

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/21/2021
Identifikačné číslo spisu: 4020200293
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4020200293.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): BIOCENTRUM, s.r.o., SNP 57, Želiezovce, IČO: 36 283 185, právne zastúpený: JÁNSKÝ & PARTNERS s.r.o., advokátska kancelária, Štúrova 13, Nitra, IČO: 47 249 650, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného č. 100355343/2017 zo dňa 24. februára 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/96/2020-283 zo dňa 2. decembra 2020, takto

r o z h o d o l :

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

II. Účastníkom konania sa právo 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 krajským súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 11S/96/2020-283 zo dňa 2. decembra 2020 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100355343/2017 zo dňa 24. februára 2017. O trovách konania rozhodol správny súd tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, vychádzajúc z toho, že žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania a túto mu možno priznať len vo výnimočných prípadoch.

2. Napadnutým rozhodnutím zo dňa 24. februára 2017 č.100355343/2017 žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 104414798/2016 zo dňa 5. decembra 2016,

ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) určil rozdiel v sume 14.516,87 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2015, nadmerný odpočet nepriznal v sume 11.749,33 eura a vyrubil daň v sume 2.767,54 eura žalobcovi.

3. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že tento o správnej žalobe prvýkrát rozhodol rozsudkom č. k. 11S/73/2017-144 zo dňa 21. novembra 2018 podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP tak, že zrušil napadnuté rozhodnutia správnych orgánov a vec vrátil prvoinštančnému správne mu orgánu na ďalšie konanie, pričom v odôvodnení rozsudku odkázal na totožnú vec tých istých účastníkov konania riešenú v senáte 11S ako v rozsudku tunajšieho súdu sp. zn. 11S/96/2017 zo dňa 22. augusta 2018 (správny sudcovia jednotlivých senátov krajského súdu nemajú prístup do registra vecí iných senátov) v nadväznosti na zákonnú úpravu ust. § 140 SSP. Rozsudkom sp. zn. 10Sžfk/20/2017 zo dňa 26. mája 2020 Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/73/2017-144 zo dňa 21. novembra 2018 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

4. Správny súd ďalej uviedol, že v preskúmvanej veci vychádzal zo zásady iudex ne eat ultra petita partium (sudca nech nejde nad návrhy strán), ktorá vyplývala z ust. § 134 ods. 1, ods. 2 SSP, teda konkrétne tvrdenie žalobcu (osobitná náležitosť žaloby), že bol ukrátený na svojich právach nezákonným rozhodnutím správneho orgánu, pričom musí ísť o subjektívne práva vyplývajúce z právneho predpisu. Žalobca, ale musí poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie práva finančného orgánu. Konanie správneho súdnictva však nie je pokračujúcim správnym (daňovým) konaním, súd nevykonáva dokazovanie výsluchom navrhovaných svedkov žalobcom a nezabezpečuje dôkaz o uskutočnení dodávky z iného štátu pre kontrolovaný daňový subjekt v rámci MVI (inštitút žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií v zmysle Nariadenia Rady (EU) č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty kreovanej do nariadenia Rady (EU) č. 904/2010), ako to navrhol žalobca (nenahrádza činnosť správneho- daňového orgánu pri zisťovaní skutkového stavu), pre súd je rozhodujúci stav, ktorý tu bol v čase vydania rozhodnutia a posudzuje iba otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

5. Žalobca v podanej žalobe tvrdil, že splnil všetky podmienky stanovené vyššie citovaným zákonom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovarov od dodávateľa podľa predložených faktúr od spoločnosti HANTER s.r.o., a že správca dane viedol dokazovanie formálne, bez cieľa a záujmu o preverenie daňovej transakcie medzi spoločnosťou HANTER, s.r.o. a jeho dodávateľom v Maďarsku, za účelom čo najúplnejšie zistiť nevyhnutné skutočnosti (výsluch navrhovaných svedkov, vykonanie dožiadania v rámci medzinárodnej výmeny informácií na maďarské finančné inštitúcie a pod.) na prijatie záveru v napadnutom rozhodnutí o nesplnení podmienok na uplatnený odpočet DPH daňovým subjektom.

6. Medzi účastníkmi konania bola sporná otázka výkladu ustanovenia § 49 ods.1, ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, na základe zisteného skutkového stavu a či správca dane vykonal dostatočné dokazovanie pri vyvedení záveru, že žalobcovi nevznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2015 pri ním deklarovanej (tvrdenej) dodávke tovarov od dodávateľa podľa predložených daňových dokladov, t. j. od spoločnosti HANTER s r.o.

7. V danej veci, vzhľadom na námietky žalobcu špecifikované v žalobe (na ďalšie námietky v konaní pred súdom už nie je možné prihliadať) a obsah daňového spisu úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie jún 2015 (ako rozdielu medzi daňou zistenou v daňovom konaní a daňou uvedenou v daňovom priznaní), či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany ním deklarovane ho dodávateľa tovarov podľa predložených faktúr, t. j. od spoločnosti HANTER s. r. o.

8. Žalovaný aj správca dane (obe rozhodnutia tvoria jeden celok) na základe doteraz vykonaného dokazovania v daňovom konaní spochybnili reálne uskutočnenie obchodov medzi uvedenou spoločnosťou ako dodávateľom a žalobcom ako odberateľom, najmä z toho dôvodu, že nebolo samotným dodávateľom preukázané dodanie tovaru, a preto nemohla mu vzniknúť ani daňová povinnosť a v takom prípade ani odberateľovi (žalobca) nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane, čo podporuje samotný fakt, že dodávateľ podal v zákonom stanovenej lehote posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2014 a rozhodnutím správcu dane zanikla dňa 31.10.2015 tomuto dodávateľovi - HANTER s.r.o. platnosť osvedčenia registrácie pre daň z pridanej hodnoty podľa ustanovenia § 81 ods. 4 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z.

9. Správny súd mal za to, že nie je sporné, že od 10. decembra 2014 bol konateľom dodávateľskej spoločnosti Andréka Ludovít, ktorý 10. februára 2015 splnomocnil Q. J. Q. na všetky právne úkony ako, napr. banka, DÚ a pod., pričom na uvedené úkony splnomocňuje Q. osoba J. C. a nie spoločnosť HANTER, s.r.o. zastúpená jej konateľom. Q. J. Q., však nebol zamestnancom dodávateľskej spoločnosti a bol vypočutý správcou dane ako svedok pri ústnom pojednávaní (zápisnica o ústnom pojednávaní za prítomnosti konateľa žalobcu z 19. júla 2016), kde uviedol, že chemikálie nakupoval výlučne z Maďarska od FERRO GLOBUS Budapešť a mená a kontakty si nepamätá. V priebehu výkonu daňovej kontroly u daňového subjektu, podal tento deklarovaný dodávateľ 5. mája 2016 daňové priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2015 a 3. štvrťrok 2015 (iba za kontrolované zdaňovacie obdobia u žalobcu). Vo vzťahu k uvedenej spoločnosti z Maďarska Ferroglobus Budapešť správca dane zistil, že je členom skupiny Thyssenkrupp, a je to najväčšia maďarská obchodná spoločnosť pre oceľové, ľahké a neželezné kovy a plasty. Správca dane vypočul i žalobcu, ktorý uviedol, že v súvislosti s dodávateľom konal len s osobou Q. J. Q. a v podaných daňových priznaniach priznal dodanie tovaru a služieb v tuzemsku podľa § 8 a § 9 zákona č. 222/2004 Z. z. a nie je zrejmé na základe akých podkladov daňové priznania podal, a či v nich priznal aj dodanie tovarov pre daňový subjekt.

10. Žalobca v daňovom konaní predložil doklady o dodávke tovaru od deklarovaného dodávateľa od spoločnosti HANTER s.r.o. v kontrolovaných zdaniteľných obdobiach 2015 (jún, júl, august, september) a poukazoval na výpoveď svedka Q. (splnomocnený konateľ za dodávateľa), ktorý uviedol, že tovar nakupoval v Maďarsku od spoločnosti Fero Globus Budapešť, doklady o nákupe tovaru spoločnosťou HANTER s.r.o. od jeho dodávateľa Sentimento, Kft., vrátane podaného dodatočného daňového priznania na daň z pridanej hodnoty a na podporu svojich tvrdení o splnení zákonných podmienok na uplatnenie nadmerného odpočtu navrhol výsluch menovaných svedkov, napr. Q. W. zo F. (účtovníčka dodávateľa žalobcu), bez bližšej špecifikácie údajov a dôkaznej opodstatnenosti a Erik Kováč konateľ dodávateľa od 02.09.2015, ktorý bol správcou dane opakovane predvolaný správcou dane na výsluch a predloženie účtovných dokladov k daňovým transakciám v kontrolovanom zdaňovacom období, ale bezvýsledne.

11. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného v zmysle vyššie citovaných ustanovení zákona, oboznámil sa s administratívnym spisom žalovaného, pripojenými listinnými dôkazmi a v intenciách zrušujúceho rozhodnutia kasačného súdu si pripojil spis sp. zn. 15S/15/2017, s ktorým sa oboznámil, pripojil si rozsudok zo dňa 19. júna 2018 a zistil, že ide o tých istých účastníkov konania a skutkové okolnosti, ale iné zdaňovacie obdobie a dospel k záveru, že žalovaný a správca dane ako orgán verejnej moci uplatnili svoju kompetenciu v súlade so zákonom a preto v zmysle § 140 SSP, z ktorého vyplýva, že vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody, odkázal na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 15S/15/2017, ktorý konštatoval:

„Úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie september 2015 a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na

odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany ním deklarovaného dodávateľa tovaru, t. j. spoločnosti HANTER s. r. o.

18. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zák. č. 222/2004 Z. z. o DPH a to, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2015 pri ním tvrdenej dodávke tovarov od deklarovaného dodávateľa (spoločnosti HANTER s.r.o.). Žalobca v podanej žalobe poukazyval na to, že splnil všetky podmienky stanovené vyššie citovaným zákonom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovarov od spoločnosti HANTER s.r.o. Taktiež namietal nesprávnu aplikáciu vyššie citovaných ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov tvrdiac, že v priebehu daňovej kontroly predložil všetku účtovnú dokumentáciu a dôkazy, ktoré bolo možné v zmysle zákona od neho požadovať a splnil si teda svoju dôkaznú povinnosť.

19. Zákon č. 222/2004 Z. z. o DPH stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ ako i v ust. § 51 ods. 1, písm. a/ vyššie citovaného zákona. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na jej odpočítanie, preukázal, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade, teda v tomto prípade na faktúrach a dokladoch z ERP vystavených dodávateľom (spoločnosťou HANTER s.r.o.) v mesiaci september 2015. Z ust. § 49 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru (služby), ktorý mu mal dodať ním deklarovaný a vyššie označený dodávateľ len v prípade, ak by pri tomto tovare (službe) vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim si listinných dokladov, výsluchom svedkov, resp. i preverovaním spoločnosti, ktorá mala byť v zdaňovacom období september 2015 dodávateľom žalobcu.

20. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry a doklady z ERP, ktoré sa týkali zdaňovacieho obdobia september 2015, ako i výpisy zo svojho účtu na preukázanie úhrad predmetných faktúr.

21. Predloženie uvedených dokladov - faktúr a dokladov z ERP za zdaňovacie obdobie september 2015 je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie podľa predložených faktúr, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené osobou, ktorá mala plnenie podľa dokladov realizovať. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia deklarovaným dodávateľom nie s dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené osobou, ktorá mala plnenie dodať.

22. Za účelom riadneho zistenia skutkového stavu a objasnenia deklarovaného obchodného vzťahu spoločnosti HANTER s.r.o. ako dodávateľa tovaru a žalobcu ako odberateľa tovaru správca dane vypočul konateľa žalobcom označeného dodávateľa spoločnosti HANTER s.r.o. p. Z. R.. Tento konateľ dodávateľa nevedel uviesť od koho spoločnosť nakupovala tovar. Nemal žiadne daňové doklady, ktoré správcovi dane nedoložil ani na jeho výzvu. Podľa jeho vyjadrenia v mene spoločnosti konal p. V. V. R., u ktoré by mali byť príslušné daňové doklady.

23. Svedok V. R. V. uviedol, že bol splnomocnený spoločnosťou HANTER s.r.o. na riešenie všetkých záležitostí od januára 2015. Vykonával prepravu a predaj chemikálií, ktoré objednával z Maďarska od spoločnosti FERRO GLOBUS Budapešť. Nevedel uviesť presnú adresu sídla ani identifikačné údaje tohto obchodného partnera. V dodatočne následne podaných daňových priznaniach za 2. a 3. štvrtrok 2015 (preverované obdobie) spoločnosť HANTER s.r.o., ako dodávateľ žalobcu nedeklarovala žiadne nadobudnutie tovarov z iného členského štátu. Daňové a účtovné doklady táto spoločnosť nepredložila.

24. Žalobca bol s uvedenými zisteniami správcu dane oboznámený podaním zo dňa 14.11.2016. Správca dane konštatoval, že s poukazom na tieto zistenia má pochybnosti o správnosti a pravdivosti

žalobcom predložených dokladov. Preto ho žiadal predložiť nové dôkazy, ktorým nedisponoval. Z administratívneho spisu žalovaného nevyplýva, že by žalobca takéto nové dôkazy predložil.

25. Správny súd je toho názoru, že pokiaľ si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri deklarovaných dodávkach tovarov od vyššie označeného dodávateľa v mesiaci september 2015 bol povinný preukázať skutočnú realizáciu dodávok týchto tovarov spoločnosťou HANTER s.r.o. Tieto okolnosti musí preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a reálnosť deklarovaných dodávok tovarov zo strany spoločnosti HANTER s.r.o. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že žalobcom predložené doklady a správcom dane vykonané dôkazy vykonanie deklarovaných dodávok tovarov spoločnosťou HANTER s.r.o. nepreukazujú.

26. Za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie tovarov od spoločnosti HANTER s.r.o. ako dodávateľa). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane je i súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28.06.2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011 ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23.06.2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.02.2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim 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 dôvodný“.

27. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálne dodanie zdaniteľného plnenia deklarovaným subjektom, resp. jeho konkrétnym dodávateľom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá. Z uvedeného potom vyplýva, že cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdených obchodných transakcií v mesiaci september 2015 na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a konštatoval, že deklarované obchodné transakcie (dodávka tovarov) sa neuskutočnili tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených dokladov, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvedených dokladov (faktúr a dokladov z ERP za zdaňovacie obdobie september 2015) žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení zo strany deklarovaného dodávateľa (resp. jeho dodávateľa) ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný dodávateľom uvedeným na predložených faktúrach (napr. rozsudok č. 2Afs/177/2006-61).

28. Správny súd nemal žiadne pochybnosti o tom, že dodanie tovarov žalobcovi spoločnosťou HANTER s.r.o. nie je preukázané žalobcom predloženými dokladmi vystavenými v kontrolovanom zdaňovacom období september 2015, ale ani výpoveďou konateľa dodávateľa spoločnosťou HANTER s.r.o. p. Z. R. (nevedel uviesť od koho spoločnosť nakupovala tovar, nemal žiadne doklady, v mene spoločnosti mal konať p. V. V. R.).

29. Svedok V. R. V. uviedol, že bol splnomocnený na riešenie všetkých záležitostí spoločnosti HANTER s.r.o. od januára 2015. Vykonával prepravu a predaj chemikálií, ktoré objednával z Maďarska od spoločnosti FERRO GLOBUS Budapešť. Nevedel uviesť presnú adresu sídla ani identifikačné údaje tohto obchodného partnera. V dodatočne podaných daňových priznaniach za 2. a 3. štvrtrok 2015 spoločnosť HANTER s.r.o. ako dodávateľ žalobcu nedeklarovala žiadne nadobudnutie tovarov z iného členského štátu. Daňové a účtovné doklady, tento subjekt nepredložil. Z výpovede tohto svedka ďalej vyplýva, že v mene spoločnosti HANTER s.r.o. konal len on osobne, nikto iný. Podľa názoru správneho súdu za tejto situácie eventuality výsluch ďalšieho konateľa spoločnosti

HANTER s.r.o. p. W. M. by bol nadbytočný, ktorý by navyiac neozrejmlil obchodný vzťah medzi touto spoločnosťou a žalobcom.

30. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil pri plnení, ktoré mu mal dodať deklarovaný dodávateľ, t. j. spoločnosť HANTER s.r.o., aby preukázal existenciu zdaniteľného plnenia a jeho skutočné dodanie zo strany tohto dodávateľa. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby, ktorá za neho koná. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne. S poukazom na uvedené zistenia, na ktoré poukazovali i daňové orgány, potom možno dôvodne pochybovať, či žalobcovi fakturovaný tovar dodal ním tvrdený dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty a či faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli vôbec vystavené platiteľom tejto dane. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom. S poukazom na uvedené, je potom podľa názoru súdu dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvoma deklarovanými platiteľmi dane z pridanej hodnoty a žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty nedôvodne uplatnil odpočítanie tejto dane.

31. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný (čo žalobca podľa názoru súdu jednoznačne nebol, keď mu podľa výpisu z obchodného registra dodávateľskej spoločnosti muselo byť zrejmé, kto je jej konateľom, ale napriek tomu nežiadal, aby osoba, ktorá za túto spoločnosť konala, predložila doklad oprávňujúci ju na konanie), aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

32. Súd je toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci Garcia Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

33. S námietkami žalobcu v podanej žalobe ohľadne dôkazného bremena na preukázanie dodania tovarov sa súd podrobne vysporiadal vo vyššie uvedených bodoch odôvodnenia tohto rozsudku. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v ust. § 49 ods. 2 písm. a/, v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp.

dodávateľových subdodávateľov, pričom v tejto súvislosti žalobca poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 15.03.2011 v konaní pod sp. zn. 3Sžf/1/2011. Tu je však potrebné zdôrazniť, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka tovarov) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok Najvyššieho súdu 29.02.2016 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/94/2014). V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane v súlade so zákonom i umožnené, keď bol preukázateľne vyzývaný, aby predložil doklady a dôkazy, ktoré v rámci daňovej kontroly neboli ešte predložené, resp. aby preukázal reálnosť uskutočnenia zdaniteľných plnení deklarovaných na faktúrach v kontrolovanom zdaňovacom období tam uvedeným dodávateľom.

34. Daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu označiť a predložiť dôkazy preukazujúce dôvodnosť jeho postupu pri podaní daňového priznania (uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty). Tu je potrebné uviesť, že podľa predložených listinných dokladov (faktúr) mal byť žalobca v obchodnom vzťahu s vyššie označeným dodávateľom tovarov a bolo výlučne jeho povinnosťou ako odberateľa, aby označil a predložil dôkazy o dodaní tovarov deklarovaným dodávateľom. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2015 nebolo žalobcovi uznané z dôvodu, že žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúr a reálne nadobudnutie tovarov od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti HANTER s.r.o., v dôsledku čoho bolo potom spochybnené žalobcom deklarované prijatie plnenia od tohto dodávateľa, pričom žalobca tieto pochybnosti v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neodstránil.

35. Žalobca v podanej žalobe poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie Z judikatúry Súdneho dvora však tiež vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať daň z pridanej hodnoty, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napr. preto, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a oprávnenosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, čo je podľa názoru súdu i tento prípad). Nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, (due diligence), ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho prípadnej účasti na daňovom podvode.

36. S poukazom na uvedené súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 13.02.2017 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2015. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 13. 02. 2017 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, a to rozhodnutím zo dňa 11. 05. 2017. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

37. Skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad (nebolo preukázané, že tovary dodal deklarovaný dodávateľ, resp. nebolo preukázané, kto vôbec tieto tovary dodal). Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať.“

12. Správny súd s prihliadnutím na obsah napadnutého rozhodnutia, ako aj s poukazom na to, že obsahom základného práva na súdnu ochranu (ako aj práva na spravodlivé súdne konanie) nie je právo na rozhodnutie v súlade s právnym názorom účastníka súdneho konania, resp. právo na úspech v

konaní (napr. uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. IV.ÚS 63/2014, sp. zn. II.ÚS 218/02, sp. zn. III.ÚS 198/07), dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza zákonné dôvody, že neboli splnené podmienky na odpočítanie dane uvedené v ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a určenie rozdielu v sume 14 516,87 eur na dani z pridanej hodnoty a následne vyrubená daň v sume 2 767,54 eur.

13. Záverom správny súd uviedol, že považuje námietku žalobcu o dĺžke daňovej kontroly za nedôvodnú (žalobca citoval neplatný daňový zákon), i keď ju žalobca uplatnil až pred súdom, nakoľko ide o podmienku daňového konania, na ktorú súd musí prihliadať z úradnej povinnosti, avšak v danom prípade jednoročná lehota v zmysle § 46 ods. 10 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní bola dodržaná, čo vyplýva zo zápisnice o začatí daňovej kontroly a jej ukončenie doručením Protokolu, vrátane vydania rozhodnutia správcou dane (časť I. rozsudku).

14. Z vyššie uvedených dôvodov bol krajský súd toho názoru, že záver oboch správnych orgánov, ktorý urobili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade s i hmotnoprávnymi ustanoveniami citovaných zákonov. Súd nezistil, že by žalobou napadnuté rozhodnutie trpelo takými vadami, ku ktorým by musel prihliadnuť. Nezistil ani dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnou citáciou dotknutých právnych predpisov uvedených v rozhodnutí žalovaného, ktoré je predmetom súdneho prieskumu, v spojení s rozhodnutím správcu dane (obe rozhodnutia tvoria jeden celok). Z uvedených dôvodov bolo potrebné žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z. z. zamietnuť.

II.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

15. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil alternatívne ho navrhol zmeniť tak, že kasačný súd zruší správnou žalobou napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie. Za dôvody kasačnej sťažnosti označil ustanovenie § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ Správneho súdneho poriadku.

16. Sťažovateľ mal za to, že dostatočným spôsobom preukázal reálne dodanie zdaniteľného plnenia deklarovanej subjektom, keď v zmysle rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sa táto skutočnosť štandardne preukazuje zo stany daňového subjektu prijatou faktúrou a ďalšími príslušnými dokumentami ako sú dodacie listy, pričom v takomto prípade daňový subjekt vyčerpáva svoje vlastné dôkazné bremeno, t.j. dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne, tzn. na strane správcu dane spočíva dôkazné bremeno preukázať, že k reálnemu dodaniu zdaniteľného plnenia nedošlo, pričom táto skutočnosť musí byť preukázaná hodnoverným spôsobom.

17. Preto podľa názoru sťažovateľa nemôže obstať záver správneho súdu, že predložením faktúr a dokladov z ERP nie je ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie. Poukázal na to, že ak nedeclaroval iného dodávateľa predmetného tovaru, resp. iný dodávateľ tovaru nebol zistený, navrhnuté dokazovanie by nevyhnutne smerovalo k preukázaniu reálneho preukázania zdaniteľného plnenia, čo však žalovaný, resp. správca dane svojím postupom priam vylúčili, pričom správny súd tento ich postup nesprávne nevyhodnotil ako nesprávny, nezákonný a zasahujúci do jeho subjektívnych práv.

18. Ďalej mal sťažovateľ za to, že práve ním navrhnuté dokazovanie (výsluch viacerých svedkov) smerovalo minimálne k spochybneniu, ak nie k vyvráteniu záverov žalovaného a aktuálne aj k spochybneniu, resp. k vyvráteniu záverov súdu, nakoľko v spojení s predloženými dokladmi, potvrdeniami ERP, dodacími listami, skladovou evidenciou (dátum naskladnenia, dátum vyskladnenia), resp. evidenciou aplikácie tovaru dodaného v tejto veci jeho dodávateľom, v spojení so svedectvom jeho zamestnancov, najmä účtovníčky, pracovníkov skladu, resp. zamestnancov

aplikujúcich dodaný tovar v prísne sledovanom bio poľnohospodárstve, by práve s prihliadnutím na to, že v tom čase nemal v majetku, na sklade a ani neaplikoval žiadne iné prostriedky, nepochybne preukazovali práve dodanie tovaru, ktoré bolo predmetom preverovania. V tejto súvislosti sťažovateľ namietal aj nesprávny postup žalovaného ohľadom overovania označených maďarských zahraničných dodávateľov, ktoré overoval internetovými stránkami a nie postupom podľa Nariadenia 2003/1798/ES.

19. Podľa názoru sťažovateľa nesprávne právne posúdenie spočíva v tom, že správny súd nesprávne interpretoval ustanovenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku, keď aplikoval na daný skutkový stav iba ustanovenie § 24 ods. 1 Daňového poriadku tvrdiac, že dôkazné bremeno na preukázanie dodania tovaru a navrhovanie dôkazov je výlučne na strane daňového subjektu. Mal za to, že správny súd mal na daný skutkový stav aplikovať ustanovenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku a toto interpretovať z gramatického, ako aj teleologického hľadiska a v súlade s dôvodovou správou. V súvislosti s uvedeným mal za to, že správny súd dospel k nesprávnemu záveru, že daňové orgány postupovali v súlade s ustanovením § 24 Daňového poriadku, respektíve v súlade s ustanovením § 74 Daňového poriadku a teda, že vychádzali pri rozhodovaní zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, a to navyše s odôvodnením, že nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia, a to napriek predloženým dokladom.

20. Poukázal na to, že správny súd odôvodnenie svojho rozhodnutia postavil de facto na nepreukázaní reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, t.j. dodaní tovaru, napriek tomu, že predložil štandardné účtovné doklady s tým, že ďalšie dôkazy ním navrhované neboli zo strany daňových orgánov vykonané.

21. Sťažovateľ ďalej poukázal na rozsudok Súdneho dvora EU C-142/11 vo veci Peter Dávid proti Nemzeti Adó - és Vámhivatal Dél - alföldi Regionális Főigazgatósága z 21. júna 2012, podľa ktorého, ak vo veci nebolo preukázané, že by žalobca mal, alebo musel mať vedomosť o tom, že by vystaviteľ faktúry /dodávateľ žalobcu mal konať nečestne alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočítanie DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany tohto vystaviteľa, nemožno právo žalobcu na odpočet DPH zamietnuť. V tejto súvislosti sťažovateľ namietal, že napadnutý rozsudok je v rozpore s horeuvedeným rozhodnutím Súdneho dvora EÚ, pričom správny súd neodôvodnil, z akého dôvodu nebral do úvahy toto rozhodnutie.

22. Vo vzťahu k sťažnostnej námietke ohľadom nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku poukázal na to, že práve dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia je v demokratickom právnom štáte základnou podmienkou legitimacy každého rozhodnutia súdu. Uviedol ďalej, že úlohou všeobecných súdov je pri zdôvodnení výrokovej časti rozhodnutí postupovať tak, aby sa v rámci odôvodnenia rozhodnutí vyporiadali so všetkými relevantnými argumentmi účastníkov konania, ktoré počas konania odzneli. Mal za to, že odôvodnenie napadnutého rozsudku nie je riadne zdôvodnené, nakoľko sa správny súd nevysporiadal s jeho argumentáciou v časti, v ktorej poukazoval na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie, v dôsledku čoho bolo porušené jeho právo na spravodlivý proces zakotvené v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, respektíve čl. 6 ods. 1 Dohovoru.

23. Odkazujúc na rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/1/2020 z 18. mája 2021 poukázal na to, že daňové orgány musia viesť dokazovanie (okrem iného) aj tak, aby bolo reálne umožnené daňovému subjektu preukázať ním tvrdené skutočnosti a za týmto účelom vykonať navrhované dôkazy, čo podľa jeho názoru platí o to viac v prípade vykonania takých dôkazov, ktoré daňový subjekt nemôže bez vlastnej viny ani len zabezpečiť z dôvodu, že (na rozdiel od daňového orgánu) nemá k dispozícii také oprávnenia zverené mu zákonom, aby dôkazy zabezpečil.

24. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

25. Najvyšší správny súd konajúci ako súd kasačný, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP) rozhodujúc bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

26. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu, potom ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku krajského súdu.

27. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/96/2020-283 zo dňa 2. decembra 2020, ktorým správny súd postupom podľa § 190 SSP zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100355343/2017 zo dňa 24. februára 2017 a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 104414798/2016 zo dňa 5. decembra 2016, ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 14.516,87 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2015, nadmerný odpočet nepriznal v sume 11.749,33 eura a vyrubil daň v sume 2.767,54 eura žalobcovi.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

28. Podľa § 41 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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.

29. 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.

30. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

31. Podľa ustanovenia § 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. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného žalobcu (za zdaňovacie obdobie júl 2015) rozhodoval kasačný súd rozsudkom sp. zn. 5Sfk/92/2022 zo dňa 31.01.2023, ktorým kasačnú sťažnosť sťažovateľa (žalobcu) zamietol.

32. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 5Sfk/92/2022 zo dňa 31.01.2023 uviedol:

33.,Kasačný súd v prvom rade poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi - osobe registrovanej pre DPH) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „Smernica 2006/112/ES“) a jej implementácie do právneho poriadku

Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjemcom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie DPH uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté (pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/16/2020 z 25. augusta 2022, bod 25).

34. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona o DPH. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

1. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
2. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 zákona o DPH),
3. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané [§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH],
4. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný [§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH], čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane (pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/16/2020 z 25. augusta 2022, bod 25).

35. Najvyšší správny súd považuje za potrebné zopakovať, že v danom prípade bola pre jeho rozhodnutie relevantná tá skutočnosť, že žalobcom deklarovaný a správcom dane následne spochybný dodávateľ dodanie tovaru v priebehu daňovej kontroly preukazoval iba prostredníctvom výpovede splnomocneného zástupcu spoločnosti HANTER s.r.o. Dodanie tovaru najmä nebolo potvrdené výpoveďou konateľa deklarovaného dodávateľa HANTER s.r.o. p. Ľudovíta Andréka ani žiadnymi inými relevantnými dôkazmi, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť spochybnenia správcu dane. Rovnako žiadna iná zdaniteľná osoba, ktorá by tento tovar žalobcovi dodala alebo dodať mohla, nebola v administratívnom konaní zistená a ani žalobcom tvrdená. Pokiaľ ide o výpoveď povereného zástupcu spoločnosti HANTER s.r.o., že tovar sťažovateľovi dodal, tak toto bolo spochybnené práve tým, že z daňového priznania a rovnako tiež z kontrolných výkazov nie je preukázané, že tovar skutočne od ním tvrdenej maďarskej spoločnosti nakúpil. Navyše je namieste tiež pripomenúť, že spoločnosť HANTER s.r.o. podala daňové priznanie až v priebehu daňovej kontroly u sťažovateľa. Táto skutočnosť je následne dôvodom, prečo i podľa kasačného súdu žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, pri ktorých dôkazné bremeno spočíva na žalobcovi ako osobe uplatňujúcej si právo na odpočítanie dane. V podstate uvedená skutočnosť bola konštatovaná aj v predchádzajúcom rozhodnutí kasačného súdu.

36. Kasačný súd v súvislosti s námietkou sťažovateľa vo vzťahu k neprimeranému dôkaznému bremenu, konkrétne k jeho tvrdeniu, že nemá povinnosť kontrolovať svojich dodávateľov alebo subdodávateľov a že správca dane mal preukazovať podvodné konanie, pričom poukazuje na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SDEÚ“), pripomína, že právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením formálnych ako aj hmotnoprávných požiadaviek. Hmotnoprávne požiadavky vyplývajú z čl. 168 písm. a/ Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica 2006/112“), pričom platí, že jednou z nich je podmienka, aby „tovar alebo služby boli dodané osobou, ktorá má postavenie zdaniteľnej osoby.“

37. Ako vyplýva z ustálenej judikatúry SDEÚ preukázanie uvedenej hmotnoprávnej podmienky - že tovar bol dodaný zdaniteľnou osobou - prislúcha daňovému subjektu, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie DPH (Ferimet, C-281/20, bod 38; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 33). SDEÚ zároveň k tomu dopĺňa, že zdaniteľná osoba je povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH, a v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávatelia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (Ferimet, C-281/20, bod 39; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 34).

38. Ako ďalej vyplýva z rozhodovacej činnosti SDEÚ, nestačí, aby skutočnosti o dodávateľovi vyplývali iba z faktúry, ako formálnej podmienky, ale zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznalo len, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky. Na druhej strane opomenutie niektorých formálnych podmienok (napr. aj neuvedenie skutočného dodávateľa na faktúre) nemusí byť dôvodom na odmietnutie priznania odpočtu DPH, ak bolo preukázateľne dokázané splnenie hmotnoprávnych podmienok (Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 30 - 32).

39. V prejednávanej veci však došlo zo strany správcu dane a žalovaného k spochybneniu jednej zo základných hmotnoprávnych podmienok, ktorej preukazovanie je na pleciach daňového subjektu, a to osoby dodávateľa, a tým teda aj jeho postavenia ako zdaniteľnej osoby. Tým, že správne orgány spochybnili, že spoločnosť HANTER s.r.o. nemohla sťažovateľovi dodať tovar tak, ako to bolo deklarované na dokladoch z ERP, spochybnili aj jednu z hmotnoprávnych podmienok - postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Správne orgány nepožadovali od sťažovateľa kontrolu subdodávateľov, ale preukázanie priameho dodávateľa sťažovateľa, čo je jeho zákonnou povinnosťou, a preto na ňu neodôvodnene nepreniesli dôkazné bremeno tak, ako to tvrdí sťažovateľ.“

40. Vychádzajúc z vyššie uvedeného kasačný súd nevzhladol dôvodnosť kasačnej sťažnosti a preto ju postupom podľa § 461 Správneho súdneho poriadku ako nedôvodnú zamietol.

41. 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.

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

Poučenie :

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