

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/25/2021
Identifikačné číslo spisu: 3019200534
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200534.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): P., podnikajúci pod obchodným menom Ján Pavelčiak - K.T.O., s miestom podnikania 200, 906 21 Jablonka, IČO: 431 303 99 (podnikateľský subjekt má pozastavenú činnosť), právne zast. JUDr. Ľubomír Vanek, advokát so sídlom Potočná 169/85, 909 01 Skalica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102292403/2019 zo dňa 03.10.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/213/2019-63 zo dňa 24.11.2020, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

O d ô v o d n e n i e

I.
Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie máj 2017, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Trenčín (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 100612851/2019 zo dňa 12.03.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel v sume 1.167,44 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2017. Správca dane spochybnil dodanie tovaru, ktorý mal žalobca obstaráť od spoločnosti 3 W Group, s.r.o. a plnenia od tejto spoločnosti, uvedené na faktúrach, vyhodnotil ako fiktívne.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102292403/2019 zo dňa 03.10.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so správcom dane v tom, že žalobca nesplnil podmienky stanovené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“) a neunesol dôkazné bremeno, nakoľko nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane v zmysle uvedených ustanovení.

II.

Konanie pred krajským súdom

3. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“) dňa 12.12.2019.

4. Dňa 24.11.2020 vyhlásil krajský súd rozsudok sp. zn. 11S/213/2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým zamietol žalobu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) ako nedôvodnú a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania.

5. Krajský súd dospel k záveru, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, že dodávateľ žalobcu dodal žalobcovi tovar uvedený na sporných faktúrach. Poukázal na to, že dodávateľ žalobcu, spoločnosť 3W Group, s.r.o. bol bez materiálneho a personálneho vybavenia a bez reálneho sídla, rizikovým, ekonomicky nečinným, problémovým, nedôveryhodným a nekontaktným subjektom. V rozhodnom období bol konateľom spoločnosti L. ktorý o spoločnosti 3W Group, s.r.o. nevedel nič uviesť, v spoločnosti vystupoval ako „biely kôň“, v sídle spoločnosti nikdy nebol, nikdy nevystavil žiadnu faktúru a nevykonával žiadne úkony. Pri predaji spoločnosti prevod obchodného podielu nepodpisoval, nikdy nemal žiadne účtovné doklady a čo vykonávala spoločnosť uviesť nevedel. Od 06.11.2017 sa konateľom spoločnosti 3W Group, s.r.o. stal L. z Rumunsku. Krajský súd uviedol, že samotné zdaniteľné plnenie ako výsledok obchodovania na princípe „nákupu tovaru od náhodných obchodníkov“ nie je najpresvedčivejšou a najpreukázateľnejšou formou obchodovania a to o to viac, že dokonca sám žalobca ako účastník tohto obchodu popísal priebeh dodania tovaru a jeho úhrady v rozpore s účtovnými dokladmi, keď tvrdil, že k úhrade za tovar došlo v hotovosti pri preberaní tovaru, avšak z účtovných dokladov vyplýva celkom odlišný dátum úhrady. Krajský súd mal preto za to, že pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnom dodaní tovaru práve dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach sú oprávnené.

6. Krajský súd ďalej v odôvodnení napadnutého rozsudku:

- označil námietku žalobcu, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné, za neopodstatnenú a uviedol, že žalovaný jasne formuloval svoje závery. Taktiež sa krajský súd nestotožnil s námietkou žalobcu, týkajúcou sa nedostatočne zisteného skutkového stavu veci. Krajský súd mal za to, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, ktoré je v každom ohľade dostatočné a nie je mu možné vyčítať, že by skutkový stav, ktorý vzal za základ napadnutého rozhodnutia, bol v rozpore s administratívnymi spisom alebo by v ňom nemal oporu,

- za neopodstatnenú označil aj námietku žalobcu, že žalovaný prenášal na žalobcu dôkazné bremeno, že nesprávne vykladá zákonné ustanovenie o rozložení dôkazného bremena, že nevyhodnotil dôkazy tak, ako mu to ukladá zákon a námietku, že si dostatočne preveril svojho dodávateľa. Poukázal na to, že pokiaľ správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na faktúre (k čomu podľa krajského súdu nepochybne došlo), musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti potrebné pre priznanie nároku na odpočet DPH. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Pokiaľ si tento svoju procesnú povinnosť nesplní, nemôže mu byť nárok na odpočet DPH priznaný,

- k tvrdeniu žalobcu, že žalovaný sa opiera o nedostatky v prostredí jeho dodávateľa 3W Group, s.r.o., krajský súd poznamenal, že žalobca má povinnosť prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho

účasti na daňovom úniku, pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej. Podľa krajského súdu možno od žalobcu spravodlivo požadovať, aby mal vedomosť o svojich obchodných partneroch, a aby pri obchodovaní zachovával potrebnú mieru opatrnosti,

- žalobnú námietku o zmätočnosti postupu správcu dane, keď najprv spochybňoval len dodávateľa žalobcu a neskôr aj samotné dodanie a existenciu tovaru, nepovažoval za opodstatnenú. Uviedol, že v predmetnom prípade nebola spochybňovaná existencia tovaru, ako tvrdí žalobca, ale to, že tento tovar dodala žalobcovi práve spoločnosť 3W Group, s.r.o. uvedená na sporných faktúrach,

- uviedol, že nie je dôvodná ani námietka žalobcu, že protokol neobsahuje všetky zákonom požadované údaje. Žalobca mal v zmysle § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku právo navrhnúť, aby boli v protokole uvedené jeho vyjadrenia. Ak žalobca toto právo nevyužil, nemôže namietat, že jeho vyjadrenia k protokolu absentujú.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

7. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol napadnutý rozsudok zmeniť tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne žiadal, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

8. Sťažovateľ napadnutý rozsudok krajského súdu považoval za nesprávny a nepreskúmateľný. V rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- žalovaný v konaní nespochybnil materiálnu existenciu dodaných prác. Zo strany sťažovateľa boli splnené všetky zákonom stanovené podmienky s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi,

- závery žalovaného sú účelové bez podložených relevantných dôkazov. Dokazovanie vedie správca dane pričom je jeho povinnosťou zisťovať skutočnosti čo najúplnejšie a pritom nie je viazaný iba jeho návrhmi. Povinnosťou sťažovateľa bolo predložiť faktúry podľa § 71 zákona o DPH a splniť podmienky v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH,

- pokiaľ krajský súd konštatuje, že sťažovateľ nepreukázal svoje tvrdenia, mal preukázať svoje pochybnosti dostatočným a nevyvrátiteľným spôsobom na základe prísnej logickej úvahy, ktorá vyplýva zo starostlivého uváženia dôkazov, ktoré má k dispozícii. Sťažovateľ tu poukázal na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Ústavný súd SR“) sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009,

- tvrdenia správcu dane o neoprávnenom uplatnení práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr boli zistené nedostatočne. Správca dane je zaťažený dôkazným bremenom a je jeho povinnosťou dostatočným spôsobom preukázať kontrolné zistenia a nie len sa stroho odvolávať na ustanovenia zákona o DPH,

- poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/15/2010 zo dňa 17.09.2010 a mal za to, že správca dane primárne nesplnil povinnosť v zmysle § 24 daňového poriadku, a to čo najúplnejšie zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a dôkazné konanie zaťažil závažnými vadami,

- správca dane neposúdil vec z hľadiska práva Európskej únie a pochybil, keď dôkazné bremeno ponechal výslovne na žalobcovi. Sťažovateľ tu poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“) v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems) zo dňa 12.01.2006, v ktorých Súdny dvor EÚ konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. Sťažovateľ uviedol, že v rozsudku Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 (Kittel, Recolta Recycling SPRL) zo dňa 06.07.2006 bola táto zásada spresnená tak, že vo vzťahu k nedbanlivosti a úmyslu osoby povinnej k dani, ktorá vedela

alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty, môže byť uplatnenie nároku na odpočet dane odopreté. Sťažovateľ namietal, že ak správca dane nepreukáže preverovanému daňovému subjektu úmysel zúčastniť sa alebo priamo realizovať podvodné konanie a ak správca dane nepreukáže, že o podvodných konaniach iných subjektov mal alebo mohol preverovaný daňový subjekt vedieť, nemôže byť právo na priznanie nadmerného odpočtu (prípadne zníženia vlastnej daňovej povinnosti) žiadajúcemu daňovému subjektu odopreté. V opačnom prípade by došlo k nespravodlivej penalizácii nevinného subjektu, pri ktorej by správca dane iba alibisticky poukazoval na povinnosť takéhoto daňového subjektu preukázať skutočnosť, ktoré už len z podstaty vecí nemôže takýto daňový subjekt nikdy preukázať. Sťažovateľ namietal, že dôkazné bremeno v rámci daňovej kontroly nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, a to najmä takých, ohľadne ktorých majú takúto povinnosť úplne iné subjekty rozdielne od kontrolovaného subjektu, hoci sa nachádzali v reťazi obchodných plnení, ktoré sú predmetom preverovania u kontrolovaného subjektu. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 (Mahagében Kft., Dávid) zo dňa 21.06.2012,

- krajský súd nevysvetlil, aké konkrétne opatrenia mal na mysli (opatrenia, ktoré mal sťažovateľ prijať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom úniku). Sťažovateľ uviedol, že nemá možnosť kontrolovať účtovné a daňové doklady spoločnosti svojho dodávateľa a preverovať skutočnosť ohľadom obstarávania tovarov pred ich následným predajom a preto je neprípustné, aby uvedené skutočnosti boli pričítané na ťarchu sťažovateľa,

- krajský súd sa nezaoberal argumentmi sťažovateľa, ktorý vysvetľoval jeho spôsob podnikania. Uviedol, že ide o bežnú obchodnú prax pri nakupovaní tovaru. Skutočnosť, že sa dodávateľ sťažovateľa stal nekontaktným po tom, ako sa zmenil konateľ tohto dodávateľa, nemôže mať žiadny vplyv na reálne plnenie deklarované predmetnými faktúrami, najmä ak v rozhodnom čase konateľ dodávateľa potvrdil obchodnú spoluprácu a dodanie tovaru tak, ako deklaroval sťažovateľ. Sťažovateľ tvrdil, že mal dostatočné vedomosti o subjektoch, s ktorými obchodoval a sám nedisponuje právomocami, ktoré by ho oprávňovali zisťovať subdodávateľov svojich dodávateľov,

- pokiaľ žalovaný tvrdí, že išlo o zneužitia práva alebo o daňový podvod, potom k tomuto tvrdeniu nesie aj dôkazné bremeno. Sťažovateľ uviedol, že dôkazy, ktoré si správca dane zaobstaral, nie sú dostačujúce k prijatiu záveru, že bolo nespochybniteľne dokázané, že sťažovateľ vedel, že svojím konaním sa podieľa na daňovom podvode. Z napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy taktiež nevyplýva, že by práve za účasti žalobcu bola v posudzovaných zdaniteľných obchodoch vytvorená akási umelá, právo zneužívajúca situácia, ktorej jediným prijateľným vysvetlením by bolo získanie daňového zvýhodnenia, ktoré by inak nevzniklo,

- poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a uviedol, že vyčerpал svoje daňové bremeno vo vzťahu k preukázaniu reálnosti materiálneho plnenia. Správca dane však neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že by materiálne plnenie nebolo poskytnuté deklarovaným dodávateľom.

B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

9. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s právnym názorom krajského súdu a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. V plnom rozsahu zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí a vo svojom vyjadrení ku žalobe. Žalovaný poukázal na to, že deklarovaný dodávateľ (obchodná spoločnosť 3W Group, s.r.o.) nepotvrdil vierohodnosť faktúry, nepotvrdil totožnosť dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru. Taktiež poukázal na to, že konateľ spoločnosti uviedol, že v uvedenej spoločnosti nič nevykonával a vystupoval iba ako „biely kôň“. Uvedené vyjadrenie vyhodnotenú vo vzájomnej súvislosti s informáciami o deklarovanom dodávateľovi (ktorý v podaných daňových priznaniach vykazoval vysoké obraty a nízke daňové povinnosti, nepredložil účtovné doklady, so správcom dane nekomunikoval, nemal zamestnancov, sídlo mal na virtuálnej adrese) zakladajú dôvodnú pochybnosť o reálnom vykonávaní ekonomickej činnosti dodávateľa. Na druhej strane ani sťažovateľ okrem sporných faktúr nepredložil žiadny dôkaz o reálnom dodaní tovaru prostredníctvom deklarovaného dodávateľa. Tvrdenia sťažovateľa vo veci realizácie sporných plnení sú v priamom rozpore s tvrdeniami konateľa deklarovaného dodávateľa. Žalovaný mal za to, že na základe vyhodnotenia

všetkých dôkazov, jednotlivu a vo vzájomných súvislostiach možno konštatovať, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno svojich tvrdení, nakoľko predloženými dôkazmi a vyjadreniami neodstránil dôvodné pochybnosti žalovaného o dodaní tovaru prostredníctvom deklarovaného dodávateľa. Sťažovateľ pri obchodovaní nezachoval potrebnú mieru opatrnosti, nakoľko si nepreveril svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreveril si, či tovar mu bol skutočne dodaný zmluvným dodávateľom.

IV.

Právny názor kasačného súdu

10. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 5Sžfk/25/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

11. Kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

12. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa o vyrubení rozdielu v sume 1.167,44 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2017. Predmetom napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorých zákonnosť bola preskúmaná krajským súdom, bolo vyrubenie rozdielu DPH, ktorý vznikol neoprávneným uplatnením odpočítania dane z pridanej hodnoty pri sťažovateľom deklarovaných dodávkach tovaru od deklarovaného dodávateľa - obchodnú spoločnosť 3W Group, s.r.o.

13. Primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

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

15. 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.

16. 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.

17. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

18. 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.

19. 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 pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

20. 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.

21. 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.

22. Po vyhodnotení kasačných dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odvrátil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Kasačný súd sa s ním preto stotožňuje a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednáwanej veci, sa vo svojom odôvodnení obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenie svojich zistení a záverov z kasačného konania.

23. Sťažovateľ prieskum napadnutého rozsudku krajského súdu vymedzil podľa sťažnostného dôvodu nesprávneho právneho posúdenia, keď mal za to, že správca dane môže neuzať nárok na odpočet DPH iba v tom prípade, ak unesie dôkazné bremeno a vyvráti skutočnosti tvrdené sťažovateľom týkajúce sa jeho oprávnenia na odpočet DPH alebo preukáže jeho vedomosť o prípadnom podvode na strane jeho dodávateľa.

24. Krajský súd správnu žalobu sťažovateľa zamietol z dôvodu pochybností ohľadom sťažovateľom uplatneného odpočtu DPH za dodaný tovar (vrtáky, frézy a plátky) od spoločnosti 3W Group, s.r.o.. Krajský súd sa stotožnil s dôvodom vyrubenia rozdielu DPH sťažovateľovi, ktorým bolo nenaplnenie hmotnoprávných podmienok uplatnenia odpočtu DPH.

25. Kasačný súd konštatuje, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

26. Účinné uplatnenie práva na odpočet dane je v zmysle § 49 až 51 zákona o DPH naviazané na kumulatívne splnenie obligatórne stanovených podmienok, pričom nesplnenie čo i len jednej z nich vylučuje priznanie nároku. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu a následnou verifikáciou zo strany správcu dane.

Reálne dodanie tovaru, v súvislosti s ktorým vznikla daňová povinnosť, predstavuje esenciálnu podmienku účinného uplatnenia práva na odpočítanie dane. Platiteľ dane musí vedieť preukázať, že pri dodaní tovaru vznikla daňová povinnosť tak z formálnej ako aj z materiálnej stránky, pričom obe sa vzájomne podmieňujú a doplňujú. Formálnu stránku preukazuje platiteľ dane spravidla vystavenými faktúrami, uzavretými zmluvami, preberajúcimi listami a pod. Preukázanie materiálnej stránky dodania závisí od povahy tovaru alebo služby, no v zásade ju daňový subjekt preukazuje inými dôkaznými prostriedkami ako svojím účtovníctvom (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/70/2020 zo dňa 26.04.2022).

27. Je úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry nie je dostatočným predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

28. V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 78/2011 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorých vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (žalobcovi). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Obdobne rozhodol Najvyšší súd SR aj v rozsudku sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, v zmysle ktorého „dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu“.

29. Kasačný súd k rozloženiu dôkazného bremena medzi správcou dane a platiteľom dane už konštantne judikuje, že daňové konanie je postavené na zásade, že každý daňový subjekt má povinnosť priznať daň a povinnosť svoje tvrdenia preukázať. Daňový subjekt teda nesie jednak bremeno tvrdenia a jednak dôkazné bremeno. Je pravdou, že svoje tvrdenia preukazuje predovšetkým dokladmi z účtovníctva, avšak, ako bolo už vyššie spomenuté, samotná existencia faktúr spravidla dostatočne nedokazuje, že plnenie z nich vyplývajúce bolo uskutočnené. Správca dane môže vyjadriť svoje dôvodné pochybnosti o dôveryhodnosti, úplnosti predložených dokladov, pričom ho v zmysle § 24 ods. 3 daňového poriadku potom ťaží dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu dôvodnosti svojich pochybností. To neznamená, že by bol povinný preukázať (ako to tvrdí sťažovateľ), že údaje uvedené v konkrétnom doklade sú v rozpore s objektívnou skutočnosťou. Postačuje, ak preukáže, že má vážne a dôvodné pochybnosti o súlade predloženého účtovníctva s objektívnym stavom. Pokiaľ správca dane unesie svoje dôkazné bremeno, je opäť na platiteľovi dane, aby preukázal pravdivosť svojich tvrdení a teda dôveryhodnosť a správnosť účtovníctva.

30. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu je nesporné, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, z ktorého vyvodil závery, s ktorými sa kasačný súd stotožňuje. Správca dane v priebehu daňovej kontroly vypočul bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti, sťažovateľa, ako aj spolupracovníka sťažovateľa. Z vykonaného dokazovania nadobudol dôvodné pochybnosti o pravdivosti a reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení.

31. Správca dane správne poukázal na niekoľko skutočností, ktoré spochybňujú reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Nie je pravdivé tvrdenie sťažovateľa, že konateľ deklarovaného dodávateľa

potvrdil uskutočnenie zdaniteľných plnení. Dávid Čepec, ktorý bol konateľom spoločnosti 3W Group, s.r.o. v čase deklarováných obchodov, podal vysvetlenie Kriminálnemu úradu finančnej správy, v ktorom uviedol, že k tejto spoločnosti nevie nič povedať, vystupoval v nej ako „biely kôň“ a nikdy nepodpísal žiadnu faktúru. Daniel Čepec taktiež uviedol, že v mene spoločnosti nevykonával žiadne úkony. Naproti tomu sťažovateľ tvrdil, že pri uzatváraní obchodov konal s pánom Danielom Čepcom, ktorý mu tovar aj doviezol. Sťažovateľ ďalej uviedol, že pri dodaní tovaru mu bola odovzdaná faktúra, za ktorú obratom zaplatil v hotovosti. Z predložených dokladov však vyplynulo, že toto tvrdenie nie je pravdivé, nakoľko dodanie tovaru a dátum úhrady nebol v jeden deň. Na návrh sťažovateľa vypočul správca dane spolupracovníka sťažovateľa, pána Jozefa Klasa, ktorý mal potvrdiť uskutočnenie zdaniteľných plnení deklarovávaným spôsobom. Jozef Klas síce potvrdil spôsob uskutočňovania obchodov (príchod konateľa dodávateľa na prevádzku sťažovateľa, prebratie a skúška vzoriek) avšak nevedel uviesť žiadne bližšie informácie k týmto spoločnostiam (deklarovávaným dodávateľom), prípadne ich konateľom, osobám, ktoré tieto tovary mali doniesť do prevádzky, či o preberaní tovaru, faktúr a úhradách.

32. Jediný relevantný dôkaz, ktorý sťažovateľ predložil boli dodávateľské faktúry. Tieto samotné, bez akýchkoľvek ďalších hodnoverných dokladov preukazujúcich deklarované dodanie tovar od obchodnej spoločnosti 3W Group, s.r.o., nemožno považovať za dostačujúce pre preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok na účely odpočítania dane z pridanej hodnoty.

33. K spochybneniu deklarováného obchodu len prispela skutočnosť, že deklarovávaný dodávateľ sťažovateľa - obchodná spoločnosť 3W Group, s.r.o. je ekonomicky nečinný a nekontaktný subjekt, ktorého súčasným konateľom je L. (od 07.12.2017) s adresou na doručovanie v Rumunsku. Je pravda, že zmena konateľov, prípadne ich nekontaktnosť nemôže byť vyčítaná priamo sťažovateľovi, avšak zmienené okolnosti nebolo možné ponechať bez povšimnutia, keď podstatne sťažili až znemožnili v čase výkonu daňovej kontroly kontaktovanie konateľa spoločnosti na účel zistenia alebo preverenia podstatných skutočností potrebných pre riadne určenie dane. Taktiež je pravdou, že nepreverením si dodávateľa nie je nesplnením jednej z podmienok potrebných na odpočítanie dane. Je však na sťažovateľovi, aby mal na mysli, že ak dôjde k situácii, že nebude možné zaujať jasné stanovisko o dôvodnosti odpočítania dane iba na základe ním predložených dokladov, práve zanedbanie jeho obozretnosti v preverení dodávateľov ho môže v budúcnosti dostať do stavu dôkaznej núdze. Kasačný súd poukazuje na to, že je v prvom rade na zodpovednosti daňového subjektu, s kým sa rozhodne vstúpiť do obchodnoprávných vzťahov a tým pádom aj znášať riziká, ktoré také rozhodnutia so sebou nesú (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/70/2020 zo dňa 26.04.2022).

34. Zistené okolnosti zjavne nasvedčujú tomu, že plnenia, ktoré sťažovateľ deklaruje ako prijaté a z ktorých si uplatnil odpočítanie dane, sa neuskutočnili tak, ako sťažovateľ tvrdil. Keďže sťažovateľ v daňovom konaní nepreukázal, že od deklarováného dodávateľa prijal tovar, ktorý deklaroval predloženými faktúrami, mohol kasačný súd len konštatovať, že krajský súd posúdil vec z hľadiska vymedzenia žalobných bodov po právnej stránke správne, keď sa z vyššie opísaných dôvodov stotožnil so žalovaným, že v danom prípade sťažovateľovi právo na odpočítanie dane, pre nesplnenie podmienok stanovených v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 zákona o DPH, nepatrí.

35. Kasačný súd považuje za potrebné k argumentácii sťažovateľa doplniť, že pokiaľ existujú objektívne skutočnosti spochybňujúce uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje daňový subjekt predloženými dokladmi, nie je povinnosťou správcu dane vyvracať pravdivosť dokladov, ale oznámiť svoje pochybnosti a ich dôvody kontrolovanému daňovému subjektu. Pokiaľ správca dane vyzve daňový subjekt, aby preukázal pochybné skutočnosti, je na daňovom subjekte, aby preukázal pravdivosť predložených dokladov, doplnil chýbajúce údaje alebo vysvetlil nejasnosti, inými slovami, aby preukázal, že dôvod pre pochybnosti v skutočnosti neexistoval a zdaniteľný obchod sa uskutočnil tak, ako ho daňový subjekt zdokumentoval.

36. Kasačný súd dodáva, že je irelevantná aj obrana sťažovateľa odkazujúca na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ ako aj judikatúru Najvyššieho súdu SR týkajúcu sa nároku na odpočet dane v prípade

nevedomosti platiteľa dane o podvodnom konaní ostatných subjektov v dodávateľskom reťazci, keďže správca dane sťažovateľovi konanie jeho deklarovaneho dodávateľa nijakým spôsobom nepričítal. Správca dane sa zamerlal na overenie reálnosti dodania tovarov od deklarovaneho dodávateľa a neposudzoval prípadné podvodné konanie deklarovaneho dodávateľa. Rozsudky Súdneho dvora EÚ, ktoré citoval sťažovateľ, by boli v prejednávanej veci smerodajné za predpokladu, že by sťažovateľom predložené doklady a dôkazy už na prvý pohľad a bez ďalšieho odôvodňovali a preukazovali nárok na odpočítanie dane (preukazovali reálnosť dodania tovarov od deklarovaneho dodávateľa), čo sa však v prejednávanom prípade nestalo.

37. Rovnako je potom nedôvodná námietka sťažovateľa, ktorý namietal, že správca dane nesie dôkazné bremeno pokiaľ ide o daňový podvod či zneužitie práva. Kasačný súd opätovne poukazuje na to, že sťažovateľovi nebol priznaný nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok v zmysle § 49 ods.1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 zákona o DPH. Rozhodnutia orgánov verejnej správy neboli založené na účasti daňového subjektu (sťažovateľa) na podvodnom konaní, či na zneužití práva.

38. V prípade sťažovateľom vytýkaného rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, ktorý býva platiteľmi dane s obľubou skloňovaný práve pre argumentáciu viažucu sa k prenosu dôkazného bremena v prospech daňového subjektu, kasačný súd uvádza, že zistenia daňových orgánov viažuce sa k dodávateľskej spoločnosti 3W Group, s.r.o., (napr. absencia účtovných dokladov, nekontaktnosť) neboli pripísané na ťarchu sťažovateľa tak, ako to naznačoval s odkazom na predmetné súdne rozhodnutie, keďže ich preukázanie správca dane nevyžadoval od sťažovateľa. Tieto okolnosti boli vyhodnocované (s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ napr. C-80/11 a C-142/11) v kontexte nárokov na sťažovateľa ako podnikateľský subjekt, u ktorého sa pri výbere obchodných partnerov vyžaduje a predpokladá zvýšená miera obozretnosti a s tým spojená i vedomosť o rizikách z toho plynúcich v daňovom konaní (stav dôkaznej núdze). Z obsahu rozhodnutí orgánov verejnej správy nevyplýva, že by tieto orgány od sťažovateľa požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od obchodnej spoločnosti 3W Group, s.r.o. Bolo ale potrebné, aby sám sťažovateľ preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v dôkaznej núdzi pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

39. Zistené okolnosti zjavne nasvedčujú tomu, že plnenia, ktoré sťažovateľ deklaruje ako prijaté a z ktorých si uplatnil odpočítanie dane, sa neuskutočnili tak, ako sťažovateľ tvrdil. Keďže sťažovateľ v daňovom konaní nepreukázal, že od dodávateľa prijal tovar, ktorý deklaroval predloženými faktúrami, mohol kasačný súd len konštatovať, že krajský súd posúdil vec z hľadiska vymedzenia žalobných bodov po právnej stránke správne, keď sa z vyššie opísaných dôvodov stotožnil so žalovaným, že v danom prípade sťažovateľovi právo na odpočítanie dane pre porušenie § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 zákona o DPH nepatrí.

40. Kasačný súd po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

41. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

42. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.