

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/3/2021
Identifikačné číslo spisu: 2020200149
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2020200149.1

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): ADA WASTE, s.r.o., so sídlom Bratislavská 1611/74, 924 01 Galanta, IČO: 36 242 560, právne zastúpený: Advokátska kancelária BĀNOS & KOŠŪTOVÁ s.r.o., so sídlom Hlavná 979/23, 924 01 Galanta, IČO: 47 551 372, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100834024/2020 zo dňa 30. apríla 2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/52/2020-138 zo dňa 25. marca 2021, takto

rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave 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. 100834024/2020 zo dňa 30. apríla 2020, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Galanta č. 102683992/2019 z 20.11.2019. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 5.589,86 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014, správca dane znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 zo sumy 30.865,32 € na sumu 25.275,46 €.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd poukázal účel daňového konania, ktorým je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči

štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Podľa zákona o dani z pridanej hodnoty, odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane uplatnil, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre tieto nároky zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH, uvedeným na faktúre. V súvislosti s povinnosťou daňového subjektu preukázať skutočnosti vyplývajúce z predložených daňových dokladov (faktúr) súd súčasne poukázal na to, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu a preto má daňový subjekt, ako platiteľ dane možnosť, obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku).

3. Daňový subjekt 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. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie a jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. 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.

4. Žalobcom deklarované dodávateľsko-odberateľské vzťahy, na základe ktorých si uplatnil nárok na odpočítanie dane, boli správcom dane spochybnené na podklade konkrétnych skutočností, ktoré boli vyhodnotené vo vzájomných súvislostiach s tým výsledkom, že žalobcovi dôvodne nesvedčí nárok na odpočítanie dane zo sporných faktúr. Je ustálené rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napríklad rozsudok sp. zn. 6Sžfk/30/2017 z 31. januára 2018, ktorý bol publikovaný v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky 4/2018 pod č. 39), že správca dane má právo preveriť pôvod tovaru a aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V danom prípade je vykonaným dokazovaním vrátane listinných dôkazov zabezpečených správcom dane v rámci výkonu jeho činnosti preukázané, že išlo o reťazec spoločností, pričom tento, podľa zistení správcu začínal spoločnosťou GLOBAL AGENCY spol. s r.o., ktorá naposledy podala daňové priznanie v apríli 2013. Táto spoločnosť bola v zdaňovacom období december 2014 obchodným partnerom spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o., ktorá skutočnosť vyplýva z kontrolných výkazov spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o. Spoločnosť QUIRINIUS, s.r.o. podľa vyjadrenia konateľa Ferenca Tibora Ébertha (úradný záznam správcu dane zo dňa 03.11.2016, bod 118 rozsudku) platila spoločnosti GLOBAL AGENCY spol. s r.o. v hotovosti, ktorú tento odovzdával konateľovi János Károly Gyalog, prepravu zabezpečovala spoločnosť GLOBAL AGENCY spol. s r.o., preprava bola zahrnutá v cene tovaru, ktorý smeroval pravdepodobne z Maďarska a tovar bol vyložený v Dunajskej Strede, na adrese, ktorú určil pán Kállai (konateľ Milbery s.r.o.), čo znamená, že tovar bol priamo dodaný spoločnosti Milbery s.r.o. Spoločnosť Milbery s.r.o. následne mala dodať tovar žalobcovi resp. spoločnosti VUITTON, s.r.o. alebo DAREC, a.s. Z uvedeného je zrejmé, že v danom prípade nie je potvrdený samotný pôvod tovaru a spochybnená je aj existencia daného tovaru, čo súčasne znamená, že dodávateľom žalobcu nemohla reálne vzniknúť daňová povinnosť (§ 8 ods. 1 písm. a/ v spojení s § 19 ods. 1 zákona o DPH).

5. Správny súd sa stotožnil v plnom rozsahu so záverom konajúcich daňových orgánov, že v danom prípade išlo o obchodný reťazec, ktorý sa jednotlivými článkami podieľal na podvodnom konaní vo vzťahu k neutralite dane z pridanej hodnoty, pričom súčasťou tohto reťazca bol aj žalobca, ktorý vedel, resp. musel z okolností prípadu vedieť, že na tomto podvodnom konaní participuje. Podvodné konanie v prípade daného reťazca bolo založené na prvom článku reťazca a to spoločnosti GLOBAL AGENCY, spol. s r.o., ktorá spoločnosť podala posledné daňové priznanie v apríli 2013, čo znamená, že DPH do štátneho rozpočtu neodviedla. Je potrebné poukázať na skutočnosť, že konateľ žalobcu Michal Adamča ml. vypovedal dňa 15.12.2016, že keď mali dodať tovar spoločnosti EBER STEEL SRL kontaktoval svojich dodávateľov a to spoločnosť Milbery s.r.o. a VUITTON, s.r.o. a DAREC, a.s., od ktorých začal tovar nakupovať. Teda žalobca preukázateľne s danými spoločnosťami obchodoval, tovar si vzájomne nakupovali a predávali a preto nie je zrejmé, prečo napríklad v prípade, keď deklaroval dodanie tovaru od spoločnosti DAREC, a.s., tento nenadobudol priamo od spoločnosti Milbery s.r.o. (ktorá bola dodávateľom spoločnosti DAREC, a.s.), keď je preukázané, že so spoločnosťou Milbery s.r.o. žalobca aj priamo obchodoval. Fungovanie daného reťazca mal správny súd preukázaný aj ďalším tvrdením konateľa žalobcu Michala Adamča ml. (bod 112 rozsudku), ktorý k obchodu zo spoločnosťou Ferriere Nord uviedol, že „spoločnosti Milbery s.r.o. a DAREC, a.s. mu ponúkli, že môžu dodávať cez nich“. Ďalej mal správny súd preukázané, že žalobca vedel aj o spoločnosti Sertimpex Hungary Kft., ktorej konateľom bol Ferenc Tibor Éberth, ktorý bol súčasne konateľom spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o., ktorý mal tovar dodávať spoločnosti Milbery s.r.o., t.j. bol jeho subdodávateľom.

6. Bolo totiž preukázané, že žalobca prostredníctvom konateľa Mareka Adamča (bod 119 rozsudku) osobne zabezpečoval dopravu v rámci intrakomunitárneho dodania do Maďarska práve spoločnosti Sertimpex Kft. a preto musel mať tiež vedomosť, že tovar bol dodaný na miesto vzbudzujúce pochybnosti seriózneho obchodovania (hostel pre robotníkov). Aj z uvedeného dôvodu, preto nemôže obstať tvrdenie o jeho dobromyselnosti a rovnako, že sa bez zavinenia mohol stať obeťou daňového podvodu (bod 46 rozsudku). Rovnako bolo výpoveďami Z. T., C. R. C., U. V., U. Y., I. S., C. Y. Z. a z Prílohy č. 1 k Zmluve o poskytovaní služieb OFFICE HOUSE zo dňa 21.03.2011 preukázané, že to bol práve Mgr. Loránt Derzsi, ktorý riadil obchodovanie spoločností QUIRINIUS, s.r.o., Milbery s.r.o. a VUITTON, s.r.o., pričom tak podľa vyjadrenia žalobcu, ako aj Mgr. Loránta Derzsiho spolupráca medzi spoločnosťami ADA WASTE, s.r.o. a VUITTON, s.r.o. resp. DAREC, a.s. bola dlhodobá. Práve vzhľadom na objem uzatvorených obchodov medzi spoločnosťami ADA WASTE, s.r.o., DAREC, a.s., VUITTON, s.r.o. a Milbery s.r.o., ktorý je dôvodné označiť ako intenzívny a dlhodobý, je dôvodný záver, že žalobca musel mať vedomosť o skutočnosti, že to bol práve U. G. Y., ktoré dané obchody riadil. Rovnako je nepochybné, že vo vzťahu k priamemu dodávateľovi mal žalobca k dispozícii viaceré možnosti, ako si preveriť pôvod tovaru, ktorý od svojho dodávateľa pravidelne nadobúda. Podľa názoru správneho súdu však účelom zapojenia sa veľkého množstva spoločností do reťazca dodaní bolo práve zneprehľadniť jednotlivé obchodné transakcie.

7. V zdaňovacom období december 2014 za spoločnosť Milbery s.r.o. už nekonal Arpád Kallai, ktorému konateľské oprávnenie skončilo 13.08.2014. Žalobca však vo svojej výpovedi dňa 15.12.2016 výslovne uviedol, že za spoločnosť Milbery s.r.o. konal vždy len s Arpád Kállaiom. Tento však správcovi dane nepreukázal, že aj po ukončení konateľstva bol oprávnený v mene tejto spoločnosti konať. Preto, pokiaľ žalobca v danom zdaňovacom období konal s Arpád Kállaiom konal s neoprávnenou osobou a preto jeho tvrdenia o dodržaní primeranej obozretnosti nemôžu obstať. Pokiaľ žalobca zdôrazňoval, najmä pri výsluchoch svedkov, že materiálnu stránku sporných obchodov preukázal aj tým, že všetky faktúry vystavené jeho dodávateľmi uhradil bankovým prevodom, tak k uvedenému správny súd uvádza, že úhrada faktúr bankovým prevodom automaticky nezakladá nárok na odpočítanie dane, iba preukazuje, že konkrétny daňový subjekt konkrétnu faktúru zaplatil. Ďalej, pokiaľ ide o tvrdenia žalobcu ohľadom preukázania nákupu nafty a predloženia dobropisov prepravných nákladov, tieto rovnako, vzhľadom na skutočnosti, že primárne nebol preukázaný pôvod tovaru na prvom zistenom článku reťazca nie sú relevantné.

8. Vo vzťahu k vedomosti žalobcu o jeho účasti v reťazci spoločností poznačenom daňovým podvodom správny súd poukazyval na rozsudok Krajského súdu v Trnave, sp. zn. 14S/63/2018-125 z

05.09.2019, ktorý bol podrobný kontrole zákonnosti kasačným súdom, pričom výsledkom tohto prieskumu je práve rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/85/2019 z 8. decembra 2020. Krajský súd v Trnave, v rozsudku sp. zn. 14S/63/2018-125 z 05.09.2019 v bodoch 85 až 87 uviedol nasledovné:

„85. Správny súd sa stotožňuje v plnom rozsahu so záverom konajúcich daňových orgánov, že v danom prípade išlo o obchodný reťazec, ktorý sa jednotlivými článkami podieľal na zneužití práva vyplývajúceho z neutrality dane z pridanej hodnoty, pričom súčasťou tohto reťazca bol aj žalobca, ktorý vedel resp. musel z okolností prípadu vedieť, že na tomto zneužití práva participuje a to práve daňovým zvýhodnením plynúcim mu z intrakomunitárneho dodania tovaru. Vedomosť žalobcu je, podľa názoru správneho súdu, vykonaným dokazovaním preukázaná. Žalobca mal zabezpečovať dopravu v rámci intrakomunitárneho dodania do Maďarska, spoločnosti Sertimpex Hungary Kft., ktorého je konateľom je Ferenc Tibor Éberth, ktorý mal podľa medzinárodného nákladného listu osobne prevziať dodaný tovar, konkrétne Cu katódy 24 980 kg (pričom táto skutočnosť bola samotným Ferencom Tiborom Éberthom popretá, keď uviedol, že nebol pri vykládke tovaru), teda žalobca o spoločnosti Sertimpex Hungary Kft. preukázateľne vedel. Ferenc Tibor Éberth bol nielen konateľom spoločnosti Sertimpex Hungary Kft., ale aj konateľom spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o., ktorá bola deklarovateľom spoločností Milbery s.r.o. a VUITTON, s.r.o., teda subdodávateľom žalobcu. Natíska sa preto otázka, aký bol účel nadobudnutia toto istého tovaru - Cu katód zo spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o. cez Milbery s.r.o. resp. VUITTON, s.r.o., ADA WASTE, s.r.o., EBER STEEL SRL až k Sertimpex Hungary Kft., keď spoločnosť QUIRINIUS, s.r.o. mohla tento tovar priamo dodať spoločnosti Sertimpex Hungary Kft., čo by bolo pri totožnom konateľovi logické. Rovnako vedomosť žalobcu, podľa názoru správneho súdu, preukazuje výpoveď L. U., o ktorom žalobca v žalobe tvrdil (bod 17 správnej žaloby), že je jeho zamestnanec. L. U. vo výpovedi uskutočnenej dňa 28.11.2014 (táto je uvedená v protokole z daňovej kontroly týkajúcej sa spoločnosti VUITTON, s.r.o. za zdaňovacie obdobie marec 2014, ktorý je súčasťou administratívneho spisu správcu dane) uviedol, že bol zamestnancom spoločnosti VUITTON, s.r.o., vykonal prepravu zo spoločnosti Sertimpex Kft. do spoločnosti VUITTON, s.r.o. v období marec 2014 vozidlom SCANIA s EČV Y. XXX Y., pričom podľa faktúry č. SER7-SZ-122304 vystavenej maďarskou spoločnosťou Sertimpex, Kft. sa prepravilo 24 980 kg Cu katód“.

9. Ďalej krajský súd citoval: „Z uvedeného preto dôvodne vyplýva, že spoločnosť Sertimpex Hungary Kft. prepravovala Cu katódy naspäť na územie SR spoločnosti VUITTON, s.r.o., ktorá bola nielen súčasťou reťazca, ale priamym dodávateľom žalobcu. Je nepochybné, že vo vzťahu k priamemu dodávateľovi mal žalobca k dispozícii viaceré možnosti, ako si preveriť pôvod tovaru, ktorý od svojho dodávateľa nadobúda. Žalobca bol však súčasťou tohto reťazca, pričom tým, že deklaroval intrakomunitárne dodanie oslobodené od DPH nepochybné získal finančné zvýhodnenie. Rovnako nemôže obstať argumentácia žalobcu uvedená v replike, že je nelogické, aby sa veľké množstvo obchodníkov zapojilo do podvodného konania, práve naopak účelom viacerých článkov v reťazci je zneprehľadniť jednotlivé obchodné transakcie. Správny súd vo vzťahu k dodávateľovi Milbery s.r.o. poukazuje aj na ďalšie relevantné skutočnosti, ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania. Ako už bolo vyššie uvedené, táto spoločnosť mala tovar nadobudnúť od spoločnosti QUIRINIUS s.r.o., pričom dopravu zabezpečovala spoločnosť GLOBAL AGENCY spol. s r.o., ktorá je nekontaktná, teda doklady týkajúce sa predmetného zdaniteľného obchodu nie sú k dispozícii. Ďalšie pochybnosti týkajúce sa deklarovaných dodávateľsko-odberateľských vzťahov vyplývajú z tvrdenia žalobcu a konateľa tejto spoločnosti Arpáda Kállai, vo vzťahu k preprave tovaru, keď žalobca tvrdil, že prepravu zabezpečoval dodávateľ, výslovne uviedol, že prepravné náklady znášal dodávateľ (mail z 24.09.2014) t.j. spoločnosť Milbery s.r.o. a Arpád Kállai vo svojej výpovedi dňa 24.11.2014 (obsah výpovede uvedený v bode 63 rozsudku) uviedol, že žalobca si zabezpečoval prepravu sám, vodičom bol L. U., v prípade faktúry č. 2014150 bol šoférom I. M.“.

10. „Vo vzťahu k preprave bola relevantná tiež výpoveď L. U., ktorý uviedol vo svojej výpovedi dňa 08.01.2015 (k tomu pozri bližšie bod 64 rozsudku), že dopravu pre spoločnosť Milbery s.r.o. neuskutočnil, túto spoločnosť nepozná. V tejto súvislosti správny súd zdôrazňuje pasivitu žalobcu, ktorý sa na výsluchoch konateľov dodávateľských spoločností, ani L. U. nezúčastnil, pričom práve svojou účasťou mohol preukazovať pravdivosť skutočností, ktoré vyplývali z jeho tvrdení a

predložených dokladov. Rovnako vo vzťahu k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru, pri ktorom dopravu zabezpečoval žalobca, je skutočne málo pravdepodobné, že by bol tovar „vysypaný“ pri ubytovni robotníkov, pričom medzinárodný nákladný list mal podpísať konateľ spoločnosti Sertimpex Hungary Kft., ktorý však uviedol, že pri vykládke tovaru nebol, pričom ani na uvedené tvrdenie žalobca nereagoval a nevysvetlil, akým spôsobom bol medzinárodný nákladný list, ktorý predložil, podpísaný. Ďalej sú to pochybnosti, ktoré vyplývajú z výpovede konateľa spoločnosti VUITTON, s.r.o., ktorý nevedel, od koho táto spoločnosť nakupuje tovar. S poukazom na uvedené skutočnosti je namieste prijatie záveru, že vykonané dokazovanie dostatočne spochybňuje žalobcom uplatnený nárok na odpočet DPH a to jednak vo vzťahu k spochybneniu samotného pôvodu tovaru, ako aj vo vzťahu k preukázaniu vedomosti žalobcu, že je súčasťou reťazca, ktorého účelom bolo zneužitie práva na DPH. Uvedený záver nie je spôsobilá zvrátiť ani výpoveď zamestnanca žalobcu pán X. (bližšie bod 76 rozsudku), ktorá je skutočne veľmi všeobecná, pričom pokiaľ sa mal tento priamo vyjadriť k dodávateľom žalobcu vo vzťahu k Cu-katódam uviedol, že si myslí, že to bola firma Milbery s.r.o. Rovnako na otázku zástupcu daňového subjektu vo vzťahu k dodaniu Cu katód, odpadového papiera a iných druhotných surovín od dodávateľov Milbery s.r.o. a VUITTON, s.r.o. uviedol, že si myslí, že tieto spoločnosti tento tovar dodávali spoločnosti ADA WASTE, s.r.o.“

11. Vykonané dokazovanie dostatočne spochybňuje žalobcom uplatnený nárok na odpočet DPH, a to jednak vo vzťahu k spochybneniu samotného pôvodu tovaru, ako aj vo vzťahu k preukázaniu vedomosti žalobcu, že je súčasťou reťazca, ktorého účelom bolo podvodné konanie na DPH, keď daň z pridanej hodnoty nebola odvedená spoločnosťou GLOBAL AGENCY spol. s r.o., pričom uvedený záver nie sú spôsobilé zvrátiť ani výpovede bývalých zamestnancov žalobcu, nakoľko tieto nie sú schopné potvrdiť samotný pôvod tovaru, resp. vyvrátiť záver o podvodnom konaní spoločností zapojených do daného reťazca. Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu správny súd uvádzal, že podmienky uplatnenia odpočtu dane uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ako aj podmienky na uplatnenie ustanovenia § 69 ods. 12 písm. a) a § 43 ods. 1 zákona o DPH, sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti neutrality DPH, pri uplatnení inštitútu odpočtu dane dodaní tovaru požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre tento nárok zákon stanovil.

12. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný v deklarovanom množstve a v čase a spôsobom deklarovanej na daňových dokladoch (§ 8 zákona o DPH), a to práve osobou uvedenou na faktúre, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH, uvedeným na faktúre. Toto sú skutočnosti, o ktorých má daňový subjekt povinnosť účtovať a viesť evidenciu, preto sa na tieto skutočnosti v zmysle citovaných ustanovení zákona o DPH a v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku vzťahuje dôkazná povinnosť platiteľa DPH, vrátane preukaznosti vierohodnosti, správnosti a úplnosti povinne vedených dokladov a evidencií. Vo vzťahu k prenosu dôkazného bremena na žalobcu, správny súd ešte dodal, že k jeho prenosu došlo na ústnom pojednávaní konanom dňa 07.03.2017, na ktorom bol žalobca oboznámený so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly, konkrétne so záverom, že nedošlo k splneniu podmienok na uplatnenie odpočítania dane, pričom bolo na žalobcovi, aby tieto pochybnosti odstránil, čo sa v danom prípade nestalo.

13. Správca dane nie je povinný viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly, ako aj medzinárodnej výmeny daňových informácií, správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, príp. oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH, pričom v danom prípade

bolo, podľa názoru správneho súdu, dokazovanie vykonané v dostatočnom rozsahu na prijatie záverov, ktoré sa odrazili v napadnutom, ako aj prvostupňovom rozhodnutí. Žalobca v žalobe nekonkretizoval, na základe akých konkrétnych skutočností prijal záver, že skutkový stav bol zistený nedostatočne, neuviedol, aké ďalšie dôkazy mali byť vykonané, resp. čo konkrétne malo byť nimi preukázané. Vo svetle komplexných zistení vyplývajúcich z preverovania pôvodu predmetného tovaru, spôsobu ekonomického správania sa jednotlivých článkov v obchodnom reťazci v rokoch 2013 a 2014, obchodnou spoločnosťou GLOBAL AGENCY spol. s r.o., QUIRINIUS, s.r.o., Milbery s.r.o., VUITTON, s.r.o., DAREC, a. s. a ADA WASTE, s.r.o. - EBER STEEL SRL., pre ktorý bolo charakteristické jeho ovládanie jednou osobou v podobe U.. G. Y., s ktorým práve žalobca dlhodobo obchodoval, je vcelku namieste, že správca dane v nadväznosti na vykonané dokazovanie uzavrel, že spoločnosti nasimulovali situáciu tak, aby mohli získavať nárok na vyplatenie nadmerných odpočtov z ekonomicky nezmyselného obchodovania.

14. V kontexte objektívne preukázaných pochybností o reálnom základe žalobcom deklarovaných zdaniteľných plnení neobstojí žalobcom tvrdená rozumná a so všetkou odbornou starostlivosťou vykonávaná podnikateľská činnosť, pretože jeho hospodárske správanie, bez známok dobromyselnosti vykazovalo snahu dosiahnuť získanie daňovej výhody vo forme vyplateného odpočtu dane za prijaté zdaniteľné plnenia na základe neoveriteľných daňových dokladov. Podľa názoru správneho súdu je navyše rovnako podložený záver konajúcich daňových orgánov, že spoločnosti GLOBAL AGENCY spol. s r.o., QUIRINIUS, s.r.o., Milbery, s.r.o., VUITTON, s.r.o. a DAREC, a.s. vystupujú ako formálni dodávatelia (riadení jedinou osobou - U.. G. Y.), čo znamená, že týmto spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť titulom dodania tovaru, čo následne znamená, že žalobcovi ako odberateľovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Aj Súdny dvor Európskej únie opakovane judikoval, že v súlade s princípmi boja proti podvodu, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliavať noriem EÚ. Prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (napr. rozsudky SD EÚ vo veci C-285/11 Bonik EOOD, v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

15. Za daných okolností prípadu preto nie je možné prisvedčiť požiadavke žalobcu na uznanie ním uplatneného nároku na odpočítanie DPH, zaplatenej za kúpu predmetného tovaru. Argumentácia svedčiaca právu na odpočet dane nemôže vychádzať len z priamočiareho jazykového výkladu ustanovení § 8 ods. 1 písm. a), resp. § 9, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ale je potrebné vo vzájomných súvislostiach s využitím teleologického a systematického výkladu prihliadnuť aj na základné princípy, na ktorých je výber dane z prídaj hodnoty postavený. Keďže sa nepodarilo bez akýchkoľvek pochybností preukázať ani žalobcom uplatnený postup podľa ustanovenia § 69 ods. 12 písm. a) zákona o DPH, správca dane tento neuznal. Pre úplnosť správny súd dodáva, že neuznanie uplatnenia ustanovenia § 69 ods. 12 písm. a) zákona o DPH nezasiahlo do majetkovej sféry žalobcu, pretože toto nemalo vplyv na určenie daňovej povinnosti. Vyrubenie rozdielu dane za zdaňovacie obdobie december 2014 tak bolo vecne správne. Záverom správny súd dodal, že pokiaľ ide o námietku, ktorou žalobca poukazoval na nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia - tak táto neobstojí. Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky atribúty zákonnosti, žalovaný sa vysporiadal s nosnými odvolacími námietkami, pričom rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci, ktorý skutkový stav zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

16. 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. f), a g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil Krajskému súdu v Trnave na ďalšie konanie.

17. Podľa sťažovateľa správny súd v odôvodnení rozsudku svoje právne posúdenie oprel najmä o rozsudok Krajského súdu v Trnave, sp. zn. 14S/63/2018 z 05.09.2019 a rozhodnutie Najvyššieho súdu SR, nakoľko ide o skutkovo obdobný prípad žalobcu, pričom bolo rozhodnuté v jeho neprospech. S poukazom na uvedené potom správny súd prijal záver o tom, že vykonané dokazovanie dostatočne spochybňuje žalobcom uplatnený nárok na odpočet DPH, jednak vo vzťahu k spochybneniu samotného pôvodu tovaru, ako aj vo vzťahu k preukázaniu vedomosti žalobcu, že je súčasťou reťazca, ktorého účelom bolo podvodné konanie na DPH, keď daň z pridanej hodnoty nebola odvedená spoločnosťou GLOBAL AGENCY spol. s r.o., pričom uvedený záver nie sú spôsobilé zvrátiť ani výpovede bývalých zamestnancov žalobcu, nakoľko tieto nie sú schopné potvrdiť samotný pôvod tovaru, resp. vyvrátiť záver o podvodnom konaní spoločností zapojených do daného reťazca. Z uvedeného je zrejmé, že správny súd sa priklonil k názoru súdov prezentovanom v obdobnej veci, pričom skonštatoval, že ani výpovede bývalých zamestnancov žalobcu nie sú schopné potvrdiť pôvod tovaru, resp. vyvrátiť záver o podvodnom konaní spoločností zapojených do daného reťazca, pričom však dostatočne nezdôvodnil, ako dospel k tejto úvahe. Žalobca má za to, že pokiaľ určitý dôkaz nebol vykonaný, súd nemôže vopred judikovať, či ním budú preukázané tvrdené skutočnosti alebo nie. V tejto časti tiež považujeme právne posúdenie za nesprávne.

18. Podľa sťažovateľa sa dosiaľ preukázalo riadne dodanie tovaru tak, ako bolo uvedené na faktúrach a teda tiež materiálne naplnenie deklarovaných obchodných vzťahov na základe účtovných dokladov. Pravdou je, že počas celého konania vždy riadne poskytoval súčinnosť a predložil všetky potrebné podklady (ktoré boli v jeho možnostiach predložiť) na preukázanie skutočnosti, že splnil všetky podmienky na priznanie odpočtu dane v predmetnom zdaňovacom období, ako to žiadal priznať vo svojom daňovom priznaní za predmetné zdaňovacie obdobie. Je teda zrejmé, že si splnil svoju dôkaznú povinnosť, skutkový, ako aj právny stav riadne preukázal, pričom je zrejmé, že ani súd si dôkladne nepreštudoval spisový materiál, iba sa vo väčšine stroho priklonil k názoru žalovaného a vôbec neriešil pochybenia v jeho rozhodnutí. Rovnako zastával názor, že je nemysliteľné, aby tento skutkový stav preukázal predložením skutočne nespočetného množstva dôkazných materiálov, pričom tieto neboli vôbec brané do úvahy, akoby nielen súd, ale aj predtým žalovaný postupovali iba na základe akéhosi vzoru s výsledkom, ku ktorému chceli účelovo dospieť, bez toho, aby sa tento zakladal na právnom základe. Nie je predsa možné, aby každý žalobcom predložený dôkaz bol podľa súdu a žalovaného vadný, bezpredmetný, či nepreukazujúci dostatočne tvrdené skutočnosti. Sťažovateľ trval na tom, že sa žalovaný spolu s prvostupňovým orgánom a následne aj krajský súd nesprávne vysporiadali s predloženými dôkazmi daňového subjektu, keďže tieto sú dostatočným dôkazom toho, že skutočne došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení, ako deklaroval. Pokiaľ jestvoval dôkazný prostriedok, ktorý by správcovi dane postačoval na preukázanie žalobcom tvrdených skutočností, mal tento žalobcu vyzvať k jeho predloženiu. Namiesto toho riadnym spôsobom nevyhodnotil množstvo dôkazov, ktoré v konaní predložil, a to ani konajúci správny súd.

19. Sťažovateľ opakovane trval na skutočnosti, že tento na základe predložených dôkazov riadne preukázal všetky ním tvrdené skutočnosti, pričom všetky obchodné spoločnosti uvedené v rozhodnutí žalovaného, boli v čase obchodovania so žalobcom v poriadku, resp. žalobca nemal dôvod ani prostriedky zisťovať opak, nakoľko tieto si voči žalobcovi plnili riadne všetky záväzky a dohodnuté podmienky obchodných zmlúv. Všetky obchody sťažovateľa s predmetnými spoločnosťami prebiehali štandardne a úhrady faktúr boli tiež riadne uhradené. Sťažovateľ nemal dôvod domnievať sa, že by so spoločnosťami nebolo niečo v poriadku. Preto je nemysliteľné, aby mohol niesť zodpovednosť za správanie sa jeho obchodných partnerov, keď tento k veci predložil všetky dostupné dôkazné prostriedky, ktoré mal, a ktoré preukazujú jeho tvrdenia. Daňový orgán, a tiež žalovaný svoje dôkazy opreli len o skutkové zistenia a nedostatky na strane iného subjektu ako je daňový subjekt, ktoré daňový subjekt nijako nemohol ovplyvniť a na základe tejto skutočnosti daňový orgán založil svoj záver o nesplnení dôkazného bremena zo strany daňového subjektu. Takéto ponímanie rovnako ako v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR pod sp. zn. 5Sžf/22/2009 zo dňa 23.02.2010 (ktorý sa stotožnil s názorom žalobcu, že tento predložil v daňovom konaní jemu dostupné dôkazy na preukázanie opodstatnenosti nákladov na tovar, za ktorý v zmysle faktúr zaplatil a dospel k záveru, že napadnuté

rozhodnutie správneho orgánu nie je v súlade so zákonom) posúva dôkazné bremeno daňového subjektu do nespiteľnej abstraktnej podoby.

20. Predmetné rozhodnutie poukazuje na rozsudky ESD, ktoré umožňujú platiteľom, ktorí sa bez vlastnej viny stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby neboli nútení niesť následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, keď svoje daňové povinnosti sami riadne splnili. Nemožnosť preverenia obchodných partnerov daňového subjektu nemôže byť teda dôkazom toho, že predmetné obchody daňovému subjektu neboli uskutočnené tak, ako je uvedené vo faktúrach. Predmetné rozhodnutie teda pojednáva o rovnakom prípade ako je prípad sťažovateľa, ktorý si splnil všetky svoje povinnosti, pričom súd, ani predtým správne orgány nijako nepreukázali, že by tento mal mať vedomosť o akomkoľvek protiprávnom konaní svojich obchodných partnerov, pričom teda s poukazom na právnu istotu a povinnosť súdov rozhodovať v súlade s ustálenou súdnou praxou, zdôraznil fakt, že všetky doposiaľ vydané rozhodnutia v predmetnej veci sú evidentne nesprávne, keď v rozpore s citovaným rozhodnutím súdu, rozhodli v neprospech žalobcu len s poukazom na protiprávne konanie (resp. opomenutie konania) zo strany obchodných partnerov sťažovateľa. Žalovaný, ako aj daňový úrad a neskôr súd, vychádzali účelovo iba zo zistených nedostatkov, pričom vôbec nebrali ohľad na skutočnosti, ktoré riadne preukázal. Okrem iného je zrejmé, že sťažovateľ poukázal na konštantnú judikatúru súdov, na ktorú súd ani žalovaný nebrali ohľad, a to práve v súvislosti s judikatúrou, ktorá uvádza, že pokiaľ daňový subjekt predložil všetky dostupné dôkazné prostriedky, ktorými disponuje, je nemysliteľné, aby boli od neho vyžadované ďalšie, resp. aby bolo rozhodnuté v jeho neprospech, čo posúva dôkazné bremeno daňového subjektu do nespiteľnej, abstraktnej roviny, rovnako, ako je to v prípade žalobcu. Ako už bolo uvedené vyššie, takéto rozhodovanie je absolútne v rozpore s právnou istotou a právom na spravodlivý súdny proces.

21. Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením sťažovateľa o preukázaní formálneho uskutočnenia dodávateľsko-odberateľských vzťahov, ale aj materiálneho prostredníctvom výpovedí svedkov. Správny súd však bližšie nezdôvodnil, preto sa s tvrdením sťažovateľa nestotožnil, nijakým spôsobom sa tiež nevyjadril k svedeckým výpovediam, teda nie je zrejmé, ako tieto vyhodnotil, a či sa vôbec nimi zaoberal. Správny súd pritom vôbec nebral ohľad na skutočnosti, ktoré sa nachádzajú priamo v napádanom rozhodnutí a to, že konateľ spoločnosti Milbery s.r.o., ako aj konateľ spoločnosti EBER STEEL SRL, ale aj konateľ VUITTON s.r.o. potvrdili obchodovanie so sťažovateľom, potvrdili, že sporný tovar existoval, účtovali o ňom, tiež že z predloženej hlavnej knihy a knihy odberateľských faktúr za rok 2013 vyplynulo, že spoločnosť Milbery s.r.o. mala všetky vystavené faktúry riadne zaúčtované. Rovnako dodávateľ spoločnosti Milbery s.r.o., a to spoločnosť QUIRINIUS s.r.o., riadne potvrdila obchodné vzťahy so spoločnosťou Milbery s.r.o., dodanie tovaru, a tiež vystavenie identických faktúr. Čo sa týka spoločnosti GLOBAL AGENCY spol. s.r.o., ktorá mala dodať tovar spoločnosti QUIRINIUS s.r.o., pričom sa s ňou nebolo možné skontaktovať, tak sťažovateľ nikdy s touto spoločnosťou neobchodoval, je preto skutočne absurdné, aby mohol niesť zodpovednosť za jej konanie, či nekonanie, čo opätovne posúva dôkazné bremeno sťažovateľa ako daňového subjektu do nespiteľnej abstraktnej podoby.

22. Pokiaľ by aj medzi obchodnými partnermi sťažovateľa došlo k podvodnému konaniu, žalobca o tom za žiadnych okolností nemal vedomosť a už vôbec nebol jeho súčasťou. Takéto konanie sa doslova prieči jeho obchodnej politike a podobné označenie ho doslova uráža. V obchodnom styku je navyše vo všeobecnosti predpokladaná dobromyselnosť konania a nadobúdania práv a akokoľvek by bol pri uzatváraní obchodov obozretný, nemožno bez ďalšieho vylúčiť, že tento sa bez svojho zavinenia stane v niektorom prípade obeťou podvodného konania. Uvedené však nijako nepreukazuje, že by daňový subjekt mal mať vedomosť o akýchkoľvek nekalých praktikách svojich obchodných partnerov a toto mu nie je možné dávať za vinu. Skutočnosť, že došlo reálne k uskutočneniu deklarovaných obchodov a fakturovaný tovar bol v skutočnosti dodaný tak, ako bolo uvedené na predmetných faktúrach, sťažovateľ preukázal prostredníctvom listinných dôkazov, ale aj svedeckých výpovedí pričom ním tvrdené skutočnosti tiež potvrdili všetci vypočutí svedkovia. Sťažovateľ si už naozaj nevedel predstaviť, akým ďalším spôsobom by mal dôveryhodnosť skutočností uvedených na faktúrach daňového úradu z jeho strany podložiť. Preto sa tiež nemožno stotožniť s tým, že by z jeho strany nedošlo k uneseniu dôkazného bremena pri daňovej kontrole.

23. Podľa sťažovateľa s napádaným rozhodnutím sa za žiadnych okolností nemožno stotožniť, nakoľko je zrejmé, že súd poukazoval bez ďalšieho hlbšieho skúmania veci iba na tie isté tvrdenia - ako predtým žalovaný. Je však jednoznačne nesprávne, aby sa súd, či predtým žalovaný nesprávne zameriaval na nesplnenie si povinností jeho dodávateľov, ktoré nastali dokonca neskôr, pričom počas trvania obchodov so sťažovateľom, boli títo v poriadku, resp. nevykazovali žiadne známky toho, že by v poriadku nemali byť alebo že by išlo o nepoctivých podnikateľov. Sťažovateľ v rámci svojej obchodnej činnosti postupoval plne v súlade s odbornou starostlivosťou pri overovaní obchodného partnera, ktorý figuroval v obchodnom registri, mal platné DIČ, ako aj IČ DPH, konal prostredníctvom konateľa, tovar bol riadne dovezený, za tovar bolo riadne zaplatené, deklarovaný dodávateľ nefiguroval v zozname platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých by nastali dôvody na zrušenie registrácie DPH, a preto má žalobca za to, že jeho dôkazné bremeno bolo riadne splnené a vyčerpané. Správca dane a žalovaný si svojvoľne vytvorili kritériá konania s odbornou starostlivosťou, pričom tieto kritériá postavili do absolútnej, až nemožnej roviny, čím bola narušená aj zásada proporcionality/primeranosti. Takéto požiadavky žalovaného sú neprimerané a v priamom rozpore s judikatúrou a rozhodovacou činnosťou súdov Slovenskej republiky, ako aj judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

24. Poukázal aj na rozsudok SD EÚ (tretia komora) zo dňa 21.6.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, pričom aj v tomto rozsudku maďarský daňový úrad argumentoval predovšetkým odbornou starostlivosťou pri výbere obchodného partnera. Dôvodil, že aj v zmysle tohto rozsudku SD EÚ platí, že nemožno potrestať platiteľa dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu, alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, pričom založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutný pre ochranu práv verejných financií. Rozhodnutie súdu a žalovaného teda nijako nedalo odpoveď na to, akú starostlivosť mal zanedbať pri dostupnom preverení svojho obchodného partnera. Dokonca možno prezumovať, že pokiaľ sa rozhodnutia daňových úradov zakladajú na takých zisteniach, kde naznačujú, že spoločnosti si dôkladne nepreverujú svojich obchodných partnerov, nabádajú dokonca k protiprávnemu konaniu, a to spôsobom, že pokiaľ nepostačujú verejne dostupné informácie, nabádajú daňové subjekty, aby skúmali skutočnosti, ku ktorým verejne nemajú prístup. Zo sťažovateľovej strany nedošlo iba k predloženiu faktúry, avšak predložil nespočetné množstvo ďalších dôkazných prostriedkov, ktoré sú súčasťou spisu. Preto je zrejmé, že argument ohľadom neunesenia dôkazného bremena jednak neobstojí, a navyše je dôkazom toho, že tak súd, ako aj predtým žalovaný sa danou vecou vôbec dôkladne nezaoberali a dôkazné prostriedky si nepreštudovali. V opačnom prípade by v rámci odôvodnenia rozsudku očakával, že k týmto správny súd uvedie svoje právne posúdenie v rámci vyhodnotenia všetkých dôkazov a ich porovnaní vo vzájomných súvislostiach.

25. Napriek tomu, že doklady pre spracovanie účtovníctva predkladal p. Y., ešte to nepreukazuje prepojenosť týchto spoločností. Toto považoval sťažovateľ za účelové tvrdenie bez akýchkoľvek dôkazov prepojenia spoločností s cieľom dosiahnutia daňovej výhody, ako naznačil súd, žalovaný a predtým daňový úrad. Svedecká výpoveď účtovníčky p. V. je dôkaz toho, že k obchodom reálne došlo, keď boli tieto aj riadne zaúčtované. V celom konaní nebolo nijako preukázané, že by mal mať daňový subjekt vedomosť o tom, že by sa na akomkoľvek podvode s cieľom získania daňovej výhody podieľal. Daňový subjekt počas celého konania riadne poskytoval súčinnosť, pričom predložil všetky možné dôkazy o tom, že jeho obchodovanie s predmetnými spoločnosťami bolo v úplnom poriadku, nemal vedomosť o akomkoľvek podvodnom konaní, či inej skutočnosti, ktorá by odôvodňovala závery daňového úradu, a neskôr žalovaného. Ako už bolo viackrát uvedené, daňový subjekt nemôže niesť zodpovednosť za konanie iných osôb. Žalovaný a následne súd v rozsudku opätovne poukazovali na to, že preukázanie uskutočnených obchodov nestačí iba formálne preukázať, ale je treba preukázať tiež ich reálne vecné naplnenie, pričom žalobca riadne preukázal aj vecné naplnenie predložením dôkazov, ktoré mal k dispozícii ako to vyplýva zo spisu.

26. V judikatúre Súdneho dvora EU existuje zásada, podľa ktorej sa v prípade, ak je transakcia súčasťou daňového podvodu, na priznanie oslobodenia od dane vyžaduje, aby subjekt konal v dobrej

viere. Dobrá viera sa chápe široko, nad rámec tradičného významu tohto pojmu. Požiadavku dobrej viery totiž spĺňa zdaniteľná osoba, ktorá sa nielenže aktívne nepodieľala na daňovom podvode, ale ani nevedela a nemohla vedieť, že sa na ňom podieľa. Od zdaniteľnej osoby sa teda vyžaduje, aby bola poctivá, ale tiež aby v prípade potreby prijala určité opatrenia s cieľom zabezpečiť sa o zákonnosti vykonávaných transakcií. Táto druhá požiadavka, ktorú možno označiť ako povinnosť náležitej starostlivosti, je odôvodnená špecifickou úlohou zdaniteľnej osoby v systéme DPH, v ktorom táto osoba nielen odvádza daň, ale ju aj vyberá. Riadne fungovanie systému teda závisí do veľkej miery od správania samotných zdaniteľných osôb. V rozhodnutí sa Najvyšší súd SR (predtým tiež Krajský súd v Trnave) tiež priklonil k názoru, že je nepochybné, že o podvodnom konaní spoločností, ktoré figurovali v reťazci spoločností, medzi ktorými prebiehal obchod, sťažovateľ musel vedieť. S uvedeným sa však jednak nemožno stotožniť, a tiež ani súd toto svoje tvrdenie ničím nepodoprel, ani ho riadne nezodôvodnil. Toto tvrdenie teda nemá žiadnu výpovednú hodnotu.

27. Nielen daňový úrad a žalovaný ako druhostupňový orgán, ale dokonca aj krajský súd vo veci nedostatočne odôvodnili vydané rozhodnutia, nakoľko v odôvodnení nevysvetlili, akými úvahami boli vedení pri hodnotení dôkazov, ako použili správnu úvahu pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodovali, a ako sa vyrovnali s návrhmi a námietkami účastníkov konania a s ich vyjadreniami k podkladom rozhodnutia. Tieto skutočnosti podľa názoru žalobcu v odôvodnení každého rozhodnutia absentujú. V tejto súvislosti poukazoval sťažovateľ tiež na rozsudok Krajského súdu v Nitre zo dňa 27.04.2021, spis. zn. 11S/159/2019, vydaný v obdobnej veci, v rámci ktorého správny súd tiež konštatoval, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako ani správcu dane nemožno zistiť, akým spôsobom sa žalovaný vysporiadal so zisteným skutkovým stavom a tento aplikoval na relevantné ustanovenia právnych predpisov, pričom tento výklad musí byť náležite odôvodnený a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho správny orgán dospel k svojmu rozhodnutiu.

28. Sťažovateľ poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR, v zmysle ktorej: „Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i prípadnú dôkaznú núdzu správca dane.“ (Rozsudok NS SR, sp. zn. 3 Sžf/1/2011). „Daňový subjekt vyčerpал vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia: má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností: ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správca dane.“ (NS SR 3 Sžf/1/2011). Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu je na správcovi dane. Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov a stavu ich povinných evidencií. Právne významné okolnosti, z ktorých sa vyvodzuje úmysel a vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní obchodného partnera v reťazovej transakcii, zisťuje a dokazuje správca dane (NS SR 3 Sžf 1/2011). Rovnako poukázal aj na rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/78/2019 zo dňa 07.08.2019. V zmysle vyššie citovanej judikatúry Najvyššieho súdu SR je zrejmé, že daňový subjekt riadne uniesol a vyčerpал dôkazné bremeno, keď predložil všetky dostupné materiály: ktoré mal k veci. Dôkazná povinnosť daňového subjektu tak bola naplnená. Na základe uvedeného daňový subjekt riadne preukázal, že k predmetným obchodom riadne došlo, pričom ako vyplýva z vyššie uvedeného, na preukázanie opaku bola dôkazná povinnosť na strane daňového orgánu, pričom daňový subjekt má za to, že túto si riadne nesplnil.

29. Daňový úrad (žalovaný) nesprávne zameril na skúmanie inej spoločnosti (ktorá so žalobcom obchodovala), aj keď sťažovateľ zastával názor, že to nebolo správne aj vzhľadom na vyššie citované rozhodnutie Najvyššieho súdu, kde rovnako daňový orgán svoje dôkazy oprel len o skutkové zistenia a nedostatky na strane iného subjektu ako je daňový subjekt, ktoré daňový subjekt nijako nemohol ovplyvniť a na základe tejto skutočnosti daňový orgán založil svoj záver o nesplnení dôkazného bremena zo strany daňového subjektu. Aj takéto ponímanie však posúva dôkazné bremeno žalobcu ako daňového subjektu do nesplniteľnej abstraktnej podoby. Je teda zrejmé, že záver daňového úradu, žalovaného a súdu, podľa ktorého žalobca nesplnil zákonné podmienky na oslobodenie od dane v zmysle zákona je nesprávny. Práve naopak, daňový subjekt riadne preukázal splnenie všetkých

podmienok na uznanie nároku na oslobodenie od dane v zmysle zákona, v rozsahu ako si uplatnil. Záverom sťažovateľ poukázal aj na rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5S/193/2016 zo dňa 14.05.2018 a rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/22/2009 zo dňa 23.02.2010. Sťažovateľ poukázal aj na rozsudok Európskeho súdneho dvora z 12. januára 2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (Optigen) a následne na rozsudok zo 6. júla 2006 v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 (Kittel). Tieto rozsudky umožňujú platiteľom, ktorí bez vlastnej viny sa stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby neboli nútení niesť následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, keď svoje daňové povinnosti sami riadne splnili. Nemožnosť preverenia obchodných partnerov daňového subjektu nemôže byť teda dôkazom toho, že predmetné obchody daňovému subjektu neboli uskutočnené tak, ako je uvedené vo faktúrach.

30. Žalovaný v písomnom podaní uviedol, že námietky žalobcu uvedené v kasačnej sťažnosti sú obdobné ako námietky uvedené v správnej žalobe. Preto odkázal na odôvodnenie žalovaného rozhodnutia i na vyjadrenie k žalobe, v ktorom sú podrobne uvedené všetky okolnosti vyrubenia rozdielu dane, právne posúdenie a zotrval v plnom rozsahu na svojich vyjadreniach a záveroch v danej veci.

III.

Konanie pred kasačným súdom

31. 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 Trnave, ktorým bola podľa § 190 SSP zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100834024/2020 z 30. 04.2020, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Galanta č. 102683992/2019 z 20.11.2019. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 5.589,86 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014, správca dane znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 zo sumy 30.865,32 € na sumu 25.275,46 €.

32. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti uplatneného žalobcom za predmetné zdaňovacie obdobie. V zdaňovacom období december 2014 si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH z faktúr vystavených spoločnosťou Milbery s.r.o. v sume 2.275,88 € a spoločnosťou DAREC, a.s. v sume 3.313,98 €. Žalobca súčasne uplatnil postup podľa ustanovenie § 69 ods. 12 písm. a) zákona o DPH z faktúr vystavených spoločnosťou DAREC, a.s., ktorý však správca dane neuznal, keď obchodnú činnosť medzi spoločnosťami ADA WASTE, s.r.o., Milbery, s.r.o., VUITTON, s.r.o., DAREC, a.s., QUIRINIUS, s.r.o. a GLOBAL AGENCY spol. s.r.o. považoval za predstieranú a ekonomicky neopodstatnenú, pričom táto skutočnosť nemala vplyv na výsledný rozdiel dane. V kontrolovaných zdaňovacích obdobiach január 2013 - september 2013, november 2013 - december 2013, január 2014, február 2014, apríl - august 2014, október 2014 - december 2014 žalobca obchodoval s druhotnými surovinami - železným odpadom, medenými katódami (CU katódy) a s obalmi z papiera a lepenky. Daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2014 bola začatá dňa 04.05. 2016 a to v súlade s ustanovením § 46 ods. 1 Daňového poriadku. Oznámenie o začatí daňovej kontroly zo dňa 22.03.2016 žalobca prevzal dňa 29.03.2016. Správca dane dňa 28.03.2017 vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 100541365/2017, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 31. marca 2017, ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená. Na základe výsledkov daňovej kontroly a medzinárodnej výmeny informácií sa nepotvrdil reálny základ deklarovaných zdaniteľných plnení a orgánmi daňovej

správy bolo konštatované nesplnenie zákonných podmienok na uplatnený odpočet dane v zmysle ustanovení § 49 ods. 1 a 2, § 69 ods. 12 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

33. 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.

34. Podľa § 139 ods. 2 SSP v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

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

39. 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.

40. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.

Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

41. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o

miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

42. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

43. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani

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

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

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

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

48. Podľa § 49 ods. 1 a 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.

49. 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

50. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že 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 namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP.

51. 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).

52. 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.

53. Keďže obdobná vec rovnakých účastníkov konania, v rámci posúdenia prakticky rovnakej právnej otázky, bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci sp. zn. 4Sfk/4/2021 (aj sp. zn. 4Sfk/9/2021), kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na rozhodnutie sp. zn. 4Sfk/4/2021 poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a na vybrané časti rozhodnutí odkazuje:

54. „Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu. Kasačný súd uvádza, že sa v podstatnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením rozsudku správneho súdu, preto naň odkazuje, a aby zbytočne neopakoval detaily skutkového stavu a argumentáciu správneho súdu, obmedzí sa iba na rozvinutie niektorých jej častí a uvedie svoje dopĺňujúce závery. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnych, ako aj formálnych podmienok, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Preto považuje kasačný súd za správny záver správneho súdu, že postup i rozhodnutia daňových orgánov boli v súlade so zákonom, najmä pokiaľ ide o kľúčovú otázku, že sťažovateľ neunesol v administratívnom konaní dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia sporných dodávok, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane na vstupe!.

55. „Sťažovateľ v konaní opakovane uplatňoval prakticky totožné námietky a ani v samotných sťažnostných bodoch neuviedol žiadne skutočnosti, ktorými by aspoň spochybnil podrobne zdôvodnené závery správneho súdu prezentované v napadnutom rozsudku. Sťažnostné body kasačnej sťažnosti sú všeobecné a neobsahovali vecné argumenty proti konkrétnym skutkovým zisteniam, či právnym záverom krajského súdu. Kasačný súd preto môže len odkázať na dôvody napadnutého rozsudku, tak pokiaľ ide o neunesenie dôkazného bremena a sťažovateľom nevyvrátené objektívne pochybnosti o uskutočnení ním deklarovaných dodávok, ako aj o vedomú účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci spoločností, v ktorom došlo k fiktívnym transakciám a nedovoleným daňovým únikom. Čo sťažovateľ v kasačnej sťažnosti takmer nijako nerozporoval. K sťažnostnému bodu, ktorým sťažovateľ namietal neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom i za iné daňové subjekty, na ktoré nemá dosah, kasačný súd uvádza, že judikatúra vo veci preukazovania uskutočnenia zdaniteľného plnenia je rozsiahla a jasne sa ustálila v tom, že nepostačuje predložiť formálne doklady

(napr. faktúry či dodacie listy), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Sťažovateľ odkazoval na dnes už prekonanú judikatúru, navyše závery tam ustálené nie je možné v prejednávanej veci aplikovať aj preto, že v daňovom konaní nebola bez pochybností preukázaná ani samotná existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom dodávok“.

56. „Sťažnostný bod týkajúci sa porušenia práva sťažovateľa na spravodlivý proces sťažovateľ v podstate odôvodnil len tým, že nesúhlasí s vyhodnotením preukázania uskutočnenia deklarovaných obchodov a tvrdil, že správny súd svoje závery nedostatočne odôvodnil, pretože neuviedol, akými úvahami sa spravoval, ako aplikoval dotknutú právnu úpravu a ako sa vysporiadal s jeho námietkami. K predmetnej námietke kasačný súd uvádza, že sa s ňou nie je možné v žiadnej miere stotožniť a odkazuje na detailné zhrnutie skutkového stavu správnym súdom, ako aj na podrobné právne posúdenie veci. Podľa názoru kasačného súdu sa správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku starostlivo vysporiadal s argumentáciou sťažovateľa o ním predložených dokladoch, ako aj s namietanými výpoveďami. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s posúdením veci správnym súdom po právnej stránke nestotožňuje, ešte nespôsobuje nepreskúmateľnosť kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku či jeho nedostatočné odôvodnenie. Kasačný súd záverom odkazuje na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu sp. zn. 1Sžfk/85/2019, v ktorej bolo rozhodované v totožnej veci medzi totožnými účastníkmi konania, len v inom zdaňovacom období, z rozsudku ktorého podľa § 464 SSP vyberá... „Podľa názoru kasačného súdu nie je nepodložený ani záver krajského súdu o vedomej účasti sťažovateľa na reťazci transakcií poznačenom podvodom, ktorého účelom bolo získanie daňovej výhody vo forme odpočítania dane. S ohľadom na zjavné personálne prepojenie obchodných spoločností v reťazci sťažovateľ pri riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti a pri poznaní schémy obchodného vzťahu musel vedieť, že participuje na nedovolenom konaní spojenom s daňovým únikom. Tým, že sťažovateľ ako jeden z článkov reťazca deklaroval intrakomunitárne dodanie tovaru oslobodené od DPH, nepochybné získal daňovú výhodu. Kasačný súd v tejto súvislosti dodáva, že skutočnosť, či sťažovateľ vidí alebo nevidí logiku v počte obchodných spoločností v reťazci, nie je v tomto smere relevantnou pre posúdenie predostretej otázky...“ Je potrebné dodať, že išlo o totožný reťazec dodávateľských spoločností ako v predmetnom konaní. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti sa snažil spochybniť predmetný rozsudok boli totožné s námietkami, ktoré už namietal v konaní pred správnym súdom, ako aj pred žalovaným správnym orgánom, a s ktorými sa tak správny súd, ako aj žalovaný, náležite vysporiadali. Kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu“.

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

splnené hmotnoprávne podmienky - neexistovalo opodstatnenie pri právnom posudzovaní predmetnej veci zaoberať sa podvodným konaním, resp. vedomostnou zločkou daňového subjektu o daňovom podvode.

58. K otázke rozloženia dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt alebo správcu dane ešte kasačný súd dodáva, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni 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 spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

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

60. 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.

61. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

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

