

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/11/2021
Identifikačné číslo spisu: 3021200064
Dátum vydania rozhodnutia: 26. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200064.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): GOLLAS, spol. s r.o., so sídlom Lúčky 1245/30, 972 01 Bojnice, IČO: 36 333 905, právne zastúpený: JUDr. Jozef Námešný, advokát, AK so sídlom Nábr. Sv. Cyrila 47, 971 01 Prievidza, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100351462/2021 zo dňa 01.03.2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/12/2021-44 zo dňa 25.05.2021, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100351462/2021 zo dňa 01.03.2021, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 1017831173/2020 zo dňa 23.11.2020, na základe ktorého bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi určený rozdiel dane v sume 7.206 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2019 a nepriznanie nadmerného odpočtu v sume 5.097,62 €.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že správca dane má právo preverovať realnosť dodávky tovaru alebo služby. Už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, že je nedôveryhodný, rizikový, problémový a nekontaktný, že nemá personálne a

materiálne možnosti na realizáciu dodávky alebo služby, že zdaniteľné plnenie nie je odzrkadlené v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť o reálnosti dodávok tovaru alebo služieb tak, ako to bolo v prípade žalobcu, zvlášť ak v posudzovanom období mal už zrušenú registráciu na DPH. Správny súd navyše konštatoval, že je tu pochybnosť aj o prevode obchodného podielu na osobu novej konateľky p. Vaňkátovej (v skutočnosti priezvisko Danišová), ktorá v čase prevodu obchodného podielu už mala zmenené priezvisko takmer dva roky.

3. Ďalšou presvedčivou skutočnosťou podľa krajského súdu je samotný proces zabezpečenia prepravy, ktorý vyplýva tak z emailov predložených dodávateľmi, ako aj zo svedeckých výpovedí dodávateľov, keď proces zabezpečenia prepravy je založený na rýchlosti vybavenia žiadosti (podľa svedka H.. I. V. niekoľko minút) a potvrdenia objednávky. Preto záver správca dane o spochybnení realizácie označeným dodávateľom (žalobca - jeho zástupca tvrdil, že objednávky boli zaslané poštou nekontaktnému konateľovi, ktorý následne vec vybavil) je správny, nakoľko samotná preprava objednávky by trvala do Českej republiky dva až tri dni (obyčajná zásielka), čo je v rozpore s preukázaným procesom objednávanie (napr. objednávka zo dňa 19.06.2019 na prepravu z Dobrejovic do Námestova, ktorá bola vykonaná už nasledujúci deň. Uvedené zistenia predstavujú dôvodné pochybnosti o reálnosti dodávok označeným dodávateľom a svedčia záveru správca dane a žalovaného o účelovosti fakturácie. V okamihu, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia tak ako je uvedené na faktúre, leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme DPH je boj proti podvodu, daňovým únikom a prípadom zneužívania (rozsudky z 29.04.2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02 Zb. s. I. 5337, bod 76, ako aj z 21.02.2006, Halifax, a i., C-255/02 Zb. s. I. 1609, bod 71).

4. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH teda nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom; pre vznik nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať reálne vykonanie obchodu, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Pokiaľ teda žalobca tvrdil, že došlo k dodaniu tovaru dodávateľom Zasielateľstvo Juraj Goga. s.r.o. Rovnako tak bolo jeho povinnosťou preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet dane zákon o DPH stanovil. V prípade ak, si žalobca ako daňový subjekt uplatnil nárok odpočet dane z dodávateľských faktúr, potom musí viesť preukázať, že plnenia, z ktorých vyplýva uplatnenie práva na odpočet dane majú reálny základ (čiže sa reálne uskutočnili tak, ako je deklarované na faktúrach a dodávateľom, ktorý je na nich uvedený) a neboli vykonané len formálne uvedením na dodávateľských faktúrach, čo v tomto prípade nebolo reálne preukázané. Z dokazovania správca dane bolo preukázané, že spoločnosť Zasielateľstvo Juraj Goga. s.r.o. bola v čase údajnej dodávky pod vedením nekontaktné osoby, s ktorou sa sám bývalý konateľ podľa vlastných slov nekontaktoval, a objednávky boli zasielané poštou, pričom však z obsahu výpovedí svedkov (emailov) vyplynulo, že objednávky zabezpečovala konateľka žalobcu, pričom bývalého konateľa - syna konateľky žalobcu, ani novú konateľku nepoznali. Samotné faktúry od dodávateľa sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Rovnako tak zaúčtovanie predmetných faktúr ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zdaniteľnej dodávky tovarov a služieb. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na odpočet DPH.

5. Preto bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane má právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnený odpočet DPH. Ak správca dane vykonaným

preverovaním preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane. Žalobca v konaní nedoložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že fakturované služby (zabezpečenie prepravy pre tretiu stranu) boli reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach (spoločnosťou Zasielateľstvo Juraj Goga. s.r.o.). Správca dane nadobudol pochybnosti okrem iného aj tým, že sporné faktúry boli vystavené dodávateľskou spoločnosťou pre žalobcu v predmetnom zdaňovacom období, nekontaktnou konateľkou, pričom podľa výpovedí svedkov reálne konala konateľka žalobcu. Súčasne zdaniteľné obchody nemohli technicky prebehnúť tak ako to tvrdil žalobca (písomná objednávka doručovaná poštou). Rovnako bývalý konateľ sa zásadne rozchádzal vo svojich tvrdeniach (nekonal za spoločnosť), pričom bolo preukázané, že splnomocnil ďalšiu osobu na podanie daňového priznania, disponoval účtom spoločnosti a objednávky išli z emailu konateľky žalobcu. Všetky tieto skutočnosti oprávnené navodzujú vznik pochybností správcu dane o reálnom uskutočnení dodania tovaru žalobcovi spoločnosťou Zasielateľstvo Juraj Goga. s.r.o., pričom svedčia tej okolnosti, že dodávku si zabezpečil žalobca sám.

6. Podľa správneho súdu bolo nepravdepodobné a neštandardné, aby konateľka žalobcu bez ďalšieho konala za dodávateľa a nemala vedomosť o reálnom stave spoločnosti dodávateľa, ktorá bola prepísaná na tretiu osobu, pričom syn konateľky žalobcu naďalej mal k dispozícii účet spoločnosti, s ktorým disponoval a súčasne konal aj v daňových veciach. Naopak, od konateľa spoločnosti a matky syna sa dá logicky očakávať, že bude vedieť jasne uviesť a popísať dôvody obchodov a súčasne poznať stav spoločnosti, ktorej vlastníkom je/bol syn. Neobstojí preto tvrdenie o krátkodobej výpomoci zo strany matky, keď nie sú k dispozícii žiadne ďalšie doklady, účtovníctvo dodávateľa a nová konateľka je nekontaktná v Českej republike, zvlášť keď ani jej priezvisko uvedené v zmluve o prevode obchodného podielu nebolo správne. Vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, nemohol byť nárok na odpočet dane za zdaňovacie obdobie máj 2019 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre odpočet DPH uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. V tejto súvislosti správny súd hodnotí námietku žalobcu ohľadne nesprávneho posúdenia veci ako neopodstatnenú, nakoľko žalovaný v napadnutom rozhodnutí správne uviedol, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúry od dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga. s.r.o., čím porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Právne posúdenie v danej veci je podľa názoru správneho súdu správne.

7. Z administratívneho spisu podľa správneho súdu vyplynulo, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly všetky potrebné podklady a dôkazy pre svoje rozhodnutie, bez ohľadu na to, či tieto dôkazy boli v prospech alebo v neprospech žalobcu a tieto i správne vyhodnotil. Rozhodovacou praxou kasačného súdu je ustálené, že pokiaľ správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na faktúre (k čomu v posudzovanom prípade nepochybne došlo), musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti potrebné pre priznanie nároku na odpočet DPH. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Okamihom, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na sporných faktúrach, musí žalobca produkovať (označiť a navrhnúť) ďalšie dôkazy na preukázanie, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Je len a len na žalobcovi, akými skutočnosťami (dôkazmi) preukáže realnosť sporných obchodov. V zmysle daňového poriadku totiž možno na preukázanie rozhodujúcich skutočností použiť všetko, čo nie je získané v rozpore so zákonom. V posudzovanom prípade je podstatou sporu to, či predmetný obchod reálne prebehol tak, ako je deklarované spornými faktúrami, teda či žalobca nadobudol tovar od dodávateľa označeného na sporných faktúrach. V každom prípade je potrebné si uvedomiť, že je to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Pokiaľ si túto procesnú povinnosť žalobca nesplní, nemôže mu byť nárok na odpočet DPH priznaný.

8. Žalobca má povinnosť prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10), pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). Podľa správneho súdu možno od žalobcu spravodlivo požadovať, aby mal vedomosť o svojich obchodných partneroch a aby pri obchodovaní zachovával potrebnú mieru opatrnosti, zvlášť ak ide o spoločnosť, kde je/bol konateľom syn konateľky žalobcu. Ak správca dane a žalovaný uzavreli v tejto veci, že sporné faktúry na kontrolovanom stupni obchodu boli vystavené s cieľom navodiť dojem reálneho obchodovania a zachovania neutrality DPH, avšak bez ekonomického opodstatnenia a riadneho podnikateľského dôvodu, tak dospeli k správnym záverom. V správnom konaní bolo preukázané, že obchodný vzťah s dodávateľom Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., bol deklarovaný účelovo a bez riadneho podnikateľského dôvodu a reálneho ekonomického opodstatnenia s cieľom získať u žalobcu daňovú výhodu v podobe odpočítania dane, na ktorú by inak žalobca nedosiahol.

9. Krajský súd ďalej dodal, že bývalý konateľ dodávateľa X. F. (syn konateľky žalobcu) síce potvrdil vystavenie faktúr, ale v konaní bolo preukázané, že konateľka žalobcu konala za dodávateľa, a to aj v čase, kedy bola konateľkou dodávateľa nekontaktná osoba z Českej republiky, a teda zdaniteľné plnenie si vykonal žalobca sám. Je potrebné si uvedomiť, že ak žalobca vybavil obchodný telefonát vystavením objednávky pre prepravcu a súčasne zabezpečením prepravy pre odberateľa, tak reálne vykonal celú obchodnú transakciu v podobe zasielateľstva sám, pričom vkladanie ďalšieho medzičlánku v podobe spoločnosti Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., nemalo skutočný podnikateľský význam, ak cieľom nemala byť snaha o optimalizáciu daní. Žalobca reálne vykonal obchod podliehajúci zdaniteľnému plneniu sám svojimi silami a prostriedkami, a preto v súlade s § 3 ods. 1 v spojení s § 9 zákona o DPH je táto osoba, zdaniteľnou osobou, ktorá je v súlade s § 72 zákona o DPH povinná vystaviť faktúru. Daňové orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z dokazovania orientovaného na predmet daňového konania, a to v rozsahu postačujúcom na učinenie záveru o nepreukázaní dodania tovaru dodávateľom Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o.. Na základe nimi vykonaného dokazovania s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH potom vec posúdili tak, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že zdaniteľné plnenia boli skutočne realizované dodávateľskou spoločnosťou tak, ako je deklarované na sporných faktúrach.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

10. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Podľa názoru sťažovateľa v jeho veci nie je predmetom sporu reálna existencia služby - len otázka, či ju dodala osoba na faktúre. „V preskúvanom prípade teda nebola spornou otázkou reálna existencia služieb a ich použitie na uskutočnené zdaniteľné plnenia na výstupe " (strana 14 rozhodnutia žalovaného). SD EÚ vo svojej judikatúre striktno chráni - zásadu neutrality dane; zjednodušene vyjadrené - ak hmotný podklad obchodu (služba) ako taký existuje, je doložený faktúrou od platiteľa, a bol predaný s daňou výstupe potom musí byť oddaný vstupe: inak sa nedosiahne neutralita dopadu na žalobcu v pozícii odberateľa a daň je od neho vybraná duplicitne v rozpore s cieľom spoločnej smernice o DPH. Žalovaný aj krajský súd pochybil, keď odobril nepreskúmateľné rozhodnutie daňového úradu. Skutkový stav, ako je v sťažovateľovom prípade (v pozícii odberateľa), že služba existuje, odberateľ má faktúru, službu predal na výstupe - SD EÚ konzistentne posudzuje podľa judikatúry, ktorej sa žalobca domáha na inom mieste žaloby Zjednodušene povedané, právo na odpočet u odberateľa nemôže byť zmarené z dôvodov rôznych pochybností o dodaní, okrem splnenia dvojitej podmienky

(podvod a vedomosť). Možno teda zhrnúť, že podľa relevantnej judikatúry SD EÚ, daňový úrad po tom, ako zistil skutočnosti zakladajúce pochybnosti o dodaní u dodávateľov, mal sa zamerať na preukázanie splnenia dvojitej podmienky. Čo však opomenul a SD EÚ konzistentne judikuje, že právo na odpočet dane podľa zásady neutrality dane, môže byť prelomené len preukázaním splnenia dvojitej podmienky (neoprávnená daňová výhoda a vedomosť). Sťažovateľ nezískal žiadnu daňovú výhodu, lebo uplatnil plný režim DPH, teda daň na vstupe aj na výstupe, v súlade so zásadou daňovej neutrality.

11. Pokiaľ však judikatúru SD EÚ správca dane uvádzal a konkrétne ju nepoužil v odôvodnení, potom je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov tak, ako to ustanovuje § 191 ods. 1 písm. d) SSP; nepreskúmateľné prvostupňové rozhodnutie by mal správny súd zrušiť aj spolu s rozhodnutím odvolacieho orgánu, ktoré ho potvrdilo - krajský súd však žalobu zamietol. Sťažovateľ sa sťažoval kasačnému súdu, že krajský súd zmaril jeho ústavné právo na súdnu ochranu, lebo sa týmto žalobným bodom vôbec nezaoberal. Pritom sťažovateľ jasne a výhradne žaloval, že v odôvodnení chýba použitá judikatúra SD EÚ, hoci vo výroku ju daňový úrad uvádza ako jeden zo zdrojov právnej opory rozhodnutia. Sťažovateľ sa nemal možnosť brániť, keď nevie, podľa akého právneho podkladu, v tomto prípade záväznej judikatúry SD EÚ, bolo na prvom stupni rozhodnuté. Rozhodnutie daňového úradu, potvrdené žalovaným aj krajským súdom totiž nemá oporu v žiadnej relevantnej judikatúre SD EÚ, preto ju tam ani daňový úrad nedokázal uviesť. Naopak v prospech názoru sťažovateľa existuje už asi 15 rokov ustálená a bohatá judikatúra SD EÚ. V ďalšej časti sťažovateľ citoval rozhodnutia SD EÚ: rozsudok SDEÚ (C-277/14, prípad Stehcemp), rozsudok C-285/11 (prípad Bonik), rozsudok C-324/11 (prípad Gábor Tóth), rozsudok C-18/13 (prípad Maks Pen), rozsudok C-439/04 (prípad Kittel), rozsudok C-354/03 (prípad Optigen).

12. Sťažovateľ považuje za nesprávne tvrdenie krajského súdu, že sťažovateľ nedisponuje materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa (bod 18 rozsudku). K tomuto nesprávnemu záveru krajský súd dospel tým, že ignoruje relevantnú judikatúru SD EÚ uvádzanú sťažovateľom, lebo tam je dlhodobo ustálené, že nedostatky u dodávateľov, aké zistil aj daňový úrad vo veci samej, nie sú dostatočným dôvodom na neuznanie odpočtu dane z dôvodu pochybností o osobe dodávateľa - musí byť preukázané splnenie dvojitej podmienky (daňový únik a vedomosť). V spise otázka daňového úniku nie je nijako ustálená, a to ani objektívna stránka (akým konaním) ani subjektívna stránka (kto). Sťažovateľ obchody nedojednávaval, ako to paušalizoval žalovaný aj súd, len príležitostne poskytol súčinnosť dodávateľovi (telefón, email), čo je v podnikateľskej praxi bežnou vecou. Preto o túto skutočnosť nemožno opierať tvrdenie o vedomosti sťažovateľa o prípadnom daňovom úniku, keď navyše údaje o plnení daňových povinností iných osôb sú sťažovateľovi nedostupným daňovým tajomstvom. Krajský súd zásadne pochybil, keď relevantnú judikatúru SD EÚ zo svojho hodnotenia úplne vynechal. Krajský súd opomenul, že slovenská právna úprava preberá spoločnú smernicu o DPH a preto výklad práva na odpočet DPH je modifikovaný judikatúrou SD EÚ, ktorá je pre slovenské súdy záväzná.

13. Žalovaný sa vyjadril v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, v ktorej uviedol, že správca dane u žalobcu vykonal daňové kontroly aj za iné zdaňovacie obdobia (2, 3, 4, 6, 7, 8/2019) a zistil, že žalobca si opakovane uplatňoval právo na odpočítanie dane v súvislosti s faktúrami od dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. Z dôvodu, že dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. bol nekontaktný a nepredložil doklady, správca dane zistil informácie z kontrolných výkazov DPH, z ktorých vyplýva, že nekontaktný dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. súvisiacu daň reálne neodviedol do štátneho rozpočtu, pretože si daň na výstupe, fakturovanú žalobcovi opakovane znižoval prostredníctvom fiktívnych faktúr od nekontaktných tuzemských dodávateľov SLOVJO, s.r.o., JURDO s.r.o. a GOVLAS s.r.o., ktorí reálne nevykonávajú žiadnu ekonomickú činnosť, pričom tuzemský dodávateľský reťazec bol vytvorený účelovo, bez riadneho podnikateľského dôvodu. Deklarovaný dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. v časti B2 kontrolných výkazov za zdaňovacie obdobia 12/2018, 1/2019 a 2/2019 a 4/2019 uviedol okrem iných dodávateľa SLOVJO s.r.o., IČ DPH SK2023851841, ktorý so správcom dane nespolupracuje a nepreukázal vykonávanie ekonomickej činnosti a opodstatnenosť registrácie pre DPH; konateľom je nekontaktný občan Českej republiky a odo dňa 27.12.2018 je splnomocneným zástupcom daňového subjektu na elektronické

doručovanie X. F., ktorý je taktiež synom konateľky žalobcu. Deklarovaný dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. v kontrolných výkazoch DPH tiež deklaroval prijaté faktúry od dodávateľov z iných členských štátov EÚ.

14. V prípade, ak by sťažovateľ nadobudol služby priamo od dodávateľov z iných členských štátov EÚ, bola by transakcia u žalobcu neutrálna, pretože by bol uplatnený prenos daňovej povinnosti na žalobcu, ktorý by súvisiacu daň priznal a zároveň by si daň odpočítal, avšak účelovým zapojením tuzemských dodávateľov Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., JURDO s.r.o., GOVLAS s.r.o. a SLOVJO, s.r.o., bez riadneho podnikateľského dôvodu a bez zaplatenia dane, bola vytvorená situácia, pri ktorej sťažovateľ získal daňovú výhodu v podobe odpočítania dane, na ktorú by bez účelovo vykonštruovaného dodávateľského reťazca nedosiahol. Žalovaný taktiež analyzoval daňové priznania DPH sťažovateľa, pričom zistil, že si v každom zdaňovacom období roka 2019 uplatnil nadmerný odpočet, celkovo v sume 48.529 €, pričom deklarovaný dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. v daňových priznaniach vykazoval daňové povinnosti mesačne priemerne v sume 250 €. V preskúvanom prípade nepochybne došlo k daňovému úniku a k strate na daňových príjmoch štátneho rozpočtu, pretože účelovo a bez riadneho podnikateľského dôvodu vložený dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., za ktorého v čase realizácie sporných transakcií konala konateľka žalobcu a tiež bývalý konateľ X. F. (syn), ktorý mal jediný právo disponovať s bankovým účtom nekontaktného dodávateľa, a to aj v čase, kedy bola konateľkou nekontaktná osoba z Českej republiky, súvisiacu daň do štátneho rozpočtu reálne neodvádzať, pretože si daň na výstupe znižoval „fiktívnymi faktúrami“ pričom existuje dôvodné podozrenie, že došlo k daňovému trestnému činu, ktoré správca dane postupuje orgánom činným v trestnom konaní.

15. Sťažovateľ podľa žalovaného neopodstatnene namietal, že sa adresne domáhal relevantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ a poukázal na meritórnú zhodu so svojim prípadom, ktorú správca dane bez zrozumiteľného odôvodnenia odmietol, pričom sa správca dane vo výroku rozhodnutia zaštitoval judikatúrou Súdneho dvora EÚ, ktorú v odôvodnení rozhodnutia ani len nespomenul. Avšak správca dane v odôvodnení rozhodnutia jednoznačne konštatoval, že k obmedzeniu práva žalobcu nedošlo z dôvodu nedostatkov dodávateľa a subdodávateľov, ale výhradne z dôvodu konania samotného žalobcu, pričom správca dane v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/94/2014 zo dňa 29.02.2016, v zmysle ktorého Najvyšší súd SR rešpektuje rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Mahagében a Pétér Dávid C-80/11 a C-142/11, ako aj ostatných obdobných záverov vydaných Súdny dvorom EÚ, ktoré zaujímajú stanovisko k možnosti daňového subjektu sledovať zákonnosť výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov, avšak tieto závery sa týkajú len vzdialenejších dodávateľov v reťazci, ktorí priamo nerealizujú obchodnú transakciu ako bezprostrední dodávateľa preverovaného daňového subjektu, u ktorého sa vyskytujú pochybnosti alebo nezrovnalosti, ktoré nekorešponujú s údajmi deklarovanými preverovaným daňovým subjektom, ktorý s ním konal a bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného plnenia, pričom takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa 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 odpočtu DPH.

III.

Konanie pred kasačným súdom

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, ktorým bola postupom podľa § 190 SSP zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100351462/2021 zo dňa 01.03.2021, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101783173/2020 zo dňa 23.11.2020, na základe ktorého bol

podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi určený rozdiel dane v sume 7.206,- € na DPH. za zdaňovacie obdobie máj 2019 a nepriznanie nadmerného odpočtu v sume 5.097,62,- €.

17. Z administratívneho spisu bolo zistené, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobia máj 2019, ktorá bola začatá dňa 15.01.2020 na základe oznámenia o daňovej kontrole, pričom o jej výsledku bol vyhotovený protokol č. 101293805/2020 zo dňa 11.08.2020, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 14.08.2020. V protokole bolo uvedené, že kontrolou účtovných, daňových a iných dokladov bolo zistené, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane na základe faktúr, ktorú vyhotovil daňový subjekt Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., pričom konkrétne išlo o faktúru č. 2019-0021 s dátumom daňovej povinnosti dňa 14.05.2019, za prepravu so základom dane 14.270,- €, DPH 2.854 €, celkom 17.124,- €, faktúru č. 2019-0022 s dátumom daňovej povinnosti dňa 24.05.2019 za prepravu, so základom dane 7.765,- €, DPH 1.553,- €, celkom 9.318,- €, faktúru č. 2019-0023 s dátumom daňovej povinnosti dňa 24.05.2019 za prepravu so základom dane 4.260 €, DPH 852,- €, celkom 5.112,- €, faktúru č. 2019-0024 s dátumom daňovej povinnosti dňa 31.05.2019, za prepravu so základom dane 4.430,- €, DPH 886,- €, celkom 5.316 €, faktúru č. 2019-025 s dátumom daňovej povinnosti 31.05.2019, za prepravu, so základom dane 4.400 €, DPH 880,- €, celkom 5.280,- €, faktúru č. 2019-026 s dátumom daňovej povinnosti 31.05.2019, za prepravu, so základom dane 905,- €, DPH 181,- €, celkom 1.086,- €.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

18. Podľa § 6 ods. 1 SPP správne súdy 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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.

22. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

V. právne posúdenie

28. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

29. Kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namieta dôvody podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, teda že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Sťažovateľ zároveň namieta aj nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku.

30. Kasačný súd uvádza, že pojem „právo na spravodlivý proces“ nahrádza doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, nakoľko obsahové znaky pojmu „právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f/ SSP konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku,), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

31. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba 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 správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).“ Nepreskúmateľnosť rozsudku je daná v prípade, ak chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu

nespokojnosť sťažovateľa s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za vyhovujúcu dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

32. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia kasačný súd uvádza, že 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. V tejto súvislosti najvyšší správny 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...“. 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.

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

34. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou

je aj realnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

35. Kasačný súd uvádza, 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 (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotno-právne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

36. Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu SR č.k. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnene, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

37. Podstatné v danej veci z hľadiska právneho posúdenia je, že nárok na odpočítanie dane vzniká za predpokladu splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane upravených v čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane sú: poskytovateľom plnenia je iná zdaniteľná osoba (t.j. status osoby dodávateľa), predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, je možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t.j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je. b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie. Skutkové závery správneho súdu vyjadrené v napadnutom rozsudku sú pritom podložené dôkazmi z administratívneho spisu. Sťažovateľ preukazoval svoj nárok na odpočet DPH priloženými faktúrami, iné dôkazy správcovi

dane nepredložil. Správca dane ako aj krajský súd dôvodne prijali záver, že absentovali relevantné dôkazy, ktoré by preukázali, že fakturované služby aj boli reálne dodané spoločnosťou Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. Tieto neboli arbitrárne ale vychádzali z relevantne zistených skutočností. Sporné faktúry boli vystavené nekontaktnou spoločnosťou v predmetnom zdaňovacom období. Z dokazovanie aj vyplývalo (výpovede svedkov, emaily), že konateľka žalobcu priamo zabezpečovala objednávky a teda konala za dodávateľa. V správnom konaní bolo preukázané, že obchodný vzťah s dodávateľom Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., bol iba formálne deklarovaný, ale bez reálneho ekonomického opodstatnenia. Bývalý konateľ dodávateľa X. F. (syn konateľky žalobcu) síce potvrdil vystavenie faktúr, ale v konaní bolo preukázané, že konateľka žalobcu konala za dodávateľa, a to aj v čase, kedy bola konateľkou dodávateľa nekontaktná osoba z Českej republiky, a teda zdaniteľné plnenie si vykonal žalobca sám. Správca dane sa komplexne zaoberal aj obchodnými vzťahmi dodávateľa žalobcu, predovšetkým vo vzťahu k jeho tuzemským dodávateľom (GOVLAS, s.r.o., SLOVJO, s.r.o. a JURDO, s.r.o.), ale základnou otázkou v predmetnej veci bolo dôvodné spochybnenie dodania služieb prostredníctvom deklarovaného dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. a uvedené správne konštatoval aj krajský súd. Právne posúdenie správneho súdu bolo vecne správne s tým, že deklarovaný obchod bol dôvodne spochybnený. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté.

38. Kasačný súd sa nestotožnil s námietkou sťažovateľa, v ktorej poukazoval na ustanovenie § 440 ods. 1 písm. h) SSP, teda že sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Z textu kasačnej sťažnosti bolo možné dedukovať, že uvedené sťažovateľ spájal s nedostatočným odôvodnením, resp. mal krajský súd pochybiť, ak „odobril“ nepreskúmateľné rozhodnutia správca dane. Kasačný súd musí konštatovať, že orgány verejnej správy ako aj krajský súd dostatočne zdôvodnili v rozhodnutiach svoje právne závery, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre odpočet DPH uvedené v ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, t.j. nebolo preukázané, že tieto dodal subjekt, ktorý vystavil naväzujúce faktúry. Neunesenie dôkazného bremena vo vyššie uvedenom rozsahu, a to najmä nepreukázanie realizácie zdaniteľných obchodov tak, ako to bolo sťažovateľom deklarované pre účely odpočtu DPH, vedie k záveru o tom, že hmotnoprávne podmienky pre odpočet DPH v súdnej veci splnené neboli, čo krajský súd v napadnutom rozsudku správne vyhodnotil. Za týchto okolností potom nebolo dôvodné od orgánov verejnej správy očakávať, aby preukazovali sťažovateľovi podvodné konanie, resp. to, že bol súčasťou podvodného reťazca, o čom vedel alebo mal vedieť. Už v administratívnych rozhodnutiach správca dane bolo ozrejmená reakcia správca dane na argumentáciu sťažovateľa ako daňového subjektu na relevantnú judikatúru s konštatáciou, že k obmedzeniu práva žalobcu nedošlo z dôvodu nedostatkov dodávateľa, resp. jeho subdodávateľov, ale výhradne z dôvodu konania samotného žalobcu, pričom správca dane v tejto súvislosti poukázal na judikatúru aj SD EÚ. Zároveň ani kasačný súd nepovažoval za relevantnú argumentáciu sťažovateľa k právnym otázkam, kedy poukazoval na skutočnosť - „a) či môže byť nedostatky v prostredí dodávateľa služby Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. a jeho dodávateľov (napr. také, ktoré vo veci zistil správca dane dôvodom na neuznanie odpočtu DPH?, resp. b) s prihliadnutím na citovanú judikatúru SD EÚ o dvojitej podmienke neuznania odpočtu DPH - môže byť skutočnosť zistenia daňovým úradom vo veci samej, že kontrolovaný odberateľ príležitostne pomáhal svojmu dodávateľovi (napr. vybaviť obchodný telefonát) dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u tohto dodávateľa?“, pretože všetky dôvody zamietnutia nároku na odpočet DPH sú uvedené v rozhodnutiach správnych orgánov a krajského súdu, kedy sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúry od dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., čím porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Kasačný súd zároveň poznamenáva, že z obligatórnosti predkladania predbežných otázok je identifikovaná aj výnimka v zmysle doktríny *acte clairé*, ktorá je založená na predpoklade, že začatie prejudiciálneho konania nie je potrebné v prípadoch, keď sú výklad, či adekvátna aplikácia únievého práva úplne zřejmé. V danom prípade boli skutkové okolnosti posudzovaného prípadu posúdené správne.

39. Najvyšší správny súd sa na základe uvedených skutočností stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje,

že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

40. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

41. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.