

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/21/2021
Identifikačné číslo spisu: 3019200536
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200536.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcov JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. v právnej veci žalobcu: Ján Pavelčiak, podnikajúci pod obchodným menom Ján Pavelčiak - K.T.O., s miestom podnikania Jablonka 200, IČO: 43 130 399, zastúpeného advokátom JUDr. Ľubomírom Vanekom, so sídlom advokátskej kancelárie Potočná 169/85, Skalica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102291739/2019 z 3. októbra 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/215/2019-66 z 24. novembra 2020, takto

r o z h o d o l :

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

II. Účastníkom konania sa 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. Priebeh administratívneho konania

1. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 102291739/2019 z 3. novembra 2019 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“) 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 len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom (ďalej len „správca dane“) č. 100611122/2019 z 12. marca 2019 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel v sume 832,20 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017. Rozhodnutia oboch orgánov verejnej správy boli založené na konštatovaní nepreukázania naplnenia hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2017 uplatneného na podklade predloženej dodávateľskej faktúry č. 030117006 z 3. januára 2017 od dodávateľa spoločnosti MESAX s.r.o., so sídlom Sládkovičova 5, Levice, IČO: 46 011 897.

II. Priebeh správneho súdneho konania

2. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu z dôvodov nesprávneho právneho posúdenia veci, nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, nedostačujúceho zistenia skutkového stavu a zároveň aj z dôvodu zistenia skutkového stavu, ktorý nemá oporu v administratívnom spise, domáhajúc sa jeho zrušenia a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie.

3. V prvom rade namietal nesprávne vyhodnotenie neunesenia dôkazného bremena, keď práve žalovaný preniesol na žalobcu dôkazné bremeno ohľadom skutočností týkajúcich sa jeho obchodného partnera, ktoré však on sám nevie ovplyvniť. Žalobca totiž nemal v žiadnom smere možnosť kontrolovať účtovné a daňové doklady svojho dodávateľa a preverovať skutočnosti ohľadom obstarania tovarov od jeho subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemohli byť pričítané na jeho ťarchu. Žalobca mal naopak za to, že on sám si splnil všetky povinnosti na preukázanie uskutočnenia zdanieľného plnenia predložením faktúry a navrhnutím výsluchu svedka - Y. W. (ďalej len „pracovník“), čím svoje dôkazné bremeno vyčerpal. Navyše aj sám vtedajší konateľ dodávateľa, N.. T., potvrdil, že podpís na faktúre je jeho, pričom potvrdil aj dodanie tovaru.

4. Žalobca ďalej zdôraznil, že v priebehu daňovej kontroly nevznikli pochybnosti ohľadom reálnej existencie tovaru a tým pádom bolo potvrdené aj jeho dodanie deklarovanej dodávateľom. Za nesprávne preto označil závery správcu dane ako aj žalovaného, že dodanie tovaru bolo fiktívne. Nesúhlasil ani s účelovým spochybňovaním spolupráce medzi žalobcom a deklarovanej dodávateľom iba na základe líšiacich sa detailov ich výpovedí.

5. Záverom namietol nezákonnosť protokolu vypracovaného správcou dane, ktorý neobsahuje všetky zákonom požadované údaje, keď mu nebolo umožnené vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam.

6. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) správnu žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) ako nedôvodnú zamietol a to z dôvodu, že správca dane ako aj žalovaný na podklade vykonaného dokazovania správne dospeli k záveru, že tovar uvedený na faktúre č. 030117006 z 3. januára 2017 nebol žalobcovi dodaný dodávateľom na nej uvedeným.

7. Úvodom odôvodnenia napadnutého rozsudku sa krajský súd zameral na deklarovanej dodávateľa, spoločnosť MESAX s.r.o., o ktorom bolo v priebehu daňovej kontroly zistené, že je bez materiálneho a personálneho vybavenia, bez reálneho sídla, je rizikovým, ekonomicky nečinným, problémovým, nedôveryhodným a nekontaktným subjektom. Konateľ spoločnosti MESAX s.r.o. si nepamätal podstatné skutočnosti týkajúce sa obchodných vzťahov a to najmä spôsobu, ako sa na žalobcu nakontaktoval, typu tovaru, ktorý mal žalobcovi dodať, času obchodovania a mena jeho účtovníčky. Svoje tvrdenia o opaku nevedel podložiť žiadnymi hodnovernými dôkazmi, keďže tvrdil, že účtovníctvo spoločnosti stratil a tovar nakúpil cez internet bez bližšej špecifikácie.

8. Krajský súd bol toho názoru, že obchodovanie na princípe „nákupu tovaru od náhodných obchodníkov“ nie je najpresvedčivejšou a najpreukázateľnejšou formou obchodovania a to práve s poukazom na skutočnosť, že sám žalobca ako účastník deklarovanej 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 predložených účtovných dokladov vyplýva, že úhrada bola realizovaná až dodatočne po dodaní tovaru, dňa 27.01.2017, keďže dodanie tovaru bolo podľa spornej faktúry realizované už dňa 03.01.2017. Rozporné sa ukázali aj okolnosti miesta dodania tovaru, keď žalobca tvrdil, že tovar mu bol dodaný na prevádzku, kým dodávateľ tvrdil, že tovar odovzdal žalobcovi pred Tescom v Trenčíne alebo v Novom Meste nad Váhom. Pochybnosti vzbudila aj skutočnosť, že žalobca nevedel uviesť presné priezvisko konateľa spoločnosti MESAX s.r.o., s ktorým mal osobne jednať.

9. S ohľadom na uvedené skutočnosti mal krajský súd za to, že žalobca, na ktorom ležalo dôkazné bremeno, spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia tak, ako to deklaruje skutočne došlo a z

právneho hľadiska preto nesplnil zákonné podmienky pre odpočet DPH uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“).

10. Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, podľa ktorého naňho správca dane nezákonne preniesol dôkazné bremeno, pretože pokiaľ správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na predloženej faktúre (k čomu v prejednávanej veci nepochybne došlo), opätovne nastupuje povinnosť daňového subjektu obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie. Pokiaľ žalobca argumentoval, že žalovaný sa opieral o nedostatky na strane dodávateľa, krajský súd dodal, že bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, aby mal vedomosť o jeho obchodných partneroch a aby zachovával potrebnú mieru opatrnosti. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má mať, o. i., vedomosť o subjektoch, s ktorými obchoduje. Za stavu, kedy žalobca podstúpil riziko a začal obchodovať s nedôveryhodným subjektom, mal si byť vedomý, že pre preukázanie reálnosti dodávok od takéhoto subjektu, bude musieť predložiť také dôkazy, ktoré zistené pochybnosti vyvrátia.

11. Za nedôvodnú označil aj námietku nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia a to z dôvodu, že už správca dane jasne formuloval svoje závery, že nedošlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného obchodu deklarovaným dodávateľom. Za tejto situácie, keď dôvody rozhodnutia správneho orgánu sú zrejmé, nemožno hovoriť o nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného.

12. Podľa krajského súdu neobstála ani námietka nedostatočne zisteného skutkového stavu, keď vychádzajúc z administratívneho spisu bolo zrejmé, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie. Krajský súd nezistil ani namietanú skutočnosť, že by bol zistený skutkový stav v rozpore s administratívnym spisom.

13. Pokiaľ žalobca považuje za zmätočné tvrdenia správcu dane o existencii tovaru za súčasného spochybnenia jeho dodania, krajský súd uviedol, že tieto tvrdenia sa vzájomne nevylučujú, keďže samotná existencia tovaru nepreukazuje jeho dodanie dodávateľom deklarovaným na faktúre.

14. Ku nezákonnosti protokolu záverom dodal, že bolo právom žalobcu podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku navrhnúť, aby jeho vyjadrenia boli uvedené v protokole, pričom ak toto právo nevyužije, nemožno absenciu vyjadrení namietat. Z administratívneho spisu krajský súd nezistil, že by správca dane neumožnil žalobcovi včas sa vyjadriť ku zisteným skutočnostiam. Je nesporné, že žalobca sa ku protokolu vyjadril a vzniesol pripomienky, ktoré boli prerokované. Správca dane dokonca vyhovel návrhu žalobcu a vypočul dodatočne navrhnutého svedka.

15. Na základe vyššie uvedených zistení krajský súd ustálil, že rozhodnutie správcu dane ako aj žalovaného zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z., čím nebol daný dôvod na ich zrušenie.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

16. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa kasačnú sťažnosť majúcu za to, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Rozsudok krajského súdu zároveň označil za nepreskúmateľný z dôvodu, že ten mal iba prebrať argumentáciu žalovaného uvedenú v napadnutom rozhodnutí.

17. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu sťažovateľ zotrval na skorších tvrdeniach, že svoju povinnosť tvrdiť a tvrdenia preukázať si splnil predložením všetkých zákonom požadovaných náležitostí pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Bol to naopak správca dane, ktorý nedostatočne zistil skutkový stav veci, keď dostatočným spôsobom nepreukázal kontrolné zistenia a len stroho odkázal na ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. Na nesprávne zodpovedanú otázku prenosu dôkazného bremena za situácie, keď materiálne plnenie preukázateľne existovalo, pritom sťažovateľ opakovane upozorňoval už správcu dane. Krajský súd túto námietku rovnako odignoroval, ignorujúc aj rozsudok

Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011, v ktorom najvyšší súd dospel k záveru, že „Daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane“.

18. V ďalšej argumentácii rozsiahlo nadviazal námietkami týkajúcimi sa podvodného konania, kedy dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu účasti daňového subjektu a jeho vedomosti na podvodnom konaní zaťažuje správca dane. Sťažovateľ dal do pozornosti rozsiahlu judikaturu Súdneho dvora Európskej únie (spojené veci C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Optigen Ltd. a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd., vo veci C-439/04, Axel Kittel, a vo veci C-78/12, Evita-K) ktorú krajský súd pri posudzovaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia správcu dane opomenul aplikovať. Sťažovateľ bol toho názoru, že tým, že mu správca dane nepreukázal, že by sa bol vedome zúčastnil na obchodovaní v reťazci zaťaženom podvodným konaním, resp. takúto vedomosť mať mohol, nemohol mu právo na odpočítanie DPH odprieť.

19. Krajský súd sťažovateľovi vytýkal, že mal prijať opatrenia, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k daňovému úniku. Aké konkrétne opatrenia mal sťažovateľ prijať, už bližšie nerozoberá. Sťažovateľ naopak argumentoval, že nemá možnosť preverovať si účtovné a daňové doklady svojho dodávateľa ani preverovať si skutočnosti ohľadom subdodávateľov. Sťažovateľ trval na tom, že z rozsudku, ako ani z rozhodnutí orgánov verejnej správy nevyplýva, aké konkrétne povinnosti mal porušiť. Pokiaľ žalovaný tvrdí, že sa malo jednáť o zneužitie práva alebo o daňový podvod, vo vzťahu k týmto tvrdeniam nesie dôkazné bremeno. Podklady a dôkazy, na ktorých založil správca dane, ako aj žalovaný svoje rozhodnutie, nepreukazujú dostatočne závery pre tvrdenie, že sťažovateľ mohol resp. mal mať vedomosť, že sa podieľa na daňovom podvode. Rovnako na podklade nazhromaždených dôkazov nebolo možné konštatovať zneužitie práva.

20. Žalovaný sa na výzvu krajského súdu vyjadril ku kasačnej sťažnosti a navrhol ju ako nedôvodnú zamietnuť. V celosti zotrval na skutočnostiach a záveroch, ktoré uviedol v napadnutom rozhodnutí, ako aj v podaniach adresovaných krajskému súdu a teda, že sťažovateľ nepreukázal dodanie tovaru dodávateľom deklarovaným na faktúre, v dôsledku čoho mu právo na priznanie odpočítania DPH vzniknúť nemohlo.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

21. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy SR v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky 22. marca 2021 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp.zn. 8Sžfk/21/2021. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

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

23. Na úvod Najvyšší správny súd poukazuje na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy vrátane preskúmania zákonnosti postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu v medziach a rozsahu vymedzenom žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 SSP) resp. v niektorých zákonom ustanovených prípadoch aj mimo nich (napríklad § 134 ods. 2 SSP, § 195 SSP). Konkrétne správny súd zisťuje, či si konajúce orgány verejnej správy zadovážili dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistili vo veci náležité skutkový stav, či konali v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie orgánu verejnej správy bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj procesnoprávnymi predpismi.

24. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho i súdneho spisu a dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie zamietavého výroku rozsudku.

25. Predmetom prieskumu v kasačnom konaní sa stal rozsudok krajského súdu, ktorým bola zamietnutá správna žaloba smerujúca voči rozhodnutiu žalovaného, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane v sume 832,50 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017. Krajský súd konštatoval, že správca dane spolu so žalovaným zistili dostatočne skutkový stav, ktorý následne správne právne posúdili, keď súladne dospeli k záveru, že sťažovateľovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pretože neboli naplnené hmotnoprávne podmienky stanovené v § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z.

26. Úlohou kasačného súdu je preskúmať, či bolo správne právne ustálené, na koho pleciach spočinulo dôkazné bremeno vo vzťahu k (ne)preukázaniu vzniku práva na odpočítanie DPH a teda, či sťažovateľ svoje dôkazné bremeno vyčerpal a osvedčil existenciu všetkých hmotnoprávných podmienok, v dôsledku čoho by následne prešlo dôkazné bremeno na správcu dane, ktorý by musel, za predpokladu nepriznania práva na odpočítanie DPH, preukázať účasť sťažovateľa v obchodnom reťazci poznačenom podvodným konaním resp. preukázať konanie zneužívajúce právo.

27. Nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných 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 „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú kumulatívne splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

28. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona č. 222/2004 Z.z.. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle citovaného zákona odpočítať daň:

1. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.),
2. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.),
3. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z.),

4. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z.), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

29. V súdenom prípade nebola v zásade sporná druhá podmienka na odpočítanie DPH, že predmetné plnenie (plátky) fakticky existujú a nejde o fiktívne plnenia (materiálna existencia plnenia) ani tretia podmienka na odpočítanie dane. Správcom dane bolo spochybnené, kto fakturované plnenia reálne vykonal, nakoľko sťažovateľom deklarovanej a na faktúre uvedený dodávateľ bol podľa skutkových zistení dôvodne spochybnený. Spochybnením skutočnej identity dodávateľa tovaru bolo teda spochybnené preukázanie hmotnoprávnej podmienky na priznanie odpočtu dane.

30. Zo šetrenia vykonaného správcom dane vyplynulo množstvo pochybností o reálnosti uskutočnenia zdaniateľného plnenia deklarovaným dodávateľom, keď konateľ dodávateľa, spoločnosť MESAX s.r.o., síce potvrdil, že so sťažovateľom v období, ktoré si bližšie nepamätal, obchodoval, no za úplne iných okolností, ako tvrdil sťažovateľ. Z toho istého výsluchu bolo správcom dane zistené, že podaná výpoveď sa rozchádza s tou sťažovateľovou v podstatných tvrdeniach ohľadom zahájenia vzájomnej spolupráce a ako sa dodávateľ na sťažovateľa nakontaktoval, samotného uskutočnenia zdaniateľného plnenia najmä ohľadom miesta, kde malo dôjsť k odovzdaniu tovaru a akým spôsobom sa tento na miesto určenia prepravoval ako aj spôsobu a čase úhrady za dodaný tovar. Je pravdou, že konateľ deklarovateľného dodávateľa potvrdil, že spornú faktúru vystavil a podpis na nej mu patrí, no to v zásade potvrdzuje jej správnosť a verifikovateľnosť iba po formálnej stránke. Inými slovami, rozporný a tým pádom pochybný bol viac menej celý priebeh deklarovateľného plnenia a nie len detaily, ako to uvádza sťažovateľ. Kasačný súd je v názorovej zhode s konštatovaním krajského súdu, že k odstráneniu pochybností neprispela ani výpoveď pracovníka sťažovateľa, ktorý iba veľmi všeobecne potvrdil, že spoločnosť MESAX s.r.o. bola dodávateľom sťažovateľa. Ďalšie okolnosti týkajúce sa osoby konateľa, dodania tovaru prípadne podmienok platby pracovník uviesť nevedel.

31. Výsluchom konateľa dodávateľa pritom správca dane sledoval overenie správnosti a dôveryhodnosti uplatneného nároku a prezentovaných skutočností. Sťažovateľ sa nemohol spoliehať, že správca dane bude vychádzať iba z ním predložených formálnych náležitostí a nezohľadní aj svoje vlastné zistenia (hoci znejúce v neprospech sťažovateľa) zamerané na druhý článok v obchodnej transakcii, potrebné pre riadne zistenie skutkového stavu. Zo synalagmatickej povahy obchodnoprávných záväzkových vzťahov je zrejmé, že k ozrejmieniu skutočného priebehu deklarovateľného obchodu môžu byť prínosom obe zmluvné strany a ich výpovede by mali byť v zásade rovnocenné a teda, nemožno bez primeraných dôvodov prioritizovať výpovednú hodnotu iba jednej z nich. Ak sú tieto v podstatných častiach odlišné, správca dane nemôže v prípade nadobudnutých pochybností (ak sa ich nepodarí odstrániť) postupovať v prospech daňového subjektu, ktorý si nárok uplatňuje, práve naopak. Právo v takom prípade priznať nemôže.

32. V súvislosti s námietkou týkajúcou sa zaťažovania sťažovateľa okolnosťami týkajúcimi sa iných daňových subjektov preto kasačný súd dodáva, že správca dane vykonal šetrenie zamerané na deklarovateľného dodávateľa, keď predvolal na výsluch jeho konateľa, od ktorého sám a bezprostredne skutočnosti spochybňujúce sťažovateľom uplatnený nárok na odpočítanie DPH získal. Je teda zrejmé, že správca dane nepreniesol dôkazné bremeno na sťažovateľa, nepoňal ho extenzívne a nijakým spôsobom ho na úkor sťažovateľa nerozširoval, ako sa zrejme snažil sťažovateľ naznačiť. S nezákonným prenosom dôkazného bremena nemožno zamieňať situáciu, kedy správca dane skutočnosti získané šetrením u dodávateľského subjektu použije ako podklad pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH.

33. Vzhľadom na spochybnenie existencie plnenia medzi sťažovateľom a deklarovateľným dodávateľom zo strany správcu dane, t.j. v prípade relevantných pochybností správcu dane, bolo následne povinnosťou sťažovateľa pochybnosti správcu dane vyvrátiť a splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukázať, k čomu však už následne zo strany sťažovateľa nedošlo.

34. K problematike presúvania dôkazného bremena sa vyjadril aj Ústavný súd SR napr. v uznesení sp.zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „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 prejednacej.“

35. Sťažovateľ tak má, pokiaľ ide o jeho dôkazné bremeno, dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočítanie dane (prostredníctvom daňového priznania) a následne povinnosť sťažovateľa dokázať svoje tvrdenie vyjadruje jeho dôkazné bremeno. Úlohou správcu dane je tvrdené skutočnosti verifikovať a prípadne relevantne spochybniť. Zákon od neho nevyžaduje, aby svoje tvrdenia výslovne preukázal, pochybnosti stačí relevantne a dostatočne zdôvodniť na podklade vykonaného dokazovania. V prípade ich spochybnenia (k čomu v posudzovanom prípade došlo) bolo následne na sťažovateľovi, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil (k čomu nedošlo). Je práve na sťažovateľovi, aby si zaobstaral vhodné dôkazy preukazujúce, že predmetné plnenie bolo reálne a nešlo o fiktívne plnenie. V zásade platí, že čím väčšie pochybnosti správca dane nadobudne, tým väčšie úsilie by mal daňový subjekt vyvinúť, aby ich vyvrátil.

36. Sťažovateľ v danom prípade rezignoval na ďalšie preukazovanie uplatneného nároku, keď, de facto, považoval za dostatočné jeho samotné uplatnenie. Odmietol reagovať na následné zistenia správcu dane, ktorý výsluchom druhého účastníka deklarovaného plnenia zistil, že tento neprebehol tak, ako bolo tvrdené a namiesto toho zameral ťažisko svojich námietok na nesúvisiace skutočnosti týkajúce sa podvodného konania alebo zneužitia práva. Za predpokladu, ak hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú zo strany sťažovateľa preukázané, nie je dôvodom na zamietnutie odpočítanie dane daňový podvod (ktorý by prichádzal do úvahy iba v prípade splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane) a súvisiaci kasačný bod sťažovateľa teda nie je dôvodný.

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

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

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

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

V. Záver

41. Krajský súd preto nepochybil, keď správnu žalobu zamietol. Kasačný súd, rovnako ako krajský súd, považuje za zákonný záver správcu dane a žalovaného o nepriznaní nároku na odpočet DPH sťažovateľovi vo vzťahu k spornému obchodu v dôsledku neunesenia dôkazného bremena pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Nebolo zistené, že by nepriznaniu práva na odpočítanie DPH nepredchádzalo dostatočné zistenie skutkového stavu, ani žeby zistený skutkový stav bol nesprávne právne posúdený. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia citoval relevantné právne normy prihliadajúc na aktuálnu rozhodovaciu prax kasačného súdu, presvedčivým a zrozumiteľným spôsobom sa vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, pričom ako spornú nenechal otvorenú žiadnu právnu otázku, ktorá by mala v kasačnom konaní vyústiť do zrušenia napadnutého rozsudku. Sťažovateľ naopak v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť záverov krajského súdu.

42. Najvyšší správny súd preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 Správneho súdneho poriadku ako nedôvodnú zamietol.

43. 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.

44. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0.

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.

