PIKNIK s.r.o. odovzdať novému konateľovi spoločnosti PIKNIK s.r.o., avšak na jeho meno si nespomenul. Vystavenie faktúr a dodanie tovaru pre sťažovateľa síce bolo konateľom dodávateľa potvrdené, avšak bez toho, aby toto tvrdenie bolo podporené ďalšími dôkazmi. Na základe uvedeného možno konštatovať, že preverované dodania tovaru sa neuskutočnili tak, ako to deklaroval sťažovateľ predloženými faktúrami, keď jednotlivé zistenia týkajúce sa daňových subjektov zapojených do reťazca dodávok tovaru (sťažovateľ - Slovakia Food Trading, s.r.o. a PPWIN s.r.o.) spochybnili už samotnú existenciu tovaru. Treba zdôrazniť aj to, že nebolo úlohou daňových orgánov zisťovať pôvod predmetného tovaru, keďže je povinnosťou sťažovateľa, ktorý si uplatňuje odpočet DPH na vstupe preukázať, že predmetný tovar mu dodal dodávateľ uvedený na faktúre, z ktorej si uplatňuje odpočet. S poukazom na vyššie uvedené tak možno

konštatovať, že správcom dane boli zistené také objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú tomu, že ide o fakturačné obchodné transakcie s tovarom v reťazci dodávateľov a odberateľov umelého charakteru, ktorého cieľom je zabezpečiť si daňovú výhodu (získať odpočet DPH) a nie dosiahnuť daňovú neutralitu dane z pridanej hodnoty.

48. Zistenia správcu dane vyplývajúce z ním vykonaného dokazovania tak vniesli do posudzovanej veci dôvodné pochybnosti o reálnosti dodávky tovaru sťažovateľovi, t. j. že boli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, keďže pre vznik tohto nároku je potrebné preukázanie vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH. Aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom bolo na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal splnenie uvedených hmotnoprávnych podmienok a preukázal reálnosť dodania tovaru daňovým subjektom uvedeným na faktúre - Slovakia Food Trading, s.r.o. Kasačný súd pritom poukazuje na to, že ani potvrdenie konateľa dodávateľa o vyhotovení faktúry a dodaní tovaru, či realizácia úhrady sú dostatočným dôkazom o uskutočnení zdaniteľného obchodu, ak tieto skutočnosti (po spochybnení reálnosti dodania tovaru správcom dane) neboli podporené ďalšími dôkazmi. Sťažovateľ však v tomto smere neprodukoval žiadnu relevantnú argumentáciu, resp. nevyvinul procesnú aktivitu spočívajúcu v predložení dôkazov, ktorá by mala za následok prenos dôkazného bremena na správcu dane. Správca dane pritom nemal povinnosť sťažovateľovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Bolo na sťažovateľovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval. Mohol predložiť dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľmi, prípadne odberateľmi, sa nijako neodlišuje od iných ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí, spôsob komunikácie s potenciálnymi zákazníkmi alebo záujemcami o predmetný tovar, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru. Podľa výsledkov zistení správcu dane sťažovateľ však v skutočnosti reálne neobchodoval.

49. Kasačný súd taktiež poukazuje na to, že zistenia daňových orgánov viažuce sa k dodávateľskej spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o., (napr. absencia účtovných dokladov) neboli pripísané na ťarchu sťažovateľa tak, ako to naznačoval s odkazom na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky napr. sp. zn. 3Sžf/1/2011, keďže ich preukázanie správcu dane nevyžadoval od sťažovateľa. Tieto okolnosti boli vyhodnocované (s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ napr. C-80/11 a C-142/11) 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 (stav dôkaznej núdze). Z obsahu rozhodnutí daňových orgánov nevyplýva, že by orgány daňovej správy od sťažovateľa požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované, ako i iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení obchodovaním so sporným tovarom medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca neznamena, že bolo povinnosťou sťažovateľa v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Bolo preto potrebné, aby sám sťažovateľ preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v dôkaznej núdzi pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Znakom jednej zo zásad obchodného práva, t. j. poctivého obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania obchodnej spoločnosti. Z toho plynie očakávanie, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má presnú vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktorými spoločnosť napĺňa definíciu pojmu podnikania. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu chýbajú, pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných platiteľom sú oprávnené. Je taktiež 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 ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej). Sťažovateľ v posudzovanej veci nepredložil žiadne dôkazy, resp. neprodukoval žiadnu argumentáciu, z ktorej by vyplývalo prijatie náležitých opatrení viažucich sa k

prevereníu napr. spôsobu prepravy tovaru, jeho samotného pôvodu, či možnosti nakladania s ním. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť aj to, že sťažovateľ bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného plnenia, a preto sa nemôže obhajovať nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, nakoľko bol sám spoluaktérom tejto transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia nároku na odpočet DPH. V danom prípade išlo o obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov a ktorý nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie prevádzaného tovaru sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce sťažovateľa, spočívajúce v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné.

50. Kasačný súd ako nedôvodnú vyhodnotil námietku sťažovateľa, ktorý sa nestotožnil s argumentáciou krajského súdu týkajúcou sa použiteľnosti dôkazov získaných z iných konaní, keď mal za to, že použitie svedeckej výpovede z iného konania, resp. iných údajov z iných daňových konaní je v rozpore s ustanoveniami Daňového poriadku týkajúcimi sa daňového tajomstva podľa § 11 Daňového poriadku, ako aj so základnými zásadami daňového konania uvedenými v ust. § 3 Daňového poriadku, najmä ust. § 3 ods. 2 a 8. Kasačný súd možnosť použitia, resp. hodnotenia dôkazov z iných konaní odôvodňuje s poukazom na § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sžfk/47/2018 zo dňa 27. októbra 2021, v ktorom okrem iného najvyšší správny súd konštatoval, že „listiny, obsahom ktorých je výpoveď z iných konaní môžu byť po splnení určitých podmienok taktiež podkladom pre vydanie rozhodnutia správcu dane. V prvom rade musí ísť o dôkazy získané nezávisle na príslušnom daňovom konaní t. j. nesmú byť účelovo získané preto, aby sa správca dane vyhol povinnosti umožniť daňovému subjektu byť prítomný na výsluchu svedka a klásť mu otázky. Ďalej je potrebné, aby boli dôkazy získané v súlade so zákonom. Taktiež je nutné, aby boli daňovému subjektu tieto dôkazy sprístupnené, aby sa mohol oboznámiť s ich obsahom a prípadne navrhnúť ďalšie dôkazy, ktoré by zistenia vyplývajúce z týchto listín upresnili, korigovali, či vyvrátili. V prípade, že výpoveď svedka zaznamenaná v listinách je v rozpore s ďalšími dôkazmi vykonanými v daňovom konaní, je potrebné tieto rozpory odstrániť, pričom najvhodnejším spôsobom bude jeho výsluch, pri ktorom mu budú kladené otázky za účelom odstránenia nejasností. Svedka je však potrebné vypočuť vždy, ak to požaduje daňový subjekt, okrem prípadu ak ide o požiadavku vedenú snahou mariť či účelovo predlžovať daňové konanie. V súvislosti s výkladom ust. § 25 ods. 4 Daňového poriadku kasačný súd uvádza, že k porušeniu práva daňového subjektu spočívajúceho v tom, že daňový subjekt vo vzťahu k výpovediam získaným v inom daňovom konaní nemohol uplatniť svoje procesné práva by mohlo dôjsť v prípade, ak by sa daňové orgány vykonaniu tohto dôkazu v daňovom konaní vyhýbali, resp. daňový subjekt by s týmto dôkazom nemal možnosť oboznámiť sa.“ (tiež rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/101/2020 v ktorom sa Najvyšší správny súd zaoberal obdobnou vecou týkajúcou sa toho istého účastníka konania, avšak za iné zdaňovacie obdobie - september 2014).

51. Kasačný súd (aj s poukazom na vyššie uvedené) dospel k záveru o nedôvodnosti námietky sťažovateľa, že nemal možnosť konfrontovať svoje tvrdenia s výpoveďami svedkov H. F. (bývalého konateľa spoločnosti Slovakia Food Trading s.r.o.) a P. Q. (bývalého konateľa spoločnosti PPWIN s.r.o.), resp. s dôkazmi získanými správcou dane v súčinnosti s orgánmi činnými v trestnom konaní, keď sa okrem iného odvolával na to, že výpoveď P. Q. zo dňa 1. marca 2016 nebola získaná v procese výkonu daňovej kontroly u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie september 2014.

52. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že pokiaľ správca dane hodnotil v procese dokazovania výsluchy svedkov získané z iných konaní, nebolo jeho povinnosťou sťažovateľa o takomto výsluchu upovedomiť, avšak bolo nutné sťažovateľa s takto získaným dôkazom oboznámiť, k čomu napokon aj došlo dňa 25. januára 2018. Sťažovateľovi pritom nič nebránilo konfrontovať jeho prípadné názorové rozpory s uvedenými výpoveďami, či už podaním vyjadrenia, alebo aj návrhom na vypočutie svedka za jeho účasti, s ktorými by sa následne musel správca dane vysporiadať. Inými slovami keďže išlo o výsluch svedka, majúci pôvod v inom konaní, správcovi dane nevyplývala povinnosť v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku, t. j. predvolať na výsluch tohto svedka aj sťažovateľa a teda nemohlo dôjsť ani k porušeniu jeho procesných práv vyplývajúcich mu z ust. § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. Kasačný súd preto musel konštatovať, že daňové orgány v priebehu daňového konania sťažovateľovi umožnili realizovať jemu patriace procesné práva, resp. nedošlo k porušeniu dotknutých

ustanovení Daňového poriadku, ktoré by odôvodňovalo záver o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia a zakladalo dôvod na jeho zrušenie.

53. Pokiaľ sťažovateľ pod námietkou použiteľnosti dôkazov získaných z iných konaní mal na mysli aj dôkazy správcu dane získané v trestnom konaní, kasačný súd zastáva názor, že tieto závery sa vzťahujú aj na dôkazy získané správcom dane z trestného konania. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/81/2016 zo dňa 22.5.2018, v ktorom najvyšší súd vyhodnotil ako nedôvodnú námietku odvolateľa, že ako dôkaz nemožno v daňovom konaní použiť zápisnice o výsluchoch svedkoch uskutočnených v trestnom konaní. V zmysle zákona o správe daní možno ako dôkaz použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi..... Prípustným dôkazom je preto nepochybne i zápisnica o výsluchu svedka, ktorý sa uskutočnil v súlade so zákonom č. 301/2005 Z.z. (Trestný poriadok) pred orgánom činným v trestnom konaní. Na takúto zápisnicu je treba hľadieť ako na listinný dôkazný prostriedok a priradiť mu v procese dokazovania pred orgánom správy daní primeranú dôkaznú hodnotu (napr. rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 1Sžf/32/2016).

54. Kasačný súd poukazuje tiež na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 6Afs/34/2017-71, v ktorom najvyšší správny súd uviedol: „Správca dane má oprávnenie vyžadovať informácie od iných orgánov verejnej moci (medzi ktoré pochopiteľne patria aj orgány činné v trestnom konaní), ktoré získavajú iné údaje nevyhnutné pre správu daní - vid' § 57 ods. 1 písm. d) daňového poriadku - t. j. daňový poriadok umožňuje správcovi dane tieto informácie vyžadovať. Premietnutím citovaného ustanovenia daňového poriadku do trestného konania je potom ustanovenie § 65 ods. 4 trestného poriadku, ktoré neobmedzuje prístup iných štátnych orgánov (tu správcu dane) do trestného spisu (podľa iných zákonných predpisov, za ktorý Najvyšší správny súd rovnako považuje daňový poriadok), čímž argumentem a fortiori (a maiori ad minus) umožňuje prístup k jednotlivým informáciám z trestného spisu, včetně protokolů o výsluchu..... K použiteľnosti úradného záznamu musí Nejvyšší správní soud nad rámec výše uvedené uvést, že je nutné rozlišovať, v jakém řízení je úřední záznam použit. Ve vztahu k řízení podle zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, u kterého se podpůrně postupuje dle správního řádu, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9.9.2010, č. j. 1 As 34/2010 - 73, dospěl k jednoznačnému závěru, že „Přestupkový zákon neobsahuje zvláštní normy týkající se důkazních prostředků a dokazování, a proto je třeba subsidiárně aplikovat správní řád, který v § 137 odst. 4 stanoví, že záznam o podání vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek“. Ve vztahu k jiným druhům řízení však tak striktní závěry Nejvyšší správní soud nepřijal; v rozsudku ze dne 16.12.2015, č. j. 4 As 132/2015 - 102, totiž uvedl, že „tato východiska však dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze bez dalšího aplikovat i na soudní přezkum rozhodnutí vydaných v ostatních typech správních řízení.“ Ve vztahu k daňovému řízení a použiteľnosti úradného záznamu vyhotoveného v průběhu trestného řízení pak v rozsudku ze dne 16.6.2016, č. j. 9 Afs 56/2016 - 39, uvedl, že „vzhledem k tomu, že [j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení (§ 93 odst. 1, věta první, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů), dokazoval i úředním záznamem o podaném vysvětlení, který navrhla žalobkyně. Důkaz svědeckou výpovědí získanou v daňovém řízení však zcela oprávněně považoval za závažnější...“ Nejvyšší správní soud takto tedy již dříve nevyloučil, aby v rámci daňového řízení úřední záznamy jako důkazní prostředek použity byly.....“.

55. S poukazom na vyššie uvedené (a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu) kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd v odôvodnení napadnutého rozhodnutia citoval relevantné právne normy, presvedčivým a zrozumiteľným spôsobom sa vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, pričom ako spornú nenechal otvorenú žiadnu právnu otázku, ktorá by mala v kasačnom konaní vyústiť do zmeny či zrušenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietol.

56. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na

náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nezhliadol dôvod na postup podľa § 168 S.s.p.

57. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3 : 0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 139 ods. 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.