

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/25/2021
Identifikačné číslo spisu: 2019200326
Dátum vydania rozhodnutia: 2. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200326.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Zuzany Mališovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): J. Y., narodený XX.XX.XXXX, M. XXX, XXX XX, právne zastúpený: JUDr. Helena Čerešňová, Horné predmestie 216/16, 900 21 Svätý Jur, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102227332/2019 zo dňa 24.09.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/114/2019-97 zo dňa 22. októbra 2020, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102227332/2019 zo dňa 24.09.2019 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“). O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 SSP tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal. Napadnutým rozhodnutím žalovaný postupom podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej aj ako „správca dane“) číslo: 1384155/2017 zo dňa 11.10.2017 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi podľa § 68

ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 184 317,50 Eur za zdaňovacie obdobie február 2009.

2. Krajský súd mal obsahom administratívneho spisu za preukázané, že žalobca si v zdaňovacom období február 2009 uplatnil na základe faktúr od dodávateľov a to spoločnosti MEAT SK, s.r.o., Ostwerke s.r.o. a GIBALEX spol. s r.o. odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v celkovej výške 184 317,50 Eur. Správny súd konštatoval, že zohľadňoval len tie relevantné skutočnosti, ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania, a ktoré sa vzťahujú k uplatneným žalobným bodom a to z dôvodu, že žalobca síce podanou správnu žalobou napadol rozhodnutie žalovaného v celom rozsahu, avšak dôvody žaloby smerujú iba vo vzťahu k nepriznaniu práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Správca dane a následne žalovaný však určili rozdiel dane aj s poukazom na § 69 ods. 6 v spojení s § 11 zákona o DPH a rovnako podľa § 69 ods. 1 v spojení s § 43 zákona o DPH, pričom určenie dane v tomto smere žalobca nenamieta.

3. Krajský súd následne uviedol, že už rozhodol vec totožných účastníkov konania v inom konaní - pod sp. zn. 14S/22/2018, v ktorom boli preverované dodávky tovaru pre žalobcu od dodávateľov - spoločnosti MEAT SK, s.r.o., Ostwerke s.r.o. a GIBALEX, spol. s r.o. Krajský súd preto vychádzal z dôvodov uvedených v rozhodnutí krajského súdu č.k. 14S/22/2018-127 zo dňa 12. decembra 2018 (ďalej aj „odkazovaný rozsudok“), konkrétne na odseky 91. - 133., pričom, v zmysle § 140 SSP, sa s ním v plnej miere stotožnil a naň odkázal s výnimkou toho, že v konaní 14S/22/2018 sa jednalo o zdaňovacie obdobie marec 2009 a v tomto konaní sa jedná o zdaňovacie obdobie február 2009.

4. Správny súd mal, v zmysle odkazovaného rozsudku, obsahom administratívneho spisu vo vzťahu k deklarovanej dodávateľovi MEAT SK, s.r.o., za preukázané, že V. K. bol konateľom tejto spoločnosti od 28.07.2008 až do jej zániku t.j. 17.03.2011. Pred V. K. bol konateľom tejto spoločnosti V. V. (od 27.03.2008 do 28.07.2008). Aj konateľ, ktorý túto spoločnosť zastupoval pred V. V., funkciu konateľa vykonával krátko: od 27.09.2007 od 27.03.2008. V tejto súvislosti správny súd, práve vo vzťahu k zodpovednosti daňového subjektu za svoje obchodné vzťahy, zastával názor, že častá zmena na poste konateľa spoločnosti nesvedčí o dôveryhodnosti samotnej spoločnosti, pričom informácie o spoločnosti sú verejne dostupné prostredníctvom obchodného registra. Vo vzťahu k dodaniu tovaru deklarovanej dodávateľom - spoločnosťou MEAT SK, s.r.o., bola podľa názoru správneho súdu relevantná odpoveď žalobcu zo dňa 10.11.2011, v ktorej okrem iného uviedol, že dodaný tovar pochádzal od firmy MASOCENTRUM CZ, s.r.o., tovar firma MEAT SK, s.r.o. nikde neskladovala, nakoľko vozidlá dovážali tovar priamo z Čiech do ich firmy. Ďalej v písomnom vyjadrení k zápisnici č. 9214401/5/3521/2012 zo dňa 07.02.2012 žalobca uviedol, že spoločnosť MEAT SK, s.r.o. mu predala tovar, ktorý zakúpila od spoločnosti MASOCENTRUM CZ, s.r.o., pričom tovar bol priamo dodaný do jeho prevádzky v Siladiciach spoločnosťou MASOCENTRUM CZ, s.r.o. Rovnako bola v danej veci relevantná skutočnosť, že na dodacích listoch bol uvedený dodávateľ - MASOCENTRUM CZ, s.r.o., platiteľ - MEAT SK, s.r.o. a príjemca dodávky - J. Y. - LAPREMA.

5. Vo vzťahu k spoločnosti Ostwerke s.r.o. a GIBALEX spol. s r.o., odkazovaný rozsudok poukázal na výpoveď zamestnanca tejto spoločnosti - G. N., ktorý konštatoval, že spoločnosť Ostwerke s.r.o. obchodovala so žalobcom, avšak jeho výpoveď ako celok spochybňuje skutočnosť, že spoločnosť Ostwerke s.r.o. bola reálnym (skutočným) dodávateľom žalobcu. Tento záver správneho súdu vyplýva z vyjadrenia tohto zamestnanca, ktorý nevedel, kto ho prijímal do zamestnania, nepoznal konateľa spoločnosti (B. M.), nevedel, kde má spoločnosť sídlo, nevedel, či W. Š., ktorý mal zabezpečovať obchod s mäsom, bol zamestnancom spoločnosti. Uvedená výpoveď bola podľa správneho súdu nepresná, keď napríklad na jednom mieste tvrdil, že nedochádzal do styku s hotovosťou, na druhom mieste tvrdil, že hotovosť zobral pán Š. alebo on. Rovnako žalobca v odpovedi na výzvu zo dňa 10.11.2011 uviedol, že faktúry boli uhrádzané p. G.T. N. alebo p. W. Š.. Uvedený svedok taktiež opísal priebeh obchodov, pričom zo samotného opisu nevyplýva reálnosť deklarovanych obchodov, ale iba ich papierové zabezpečenie, vrátane spôsobu úhrady za dodaný tovar.

6. Krajský súd ďalej v odkazovanom rozsudku uviedol, že medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že k dodaniu tovaru žalobcovi reálne došlo. Spornou medzi účastníkmi konania bola otázka, či tovar uvedený na faktúrach dodali žalobcovi deklarovaní dodávatelia t.j. spoločnosť MEAT SK, s.r.o., Ostwerke s.r.o. a GIBALEX spol. s r.o. Nosnou žalobnou námietkou bolo jednak rozloženie dôkazného bremena medzi správcou dane a žalobcom, keď žalobca tvrdil, že predložením faktúr, dodacích listov a dôkazov o zaplatení fakturovaných kúpnych cien v plnom rozsahu vyčerpal svoje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku a jednak tvrdenie žalobcu, že konajúce orgány verejnej správy nedostatočne zistili skutkový stav veci, keď nevykonali potrebné dôkazy, konkrétne vo vzťahu k spornej výpovedi V. Z.. Žalobca v tejto súvislosti vytýkal konajúcim orgánom verejnej správy, že nevypočuli R.. V. Z. a zamestnancov spoločnosti Tešínske jatky, s.r.o., ktorí mali mať vedomosť o tom, že objednával tovar, pričom objednávky mal spracovávať za túto spoločnosť R.. V. Z.. Žalobca dôvodnosť správnej žaloby ďalej založil na tvrdení, že správca dane a následne žalovaný založili svoje rozhodnutia len na pochybnostiach, pričom nepreukázali relevantnými dôkazmi, že tovar deklarovanými dodávateľmi dodaný nebol. Na strane druhej on listinnými dôkazmi, ktorých pravosť nebola spochybnená, napríklad znaleckým posudkom, preukázal, že tovar mu deklarovaní dodávatelia reálne dodali.

7. Správny súd v odkazovanom rozsudku poukázal, že dokazovanie doplnené správcou dane je dostatočné na prijatie záveru, že reálnosť dodania tovaru deklarovanými dodávateľmi bola spochybnená. Výpovede vypočutých svedkov potvrdzovali závery správcu dane a následne žalovaného, že obchody s tovarmi neboli reálne uskutočnené, išlo len o fiktívne fakturačné obchody, predmetom obchodu bolo dodanie toho istého bravčového mäsa, s dodaním ktorého sa viazala len jedna preprava, čo zakladalo odôvodnený záver, že pohyb tovaru sa uskutočňoval priamo od prvého dodávateľa z EÚ [Českej republiky - Tešínske jatky, s.r.o. (dodávateľ MEAT SK, s.r.o., Ostwerke s.r.o.) MAKOVEC a.s., Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. (Ostwerke s.r.o.)] k žalobcovi, ako poslednému odberateľovi, kde preprava preukázateľne skončila, pričom túto skutočnosť tvrdil aj sám žalobca (odsek 104 odkazovaného rozsudku). Na základe uvedeného krajský súd skonštatoval, že správca dane dôvodne ustálil aplikáciu ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Účelom opísaných reťazových obchodov bolo podľa správneho súdu získanie daňovej výhody, na ktorú by žalobca, v prípade, ak by mu tovar fakturovali dodávatelia z Českej republiky, nemal nárok.

8. Krajský súd uviedol, že objektívne sa javiaca sledovaná výhoda vo vzťahu k štátnemu rozpočtu prostredníctvom umelo vytvorených obchodných reťazcov, v zmysle odkazovaného rozsudku, spočívala v tom, že pokiaľ žalobca dovážal mäso priamo od dodávateľa z Českej republiky, ktorého intrakomunitárne dodanie tovaru do členského štátu EÚ bolo oslobodené od dane, bol povinný platiť daň správcovi dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH, a to ako platiteľ dane nadobúdajúci tovar v tuzemsku z iného členského štátu od osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte (v danom prípade v Českej republike), pričom by si v tom istom zdaňovacom období za splnenia podmienok podľa § 49 a § 51 zákona o DPH uplatnil odpočítanie dane, čím by sa tieto dve položky vynulovali a zo štátneho rozpočtu by neinkasoval nič. Naproti tomu, pokiaľ sa žalobca na základe vytvoreného obchodného reťazca, v danom prípade bez naplnenia ekonomického účelu obchodných káuz (len formálneho bez reálneho obsahu), stal odberateľom toho istého tovaru v tuzemsku od dodávateľa registrovaného ako platcu DPH v Slovenskej republike, išlo o dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, teda za nadobudnutie toho istého tovaru žalobca platil na vstupe DPH dodávateľovi, pričom za splnenia podmienok podľa § 49 a § 51 zákona o DPH, mal žalobca právo na uplatnenie odpočítania tejto zaplatenej dane. K odôvodneniu žalobcu, že ekonomické opodstatnenie obchodných vzťahov spočíva v tom, že jeho dodávatelia mali cenové zvýhodnenie, žalovaný podľa názoru správneho súdu správne poukázal na to, že týmto žalobca ekonomický účel zrealizovaných obchodov nepreukázal.

9. Krajský súd v odkazovanom rozsudku poukázal na to, že žalobca musí znášať následky svojho konania, ktoré vznikli tým, že v deklarovaných obchodných vzťahoch nepostupoval s dávkou náležitých

obozretnosti keď, ako tvrdil, začal s dodávateľmi obchodovať na základe toho, že bol oslovený osobami, ktoré neboli konateľmi spoločností, ktoré mali tovar dodávať. Následne s týmito osobami spolupracoval v rámci dodávok bravčového mäsa, pričom je podľa správneho súdu na zamyslenie, že dodávky smerovali v nadmerných objemoch aj napríklad od spoločnosti Tešínske jatky, s.r.o., s ktorou žalobca aj priamo obchodoval. Rovnako je vo vzťahu k posudzovaniu obozretnosti žalobcu podľa krajského súdu relevantné, že uvedené spoločnosti s mäsom reálne nepracovali.

10. S poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.05.2018, správny súd v odkazovanom rozhodnutí vyhodnotil ako nedôvodnú námietku žalobcu, že žalovaný a správca dane nespochybnili pravosť predložených dokladov (napr. znaleckým dokazovaním). Krajský súd konštatoval, že odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Na priznanie práva na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry sa vyžaduje, aby platiteľ preukázal, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH), a to práve osobou uvedenou na faktúre. Pritom nestačí iba predloženie faktúry, hoci má všetky formálno-právne náležitosti, ale musí sa overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú činnosť, a to z dôvodu boja proti podvodu, daňovým únikom a prípadom zneužívania.

V tejto súvislosti krajský súd poukázal na viaceré rozsudky (z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 7, tiež na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/63/2011 zo dňa 28.06.2012), v súvislosti s ktorými konštatoval, že existencia podmienok pre nárok na odpočet dane musí byť preukázaná bez akýchkoľvek pochybností.

11. V zmysle odkazovaného rozsudku mal krajský súd za to, že správca dane aj žalovaný správne vyhodnotili skutkový stav vyplývajúci z rozsiahle vykonaného dokazovania preverením listinných dôkazov, odpovedí dožiadaných daňových orgánov, informácií získaných v rámci MVI, ako aj z výpovedí veľkého množstva svedkov, ktoré vo vzájomných súvislostiach nepotvrdili reálnosť deklarovaných zdaniteľných plnení vo vzťahu k dodávateľským subjektom, následkom čoho nebola preukázaná oprávnenosť uplatneného odpočtu DPH za dodanie tovaru od uvedených dodávateľov, tiež správne vyhodnotili potrebnú mieru odbornej starostlivosti žalobcu, ktorú mohol a aj mal vynaložiť na to, aby sa vyhol jeho objektívne sa javiacej účasti na umelo vytvorenom obchodnom reťazci, ktorý bol vytvorený za účelom získania neoprávnených plnení zo štátneho rozpočtu. Krajský súd uviedol, že vo všeobecnosti je potrebné vychádzať z premisy, že podnikateľ nesie zodpovednosť a riziko za obchodné vzťahy, do ktorých vstupuje, i v nadväznosti na administratívno-právne konsekvencie, ktoré z nich a z príslušných noriem verejného práva vyplývajú. Ani zásadu neutrality DPH, uplatňovanú na jednotlivých stupňoch zdaniteľných plnení, nemožno bezvýhradne aplikovať v prípadoch, ktoré svojou podstatou a prevedením postrádajú ekonomický účel obchodnej kauzy a odporujú účelu sledovanému zavedením uvedenej nepriamej dane.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

12. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť zo dňa 18.12.2020, z dôvodov podľa ustanovení § 440 ods. 1 písm. g/, f/, a h/ SSP a navrhol napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

13. K dôvodu kasačnej sťažnosti podľa ust. § 440 ods. 1 písm. g/ SSP uviedol, že má za to, že krajský súd nesprávne aplikoval predpisy hmotného práva ohľadom dôkazného bremena. Sťažovateľ nespochybnuje, že nesie dôkazné bremeno, ale poukázal na to, že jeho dôkazné bremeno nie je absolútne. V tomto kontexte má za to, že krajský súd sa v napadnutom rozsudku odklonil od názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, z ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je

absolútne, ak daňový subjekt zdokumentoval plnenie okrem faktúr aj podrobným popisom dodaného tovaru a služieb.

14. Sťažovateľ ďalej namietal, že mu nebolo zo strany daňových subjektov za preukázané, že by sa podieľal na podvoche. Na základe toho poukázal na rozsudok ESD C-285/11, podľa ktorého zamietnutie práva na odpočítanie dane, je výnimkou zo základnej zásady, preto je povinnosťou príslušných daňových orgánov preložiť dostatočne objektívne dôkazy o tom, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane, je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa. Keďže v zmysle judikatúry ESD, je pre odopretie práva na odpočet DPH nevyhnutne potrebné, aby vnútroštátny orgán preukázal, že sa žalobca podieľal na podvoche alebo uplatňuje odpočítanie DPH zneužívajúcim spôsobom, potom možno podľa sťažovateľa konštatovať, že nebola naplnená podmienka pre odopretie práva sťažovateľovi na odpočet DPH.

15. Sťažovateľ argumentoval tým, že pokiaľ chce vnútroštátny orgán odoprieť právo na odpočet DPH, musí jednoznačne preukázať hlavný cieľ (vôľu, úmysel) sťažovateľa získať daňovú výhodu, čo podľa neho nebolo preukázané. K tomu argumentoval závermi rozsudku ESD C-80/11 - C - 142/11, C-255/02. Namietal, že krajský súd v odseku 121. odkazovaného rozsudku uvádza, že žalobca bol odberateľom na základe vytvoreného obchodného reťazca, v danom prípade bez naplnenia ekonomického účelu obchodných káz. Keďže súd vylúčil ekonomický účel obchodu, potom nesprávne právne posúdil vzťahy medzi žalobcom a jeho dodávateľmi. Vzhľadom na uvedené sú dodávatelia sťažovateľa povinní odviesť DPH a DPH nebol povinný odvádzať sťažovateľ, pretože tento ju zaplatil v rámci fakturovanej kúpnej ceny.

16. Sťažovateľ ďalej namietal právne posúdenie vo vzťahu k hodnoteniu jednotlivých dôkazov. Má za to, že v uvedenej veci bol pretrvávajúci selektívny prístup k dôkazom. Uviedol, že svedecké výpovede zamestnancov sťažovateľa sú riadnym dôkazom v daňovom konaní, navyše, ak aj žalovaný potvrdil, že prispeli k objasneniu skutkového stavu. Zdôvodnenie, že tieto výpovede nie sú dôkazom s poukazom na pracovnoprávny vzťah k sťažovateľovi a svedkovia nedisponujú dôkazmi o svojich tvrdeniach, nemá oporu v zákone, a teda je nesprávne.

17. Čo sa týka výpovede V. Z., o ktorú žalovaný oprel napadnuté rozhodnutie, pri tejto rovnako namietal nesprávne právne posúdenie veci, pretože táto nebola podľa neho schopná prispieť k náležitému objasneniu veci. Vyjadril presvedčenie, že uvedená výpoveď bola vágna, všetky informácie, ktorými svedok disponoval, čerpal od tretích osôb, resp. k niektorým podstatným okolnostiam sa nevedel vyjadriť vôbec. Konštatoval, že z uvedeného dôvodu bol žalovaný potom ex offo povinný vykonať výsluch tých tretích osôb, ktoré svedok označil, a to v záujme, aby bolo dokazovanie čo najúplnejšie.

18. Ďalšou námietkou poukázal sťažovateľ na to, že bolo na neho v neprimeranej miere prenesené dôkazné bremeno. Nakoľko neboli akceptované výpovede zamestnancov, je v záujme spravodlivého a presvedčivého rozhodnutia súdu na mieste, aby krajský súd uviedol akým zákonným spôsobom mal sťažovateľ spoľahlivo preukázať reálnu existenciu zdaniteľného obchodu zakladajúceho nárok na odpočet DPH. Sťažovateľ dal do pozornosti, že nie je oprávnený zabezpečiť si doklady z účtovníctva svojich dodávateľov a ich subdodávateľov, za stav účtovníctva tretích osôb nezodpovedá a jeho možnosti získať dôkazy sú limitované. V opačnom prípade ide o názor súdu bez zjavnej opory v zákone, podľa ktorej súd ukladá sťažovateľovi preukázanie nároku nepomenovaným, nešpecifikovaným spôsobom. Krajský súd sa tiež nevysporiadal s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, na ktorý v žalobe poukázal.

19. K dodaniu tovaru a ekonomickej činnosti namietal tiež právne posúdenie krajského súdu v odseku 119. odkazovaného rozsudku, z ktorého vyplynulo, že tovar bol dovážaný autami spoločnosti Tešínske Jatky. Uvedený záver krajského súdu nemá oporu v zákone, nakoľko zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva, že by vo vzťahu k určaniu povinnosti DPH bolo smerodajné, akým vozidlom bol tovar

prepravený. Sťažovateľ mal za to, že dodávatelia uvedení na faktúrach ako obchodníci, mu dodali tovar, ku ktorému sa zaviazali kúpnu zmluvou, umožnili mu nakladať s tovarom ako vlastník, čím bola naplnená podmienka dodania tovaru podľa § 8 zákona o DPH a ekonomického účelu obchodu podľa § 3 ods. 6 zákona o DPH. Keďže súd dospel k záveru, že obchod bol fiktívny, pretože bol prepravený z Českej republiky jednou prepravou priamo k žalobcovi, potom súd ignoroval činnosti obchodníkov ako hospodársku (ekonomickú) činnosť, ignoroval existenciu a naplnenie znakov kúpnej zmluvy a ako smerodajnú uviedol práve tú okolnosť, ktorá je pre posúdenie ekonomickej činnosti irelevantná, potom podľa sťažovateľa dospel k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci. Opakovane namietal konštatovanie súdu v odseku 120. a 121. odkazovaného rozsudku ohľadom získania daňovej výhody, čo podľa sťažovateľa preukázané nebolo. Sťažovateľ následne vyjadril nesúhlas s odsekom 123. odkazovaného rozsudku, ktorým krajský súd označil za relevantné, že uvedené spoločnosti s mäsom nepracovali. Sťažovateľ je toho názoru, že toto je irelevantné, pretože hospodárskou činnosťou je každá činnosť obchodníka a väčšina svetového obchodu je založená na kúpe a ďalšom predaji bez ďalšieho spracovania.

20. K preukázaniu dodania tovaru spoločnosti MEAT SK, s.r.o. sťažovateľ uviedol, že ho preukázal faktúrami, dodacími listami, svedeckými výpoveďami, ktoré neboli hodnotené ako dôkaz (str. 14 - 18 prvostupňového rozhodnutia), kúpnu zmluvou zo dňa 19.05.2008 uzatvorenou medzi MASOCENTRUM CZ (neskôr Tešínske Jatky) ako predávajúcim a MEAT SK, s.r.o. ako kupujúcim. Krajský súd sa napriek sťažovateľovým tvrdeniam o tom, že v mene spoločnosti MEAT SK, s.r.o. vystupoval V. V., obmedzil len na konštatovanie, že tento nebol konateľom, pričom tento mohol za spoločnosť konať ako splnomocnenec, mandatár alebo obchodný zástupca. Na základe toho, že nebol konateľom V. V., nemožno podľa sťažovateľa poprieť relevanciu vzniknutých záväzkových vzťahov. Uvedené rovnako platilo aj pre osobu W. N., ktorý bol splnomocneným zástupcom spoločnosti MEAT SK, s.r.o. a za spoločnosť MEAT SK, s.r.o. preberal peniaze od sťažovateľa. Sťažovateľ uviedol, že ak spoločnosť MEAT SK, s.r.o. mu dodávala tovar, za ktorú jej platil kúpnu cenu a zároveň Tešínske Jatky zastúpené V. Z. ako dodávateľ pre spoločnosť MEAT SK, s.r.o. dostali za dodaný tovar od MEAT SK, s.r.o. zaplatené, potom mala spoločnosť MEAT SK, s.r.o. odvieť DPH. Ďalej uviedol, že svedkovia K. a V. klamali ak tvrdili, že MEAT SK, s.r.o. nikdy s nikým neobchodovala, nevykonávala žiadnu činnosť, nevystavovala žiadne doklady.

21. K preukázaniu tovaru spoločnosti Ostwerke s.r.o. sťažovateľ uviedol, že zamestnanec Ostwerke s.r.o. G. N. výpoveďou zo dňa 07.03.2017 jasne a zrozumiteľne vypovedal, že Ostwerke s.r.o. dodávala sťažovateľovi mäso a tento jej za to platil kúpnu cenu vrátane DPH.

22. Následne sťažovateľ namietal, že krajský súd poprel reálny obsah dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi spoločnosťou GIBALEX, spol. s r.o. a sťažovateľom len na tom základe, že G. N. nebol zamestnancom GIBALEX, spol. s r.o., teda jeho výpoveď nie je dôkazom. Tiež konštatoval, že jeho zamestnanci potvrdili dodávku tovaru zo spoločnosti GIBALEX, spol. s r.o. do prevádzky sťažovateľa v Siladiciach, ako aj zaplatenie dojedanej kúpnej ceny.

23. V súvislosti s dôvodom kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP je sťažovateľ presvedčený, že porušenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku pretrvávalo aj po vrátení veci žalovanému rozsudkom Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/228/2014, ktorý sa týkal predmetného obdobia. Napadnutým rozhodnutím žalovaný podľa sťažovateľa neodstránil rozpor v tvrdeniach V. V., B. M. a L. L.. Uvedení svedkovia vypočutí neboli, nakoľko na predvolania správcu dane nereagovali, na výsluch sa nedostavili a nepodarilo sa ich ani predviesť. Ak krajský súd v predošlom správnom súdnom konaní označil za porušenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku neobjasnenie nezrovnalosti vo výpovediach uvedených svedkov, tak predmetnú vadu nemožno podľa sťažovateľa ospravedlniť snahou žalovaného svedkov predvolať. Takéto ospravedlnenie sťažovateľ nepovažuje za právom aprobovanú skutočnosť, ktorou sa mu môže uprieť právo na riadne objasnenie veci. Krajský súd podľa sťažovateľa potvrdením napadnutého rozhodnutia napriek tomu, že rozpory vo výpovediach svedkov pretrvávali, deklaroval, že žalovaný môže porušiť zákon na ťarchu sťažovateľa.

24. Sťažovateľ bol názoru, že odkazovaný rozsudok je vágny a nepresvedčivý, napr. v odseku 119 o hodnotení výpovedí zamestnancov. Tiež má za to, že krajský súd porušil zásadu rovného postavenia účastníkov správneho súdneho konania, keď na jednej strane ospravedlnil nevypočutie svedkov zo strany žalovaného, ale na druhej strane uložil sťažovateľovi dôkaznú povinnosť, ktorá podľa neho nemá oporu v zákone. Sťažovateľ tiež argumentoval, že jeho základným právom bolo, aby žalovaný čo najúplnejšie zistil skutkový stav veci, vyhodnotil všetky dôkazy, aby mu bolo právo na odpočet DPH upreté len vtedy, ak je objektívne preukázané, že sa sťažovateľ podieľal na podvode alebo uplatňuje odpočítanie DPH s hlavným cieľom zneužiť výhodu DPH. Na základe uvedeného tvrdil, že bolo porušené jeho právo na spravodlivý proces.

25. K dôvodu kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP uviedol, že má za to, že sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pretože sa nezaoberal judikatúrou, na ktorú poukázal, najmä rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a tiež nezohľadnil obsah aplikovaných rozhodnutí ako celku (napr. Halifax).

26. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti vyjadril dňa 26.02.2021 tak, že so závermi napadnutého rozsudku súhlasí a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok potvrdil.

III.

Konanie na kasačnom súde

27. Prejednávaná vec bola dňa 14.04.2021 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S - sp.zn.: 4Sžfk/25/2021. S účinnosťou ku dňu

1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety dňa 01.08.2021, náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

28. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí č. 1384155/2017 zo dňa 11.10.2017, vydanom po zrušení predchádzajúceho rozhodnutia žalovaného zo dňa 05.09.2014, rozsudkom Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/16/2018 zo dňa 08.04.2019, skonštatoval, že daňový subjekt (žalobca) neuniesol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok, na ktoré sa odpočet DPH viaže; nepreukázal, že obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a osobami uvedenými na faktúrach. zotrval Správca dane zotrval na všetkých svojich kontrolných nálezočoch, zisteniach a záveroch uvedených v protokole č. 9214401/5/4224621/2013/Vav zo dňa 17.09.2013 v znení dodatku k protokolu zo dňa 23.10.2013. Z výroku prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že v rámci daňovej kontroly bola u daňového subjektu v porovnaní s podaným daňovým priznaním za zdaňovacie obdobie február 2009 zistený rozdiel na dani vo výške 184 317,50 Eur.

29. Správca dane po vykonanom a doplnenom dokazovaní skonštatoval, že obchodné transakcie deklarované vo faktúrach predložených daňovým subjektom ku kontrole za január - december 2009 sa neuskutočnili, a preto dodávateľom spoločnostiam MEAT SK, s.r.o., Ostwerke s.r.o. a GIBALEX spol. s r.o. nevznikla daňová povinnosť z dodania tovaru v súlade s § 19 zákona o DPH a kontrolovanému daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane z faktúr od deklarovaných

dodávateľov podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Dospel k záveru, že obchody s tovarmi neboli reálne uskutočnené - išlo len o fiktívne fakturačné obchody. V tejto súvislosti poukázal

na to, že predmetom obchodu bolo dodanie toho istého tovaru - bravčového mäsa - polovičiek medzi minimálne troma subjektmi, s dodaním mäsa sa viazala jedna preprava tovaru, dodávky sú idúce časovo po sebe a zakladajú fyzický pohyb tovaru, ktorý sa uskutočňuje priamo od prvého dodávateľa z EÚ (Českej republiky) k poslednému odberateľovi (sťažovateľovi), kde preprava končila. Z uvedeného dôvodu správca dane zastal názor, že pohyb tovaru sa uskutočnil len fakturačne, s cieľom uplatnenia zneužitia výhody DPH, poukázal na § 3

ods. 6 Daňového poriadku a preto daňovému subjektu znížil odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie február 2009 o celkovú sumu 115 345,53 eur, z toho vo vzťahu k dodávateľovi MEAT SK, s.r.o. DPH vo výške 19% predstavuje sumu 90 704,85 eur, vo vzťahu k dodávateľovi Ostwerke s.r.o. DPH vo výške 19% predstavuje sumu 19 686,30 eur a vo vzťahu k dodávateľovi GIBALEX spol. s r.o. predstavuje DPH 19% sumu vo výške 4 954,38 eur.

30. Správca dane na základe vykonaného dokazovania považoval obstaranie tovaru z Českej republiky, ktoré mali žalobcovi dodať spoločnosti MEAT SK, s.r.o. a Ostwerke s.r.o., za nadobudnutie tovaru v zmysle § 11 zákona o DPH priamo sťažovateľom. Keďže sťažovateľ nepriznal nadobudnutie tovaru z iného členského štátu vo výške, aká bola zistená v priebehu daňovej kontroly, správca dane mu postupom podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH uložil povinnosť odvieť DPH v sadzbe 19% z nadobudnutého tovaru podľa § 11 zákona o DPH v celkovej výške 184 317,50 Eur. Správca dane súčasne nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane a to s poukazom na § 49 ods. 2 písm. c/ v nadväznosti na § 51 ods. 1

písm. c/ zákona o DPH, pretože nepreukázal, že má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a tiež nepreukázal, že by viedol podrobné záznamy o prijatých tovaroch a službách, osobitne o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu v zmysle § 70 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH.

31. Proti rozhodnutiu správcu dane podal sťažovateľ v zákonnej lehote odvolanie. Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil prvostupňové rozhodnutie a stotožnil sa s právnym názorom správcu dane, založenom na zisteniach vykonaných počas daňovej kontroly, ako aj v ďalšom konaní nasledujúcom po rozsudku krajského súdu.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

32. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

33. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

34. 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.

35. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých

najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

36. 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.

37. 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.

38. Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak.

39. Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH, na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastníkom s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu. Za nadobudnutie tovaru podľa prvej vety sa považuje aj prevzatie tovaru na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte prenajímateľa považuje odovzdanie predmetu nájmu za dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane.

40. Podľa § 11 ods. 2 zákona o DPH, nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je predmetom dane, ak

- a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba konajúca v postavení zdaniteľnej osoby, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, alebo zahraničná osoba, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, a
- b) dodávateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, ktorá dodala tovar za protihodnotu, okrem dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet a okrem dodania tovaru formou zásielkového predaja.

41. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

42. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

43. 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.

44. 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.

45. Podľa § 49 ods. 2 písm. c/ 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 ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a.

46. 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.

47. Podľa § 51 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu.

48. Podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH, pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je povinná platiť daň osoba, ktorá tovar nadobudne podľa § 11 a § 11a.

49. 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 sťažovateľa nie je dôvodná.

50. V prejednávanej veci je predmetom kasačného konania takmer totožný skutkový a právny stav, rozdiel je iba v mesiaci zdaňovacieho obdobia (január - december 2009), ktorý bol predmetom konaní kasačného súdu a ním vydaných rozsudkov sp. zn. 1Sžfk/59/2019 zo dňa 25.08.2020, sp. zn. 5Sžfk/50/2019 zo dňa 02.06.2020, 4Sžfk/40/2019 zo dňa 04.11.2020, sp. zn. 1Sžfk/39/2019 zo dňa 25.08.2020, sp. zn. 6Sžfk/35/2019 zo dňa 21.04.2020, sp. zn. 8Sžfk/33/2019 zo dňa 18.06.2020, sp. zn. 3Sžfk/75/2019 zo dňa 25.03.2021, sp. zn. 3Sžfk/49/2019 zo dňa 25.03.2021, sp. zn. 3Sžfk/41/2019 zo dňa 25.03.2021. Kasačný súd v týchto veciach kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol.

51. 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.

52. Kasačný súd v súvislosti s vykonávaním dokazovania správcom dane a dôkazným bremenom sťažovateľa poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/35/2019 zo dňa 21. apríla 2020, ktorý sa týkal tých istých účastníkov a ktorým bola zamietnutá kasačná sťažnosť žalobcu rozsudku krajského súdu č.k. 14S/22/2018-127 zo dňa 12. decembra 2018 (odkazovaného rozsudku), ktorého relevantnú časť odôvodnenia v doslovnom znení preberá:

„70. 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.

71. 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.

72. 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.

73. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane

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

74. 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 úvaha, 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.

75. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil,

preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu 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 ako oprávnený...“.

76. V prejednávanej veci mal najvyšší súd za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní, vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie dane, v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie s cieľom preveriť realnosť deklarovaných obchodov.“

53. Kasačný súd sa s vyššie uvedenými závermi kasačného súdu stotožňuje a má za to, že jednotlivé svedecké výpovede (G. N., V.Í. Z., V. V., R. K.) nepreukazujú, že k zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie február 2009, skutočne došlo. Kasačný súd vzhľadom na všetky uvedené skutočnosti uzavrel, že krajský súd došiel k správny právny záverom, že obchody s uvedenými tovarmi neboli reálne uskutočnené tak, ako to uzavrel a náležite odôvodnil v napadnutom rozsudku.

54. Vo vyššie zmienenom rozsudku Najvyššieho súdu SR z 21. apríla 2020 sp. zn. 6Sžfk/35/2019, kasačný súd v tejto spojitosti tiež uviedol:

„78. Kasačný súd dodáva, že niektorí konatelia spoločností, ktoré v r. 2009 figurovali ako dodávatelia kontrolovaného daňového subjektu popreli vykonávanie akejkoľvek ekonomickej činnosti v roku 2009, rovnako popreli, že poznajú sťažovateľa. V spoločnostiach často dochádzalo k prevodu obchodných podielov, k zmene spoločníkov, konateľov. Mnohé spoločnosti, ktoré si v reťazci navzájom predávali mäso sú nekontaktné, konateľov nebolo možné predviesť ani prostredníctvom orgánov Policajného zboru. Spoločnosti v reťazci nezamestnávali zamestnancov, nevlastnili majetok, dopravné prostriedky, skladové či výrobné priestory čím nepreukázali, že mali vytvorené reálne predpoklady na vykonávanie ekonomickej činnosti s mäsom.“

55. V súvislosti s námietkou sťažovateľa o selektívnom prístupe k dôkazom a neuznaní svedeckých výpovedí ako dôkazu, kasačný súd odkazuje aj na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/59/2019 z 25. augusta 2020, ktorý sa týkal tých istých účastníkov:

„62. Kasačný súd k námietke sťažovateľa o selektívnom prístupe k dôkazom a neuznaní svedeckých výpovedí ako dôkazu odkazuje na zásadu voľného hodnotenia dôkazov vyjadrenú v § 3 ods. 3

Daňového poriadku, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Tak pristupovali daňové orgány aj k dôkazom vo vzťahu k oprávnenosti nároku sťažovateľa na odpočítanie dane. Kasačný súd zároveň dodáva, že nie je pravdou, tak ako tvrdí sťažovateľ, že výpovede zamestnancov nie sú s poukazom na § 24 ods. 4 Daňového poriadku dôkazom. Správca dane, žalovaný ani krajský súd nespochybnili, že nejde o dôkazy. Výpovede svedkov sú nepochybne v daňovom konaní dôkazom, avšak tieto neboli dôkazmi preukazujúcimi tvrdenia sťažovateľa a neprispeli k náležitému objasneniu veci. Správcom dane však boli preukázateľne ako dôkazy hodnotené, a to navzájom a s inými dôkazmi vo vzájomných súvislostiach. Vo vzťahu k zásade voľného hodnotenia dôkazov a nutnosti vykonania výsluchu tretích osôb bez návrhu (ako to namietal sťažovateľ) kasačný súd uvádza, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý nemusí vykonať ďalšie dôkazy (nenavrnuté daňovým subjektom), pokiaľ ich nepovažuje vo veci za relevantné. V uvedenom smere správca dane ani žalovaný nepochybil, čo uzavrel správne aj krajský súd.

63. Kasačný súd zdôrazňuje, že bolo nesporne povinnosťou sťažovateľa predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. Existencia faktúry nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Sťažovateľ počas daňovej kontroly neposkytol požadované informácie a vysvetlenia, ktoré by preukázali vecnú stránku reálnej existencie dokladov, čím nesplnil povinnosť úzko spolupracovať so správcom dane a nepreukázal skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní a na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania. Za stavu, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach a doklady, ktoré predložil nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako jednoznačný dôkaz o uskutočnení deklarovanych zdaniteľných obchodov, nepreukázal splnenie podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. Podľa názoru kasačného súdu sťažovateľ jednoznačne neuniesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovanych zdaniteľných plnení. Neobstojí preto kasačná námietka sťažovateľa, že bol preukázaný reálny obsah záväzkovo-odberateľských vzťahov.“

56. Kasačný súd v tejto spojitosti uvádza, že správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotno-právnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane, predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnenom nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcu dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. 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 (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení.

57. V súvislosti so sťažnostným dôvodom podľa ustanovenia § 440 písm. f) SSP, týkajúcich sa porušenia práva na spravodlivý proces kasačný súd uvádza nasledovné. Krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku dostatočne zaoberal relevantnými námietkami a argumentmi, a preto nemožno rozhodnutie, v ktorom krajský súd nedal podrobnú odpoveď na všetky sťažovateľom nastolené otázky, bez ďalšieho považovať za arbitrárne, nedostatočne odôvodnené či vágne.

58. V zmysle ustálenej judikatúry Ústavného súdu SR, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05). Skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnym názorom všeobecných súdov nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť tento právny názor svojím vlastným (II. ÚS 134/09, I. ÚS 417/08, III. ÚS 465/2016).

59. V postupe krajského súdu v spojitosti s ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku, pri ktorom sťažovateľ namietal nevypočutie svedkov v administratívnom konaní, kasačný súd zdôrazňuje, že z napadnutého rozsudku, ako aj administratívneho spisu vyplýva, že uvedení svedkovia na predvolanie správca dane nereagovali, na výsluch sa nedostavili a nepodarilo sa ich predviesť. K tomu kasačný súd dodáva, že porušenie práva na spravodlivý proces, teda naplnenie kasačného dôvodu v zmysle ustanovenia § 440 písm. f/ SSP, je možné konštatovať, len ak zásah do procesného práva dosahuje ústavnoprávnu intenzitu zásahu do práva na spravodlivý proces podľa čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

60. Kasačný súd uvádza, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu zodpovedá požiadavkám zakotveným v § 139 SSP. Rovnako kasačný súd nezistil v postupe krajského súdu ani v napadnutom rozhodnutí porušenie princípu rovnosti účastníkov konania. Krajský súd konal v súlade s účelom správneho súdnictva, ktorým je ochrana práv a oprávnených záujmov účastníkov konania. Procesným postupom krajského súdu nedošlo k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces.

61. K tretiemu sťažnostnému dôvodu, ktorým sťažovateľ namietal odklon od ustálenej judikatúry kasačného súdu (ust. § 440 ods. 1 písm. h/ SSP) kasačný súd poukazuje na to, sťažovateľ namietol konkrétne rozpor s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011. K tomu je potrebné uviesť, že judikatúra k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila na tom, že nepostačuje predložiť faktúru, prípadne i zmluvu, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, ako aj na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II.ÚS 705/2017.

62. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

63. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, 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).

64. 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 n i e j e prípustný opravný prostriedok.