

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/48/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200111
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 02. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Mališová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200111.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a PhD. a prof. JUDr. PhD. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Tradičná Pekáreň s. r. o., so sídlom Horná Súča 232, IČO: 43 871 763, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Marek Doktor, s.r.o., so sídlom Legionárska 7735/31B, 911 01 Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100011540/2019 zo dňa 02.01.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/52/2019-59 zo dňa 2. júna 2020 v spojení s opravným uznesením č.k. 11S/52/2019-94 zo dňa 5. novembra 2021, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom č.k. 11S/52/2019-59 zo dňa 2. júna 2020 v spojení s opravným uznesením č.k. 11S/52/2019-94 zo dňa 05.11.2021 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100011540/2019 zo dňa 02.01.2019. Súd žalovanému náhradu trov konania podľa § 168 SSP nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím žalovaného č. 100011540/2019 zo dňa 02.01.2019 bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101145331/2018 zo dňa 12.06.2018 vyrubujúceho žalobcovi rozdiel dane v sume 4419,20 eura na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2015.

3. Predmetom súdneho prieskumu správnym súdom bolo rozhodnutie žalovaného a prvostupňového správneho orgánu, na základe ktorých bol žalobcovi vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie jún 2015 z dôvodu neuznania uplatneného odpočtu DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti FOXA s.r.o. za dodanie antikorového plechu, keď žalobca nepreukázal, že dodanie zdaniteľných plnení bolo reálne poskytnuté práve touto spoločnosťou.

4. Preskúmaním napadnutého rozhodnutia žalovaného a postupu správnych orgánov pred jeho vydaním správny súd dospel k záveru, že správne orgány vec správne právne posúdili a dôsledne sa riadili citovanými zákonnými ustanoveniami, žalovaný napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil.

5. Správny súd uviedol, že splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. zákona o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon č. 222/2004“), nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu správny súd konštatoval, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

6. Správny súd odkázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR 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, podľa ktorého: „Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim 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“.

7. Ďalej krajský súd s poukazom na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (najmä rozsudky Halifax zo 07.12.2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27.10.2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok zo dňa 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.l-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29.03.2012, Véleclair. C-414/10, bod 32).

8. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol. C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností, toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagäben kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

9. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné, len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť, aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/2/2013).

10. Správny súd konštatoval, že samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. V prejednávanej veci bolo pritom vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnené, že obchodné transakcie skutočne prebehli spôsobom deklarovaným v predložených faktúrach.

11. Správny súd poznamenal, že nie všetky skutočnosti, z ktorých správny orgán pri svojom rozhodovaní vychádza, majú rovnakú preukaznú silu: niektoré podklady a dôkazy možno označiť ako kľúčové, niektoré spĺňajú podpornú funkciu, ale výsledná mozaika, ktorú všetky zhromaždené podklady tvoria, musí predstavovať presvedčivý a vnútorne nerozporný obraz, dostatočne relevantný pre rozhodnutie veci.

12. V prejednávanej veci správny súd poukázal na výpoveď konateľky dodávateľskej spoločnosti, ktorá vo svojej výpovedi 13.09.2016 ako svedkyňa jednoznačne spochybnila reálnosť deklarovaných obchodov, keď ako konateľka dodávateľskej spoločnosti nič nevedela o činnosti spoločnosti, faktúry nevystavila ani nepodpísala. I keď po roku svoju výpoveď čiastočne zmenila, nepredložila žiadne dôkazy o daných obchodoch a preto zmenu jej výpovede správny súd považoval za účelovú.

13. Správny súd zároveň poukázal i na skutočnosť, že konateľ žalobcu predmetné obchody neuzatváral s konateľkou dodávateľskej spoločnosti, ale s nejakými mužmi, ktorých ani nevedel presne identifikovať. Ako obozretnému obchodníkovi mu nič nebránilo, aby sa oboznámil s výpisom z obchodného registra dodávateľskej spoločnosti, z ktorého by zistil, že konateľkou je X., a preto mal od osôb, s ktorými obchody uzatváral, žiadať predloženie splnomocnenia od konateľky dodávateľskej spoločnosti. Keďže tak neučinil, nekonal s potrebnou odbornou starostlivosťou a neuistil sa, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode či zneužívaním konaní.

14. S poukazom na vyššie uvedené, správny súd námietku žalobcu, že žalovaný vec nesprávne právne posúdil, vyhodnotil ako nedôvodnú. Správny súd dospel k zhodnému záveru ako žalovaný, že v prejednávanej veci žalobca nepreukázal dodanie fakturovaných obchodov spoločnosťou FOXA s.r.o. Správca dane odôvodnene spochybnil dodanie uvedenou spoločnosťou a žalobca pochybnosti správcu dane nevyvrátil, neuniesol svoje dôkazné bremeno. I keď žalobca označil svedkov vykonávajúcich prepravu tovaru, uvedení svedkovia neodstránili pochybnosti správcu dane a skutočnosť, že tovar bol k žalobcovi dopravený ešte nepreukazuje, že dodávateľom bola práve spoločnosť uvedená na faktúrach. Existencia tovaru, ako aj jeho následné dodanie žalobcom v danom prípade nebolo spochybnené.

15. Správny súd ako nedôvodnú vyhodnotil i námietku žalobcu týkajúcu sa nedostatočne zisteného skutkového stavu. Správny súd poukázal na to, že správca dane doplnil dokazovanie i vo vyrubovacom konaní na základe pripomienok žalobcu k protokolu z daňovej kontroly, dôkazy riadne vyhodnotil a v rozhodnutí uviedol svoju správnu úvahu, prečo neuznal žalobcovi uplatnený odpočet DPH od dodávateľskej spoločnosti FOXA s.r.o. Pokiaľ sa týka kontrolného výkazu dodávateľskej spoločnosti, správny súd poukázal na to, že uvedený dôkaz nepreukazuje reálnosť fakturovaných obchodov, ide o písomnosť ako, napr. faktúra a dodací list, ktoré môžu byť vystavené i bez reálneho plnenia. Preto i v prípade, že v kontrolnom výkaze spoločnosti je zaznamenaný určitý obchod, táto skutočnosť sama o sebe ešte neznamená dôvodnosť uplatnenia odpočtu DPH, ak správca dane na základe objektívnych skutočností spochybní reálnosť daného obchodu a daňový subjekt jeho pochybnosti nevyvráti.

16. V prejednávanej veci správca dane a žalovaný vyhodnotili všetky dôkazy jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach a záver, ktorý prijali, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a bolo v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z.z. Z vykonaného dokazovania bolo podľa názoru správneho súdu zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom vo svetle zistení správnych orgánov absentuje preukázanie dodania tovaru spoločnosťou uvedenou na faktúrach, t.j. dodávateľskou spoločnosťou FOXA s.r.o.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

17. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) riadne a včas prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a písm. h/ SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie a zároveň zaviazal žalovaného k náhrade trov konania.

18. Sťažovateľ mal za to, že nesprávne právne posúdenie veci spočíva v tom, že v rozhodnutí absentuje právne odôvodnenie, resp. odvodnenie je v minimálnom rozsahu. Mal za to, že správny súd mu kládol

povinnosti nad rámec zákona, správca dane a ani správny súd sa nevysporiadali s tým, prečo zmenu výpovede svedkyne X. považovali za účelovú. Sťažovateľ uviedol, že správca dane nevzal do úvahy výpovede svedka H. G., podľa ktorej zabezpečoval prepravu autami s pánom A. S. a Y. G., rovnako tak potvrdil existenciu a lokalizáciu sídla spoločnosti.

19. Sťažovateľ poukázal na závažnú procesnú chybu žalovaného, spočívajúcu v odobratí poverenia (pod č. 40 súpisu poskytnutých písomností a daňových dokumentov) počas priebehu výkonu daňovej kontroly. Následne v protokole z daňovej kontroly sú uvedené dve osoby, ktoré vykonávali kontrolu, no len jedna z nich ju podpísala. Túto skutočnosť považoval sťažovateľ za rozpornú so základnými zásadami správy daní, pretože týmto nie je zaručená zákonnosť vydaného protokolu.

20. Podľa citovaného rozhodnutia SD EÚ vo veci C-324/11 Gábor Tóth, ak sú splnené formálne podmienky na odpočítanie DPH, právo na odpočítanie DPH môže byť zamietnuté len v prípade, ak existuje objektívny dôkaz, že odberateľ vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na transakciách, ktoré sú súčasťou podvodu na DPH. Sťažovateľ mal za to, že mu nebola preukázaná nebanlivostná forma zavinenia ohľadom vedomosti o tom, že sa zúčastňuje podvodného konania na DPH. Ani pri zachovaní náležitej miery opatrnosti, ktorú možno od každého daňového subjektu považovať v rámci obchodných vzťahov, nie je možné požadovať, aby daňový subjekt dohliadal na dodávateľa, či si riadne plní svoje povinnosti voči štátu. Obdobne poukázal aj na rozsudok SD EÚ vo veci Mahagében kft. K povinnosti daňových orgánov posudzovať subjektívnu stránku účasti daňového subjektu na daňovom úniku odkázal na veci Optigen Ltd., Kittel, Maks Pen EOOD a pod.

21. K preneseniu dôkazného bremena sťažovateľ poukázal na staršiu judikatúru najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/19/2010, 3Sžf/1/2010, 3Sžf/25/2010, Sžf/1/2011 a 3Sžf/43/2010.

22. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný a navrhol, aby kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť. Sťažovateľ podľa žalovaného v kasačnej sťažnosti uvádza dôvody, ktoré boli už predmetom preskúmania žalovaným v odvolacom konaní a aj súdneho prieskumu na správnom súde.

23. Žalovaný mal za to, že s námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti sa už vysporiadal v napadnutom rozhodnutí a následne aj vo vyjadrení k žalobe. Námietka týkajúca sa chýbajúceho podpisu v protokole nebola podľa žalovaného predmetom odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu. Žalovaný uviedol, že protokol obsahuje náležitosti podľa § 47 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj „zákon č. 563/2009“), kde podľa uvedeného ustanovenia písm. k/ musí protokol obsahovať vlastnoručný podpis, alebo kvalifikovaný elektronický podpis zamestnanca správcu dane, ktorý vyhotovil protokol. V závere protokolu je uvedené meno H.. X. S. osoby, ktorá ho vypracovala a aj jej podpis.

24. K namietanému zrušeniu poverenia druhej osobe vykonávajúcej daňovú kontrolu H.. X. J. žalovaný upresnil, že do spisu bol doložený doklad č. 104504471/2016 zo 16.12.2016 - Zrušenie poverenia na výkon daňovej kontroly s účinnosťou od 21.12.2016 z dôvodu ukončenia štátnozamestnaneckého pomeru, čo bolo závažným dôvodom nepodpísania protokolu touto osobou 23.02.2017.

25. Žalovaný trval na tom, že napadnuté rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správcu dane boli vydané v súlade s právnymi predpismi a na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu.

III.

Konanie na kasačnom súde

26. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

27. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/52/2019-59 zo dňa 2. júna 2020 v spojení s opravným uznesením č.k. 11S/52/2019-94 zo dňa 5. novembra 2021, ktorým správny súd postupom podľa § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania

zákonosti rozhodnutia žalovaného č. 100011540/2019 zo dňa 02.01.2019, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101145331/2018 zo dňa 12.06.2018 vyrubujúceho žalobcovi rozdiel v sume 4419,20 eura na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2015.

28. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že:

- dňa 26.05.2016 správca dane začal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za obdobie január až december 2015.

- Za kontrolované zdaňovacie obdobie jún 2015 si žalobca uplatnil odpočítanie DPH i z dodávateľských faktúr od spoločnosti FOXA s.r.o., ktorá spoločnosť bola vymazaná 17.06.2016 v dôsledku zlúčenia, právnym nástupcom sa stala spoločnosť Slovakia POST servis s.r.o. Nové Mesto nad Váhom, ktorá bola následne 18.06.2016 vymazaná z obchodného registra ex officio. Konateľom spoločnosti FOXA s.r.o. v zdaňovacom období bola X.

- Správca dane preveroval dodania uvedené na faktúrach od spoločnosti FOXA s.r.o. výsluchom konateľky X., ktorá do zápisnice z 13.09.2016 ako svedkyňa uviedla, že nebola reálne konateľkou spoločnosti, nespĺnomocnila žiadnu osobu na zastupovanie spoločnosti, nevystavovala a nepodpisovala faktúry, nič nevedela o dodaniach pre žalobcu, neprijala ani úhrady faktúr od žalobcu. Konateľ žalobcu, ktorý bol prítomný pri výsluchu svedkyne, jej nepoložil žiadne otázky.

- Dňa 23.02.2017 správca dane vyhotovil Protokol z daňovej kontroly, v ktorom za zdaňovacie obdobie jún 2015 vyčíslil rozdiel DPH vo výške 4419,20 eura, keď žalobcovi neuznal uplatnený odpočet DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti FOXA s.r.o., z dôvodu porušenia ust. § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. o DPH, pretože žalobca nepreukázal reálne dodanie spoločnosťou uvedenou na faktúrach a vznik daňovej povinnosti.

- Správca dane protokol s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v ňom doručil žalobcovi 28.02.2017.

- Na základe vyjadrenia žalobcu k protokolu správca dane doplnil dokazovanie a 29.05.2018 prerokoval so žalobcom na ústnom pojednávaní pripomienky k protokolu a predložené dôkazy.

- Dňa 12.06.2018 Daňový úrad Trenčín rozhodnutím č. 101145331/2018 podľa § 68 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel na DPH vo výške 4419,20 eura za zdaňovacie obdobie jún 2015, keď mu neuznal odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti FOXA s.r.o. z dôvodu že nebolo preukázané dodanie fakturovaných obchodov práve touto spoločnosťou.

- Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodol napadnutým rozhodnutím tak, ako je uvedené v bode 1. tohto rozsudku. Žalovaný poukázal na skutkový stav zistený správcou dane a odôvodnené pochybnosti, že dodanie zdaniteľných plnení bolo reálne poskytnuté práve spoločnosťou uvedenou na faktúrach, t.j. spoločnosť FOXA s.r.o. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že predmetné faktúry neboli vydané osobou oprávnenou konať za spoločnosť FOXA s.r.o., pretože konateľka poprela ich vystavenie podpísanie, nevedela ani o fakturovaných položkách o reálnom dodaní tovaru. Za daného stavu nemožno považovať plnenia za dodané uvedenou dodávateľskou spoločnosťou. Žalobca v danom prípade konal neobzretne, keď vstúpil do obchodných transakcií po oslovení neznámou osobou a prevzal na seba riziko účasti na konaní spojenou s nedovoleným daňovým únikom (podvodom), ktorého následkom je nepriznanie odpočítania dane (DPH) z uvedených transakcií.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

29. Podľa § 49 ods. 1 zák. 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.

30. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zák. 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.

31. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zák. 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. Podľa § 3 ods. 3 zák. č. 563/2009 Z.z., 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.

33. Podľa § 3 ods. 6 zák. č. 563/2009 Z.z., pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

34. Podľa § 24 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z.z., daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

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

35. Podľa § 24 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z.z., 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.

36. Podľa § 24 ods. 3 zák. č. 563/2009 Z.z., 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.

37. Podľa § 24 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z.z., ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

38. Podľa § 63 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z.z., rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

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

40. Najvyšší správny súd uvádza, že v obdobnej veci kasačného sťažovateľa rozhodol kasačný súd rozsudkom sp. zn. 4Sfk/39/2021 zo dňa 19.10.2022, ktorým kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol. Keďže sa kasačný súd stotožnil s právnym posúdením v danej veci, a zároveň išlo o obdobnú vec (predmetom konania bol vyrubený rozdiel dane za zdaňovanie obdobie júl 2015), poukazuje na toto rozhodnutie, z ktorého odôvodnenia vyplýva, že:

„39. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

40. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, teda vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

41. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu, napr. rozsudok sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 10.02.2015, z ktorého vyplýva, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

42. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

43. Kasačný súd pripomína, že obchodné transakcie nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 z 21. apríla 2020, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 z 11. júna 2019, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

44. Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20), v prípade preukazovania daňového podvodu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

45. V tomto prípade správca dane zameral dokazovanie aj na preverenie právnych vzťahov dodávateľskej spoločnosti, ktoré daňový subjekt nemohol ovplyvniť, pritom mal vedomosť, že daňový subjekt (sťažovateľ) nemožno v tomto smere zaťažovať dôkazným bremenom, pretože to nie je absolútne.

46. Je zároveň potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19).

47. Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20, vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20). Jedným zo znakov účasti alebo vedomosti daňového subjektu o účasti na daňovom podvode pritom môže byť aj vedomé vystavenie faktúry s uvedením fiktívneho dodávateľa (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20).

48. Kasačný súd pripomína, že daňová kontrola, ako aj vyrubovacie konanie bolo správcom dane ukončené s výsledkom, že došlo k daňovému podvodu, ktorý neumožňuje priznať za zdaňovacie obdobie júl 2015 daň z pridanej hodnoty uvedenej na dodávateľských faktúrach od spoločnosti FOXA s.r.o. v celkovej sume 4 480,40 eura. Dodávateľská spoločnosť vzťah k tovaru nepreukázala, tovar neprepravila, ani nedisponovala vozovým parkom a zabezpečenie dopravy nepreukázala žiadnym zmluvným vzťahom s iným prepravcom. Konateľka X., potvrdila, že konateľkou bola a priebeh, ako sa ňou stala popísala nasledovne „...prišli za mnou takí dvaja, či si nechcem zarobiť, mám čistý register, ja som to najskôr nechcela, podpísala som papiere v aute a išli sme k notárovi. Nevieť, čo som podpísala.“ O vystavených faktúrach nevedela nič, nepodpisovala ich, nevedela ani o fakturovaných položkách, ani o preprave tovaru. O daňovej povinnosti, či úhradách faktúr nevedela vôbec nič.

49. Kasačný súd má za to, že správca dane dostatočne zodpovedne postupoval pri preukazovaní záverov o účasti daňového subjektu na podvodnom konaní, keď náležite odôvodnil, že už vystaviteľ faktúry, teda dodávateľ, sa dopustil podvodu na DPH. Správca dane preukázal, že kontrolovaný daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že fakturované plnenie bolo súčasťou podvodu na DPH. Sťažovateľ

s ohľadom na všetky okolnosti mohol a mal vedieť, že sa zapája do reťazca podozrivých obchodných transakcií, s ktorými môže byť spojený podvod na dani.

50. Podľa názoru kasačného súdu z administratívneho spisu je nepochybné, že sťažovateľ konal neobzretne, najmä pokiaľ za zistených okolností vstúpil do predmetných obchodných transakcií. Ak by bol obozretný, bezpochyby mohol včas vyhodnotiť obchodnú situáciu a rozpoznať znaky podvodu, a to už len na základe toho, že pri samotnom uzatváraní obchodu ho oslovila neznáma osoba, predstavená ako „Peter“, ktorá nebola splnomocnená vystupovať a konať za dodávateľskú spoločnosť. Navyše, nemožno opomenúť že sťažovateľ v celom konaní nepodal správcovi dane, či správne mu súdu akceptovateľné vysvetlenie, z akého dôvodu sa zapojil do reťazca spoločností, ktoré v roku 2015 nemali ani len materiálno technické, či personálne zabezpečenie a bez náležitého preverenia dodávateľskej, či odberateľskej spoločnosti. Výsledkom takéhoto konania je skutočnosť, že na seba sťažovateľ prevzal riziko účasti na konaní spojenom s nedovoleným daňovým únikom, ktorého následkom je nepriznanie odpočítania dane.

51. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia SD EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 a Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11).

52. Pokiaľ ide o námietku nepodpísania protokolu osobou, ktorej bolo zrušené poverenie na výkon daňovej kontroly s účinnosťou od 21. decembra 2016 z dôvodu ukončenia štátnozamestnaneckého pomeru, sa kasačný súd plne prikláňa k vysvetleniu, ktorá v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti prezentoval žalovaný a preto tento sťažnostný bod nemôže mať žiaden vplyv na zákonnosť protokolu.

53. Kasačný súd má za to, že správny súd oprel svoje závery o rozsiahle dokazovanie, pričom záver o opodstatnených pochybnostiach týkajúcich sa deklarovaných obchodných transakcií sťažovateľ počas celého priebehu daňovej kontroly nedokázal vyvrátiť.

54. Nesporne bolo preukázané, že preverované dodávateľské faktúry vystavené v roku 2015 spoločnosťou FOXA s.r.o. neboli vydané osobou oprávnenou konať za túto spoločnosť, oprávnená konateľka poprela ich vystavenie a poprela aj reálne dodanie a existenciu tovaru.

55. Podľa názoru kasačného súdu v daňovom konaní bolo dostatočne preukázané, že daňový subjekt o podvodnom konaní vedel, resp. mohol vedieť, a to s ohľadom na všetky zistené okolnosti, už pri vstupovaní do obchodných transakcií.

56. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.“

41. V súlade s citovanými ustanoveniami súvisiacej právnej úpravy a vyššie uvedenými právnymi názormi, dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu bol vydaný v súlade so zákonom, nezistil dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu a kasačnú sťažnosť preto ako nedôvodnú zamietol (v zmysle ust. § 461 SSP).

42. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

43. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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