

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/70/2020
Identifikačné číslo spisu: 4019200073
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:4019200073.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedníčky senátu (spravodajca) JUDr. Petry Príbelskej PhD. a členov senátu JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Deák, spol. s r.o., so sídlom Veľká Mača 1122, IČO: 31 445 837, zastúpený advokátkou kanceláriou KADUC & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Trojičné námestie 4, Trnava, IČO: 50 290 762, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102617731/2018 zo dňa 17.12.2018 a rozhodnutia Daňového úradu Nitra č. 100920787/2018 zo dňa 10.05.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 26S/13/2019-166 zo dňa 11.06.2020, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 26S/13/2019-166 zo dňa 11.06.2019 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok („SSP“) zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102617731/2018 zo dňa 17.12.2018 spolu s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 100920787/2018 zo dňa 10.05.2018. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 SSP a žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 102617731/2018 zo dňa 17.12.2018 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej aj len „správca dane“) č. 100920787/2018 zo dňa 10.05.2018, ktorým určil daňovému subjektu - žalobcovi, rozdiel dane vo výške 25 011,61 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2016.

3. Správca dane založil svoje rozhodnutie na podkladoch získaných v priebehu výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2016, začatej dňa 02.06.2016 v deň uvedený v Oznámení o daňovej kontrole č. 103067200/2016 zo dňa 04.05.2016, ktorej závery správca dane zaznamenal v protokole č. 100864012/2017, ktorého dorúčením dňa 17.05.2017 bola daňová kontrola ukončená. Správca dane v zdaňovacom období január 2016 skúmal, či žalobcovi vzniklo právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pričom svoju pozornosť zamerlal na preverenie faktúr vystavených spoločnosťami:

Konex SK plus s.r.o., Štúrova 271, 949 01 Nitra, IČO 36 789 712, DIČ 2022402448, IČ DPH SK2022402448 (ďalej „Konex SK plus s.r.o.“) - 1 faktúra v sume DPH 11 009,88 €:

- faktúra č. 50001/16 zo dňa 14.01.2016, základ dane 55 049,40 € + 20% DPH 11 009,88 € = 66 059,28 €, za dodanie tovaru - kuracie rezne (21.420,00 kg) - ďalej „predmetná faktúra“.

Danis Food s.r.o., Športová 377, 946 31 Chotín, IČO 45 644 691, DIČ 2023101641, IČ DPH SK2023101641 (ďalej „Danis Food s.r.o.“) - 5 faktúr v celkovej sume DPH 5 271,48 €:

- faktúra č. 03/2016 zo dňa 05.01.2016, základ dane 6 802,08 € + 20% DPH 1 360,41 € = 8 162,49 €, za dodanie tovaru - kačica celá (1.334 kg) a kačacie prsia (600 kg),

- faktúra č. 07/2016 zo dňa 22.01.2016, základ dane 4 735,20 € + 20% DPH 947,04 € = 5 682,24 €, za dodanie tovaru - kačacie stehná (1.424 kg),

- faktúra č. 09/2016 zo dňa 12.01.2016, základ dane 4 270,16 € + 20% DPH 854,03 € = 5 124,19 €, za dodanie tovaru - kačacie stehná (560 kg), kačica celá (748,80 kg) a kuracie stehná (600 kg),

- faktúra č. 14/2016 zo dňa 18.01.2016, základ dane 7 643,76 € + 20% DPH 1 528,75 € = 9 172,51 €, za dodanie tovaru - kačacie stehná (1.809,60 kg) a kačica celá (748,80 kg),

- faktúra č. 20/2016 zo dňa 20.01.2016, základ dane 2 906,28 € + 20% DPH 581,25 € = 3 487,53 €, za dodanie tovaru - kačica celá (1.490,40 kg) - ďalej „predmetné faktúry“.

Frozer s.r.o., Rybárska 37, 949 01 Nitra, IČO 47 428 813, DIČ 2023878967, IČ DPH SK2023878967 (ďalej „Frozer s.r.o.“) - 3 faktúry v celkovej sume DPH 2 434,50 €:

- faktúra č. 20002/16 zo dňa 08.01.2016, základ dane 5 280,00 € + 20% DPH 1 056,00 € = 6 336,00 €, za dodanie tovaru - morčacie prsia (1.200,00 kg),

- faktúra č. 20008/16 zo dňa 14.01.2016, základ dane 2 392,50 € + 20% DPH 478,50 € = 2 871,00 €, za dodanie tovaru - kuracie stehná (600 kg) a morčací stehenný plátok (585 kg),

- faktúra č. 20010/16 zo dňa 18.01.2016, základ dane 4 500,00 € + 20% DPH 900,00 € = 5 400,00 €, za dodanie tovaru - kuracie stehná 240 g (600 kg) + kuracie stehná 260 g (600 kg) + morčacie prsia (600 kg) - ďalej „predmetné faktúry“.

CORAL, spol. s r.o., Levická 16, 949 01 Nitra, IČO 34 122 419, DIČ 2020408489, IČ DPH SK2020408489 (ďalej „CORAL, spol. s r.o.“) - 4 faktúry v celkovej sume DPH 6 295,75 €:

- faktúra č. 20160001 zo dňa 05.01.2016, základ dane 1 180,80 € + 20% DPH 236,16 € = 1 416,96 €, za dodanie tovaru - pangasius (480 kg),

- faktúra č. 20160013 zo dňa 22.01.2016, základ dane 27 740,16 € + 20% DPH 5 548,03 € = 33 288,19 €, za dodanie tovaru - kuracie prsia (10.752 kg),

- faktúra č. 20160015 zo dňa 26.01.2016, základ dane 1 180,80 € + 20% DPH 236,16 € = 1 416,96 €, za dodanie tovaru - pangasius (480 kg),

- faktúra č. 20160017 zo dňa 26.01.2016, základ dane 1 377,00 € + 20% DPH 275,40 € = 1 652,40 € za dodanie tovaru - pangasius (540 kg).

4. Po vykonaní dokazovania dospel správca dane k záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie január 2016 v sume 25 011,61 € tým, že nepredložil relevantné dôkazy preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaných dodávateľov na základe vyššie uvedených faktúr.

5. Krajský súd poukázal na skutočnosť, že v záujme preukázania, či sa deklarované obchodno-závazkové vzťahy reálne uskutočnili vykonal správca dane rozsiahle šetrenie.

6. Zo šetrenia zameraného na spoločnosť Konex SK plus s.r.o. (od 18.05.2016 pôsobiaci pod obchodným menom NUBAKO s.r.o.) zistil, že s dátumom zdaniteľného plnenia 14.01.2016 (t.j. s dátumom, kedy mal byť daňovému subjektu dodaný tovar uvedený na faktúre č. 5001/16 zo dňa 14.01.2016) nie je v Kontrolnom výkaze dodávateľa Konex SK plus s.r.o. zaevidovaná žiadna odberateľská faktúra, a teda dodávateľ nedeklaroval dodanie tovaru žalobcovi. V tejto súvislosti správca dane vypočul Ľudovíta Pecha, ako konateľa obchodnej spoločnosti Konex SK plus s.r.o. v rozhodnom období a spísal s ním zápisnicu o ústnom pojednávaní z ktorej vyplynulo, že ako spoločnosť mali viacerých dodávateľov a odberateľov na kuracie prsia, no ich názvy ani presné adresy nevie uviesť z dôvodu, že spoločnosť Konex SK plus s.r.o. dňa 18.05.2016 predal pani K.Ó. R. Q. G., ktorej odovzdal účtovníctvo a preto nedisponuje žiadnymi dokladmi spoločnosti. Z dôvodu, že K. R. býva na neexistujúcej adrese, možno ju označiť za osobu v podstate neexistujúcu. Z kontrolného výkazu spoločnosti Konex SK plus s.r.o. však správca dane zistil, že jej dodávateľom bola spoločnosť SJ Trading s.r.o., so sídlom Hlavná 30, Komárno - Nová Stráž, no viackrát vykonaným miestnym zisťovaním na adrese sídla bolo zistené, že sa jedná iba o virtuálnu spoločnosť a jej konatelia sú občania Maďarska (v zdaňovacom období to bol József Szabó, bytom 9026 Győr, Maďarsko a od 05.03.2016 Károly Forró, bytom 10 47 Budapest, Maďarsko). Ku spoločnosti SJ Trading s.r.o. vo svojej svedeckej výpovedi Ľudovít Pecho uviedol, že spoločnosť nepozná a na spoločnosť si nepamätá. V ďalšom nevysvetlil správcovi dane ani rozpory medzi skladovou evidenciou a dodávateľskými faktúrami spoločnosti Konex SK plus s.r.o. a rozpory v údajoch o dodávateľoch, uvedených v podanom kontrolnom výkaze, skladovou evidenciou a údajoch získaných od Štátnej veterinárnej a potravinovej správy Slovenskej republiky (ďalej len „RVPS“).

7. Zo šetrenia zameraného na spoločnosť Danis Food s.r.o. v súvislosti s piatimi faktúrami evidovanými pod č. 03/2016, č. 07/2016, č. 09/2016, č. 14/2016 a č. 20/2016 bolo zistené, že spoločnosť za kontrolované zdaňovacie obdobie nepodala daňové priznanie DPH z čoho bolo možné vyvodiť, že neuskutočnila žiaden zdaniteľný obchod a to ani pre žalobcu ako daňový subjekt. V tejto súvislosti bola vypočítaná Lászlóné Horváth, konateľka spoločnosti Danis Food s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období, ktorá u maďarského správcu dane vypovedala, že dokumenty spoločnosti nemá. Uviedla, že z dôvodu, že spoločnosť Danis Food s.r.o. nemala obrat a ona nemala z nej príjem, daňové priznanie nepodávala. Účtovné doklady Danis Food s.r.o. a ani jej slovenských obchodných partnerov nepozná, neuzatvárala žiadne zmluvy a nikdy nikoho nespĺnomocnila na „vyjednávanie s partnermi spoločnosti“. Vyjadrila sa, že nemala vedomosť, aké dokumenty podpisovala, pretože boli napísané v slovenskom jazyku a nemala ani pečiatku spoločnosti. Uviedla, že poznala A. N., syna majiteľa Danis Food s.r.o., ktorý ju nahovoril, aby bola manažérkou spoločnosti, nakoľko jeho otec bol chorý. Uviedla ďalej, že aj zlúčenie spoločnosti Danis Food s.r.o. so spoločnosťou FATIMKA s.r.o. konzultovala s A. N.. Ani pri tomto prepise spoločnosti u notára nevedela, čo podpisuje, pretože dokumenty boli v slovenskom jazyku. Z vykonaného miestneho šetrenia spoločnosti FATIMKA s.r.o. Daňovým úradom Žilina tento zistil, že spoločnosť sa na adrese sídla nenachádza, pričom sa mu nepodarilo nakontaktovať ani konateľa spoločnosti, ktorým bol v až do výmazu spoločnosti Janez Grašek, Orlova ulica 74, Maribor, Slovinská republika. Miestne príslušný správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj len „MVI“) z odpovede na ktorú sa dozvedel, že uvedená osoba ani taká adresa neexistujú, z čoho vyvodil, že sa jedná o neexistujúcu osobu.

8. Na žiadosť žalobcu a za prítomnosti jeho konateľa vypočul správca dane dňa 20.02.2018 Gabriela Daniša, ktorý bol konateľom spoločnosti Danis Food s.r.o. do 09.12.2015. Tvrdil, že účtovné doklady odovzdal Lászlóné Horváth o čom mal dodatočne do 23.02.2018 doložiť dôkaz, čo však neurobil. V ďalšom uviedol, že nová konateľka Lászlóné Horváth chodila do spoločnosti Danis Food s.r.o. aspoň raz týždenne kvôli podpisovaniu dokumentov v slovenskom jazyku a síce ona sama slovenský jazyk neovládala, ich obsah jej bol vysvetlený. Tvrdil, že od novej konateľky mal splnomocnenie na predaj mrazeného kačacieho a husacieho mäsa pochádzajúceho z Maďarska. Z uvedených zistení bolo možné vyvodiť záver, že Lászlóné Horváth bola konateľkou spoločnosti Danis Food s.r.o. iba formálne, pričom v čase výkonu pôsobnosti štatutárneho orgánu nevykonávala žiadne zdaniteľné obchody.

9. Žalobca preukazoval dodanie tovaru od Danis Food s.r.o. najmä zmienenými faktúrami, prílohou ktorých boli dodacie listy, príjemky daňového subjektu a doklady o bezhotovostnej úhrade za tovar. Uvedené doklady však nemožno považovať za relevantné dôkazy, pretože z dodacích listov nie je jasné, kto (aká konkrétna osoba) tovar za Danis Food s.r.o. dodal (podpisy nečitateľné), v dôsledku čoho je spochybnená aj súvisiaca príjemka vystavená žalobcom a z dokladu o úhrade za tovar - bankového výpisu z účtu vedeného vo VÚB, a.s. je zrejmé, že predmetné faktúry žalobca neuhrádzal v prospech deklarovaného dodávateľa Danis Food s.r.o., ale v prospech fyzickej osoby Gabriela Daniša.

10. Z preverovania deklarovanych zdaniteľných obchodov uvedených na faktúrach č. 20002/6, č. 20008/16 a č. 20010/16, uskutočnených so spoločnosťou Frozer s.r.o. ako dodávateľom správca dane z výpovede svedka Ludovíta Pecha zistil, že spoločnosť Frozer s.r.o. mala tovar nadobudnúť od spoločnosti SJ Trading a.s. a tovar mal byť skladovaný v prenajatých priestoroch spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Objednávky sa robili telefonicky alebo osobne. Preverovaním spoločnosti SJ Trading s.r.o. bolo zistené, že spoločnosť sa na sídle zapísanom v Obchodnom registri nenachádza a jedná sa iba o fiktívne sídlo. Nepodarilo sa vyťažiť ani jej konateľov, ktorí sú maďarskými občanmi. Od spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo správca dane zistil, že spoločnosť SJ Trading s.r.o. nebola u nich evidovaná a nemali s ňou žiaden zmluvný vzťah. Ďalším preverovaním nebola preukázaná existencia tovaru ani že by bol tovar dodaný v reťazci dodávok medzi spoločnosťami SJ Trading s.r.o., Frozer s.r.o. až žalobcovi.

11. Z preverovania zdaniteľných obchodov uvedených na faktúrach č. 20160001, č. 20160013, č. 20160015 a č. 20160017, uskutočnených so spoločnosťou CORAL, spol. s r.o. správca dane zistil, že tovar, kuracie prsia pôvodom z Brazílie, mal byť fakturačne dodávaný v obchodnom reťazci medzi spoločnosťami ILANA s.r.o, Mima Market s.r.o., CORAL spol. s r. o. a žalobcom, pričom nezistil, že by reálne došlo k dodaniu resp. nadobudnutiu tovaru. Z predloženého CMR dokladu č. NL 139700 zistil, že odosielateľom tovaru bola maďarská spoločnosť BRF HUNGARY, Kft. Budapest, Maďarsko a príjemcom bola maďarská spoločnosť BAURÁGÉP Kft., Győr, Maďarsko. Podľa pečiatok uvedených na predmetom CMR doklade bol tovar dodaný priamo žalobcovi a tiež spoločnosti PERPETUAL s.r.o., Žilina, pričom na tomto doklade sa nikde nenachádza názov spoločností ILANA s.r.o., Mima Market s.r.o. prípadne CORAL, spol. s r.o.. Takýto doklad nemôže slúžiť ako relevantný dôkaz vo vzťahu s preverovaným dodaním tovaru. Správca dane vypočul Igora Berana, ako konateľa spoločnosti ILANA, s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období, z výpovede ktorého vyplynulo, že v čase, keď bol nezamestnaný, ho kamarát zoznámil s p. Š., ktorý mu ponúkol, aby sa stal konateľom spoločnosti, pričom p. Š. bude „všetko zastrešovať“ - vybavovať objednávky, zabezpečovať prepravu, komunikovať s dodávateľmi a odberateľmi. Predmetom obchodov malo byť mäso (chladené a mrazené). K faktúram, ktoré mu správca dane predložil k nahliadnutiu uviedol, že spoločnosti na nich uvedené mu nič nehovoria, všetko riadil p. Š., ktorého však nikdy „na nič nespľomocnil“. Svedok ďalej uviedol, že keď ho Finančná polícia „nastrašila“, že spoločnosť ILANA s.r.o. robí fiktívne obchody, spoločnosť predal. ILANA s.r.o. následne zanikla zlúčením so spoločnosťou JUING OIL, s.r.o.. Svedok B. R. ďalej vypovedal, že „v spoločnosti ILANA s.r.o. vystupoval ako biely kôň“, za čo mu p. Š. dával každý mesiac 1.000,00 eur. Z predloženého spisového materiálu ďalej vyplynulo, že Kriminálny úrad finančnej správy, Bratislava vypočul dňa 03.05.2016 aj C. Š.. Svedok potvrdil, že za spoločnosť ILANA s.r.o. vykonával len úhrady a vystavoval faktúry. Potvrdil ďalej, že medzi odberateľmi bola aj spoločnosť Mima Market s.r.o.. Svedok C. Š. ďalej uviedol, že po úhrade za tovar dal príkaz B. R., aby tento vybral a odovzdal mu „zisk“, ktorý pozostával z DPH. Z oboch výsluchov správca dane usúdil, že spoločnosť ILANA s.r.o. reálne zdaniteľné obchody nevykonávala a faktúry vystavovala iba za účelom získania daňovej výhody. V dôsledku uvedeného nebolo možné dôjsť k záveru, že by bolo uskutočnené dodanie tovaru vo vyššie uvedenom reťazci dodávateľov až ku daňovému subjektu.

12. Krajský súd ďalej osobitne poukázal na skutočnosť, že správca dane vykonal šetrenie vyššie uvedených obchodných spoločností zamerané na údaje zapísané v obchodnom registri z ktorých zistil, že všetky obchodné spoločnosti v období blízkom kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu menili konateľov (prevažne občanov mimo Slovenskej republiky), ich konatelia boli nezastihnutelní alebo so správcom dane nekomunikovali, prípadne štatutárny orgán nemali ustanovený vôbec. Niektoré

spoločnosti boli navyše zrušené buď bez alebo s právnym nástupcom a vymazané z obchodného registra.

13. Poukazujúc na prezentované zistenia, krajský súd konštatoval správnosť záverov správcu dane ako aj žalovaného, keď mali za to, že žalobca nepreukázal ním deklarované obchodné transakcie v podobe dodávok tovaru od vymedzených dodávateľov. Ani u jedného z deklarovaných dodávateľov nebola preukázaná reálna existencia tovaru uvedeného na predmetných faktúrach a taktiež ani u jedného z deklarovaných dodávateľov neboli zabezpečené daňové a účtovné doklady, ktoré sú povinní viesť a uchovávať. Na tomto základe im nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty z titulu deklarovaného, no nepreukázaného dodania tovaru žalobcovi. Žalobcovi teda nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

14. Z vykonaného dokazovania ďalej vyplynulo, že všetky spoločnosti, ktoré sa mali podieľať na realizovaní dodávok tovaru deklarovaného na už uvedených dodávateľských faktúrach, sú z daňového hľadiska nevierohodné, menili často názov, sídlo a hlavne obsadenie štatutárneho orgánu, ktorý o deklarovaných obchodoch nemal žiadne vedomosti. Tieto subjekty so správcou dane nespolupracovali, boli nekontaktné, dokonca v niektorých prípadoch aj neexistujúce. Všetky subjekty, ktoré boli ako dodávateľa deklarovaného tovaru, resp. subjekty vystupujúce ako subdodávateľa, v čase blízkom času výkonu daňovej kontroly u žalobcu vykonávali v tomto čase také zmeny, ktoré sú pre riadne fungujúce spoločnosti nelogické a nezdôvodniteľné. V tejto súvislosti preto krajský súd vytkol žalobcovi, že zanedbal vykonať všetky opatrenia, ktoré bolo od neho možné spravodlivo požadovať, potrebné na preverenie svojich dodávateľov. Práve naopak aj podľa krajského súdu bolo jednoznačne povinnosťou žalobcu, aby si týchto dodávateľov dôslednejšie preveril, zisťoval pozadie jednotlivých spoločností, overoval si oprávnenia osôb, s ktorými obchodné transakcie dojednával, ohľadne ich spôsobilosti zastupovať uvedené spoločnosti a podobne.

15. Krajský súd za nedôvodnú považoval aj námietku nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, keď s poukazom na konštantnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva ako aj Ústavného súdu Slovenskej republiky uviedol, že nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“), pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou, a to i pokiaľ ide o posúdenie dôkazného bremena (napríklad rozsudok v konaní pod sp.zn. 1Sžf/81/2015 zo dňa 01.12.2016, sp.zn. 8 Sžf 44/2015 zo dňa 28.09.2017, sp.zn. 1Sžf/13/2016 zo dňa 16.01.2018 a sp.zn. 5 Sžf 66/2016 zo dňa 31.05.2018).

16. Záverom krajský súd dodal, že správca dane vykonal potrebné dokazovanie zo záverov ktorého vyplynulo, že žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, keď nebolo preukázané, že jeho dodávateľom vznikla daňová povinnosť z titulu deklarovaného dodania tovaru. Dokazovanie navrhované žalobcom nebolo spôsobilé priniesť zásadný zvrat pri zisteniach správcu dane, keďže malo ísť o výsluchy svedkov, ktorí však neboli priamymi účastníkmi zdaniteľných obchodov. Svedecká výpoveď pracovníkov skladu navyše nemôže nahradiť formálne vystavený doklad, ak ten absentuje.

17. Voči rozsudku krajského súdu podal žalobca ako sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (SSP), pričom žiadal napadnutý rozsudok zrušiť, alternatívne ho zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane zruší a vec im vráti na ďalšie konanie.

18. Sťažovateľ badal porušenie jeho práva na spravodlivý proces podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP v nesprávnom postupe krajského súdu, ktorým porušil princíp rovnosti účastníkov konania a princíp

rovnosti zbraní, pričom zároveň nedostatočne odôvodnil napadnutý rozsudok a porušil sťažovateľove právo na spravodlivé prejednanie veci.

19. Porušenia princípu rovnosti účastníkov konania a zbraní sa mal krajský súd dopustiť tým, že „schválil“ znemožnenie unesenia dôkazného bremena sťažovateľom, keď žalovaný odmietol vykonať dôležité dôkazy v prospech sťažovateľa, pričom súčasne svoje rozhodnutie oprel o neunesenie dôkazného bremena sťažovateľom. Týmto nesprávnym procesným postupom krajský súd označil konanie žalovaného za súladné s právnym poriadkom.

20. Sťažovateľ mal za to, že ak by došlo k ďalšiemu dokazovaniu v podobe výsluchu navrhovaných svedkov, mohlo dôjsť k objasneniu dôležitých skutočností v jeho prospech (k potvrdeniu kto konal za dodávateľov, kto dodával predmetný tovar, komu bolo zaplatené a podobne) ako aj k vyvráteniu skutočností, ktoré žalovaný použil v argumentácii proti sťažovateľovi.

21. Krajský súd mal ku každej skutočnosti pristupovať s prezumpciou nepravdivosti argumentácie a dôkazov ktoré boli v prospech sťažovateľa a na druhej strane pravdivosti dôkazov ktoré boli v jeho neprospech. Nepriame dôkazy, ktoré boli úplne nezávislé od vôle sťažovateľa vyhodnotil správca dane ako pravdivé a správne a to bez ohľadu na ich spornosť, nepresnosť alebo irelevanciu.

22. Krajský súd mal zároveň napadnutý rozsudok nedostatočne odôvodniť, čo možno badať v obsahu odôvodnenia ktorý je v prevažnej časti tvorený iba opisom skutkového stavu a v závere všeobecným konštatovaním krajského súdu o správnosti argumentácie žalovaného.

23. Sťažovateľ mal za to, že odôvodnenie napadnutého rozsudku malo obsahovať detailné úvahy, ktorými bol krajský súd vedený pri svojom rozhodnutí spolu s vysporiadaním sa s dôkazmi ktoré boli nielen v neprospech ale aj v jeho prospech. Odôvodnenie napadnutého rozsudku túto požiadavku nespĺňa. Sťažovateľ namietal, že konštatácia krajského súdu uvedená v bode 42 napadnutého rozsudku je v rozpore s obsahom spisu, keďže skutočnosti (nedôveryhodnosť dodávateľov) vykladané v neprospech sťažovateľa sa udiali až následne po uskutočnení predmetných obchodov a dodávok tovaru. Mal za to, že v spornom čase išlo o štandardné spoločnosti u ktorých neexistovali žiadne pochybnosti o ich dôveryhodnosti. V čase zdaňovacieho obdobia január 2016 fungovali všetky spoločnosti konštantne s tým istým konateľom, sídlom aj názvom a teda bez akýchkoľvek podozrivých zmien v obchodnom registri. Takýto záver krajského súdu predstavuje hrubé porušenie práva na spravodlivý proces, hrubé porušenie zákazu retroaktivity a zásadné vady odôvodnenia napadnutého rozsudku.

24. K bodu 43 napadnutého rozsudku namietal, že záver krajského súdu je absurdný, ak mu vyčítal, že nevykonal všetky možné opatrenia ktoré možno spravodlivo žiadať na overenie dodávateľov a to z dôvodu, že všetky okolnosti spôsobujúce nedôveryhodnosť dodávateľov nastali až po spornom období. Sťažovateľ namietal, že ak mal krajský súd výhrady k jeho obozretnosti pri preverovaní svojich dodávateľov, mal dať zároveň odpoveď na otázky v čom mal mať podozrenie, ako viac mal dodávateľov kontrolovať, ako mal vedieť že títo dodávatelia vedú svoju účtovnú evidenciu chybné alebo neúplne a ako mal do budúca predvídať, že títo budú nekontaktní.

25. Za porušenie práva na spravodlivý proces záverom považoval aj to, že krajský súd sa nevysporiadal so skutočnosťami v prospech sťažovateľa, iba odkázal na rozhodnutie žalovaného s konštatovaním, že nemusí uviesť podrobnú odpoveď na každú vznesenú námietku ale iba na tú zásadnú a relevantnú. Sťažovateľ má za to, že prihliadnuť mal napríklad na reálnu existenciu tovaru, jeho prijatie sťažovateľom, jeho následný predaj sťažovateľom odoberateľom, zaplatenie vyšších daní na výstupe ako bol odpočet na vstupe a neexistenciu motívu sťažovateľa.

26. Za nesprávne právne posúdenie podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP považuje sťažovateľ nesprávnu interpretáciu ustanovenia § 49 a 51 zákona č. 222/2004 Z.z., ktoré upravujú hmotnoprávne predpoklady na to, aby platiteľ mohol od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Tieto hmotnoprávne podmienky boli pritom splnené

a pokiaľ ich krajský súd neakceptoval, nesprávne vec právne posúdil. Voči sťažovateľovi bola totižto uplatnená daň iným platiteľom v tuzemsku z dodaných tovarov a služieb pričom zároveň mal aj faktúru vyhotovenú v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z. Nepriзнание obchodov priamo dodávateľom s cieľom vyhnúť sa svojim daňovými povinnosťami nemôže byť na ťarchu sťažovateľa.

27. Sťažovateľ namietal aj odklon od rozhodovacej praxe kasačného súdu podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP v otázke prenosu dôkazného bremena. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“), vyjadrenej napríklad v rozhodnutiach Federation of Technological Industries a i., C-384/04, Zb. s. I-4191, bod 32 ako aj z 21.02.2008, Netto Supermarkt, C-271/06 Zb. s. I-771, bod 23, rozsudok SDEÚ zo dňa 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“). Podľa uvedených rozhodnutí nemožno potrestať platiteľa dane ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH. Založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií. Je na daňovom orgáne, aby predložil dostatočne objektívny dôkaz na základe ktorého by bolo možné dospieť k záveru, že platiteľ dane vedel alebo mal vedieť, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu. Ak krajský súd potvrdil postup žalovaného majúci za následok dvojité zdanenie toho istého tovaru (namiesto zdanenia odoberateľa príslušnými orgánmi), odklonil sa od rozhodovacej praxe SDEÚ.

28. Ďalej poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v obdobných veciach sp.zn. 3Sžf/1/2011 a sp.zn. 3Sžf/1/2010. Osobitne poukázal na rozsudok najvyššieho súdu sp.zn. 4Sžfk/67/2017 týkajúci sa rozloženia dôkazného bremena v súvislosti s vedomosťou daňového subjektu o tom, že sa prijatím plnenia bude podieľať na podvodnom konaní, ktorý konštatoval, že preukázanie tejto skutočnosti zaťažuje správcu dane. Sťažovateľ zastával názor, že sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe, keď akceptoval postavenie dôkazného bremena daňového subjektu až do absolútnej roviny (teda v rozpore s § 24 ods. 1 až 3 Daňového poriadku ktoré stanovujú limity dôkazného bremena ktoré zaťažuje daňový subjekt).

29. Žalovaný svoje právo na vyjadrenie sa ku kasačnej sťažnosti napriek výzve krajského súdu nevyužil.

30. 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 Slovenskej republiky 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 Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp.zn. 6Sžfk/70/2020. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 5S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

31. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP prv preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce dôvody jej odmietnutia. Po konštatovaní jej včasnosti, ako aj splnení ostatných podmienok konania, preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 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 <<http://www.nssud.sk>> (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

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.

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.

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.

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., 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.

32. S ohľadom na vymedzenie kasačných bodov pristúpil kasačný súd k preskúmaniu rozsudku krajského súdu, ako aj konania, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného orgánu verejnej správy a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Po oboznámení sa s obsahom administratívneho ako aj súdneho spisu dospel k názoru, že nezistil dôvod, pre ktorý by sa mal odchýliť od logických argumentov a relevantných právnych záverov krajského súdu, ktorého odôvodnenie obsiahnuté v napadnutom rozsudku vytvára dostatočný podklad pre vyslovenie zamietavého výroku o podanej správnej žalobe. Na potvrdenie správnosti záverov krajského súdu v podstatných otázkach kasačný súd dodáva nasledovné.

33. Kasačný súd hneď v úvode vyhodnotil námietku porušenia práva na spravodlivý súdny proces podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP za nedôvodnú. Kasačnou sťažnosťou možno napadnúť rozhodnutie krajského súdu z dôvodu, že v konaní pred ním došlo k vadám uvedeným v § 440 ods. 1 písm. a/ až f/ a písm. j/ SSP, pre ktoré sa zaužíval pojem tzv. vady zmätočnosti. Dôvody vypočítané v týchto ustanoveniach majú procesnoprávny charakter a spočívajú v nesplnení niektorej z podmienok konania, ktorých následkom je následná zmätočnosť rozhodnutia. Ak je rozhodnutie krajského súdu postihnuté niektorou z týchto väd, kasačný súd zruší napadnuté rozhodnutie bez toho, aby sa zaoberal vecnou stránkou preskúmaného rozhodnutia.

34. Sťažovateľom uplatnený dôvod kasačnej sťažnosti je naplnený za predpokladu, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil

účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Ako napovedá citácia zmieneneho ustanovenia, tento kasačný dôvod je naplnený iba za predpokladu, že k porušeniu práva na spravodlivý proces dôjde v priebehu konania pred správnym súdom, teda v priebehu súdneho konania na ktoré má sám dosah, ktoré sám vedie a určuje jeho procesný postup. Nemožno teda prisvedčiť námietke sťažovateľa, že by došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý súdny proces konaním správcu dane a žalovaného, ktoré krajský súd následne odobril ako súladné so zákonom.

35. Za nedôvodnú považuje kasačný súd aj námietku voči prístupu krajského súdu ku argumentom a dôkazom predkladaných sťažovateľom, keď mal automaticky a systematicky prezumovať ich nepravdivosť a nedôveryhodnosť. Správca dane a daňové subjekty vykonávajú úkony na dosiahnutie relatívne spoločného cieľa, ktorým je správne určenie a vybratie dane v súlade s hmotnoprávnymi predpismi. Zároveň je logické, že daňový subjekt v zásade nebude súhlasiť s dôkazmi, ktoré znejú v jeho „neprospech“ v tom zmysle, že odôvodňujú určenie vyššej dane, ako tej, ktorú pôvodne predpokladal v podanom daňovom priznaní. Je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov a ustáľuje zistený skutkový stav. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti daňového konania vyplýva, že daňové orgány nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov, to znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku 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; skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu, inak pri jeho neunesení zostáva len nepreukázaným tvrdením.

36. S ohľadom na prejednávanú vec totiž sťažovateľ bližšie nevymedzil ktoré dôkazy mali byť podľa neho vykonané vyslovene v jeho neprospech (z odôvodnenia nepriamo vyplýva, že nimi mali byť všetky dôkazy z ktorých krajský súd vychádzal) a neuviedol ani iné skutočnosti, ktoré by naznačovali, že správca dane hodnotil dôkazy ktoré boli podkladom rozhodnutia svojvoľne. V línií odôvodnenia je zreteľne a logicky vysvetlené, ktoré dôkazy sa vzájomne podporujú a ktoré sú medzi sebou rozporné resp. ktorých rozpory sa nepodarilo odstrániť. Správne orgány ako aj krajský súd sa navyše náležite vysporiadali s nevykonaním niektorých sťažovateľom navrhovaných dôkazov (napríklad z dôvodu nadbytočnosti výpovedí, ktoré by objektívne nemohli odstrániť rozpory vo vystavených alebo absentujúcich dokladoch ako aj výpovedí osôb, ktoré nemohli disponovať vedomosťami relevantnými pre zistenie skutkového stavu). Z námietok vyplýva iba to, že on sám sa nestotožňuje s rozsahom zabezpečených dôkazov ako aj ich interpretáciou, no v tejto súvislosti nemožno hovoriť o porušení rovnosti účastníkov konania a práva na spravodlivé prejednanie veci ako to sám tvrdí.

37. Čiastočne musí dať kasačný súd za pravdu sťažovateľovi v časti, v ktorej namietal zmätočné odôvodnenie napadnutého rozsudku v bode 43, v ktorom mu krajský súd vytýkal nedostatočné preverenie jeho dodávateľov, keď podľa spisu títo až po spornom období začali v rámci svojich obchodných spoločností vykonávať zmeny v obsadení štatutárneho orgánu, sídla a i., v dôsledku ktorých boli označené za nedôveryhodné. Ani prípadná vedomosť sťažovateľa o plánovaných zmenách v obchodných spoločnostiach dodávateľov nebola preukázaná. Je pravda, že zmena konateľov prípadne ich nekontaktnosť nemôže byť v nijakom smere vyčítaná priamo sťažovateľovi

(krajský súd sa ku takýmto konštatovaniám neuchýlil) no zmienené okolnosti nebolo možné ponechať bez povšimnutia, keď podstatne sťažili až znemožnili v čase výkonu daňovej kontroly vyťažiť osoby konateľov za účelom zistenia alebo preverenia podstatných skutočností potrebných pre riadne určenie dane. Zároveň platí, že výčitka nepreverenia si dodávateľov nemá znížiť ako nesplnenie jednej z podmienok potrebných na odpočítanie dane. Ide skôr o apel krajského súdu na obozretnosť daňového subjektu 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. V prvom rade je na zodpovednosti daňového subjektu s kým sa slobodne rozhodne vstúpiť do obchodnoprávných vzťahov a tým pádom aj znášať riziká ktoré také rozhodnutia so sebou nesú.

38. Vo svetle uvedených skutočností preto časť odôvodnenia v bode 43 napadnutého rozsudku, ak krajský súd oprel svoje závery aj o skutočnosti ktoré vznikli až po uzavretí zmluvných vzťahov žalobcu s dodávateľmi, nie je celkom náležitá. Jedným dychom však kasačný súd dodáva, že aj keď zmienenú výčitku nie je voči sťažovateľovi spravodlivé uplatniť, na posúdení veci ako takej - teda či boli splnené podmienky na priznanie odpočítania dane, nič nemení. Zároveň, aj keď teda krajský súd takúto výčitku v odôvodnení napadnutého rozsudku obsahol, na zákonnosť jeho rozhodnutia to dôsledky nemalo.

39. Kasačný súd ako nedôvodnú vyhodnotil aj argumentáciu k námietke podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, keď za nesprávne právne posúdenie považoval sťažovateľ nesprávnu interpretáciu § 49 a 51 zákona č. 222/2004 Z.z. v dôsledku ktorej správca dane konštatoval nesplnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty.

40. 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.

41. Účinné uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 až 51 zákona č. 222/2004 Z.z. je naviazané na kumulatívne splnenie obligatórne stanovených podmienok, pričom nesplnenie čo i len jednej z nich vylučuje priznanie nároku. Text zákona zároveň jasne deklaruje, že z vymedzených podmienok neexistuje výnimka. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu a následnou verifikáciou zo strany správcu dane.

42. Reálne dodanie tovaru alebo služby, v súvislosti s ktorou 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, preberacími listami a podobne. Preukázanie materiálnej stránky dodania závisí od povahy tovaru alebo služby, no v zásade ju daňový subjekt preukazuje inými dôkaznými prostriedkami ako svojim účtovníctvom.

43. V zmysle vyššie uvedeného 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 ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými alebo inými dokladmi a existencia iných listinných dôkazov nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

44. V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva „... dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených 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, 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 ...“. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „... Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu 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 v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu ...“.

45. Sťažovateľ veľmi vážne sústredil svoje námietky predovšetkým na nesprávne posúdenie preukázania vzniku nároku na odpočítanie dane a to s poukazom na údajné naplnenie hmotnoprávných podmienok, keď tvrdil, že voči sťažovateľovi bola uplatnená daň iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré boli sťažovateľovi dodané a rovnako sťažovateľ predložil aj faktúru vyhotovenú v súlade so zákonom. Týmto stručným konštatovaním jeho námietky vyčerpal. Kasačný súd z tvrdení uvedených sťažovateľom v kasačnej sťažnosti nenadobudol akékoľvek pochybnosti o správnosti záverov krajského súdu ako aj žalovaného a správcu dane v súvislosti s naplnením resp. nenaplnením podmienok podľa § 49 až 51 zákona č. 222/2004 Z.z.. Krajský súd v bode 36 napadnutého rozsudku (paradoxne v časti rozsudku, voči ktorej sťažovateľ brojí pre jej zbytočnú rozsiahlosť) podrobne rozpisal zistenia viažuce sa k preverovaniu materiálnej ako aj formálnej stránky dodania tovarov. Osobitne pri každom jednom dodávateľovi vykonal rozsiahle dokazovanie zamerané na preverenie nie len listinných dôkazov, ktoré boli v mnohých prípadoch rozporné prípadne nemali žiadnu výpovednú hodnotu z dôvodu absencie podpisov alebo ich nečitateľnosti, ale predovšetkým na preverenie materiálnej stránky. Všetky takto zistené skutočnosti sú neopomenuteľnou súčasťou mozaiky popísanej žalovaným, ktoré ako celok preukazujú nesplnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane. Z vykonaného šetrenia totiž vyplynulo, že zrejme pochybnosti o reálnosti dodania tovaru sa objavili na každom jednom stupni obchodnej transakcie, od preverenia pôvodu tovaru a jeho existencie, jeho prepravy ako aj následného skladovania. Nejednalo sa teda o drobné nezrovnalosti v reťazci obchodnej transakcie, ktorá by však ako celok mohla obstáť. Sťažovateľ mal zakaždým možnosť vyvrátiť pochybnosti zistené správcou dane, no nikdy tak neurobil. Listiny, na ktoré sa odvolával nepredložil ani dodatočne, prípadne opätovne dokladal listiny už raz predložené, ktoré vzniknuté pochybnosti neodstránili. Je pravda, že navrhol výsluch ďalších osôb, no jednalo sa prevažne o jeho vlastných zamestnancov ktoré sa javili vo svetle zistených skutočností ako nadbytočné, prípadne o osobu vedúceho skladu spoločnosti MRAZIARNE a.s. pri ktorom však správca dane vypočul osobu ktorá mala mať relevantnejšie a bezprostrednejšie vedomosti o uskladnení tovaru a to zamestnankyňu spoločnosti, ktorá mala vystaviť doklady - výdajky alebo príjemky predložené samotným sťažovateľom ako formálny podklad jeho nároku na odpočítanie dane. V kasačnej sťažnosti namietal aj spôsob vykonania výsluchu svedka Ľudovíta Pecha, no tieto námietky vyhodnotil kasačný súd za účelové, keďže pri jeho výsluchu bol žalobca osobne prítomný a v čase kedy námietky uplatniť mohol resp. mohol dopytovať svedka o skutočnosti ktoré považoval za dôležité, tak neurobil a zostal pasívny.

46. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový

stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

47. Irelevantná je potom aj obrana sťažovateľa odkazujúca na rozhodnutia SDEÚ ako aj judikatúru najvyššieho súdu týkajúce sa nároku na odpočet dane v prípade nevedomosti platiteľa dane o podvodnom konaní ostatných subjektov v dodávateľskom reťazci, keďže správca dane sťažovateľovi konanie jeho deklarovaných dodávateľov nijakým spôsobom nepričítal. Je pravda, že na niektorých miestach odôvodnenia sa žalovaný okrajovo zmienil o povinnosti daňového subjektu byť obozretný, či sa nezapája do podozrivých obchodných transakcií s ktorými môže byť spojený podvod na dani (toto jeho konštatovanie treba vykladať v zmysle načrtnutom v bode 37 tohto rozsudku), no akékoľvek konkrétne podvodné konanie deklarovaných dodávateľov pritom nebolo predmetom posudzovania zo strany správcu dane, ktorý sa vyslovene zamerlal iba na overenie reálnosti dodania tovarov. Uvedené rozhodnutia by boli pre správcu dane smerodajné navyše iba za predpokladu, že by sťažovateľom predložené doklady a dôkazy už na prvý pohľad a bez ďalšieho odôvodňovali a preukazovali nárok na odpočítanie dane (teda preukazovali reálnosť dodania tovarov), čo sa však v prejednávacom prípade nestalo.

48. Rovnako je tomu aj v prípade sťažovateľom vytykáneho rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžfk/1/2010 zo dňa 15.03.2011, ktorý býva platiteľmi dane s obľubou často skloňovaný práve pre argumentáciu viažucu sa k prenosu dôkazného bremena v prospech daňového subjektu. Tu však platí rovnaký záver, a teda, že uvedený rozsudok by bol relevantný iba v prípade, ak by daňový subjekt preukázateľne disponoval existenciou materiálneho plnenia, teda reálne dodanie tovarov by nebolo nijak sporné. Za takejto situácie by skutočne mohol daňový subjekt vyčerpať svoje dôkazné bremeno a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov (napríklad vyššie načrtnuté podvodné konanie) by znášal dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.

49. Možno zhrnúť, že argumentovať vyššie zmienenou judikatúrou môže sťažovateľ iba v prípade, ak disponuje materiálnou podmienkou dodania tovarov. Existencia materiálnej podmienky je potom smerodajná pre posúdenie strany, ktorá má znášať dôkazné bremeno. Kasačný súd k rozloženiu dôkazného bremena medzi správcu dane a platiteľa dane konštantne judikuje, že daňové konanie je postavené na zásade, že každý daňový subjekt ktorý má povinnosť priznať daň (teda nesie bremeno tvrdenia) má zároveň povinnosť svoje tvrdenia preukázať a teda nesie aj dôkazné bremeno. Svoje tvrdenia preukazuje predovšetkým dokladmi z účtovníctva, avšak samotná existencia faktúr alebo príjmových dokladov spravidla dostatočne nedokazuje, že plnenie z nich vyplývajúce bolo uskutočnené. Správca dane môže vyjadriť svoje dôvodné pochybnosti o dôveryhodnosti, priekaznosti, úplnosti alebo iných nedostatkoch predloženého účtovníctva. V zmysle § 24 ods. 3 Daňového poriadku ho potom ťaží dôkazné bremeno práve vo vzťahu k preukázaniu dôvodnosti svojich pochybností. Nie je ale povinný preukázať, 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. V tomto štádiu už ale daňový subjekt spravidla tvrdené skutočnosti preukazuje inými dôkaznými prostriedkami ako svojim účtovníctvom. „Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem“ (rozsudok Nejvyššího správního soudu České republiky č.j. 1 Afs 10/2010-71 zo dňa 16. apríla 2010).

50. Aj tento kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 psím. h/ SSP preto kasačný súd vyhodnotil za nedôvodný.

51. Vzhľadom na uvedené kasačný súd konštatuje, že krajský súd postupoval správne, keď správnu žalobu zamietol. Kasačná sťažnosť teda nie je dôvodná a preto ju kasačný súd v súlade s § 461 SSP zamietol.

52. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

53. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.