

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/8/2021
Identifikačné číslo spisu: 2020200156
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Peter Potásch
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2020200156.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členiek senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a JUDr. Zuzany Mališovej, v právnej veci sťažovateľa (žalobcu): 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. 100821217/2020 zo dňa 28.04.2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/90/2020-135 zo dňa 28. apríla 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ť v o d n e n i e

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom č.k. 20S/90/2020-135 zo dňa 28. apríla 2021 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. 100821217/2020 zo dňa 28.04.2020, ktorým žalovaný postupom podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Galanta (ďalej aj „správca dane“) č. 102675164/2019 z 19.11.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 32 929,28 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013, správca dane znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie zo sumy 66 904,09 eura na sumu 33 974,81 eura.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že zásadnými žalobnými bodmi bolo nesprávne právne posúdenie veci, a to vo vzťahu k posúdeniu miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom, keď tento tvrdil, že správcovi dane predložil všetky doklady, ktoré bolo v jeho moci predložiť, ktorými potvrdil nielen formálne, ale aj materiálne, že deklarované obchody sa uskutočnili. Ďalej tvrdil, že pri výbere svojich obchodných partnerov zachoval potrebnú mieru obozretnosti, týchto si overil vo všetkých dostupných registroch, pričom nemôže niesť zodpovednosť za to, že sa správcovi dane nepodarilo skontaktovať so subdodávateľom, konkrétne so spoločnosťou GLOBAL AGENCY spol. s r.o., s ktorou nikdy neobchodoval. Rovnako namietal nedostatočne zistený skutkový stav, tvrdiac, že žalovaný ani správca dane nepreukázali jeho vedomosť o podvodnom konaní reťazca, do ktorého bol zapojený. Správny súd v danej veci posudzoval zákonnosť aplikácie hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, správnosť jeho aplikácie pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok na nepriznanie žalobcom uplatnených nárokov na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“), so zameraním na posúdenie miery prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uvedených uplatnených nárokov, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie, ako aj správnosť záveru konajúcich daňových orgánov o vedomosti žalobcu, že bol súčasťou reťazca, ktorý vykazoval znaky podvodného konania vo vzťahu k DPH.

3. V zdaňovacom období júl 2013 si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH z faktúr vystavených spoločnosťou Milbery s.r.o., VUITTON, s.r.o. a DAREC, a.s. v celkovej sume 32 929,28 eura. Žalobca súčasne uplatnil postup podľa § 69 ods. 12 písm. a) zákona o DPH z faktúr vystavených spoločnosťou Milbery s.r.o., DAREC, a.s. a VUITTON, s.r.o., 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. Žalobca rovnako deklaroval intrakomunitárne dodanie tovaru podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH na základe faktúr vystavených pre odberateľa EBER STEEL SRL., pričom správca dane na základe vykonaného dokazovania uzavrel, že splnenie podmienok na uplatnenie práva na oslobodenie dane podľa § 43 zákona o DPH preukázané nebolo. Tento záver sa rovnako neodrazil na určení rozdielu 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. Kovový šrot bol obstarávaný v súlade s § 69 ods. 12 písm. a) zákona o DPH, papier, lepenka a CU katódy boli obstarávané s nárokom na odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona o DPH a s nárokom na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH.

4. Následne sa správny súd zaoberal obsahom administratívneho spisu a detailne popísal skutkový stav v bodoch 93 - 121 rozsudku, ktorý vyplynul z vykonaného dokazovania správcom dane.

5. Vo vzťahu k tvrdeniu žalobcu, že mu spoločnosť Sertimpex Hungary, Kft. bola známa iba z dodacích listov (bod 93 rozsudku) správny súd dodal, že bolo tiež preukázané (výpoveď Q. U. bod 119 rozsudku), že žalobca mal zabezpečiť dopravu v rámci intrakomunitárneho dodania do Maďarska (zdaňovacie obdobie marec 2014 - poznámka správneho súdu), spoločnosti Sertimpex Hungary Kft., ktorého 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 deklarovaným dodávateľom spoločností Milbery s.r.o. a VUITTON, s.r.o., teda subdodávateľom žalobcu. Natíska sa preto otázka, aký bol účel nadobudnutia toto istého tovaru 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 aj logické.

6. Správny súd rozsudkom sp. zn. 14S/63/2018 zo dňa 5. septembra 2019 zamietol správnu žalobu týkajúcu sa zdaňovacieho obdobia marec 2014, keď ustálil záver, že dokazovaním bol dôvodne spochybnený pôvod tovaru a bola preukázaná účasť žalobcu v reťazci spoločností, ktorého účelom bolo zneužitie práva na odpočet dane. V súvislosti s uvedeným rozsudkom je potrebné dodať, že išlo o totožný reťazec dodávateľských spoločností - GLOBAL AGENCY spol. s r.o. - QUIRINIUS, s.r.o. - Milbery s.r.o./VUITTON, s.r.o. - DAREC, a.s. - ADA WASTE, s.r.o. - EBER STEEL SRL. Proti predmetnému rozsudku podal žalobca kasačnú sťažnosť, ktorú Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, zamietol rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/85/2019 zo dňa 8. decembra 2020.

7. Najvyšší súd Slovenskej republiky v predmetnom rozsudku skonštatoval v bodoch 35 až 39 nasledovné :

„35. Najvyšší súd považuje správny záver krajského 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. Sťažovateľ v konaní opakovane uplatňoval prakticky totožné námietky a ani v sťažnostných bodoch neuviedol žiadne nové konkrétne skutočnosti, ktorými by aspoň spochybnil podrobne zdôvodnené závery krajského súdu prezentované v napadnutom rozsudku (zhrnuté v bodoch 20-26 tohto rozsudku). Sťažnostné body kasačnej sťažnosti sú všeobecné a neobsahujú 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 spoločnosti, v ktorom došlo k fiktívnym transakciám a nedovoleným daňovým únikom.

36. 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 realnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje napr. na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. K dnes už prekonaným rozhodnutiam, na ktoré sťažovateľ (a desiatky ďalších účastníkov konaní pred správnymi súdmi) poukazuje, možno ešte doplniť, že 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.

37. Pokiaľ ide o tvrdené porušenia práva sťažovateľa na spravodlivý proces, tento sťažnostný bod sťažovateľ odôvodňuje len tým, že nesúhlasí s vyhodnotením preukázania uskutočnenia deklarovaných obchodov a v tejto súvislosti tvrdí, že krajský súd svoje závery nedostatočne odôvodnil, pretože neuviedol, akými úvahami sa spravoval, ako aplikoval dotknutú právnu úpravu a ako sa vysporiadal s jeho námietkami. V tomto kontexte kasačný súd poukazuje na detailné zhrnutie skutkového stavu krajským súdom (body 59-77 jeho rozsudku), ďalej sumarizáciu podstatných žalobných bodov (body 11-22 a bod 40), aplikovanú právnu úpravu (IV. časť rozsudku) a podrobné právne posúdenie veci (bod 79 až 95 rozsudku krajského súdu).

38. Podľa názoru kasačného súdu krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku starostlivo vysporiadal s argumentáciou sťažovateľa o ním predložených dokladoch, ako aj s namietanými výpoveďami zamestnancov spoločnosti. Kasačný súd sa v tejto súvislosti stotožňuje aj s názorom krajského súdu, že sťažovateľ sa absenciou na výsluchoch konateľov dotknutých spoločností a p. Mizeru sám zbavil možnosti klásť otázky a možnosti prispieť tak k zvýšeniu kredibility svojich tvrdení. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s posúdením veci krajským súdom po právnej stránke nestotožňuje, ešte nespôsobuje nepreskúmateľnosť rozsudku či jeho nedostatočné odôvodnenie. V

tomto smere sťažovateľ v dôvodoch kasačnej sťažnosti svoje námietky ani bližšie nekonkretizoval a preto kasačný súd ani nemal s čím polemizovať.

39. 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, nepochybne 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. Navyše, aj na uvedenú argumentáciu krajský súd v napadnutom rozsudku reagoval (bod 85 rozsudku) a sťažovateľ záver krajského súdu žiadnym spôsobom nespochybnil.“

8. Správny súd ďalej dôvodil, že žalobca svoju obranu podložil tým, že správcovi dane predložil všetky doklady, ktoré bolo v jeho možnostiach zabezpečiť tvrdiac, že uskutočnenie deklarovaných dodávateľsko-odberateľských vzťahov preukázal nielen formálne, ale aj materiálne výpoveďami svedkov, keď všetci konatelia dotknutých spoločností mali obchody so žalobcom potvrdiť. S uvedeným tvrdením sa však správny súd nestotožnil. Je potrebné zdôrazniť, že 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.

9. Je ustálené rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napríklad rozsudok sp. zn. 6Sžfk/30/2017 zo dňa 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 február 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 rovnako vzhľadom na nepreverenie intrakomunitárneho dodania spoločnosti EBER STEEL SRL nie je preukázané ani kde deklarovaný tovar skončil. Dôvodne je teda 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).

10. 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, a to práve daňovým zvýhodnením plynúcim mu z intrakomunitárneho dodania tovaru. 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 aj 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. alebo VUITTON, s.r.o. (ktoré tiež boli dodávateľom spoločnosti DAREC, a.s.), keď je preukázané, že so spoločnosťou Milbery s.r.o. a VUITTON, 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. Je 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 dobromyseľnosti a rovnako, že sa bez zavinenia mohol stať obeťou daňového podvodu (bod 46 rozsudku). Rovnako bolo výpoveďami I. F., H. U. H., Q. O., Q. P., E. C., H. P. I. 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 Mgr. Loránt Derzsi, kto 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.

11. 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 uviedol, že úhrada faktúr bankovým prevodom automaticky nezakladá nárok na odpočítanie dane, iba preukazuje, že konkrétny daňový subjekt konkrétnu faktúru zaplatil. Ďalej, pokiaľ išlo 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.

12. Vo vzťahu k vedomosti žalobcu o jeho účasti v reťazci spoločností poznačenom daňovým podvodom správny súd citoval z rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/63/2018-125 zo dňa 5. septembra 2019, ktorý bol podrobený kontrole zákonnosti kasačným súdom, pričom výsledkom tohto prieskumu je práve rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/85/2019 zo dňa 8. decembra 2020. V súvislosti s predchádzajúcim rozhodnutím, správny súd dodal, že v daňovom konaní boli vypočutí v prevažnej miere rovnakí svedkovia, zdaniteľné obchody sa týkali v prevažnej miere rovnakých spoločností, pričom ich výpovede sa uskutočnili v období, ktoré predchádza obdobiu roka 2016, 2017 (výsluchy realizované v daňovom konaní týkajúcom sa aj zdaňovacieho obdobia júl 2013), a preto aj tieto výpovede sú relevantné vo vzťahu k preukázaniu vedomosti žalobcu o jeho účasti v danom reťazci spoločností.

13. Krajský súd v Trnave, v rozsudku sp. zn. 14S/63/2018-125 zo dňa 5. septembra 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 toho 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 X. Q., o ktorom žalobca v žalobe tvrdil (bod 17 správnej žaloby), že je jeho zamestnanec. X. Q. 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 W. s EČV P. XXX P., pričom podľa faktúry č. SER7-SZ-122304 vystavenej maďarskou spoločnosťou Sertimpex, Kft. sa prepravilo 24 980 kg Cu katód. 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 nepochybne 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.

86. 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 X. Q., v prípade faktúry č. 2014150 bol šoférom E. S.. Vo vzťahu k preprave bola relevantná tiež výpoveď X. Q., 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 X. Q. 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 ubytovní 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.

87. 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 B. (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.“

14. S poukazom na citovaný rozsudok Krajského súdu v Trnave v spojení s rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, správny súd uviedol, že odvolávanie sa žalobcu na rozsudky Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Bratislave spolu so žiadosťou o rešpektovanie princípu právnej istoty, nemôže v danom prípade obstáť práve z dôvodu, že Krajský súd v Trnave v skutkovo obdobnom prípade priamo sa dotýkajúcom žalobcu rozhodol v jeho neprospech, a to na základe vyššie uvedených dôvodov, pričom kasačný súd sa s jeho závermi v plnom rozsahu stotožnil.

15. 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 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.

16. Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu správny súd uviedol, že podmienky 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 nesplnenie 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 zneužitelnosti 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. 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 deklarovaným na daňových dokladoch (§ 8 zákona o DPH) [...]. 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 (bližšie bod 93 rozsudku), pričom bolo na žalobcovi, aby tieto pochybnosti odstránil, čo sa v danom prípade nestalo.

17. K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu správny súd uviedol, že 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 správcom 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 rozhodné 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. V súvislosti s uvedenou námietkou správny súd dodáva, že 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.

18. Správny súd záverom zdôraznil, že vo svetle komplexných zistení vyplývajúcich z preverovania pôvodu predmetného tovaru, spôsobu ekonomického správania sa jednotlivých článkov v obchodnom reťazci, 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 Mgr. Loránta Derzsiho, 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. 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 známkov dobromyseľnosti 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. a VUITTON, s.r.o., a DAREC, a.s. vystupujú ako formálni dodávatelia (riadení jedinou osobou - Mgr. Loránt Derzsi), čo znamená, že týmito spoločnosťami 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 a rovnako nie sú splnené podmienky na uplatnenie ustanovenia § 69 ods. 12 písm. a) a § 43 ods. 1 zákona o DPH.

19. 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 dovolávať 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).

20. Pokiaľ išlo o námietku, ktorou žalobca poukazoval na nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia, tak k uvedenej námietke správny súd uviedol, že 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

21. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu riadne a včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Súčasne požadoval priznať náhradu trov konania a trov kasačného konania. Kasačná sťažnosť bola technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

22. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že správny súd svoje závery neodôvodnil a len sa priklonil k názoru žalovaného. Nesúhlasil so stanoviskom správneho súdu o svojej participácii na

daňovom podvode a tvrdil, že v daňovom konaní vyvinul maximálnu možnú spoluprácu a predložil všetky jemu dostupné doklady. Nestotožnil sa ani so záverom, že sa deklarované obchodné transakcie neuskutočnili. Sťažovateľ opakovane trval na tom, že obchody sa uskutočnili tak, ako sú deklarované na faktúrach. Rovnako všetci konatelia dotknutých spoločností mali obchody so sťažovateľom potvrdiť a dotknuté spoločnosti boli v čase obchodovania v poriadku.

23. Sťažovateľ mal za to, že pokiaľ by aj bol súčasťou podvodného reťazca, skutočnosť, že s predmetnými spoločnosťami obchodoval, automaticky nezakladá prezumpciu jeho viny. Všetky obchody sťažovateľa s predmetnými spoločnosťami prebiehali štandardne a úhrady faktúr boli tiež riadne realizované. Podľa sťažovateľa výsledky dokazovania dostatočne preukazujú realizáciu dodávok jemu a následne aj jeho odberateľom. Sťažovateľ si splnil svoju dôkaznú povinnosť, skutkový, ako aj právny stav riadne preukázal.

24. Rozhodnutia žalovaného ani správneho súdu podľa názoru sťažovateľa nedávajú odpoveď na to, akú starostlivosť mal zanedbať pri dostupnom preverovaní svojho obchodného reťazca. Sťažovateľ nesúhlasil s právnym posúdením veci týkajúcim sa dôkazného bremena v daňovom konaní, odkazujúc na rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 a sp. zn. 5Sžf/22/2009, pričom uviedol, že si svoju zákonnú dôkaznú povinnosť splnil a predložil všetky dostupné podklady. Tvrdil, že nie je v jeho moci zabezpečiť preverenie dodávok u druhého subjektu. Správca dane podľa názoru sťažovateľa oprel rozhodnutie len o nedostatky na strane iného subjektu.

25. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na argumentácii vyjadrenej v napadnutých rozhodnutiach a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

II.

Konanie na kasačnom súde

26. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu 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. Najvyšší správny súd pritom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

45. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/90/2020-135 zo dňa 28. apríla 2021, ktorým správny súd postupom podľa § 190 SSP zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100821217/2020 zo dňa 28.04.2020, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 102675164/2019 z 19.11.2019, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 32 929,28 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013, správca dane znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie zo sumy 66 904,09 eura na sumu 33 974,81 eura.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

46. Podľa § 2 ods. 1 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

47. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

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

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

48. 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.

49. 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.

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

51. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

53. Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

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

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

56. Podľa § 69 ods. 12 písm. a) zákona o DPH, platiteľ, ktorý je príjemcom plnenia od iného platiteľa, je povinný platiť daň vzťahujúcu sa na dodanie kovového odpadu a kovového šrotu v tuzemsku; kovovým odpadom a kovovým šrotom sa rozumie kovový odpad a kovový šrot z výroby alebo z mechanického opracovania kovov a kovové predmety ďalej už nepoužiteľné vzhľadom na ich zlomenie, rozrezanie, opotrebenie alebo z podobných dôvodov.

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

58. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

59. 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) SSP (t. j. že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v

takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces) a § 440 ods. 1 písm. g) SSP (nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom).

60. Kasačný súd úvodom tejto časti odôvodnenia 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. septembra 2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f) SSP konštatuje - a s týmto názorom kasačného senátu sa stotožňuje aj senát rozhodujúci v tejto veci - 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 Ryabikh proti Rusku).

61. 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. V súdnej veci však takáto situácia nenastala, keď podľa názoru kasačného súdu rozhodujúceho v tejto veci napadnutý rozsudok krajského súdu nevykazuje také kvalitatívne nedostatky, ktoré by spôsobovali jeho nepreskúmateľnosť a sekundárne porušenie práva sťažovateľa na spravodlivý proces.

62. Najvyšší správny súd ďalej uvádza, že v obdobnej veci kasačného sťažovateľa rozhodol už skôr kasačný súd rozsudkom sp. zn. 4Sfk/4/2021 zo dňa 15.11.2022, ktorým kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol. Keďže sa kasačný senát rozhodujúci v tejto veci stotožnil s právnym posúdením v danej veci a zároveň išlo o obdobnú vec (predmetom konania bol vyrubený rozdiel dane za zdaňovanie obdobie január 2014), poukazuje na toto rozhodnutie, z ktorého odôvodnenia vyplýva, že:

„59. 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.

60. 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 doplnujúce závery.

61. 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 neuniesol v

administratívnom konaní dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia sporných dodávok, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane na vstupe.

62. Kasačný súd má za to, že 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 deklarovanej 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.

63. 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.

64. Sťažnostný bod týkajúci sa porušenia práva sťažovateľa na spravodlivý proces sťažovateľ v podstate odôvodnil len tým, že nesúhlasí s vyhodnotením preukázania uskutočnenia deklarovanej 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.

65. 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.

66. 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, nepochybne 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.

67. 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.

68. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Kasačný súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci správnym súdom za správne.“

63. Bez ohľadu na skutočnosti uvedené vyššie, krajskému súdu je možné 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, 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. Hmotno-právnymi 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 príjemcom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotno-právne 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 hmotno-právnych podmienok s vedomostnou zložkou sťažovateľa o daňovom podvode. Ak teda krajský súd konštatoval, že neboli splnené hmotno-právne podmienky - neexistovalo opodstatnenie pri právnom posudzovaní predmetnej veci zaoberať sa podvodným konaním, resp. vedomostnou zložkou daňového subjektu o daňovom podvode. 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.

64. K otázke rozloženia dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt alebo správcu dane kasačný súd konštatuje, 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 spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti 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).

65. Posudzujúc splnenie hmotno-právnych podmienok na odpočítanie dane kasačný súd uvádza, že v predmetnom prípade bola sporná samotná existencia materiálneho plnenia, t.j. dodanie tovaru - železný odpad, medené katódy (CU katódy) obaly z papiera a lepenky od deklarovaných dodávateľov sťažovateľovi, nakoľko orgánmi finančnej správy bolo spochybnené, že k plneniu došlo (materiálna neexistencia zdaniteľného plnenia). Správny súd zhodne s orgánmi finančnej správy uzavrel, že bolo preukázané, že v predmetnom prípade zjavne nedošlo k reálnemu dodaniu tovaru, nakoľko nie je

potvrdený samotný pôvod tovaru a rovnako nie je preukázané ani kde deklarovaný tovar skončil a teda priamemu dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, čo je základná podmienka pre uplatnenie odpočítania dane v zmysle zákona o DPH (§ 19 ods. 2). Z rozhodnutia žalovaného jasne vyplýva, že ani nekontaktnosť spoločností v obchodnom reťazci nebola pripísaná na ťarchu sťažovateľa.

66. Uvedené potvrdzujú aj viaceré rozpory vo svedeckých výpovediach, napríklad, že sťažovateľ mal zabezpečovať dopravu v rámci intrakomunitárneho dodania do Maďarska, kde konateľ spoločnosti Sertimpex Hungary Kft. mal podľa medzinárodného nákladného listu osobne prevziať dodaný tovar. Uvedené tvrdenie bolo vyvrátené samotným konateľom spoločnosti keď uviedol, že nebol pri vykládke tovaru. Sťažovateľ tak okrem iného musel mať vedomosť o spoločnosti Sertimpex Hungary Kft. Uvedené pochybenia rovnako potvrdzuje aj skutočnosť, že konateľ spoločnosti Sertimpex Hungary Kft. nepotvrdil dokladmi realizáciu transakcie medzi deklarovanými spoločnosťami a sám uviedol, že tovar bol v Maďarsku len preložený na iný kamión a následne dodaný späť na Slovensko. Sťažovateľ mal pritom sám zabezpečovať prepravu tovaru vlastnými vozidlami a preto je nepochybné, že mu boli uvedené skutočnosti známe.

67. Z dokazovania vykonaného správcom dane zároveň vyplýva, že spoločnosti zapojené do obchodného reťazca nepredložili skladové evidencie, pôvod a ani prepravu samotného tovaru. Rovnako ani sťažovateľ nepredložil riadnu skladovú evidenciu, z ktorej by bol zrejmy počiatkový stav a aktuálny zostatok tovaru. Sťažovateľom predložené skladové karty neodzrkadľovali reálny pohyb tovaru v súlade s postupmi účtovania. Na základe všetkých vyššie uvedených skutočností možno konštatovať, že žalovaný, ako aj správny súd správne vyhodnotili, že dodávatelia sťažovateľa ako ani sťažovateľ nikdy reálne tovar nenadobudli, ale ho späťne dodali slovenským spoločnostiam v reťazci a tak daňovému subjektu ako odberateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 zákona o DPH a neboli splnené podmienky na postup podľa § 69 ods. 12 písm. a) zákona o DPH.

68. V danom prípade, podľa názoru kasačného súdu bolo dokazovanie vykonané v dostatočnom rozsahu na prijatie záverov, ktoré sa odrazili v napadnutom rozhodnutí žalovaného, ako aj v rozhodnutí napadnutého rozsudku správneho súdu. Kasačný súd tiež podotýka, že sťažovateľ nijakým konkrétnym spôsobom nekonkretizoval, na základe akých skutočností považuje skutkový stav zistený žalovaným za nedostatočný, neuviedol, aké ďalšie dôkazy by mali byť vykonané, resp. čo konkrétne malo byť nimi v súdnej veci preukázané.

69. K sťažnostnému dôvodu, ktorým sťažovateľ namieta rozpor s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a sp. zn. 5Sžf/22/2009 zo dňa 23. februára 2010 - čl. III kasačnej sťažnosti - „Ustálená súdna prax“ (pozn.: jedná sa o podpornú argumentáciu vo vzťahu ku kasačným dôvodom uvedeným v bode 59 tohto rozsudku), kasačný súd uvádza, že judikatúra k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila na tom, že nepostačuje predložiť faktúru, prípadne i zmluvu, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, ako aj na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II.ÚS 705/2017 (k tomu pozri aj toto odôvodnenie vyššie).

70. 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.

71. 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.

70. 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 opravný prostriedok n i e j e prípustný.