

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/82/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200071
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 10. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3019200071.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): AGAMA PLUS spol. s r.o., so sídlom Dolný Val 70, Žilina, IČO: 36 317 489, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102594407/2018 zo dňa 14. decembra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/39/2019-76 zo dňa 28. apríla 2020, takto

rozhodol:

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

Účastníkom konania sa náhrada 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 Trenčíne (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/39/2019-76 zo dňa 28. apríla 2020 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102594407/2018 zo dňa 14. decembra 2018. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 102594407/2018 zo dňa 14. decembra 2018 žalovaný 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 správca dane - Daňového úradu Trenčín č. 101534563/2018 zo dňa 8. augusta 2018, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 3280,01 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2012.

3. Krajský súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2012 až december 2012. Daňová kontrola začala dňa 14. júla 2015. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 103321403/2016 zo dňa 10. júna 2016, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 28. júna 2016. Žalobca sa k zisteniam uvedeným v protokole vyjadril, následne správca dane so žalobcom jeho vyjadrenia prerokoval, spíšuc o tom zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 31. júla 2018.

4. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období január 2012 okrem iného uplatnil právo na odpočítanie DPH celkom v sume 3280,01 eur z nasledovných faktúr:

- č. 20120001 zo dňa 3. januára 2012, predmet fakturácie „zabezpečenie vyvesenia golf reklamných plôch“,
- č. 20120002 zo dňa 9. januára 2012, predmet fakturácie „zabezpečenie vypracovania vizuálnej štúdie k prestavbe a nadstavbe kancelárií na bytové jednotky Cíglianska 5 pozemku k.ú. Z.“,
- č. 20120003 zo dňa 17. januára 2012, predmet fakturácie „zabezpečenie dopravy, manipulácie a tovaru do spoločnosti na Cíglianska 5, Prievidza“,
- č. 20120004 zo dňa 23. januára 2012, predmet fakturácie „zabezpečenie dodávky tovaru“,
- č. 20120005 zo dňa 26. januára 2012, predmet fakturácie „demontáž, odvoz, dovoz a montáž nefunkčného peletového kotla na vodu v Penzióne Golf Koš“ (oprava kotla, vyčistenie dymovodu a komína, manipulácia pri nakládke a vykládke 2x z priestorov kotolne v suteréne),
- č. 20120006 zo dňa 30. januára 2012, predmet fakturácie „paušálna odmena za zabezpečenie odhrňania snehu na prevádzkach Cíglianska 5, Prievidza, Penziónu Golf Koš a areálu golfu v Koš“.

5. V súvislosti s preverení deklarováných dodaní od spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o. správca dane zo spisu daňového subjektu z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012 zistil, že príslušný správca dane vykonal dňa 27. novembra 2013 v spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o. miestne zisťovanie. Na adrese sídla spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o. sa nikto nenachádzal, chýbalo označenie spoločnosti, išlo o obytný dom so šiestimi bytovými jednotkami. Príslušný správca dane skonštatoval, že na adrese uvedenej v obchodnom registri spoločnosť nesídlí, nevykonáva ekonomickú činnosť. Ďalej správca dane získal informácie z materiálov Okresného súdu Banská Bystrica, ktoré mal príslušný správca dane k dispozícii. Išlo o materiály z konania súdu o dosiahnutie zhody medzi zápisom v obchodnom registri a skutočným stavom vo veci spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o. Konateľka spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o. P. Š. podala súdu podnet na dosiahnutie zhody medzi zápisom v obchodnom registri a skutočným stavom - na zápis zmien v údajoch v časti výmazu spoločníčky a zároveň konateľky P. Š. a zápisu X. I. ako nového spoločníka a konateľa spoločnosti na základe zmluvy o prevode obchodného podielu na inú osobu zo dňa 20. decembra 2011. X. I. sa vyjadril ku konaniu, uviedol, že mu žiadne doklady odovzdané neboli, nikdy v mene tejto spoločnosti nekonal a s ustanovením do funkcie konateľa nesúhlasí. Súd zápis zmien v údajoch zapísaných pre spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. nevykonával, pretože navrhovateľka nepredložila doklad preukazujúci skutočnosť, že mala byť na valnom zhromaždení dňa 20. decembra 2011 odvolaná z funkcie konateľky spoločnosti a za nového konateľa mal byť vymenovaný X. I.. Príslušný správca dane, ktorý vykonával u spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o. daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby, skonštatoval, že spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. písomnosti od správcu dane nepreberá, nepodala daňové priznania na dani z príjmov právnickej osoby za roky 2011 a 2012, posledné podala za rok 2010. Daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty naposledy spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. podala za zdaňovacie obdobie september a október 2013, ale od roku 2011 boli podávané a podpísané K. I., ktorý nebol oprávnenou osobou. Správca dane vyzval daňový subjekt na podanie daňových priznaní oprávnenou osobou. Spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. nemala zamestnancov, naposledy podala hlásenie k dani zo závislej činnosti za rok 2010, ktoré však bolo nulové. Spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie február 2012 formálne vykazovala vlastnú daňovú povinnosť na výstupe. Správca dane nemohol objektívne preveriť, aké zdaniteľné obchody boli zahrnuté v podanom daňovom priznaní, pretože účtovníctvo spoločnosti nebolo predložené. Správca dane na základe uvedených skutočností skonštatoval, že spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. nevykonávala v roku 2012 ekonomickú činnosť, nemohlo teda dôjsť k dodaniu tovaru a služieb na uvedených v preverovaných faktúrach.

6. Správca dane v protokole č. 103321403/2016 zo dňa 10. júna 2016, časť január 2012, skonštatoval, že na základe zistených skutočností žalobca tým, že si odpočítal DPH z faktúr, ktoré mali byť vystavené spoločnosťou MEDIA SERVIS, s.r.o., porušil ustanovenie § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), nakoľko nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o. ani vystavenie faktúr a dodanie tovaru a služieb touto spoločnosťou.

7. Vo vyrubovacom konaní správca dane, reagujúc aj na pripomienky žalobcu vyplývajúce z jeho vyjadrenia k protokolu, dokazovanie doplnil. Z výsluchu svedka Š. A. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102346240/2017 zo dňa 9. novembra 2017) vyplýva, že v roku 2012 vykonával pomocné práce rôzneho druhu, napr. „na golfe kopali ryhy na ostrekovače“. Pracoval aj pre spoločnosť AGAMA PLUS spol. s r.o., spoluprácu začínal cez I.. Pracoval ako živnostník. Jeho najväčším odberateľom v roku 2012 však bola spoločnosť ROKO z Prievidze. Či mal so žalobcom uzatvorenú nejakú dohodu, si už nespomenul.

Spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. svedok nepozná, určite pre túto spoločnosť nepracoval. K. I. pozná, tento mu zadával práce. Išlo o práce pre spoločnosť ROKO. Nič však vtedy I. nefakturoval. Aj I. pracoval pre spoločnosť ROKO, dohodil svedkovi prácu, ktorý takto následne spoznal pána B.. Pre I. pracoval asi mesiac, potom prešiel k B.. Čo sa týka prác, ktoré svedkovi zadával pán B., išlo o kopanie na vodu k postrekom, robili odpaľovacie greeny, sadila sa tráva, upratoval sa sklad, niečo sa nakladalo. Na golfe svedkovi I. nezadával žiadne práce. Svedok si pamätá, ako raz na golfe odhŕňal sneh, túto prácu mu vtedy zadal pán B.. Na B. pokyn tiež zbieral na golfe kamene. Za všetky tieto práce dostával hotovosť od pána B.. Svedok si tiež spomenul, že nejaké práce vykonával aj na stavbe na Cíglianskej ulici v Prievidzi. Pri práci svedka a ostatných vtedy kontroloval pán B., ktorý za to svedka vyplatil v hotovosti.

8. Z výsluchu svedka K. I. (zápisnica o pojednávaní č. 102109063/2017 zo dňa 5. októbra 2017) vyplýva, že v období od 7. júla 2011 do 31. decembra 2012 bol splnomocneným zástupcom spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o. na základe „nejakej zmluvy“. Zamestnancom spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o. nebol. Účtovníctvo tejto spoločnosti bolo vedené elektronicky, v roku 2012 účtovníctvo viedla „pani z Brezna“. Kde sa v čase jeho výsluchu nachádzalo účtovníctvo spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o., svedok nevedel uviesť. Daňové priznania za uvedenú spoločnosť zasielala poštou účtovníčka z Brezna, niekedy daňové priznania podpisoval svedok, možno niekedy aj konateľka spoločnosti. Spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. nemala stálych zamestnancov, všetky zákazky sa riešili subdodávateľským spôsobom, pracovníkmi na dohodu alebo živnostníkmi. Takými boli napr. pán A. Y. G. alebo pán Ž. Y. Z.. Živnostníci fakturovali svoje práce spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o. Svedok potvrdil, že pozná spoločnosť AGAMA PLUS spol. s r.o. aj jej konateľa. Poznajú sa už roky, v minulosti pre túto spoločnosť niečo robil.

9. K faktúre č. 20120001 svedok K. I. uviedol, že pútač 1,8 x 3 m bol ešte aj v čase výsluchu svedka umiestnený v Brezne, smer Tisovec, na betónovom plote vedľa cesty. Realizoval to „jeden pán“ z Brezna. Išlo celkom o 3 pútače. Väčšinou ich vyvesoval on. Faktúru vystavil svedok, podpis na nej je jeho. K faktúre č. 20120002 svedok uviedol, že zabezpečoval od projektovej dokumentácie až po realizáciu projektu všetko. Vybavoval aj územné a stavebné konanie na základe splnomocnenia od konateľa spoločnosti AGAMA PLUS spol. s r.o. Štúdie vypracúval Z. S. Y. Z.. Faktúru vystavil svedok, podpis na nej je jeho. K faktúre č. 20120003 svedok uviedol, že prepravu vykonával on na motorovom vozidle FIAT Ducato. Tovar sa nakladal v Brezne v hale, kde má sídlo Telecom. Tovar mu dodával jeden pán z Oravy, na meno si nespomenul. Tovar sa doviezol na kamióne a postupne sa rozpredával, jedným z odberateľov bola spoločnosť AGAMA PLUS spol. s r.o. Faktúru vystavil a podpísal svedok. K faktúre č. 20120004 svedok uviedol, že doklady k tovaru nemá, na podrobnosti si nespomína. Materiál nakupoval najmä v Prievidzi v tých stavebninách, kde bol lacnejší. Faktúru vystavil a podpísal svedok. K faktúre č. 20120005 svedok uviedol, že išlo o peletovú pec, ktorá bola nefunkčná. Svedok ju demontoval, odviezol domov do Bojníc, tam ju opravil a potom ju odviezol do spoločnosti AGAMA PLUS spol. s r.o., kde ju opäť namontoval. Na opravu takýchto pecí má oprávnenie, bol zaškolený v Taliansku. Žiadne zvláštne zariadenia na opravu pece neboli potrebné, nakoľko išlo o mechanické poškodenie spočívajúce v zanesení výduchov spalín. Faktúru vystavil a podpísal svedok. K faktúre č. 20120006 svedok uviedol, že disponovali štvorkolkou s radlicou, ktorú využívali na odstraňovanie snehu. Robilo sa to podľa potreby aj ručne. Vykonával to Š.J. A., ktorý podľa svedka k tomu môže poskytnúť bližšie informácie.

10. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 102343984/2017 zo dňa 9. novembra 2017 vykonanom s A.. Z. B. - konateľkou žalobcu, ktorého predmetom bolo podanie vysvetlení k dodávateľsko-odberateľským vzťahom žalobcu uskutočneným v období január 2012 až december 2012, vyplýva, okrem konateľky za žalobcu môže konať jej manžel U.. A.. A. B. v rozsahu splnomocnenia a splnomocnený zástupca v rozsahu splnomocnenia. Splnomocnenie pre U.. A.. A. B. malo byť predložené k daňovej kontrole na daň z príjmu právnických osôb za rok 2012. Konateľka žalobcu uviedla, že k obchodným transakciám s dodávateľmi žalobcu sa vyjadriť nevie, nakoľko mala na starosti každodenný chod prevádzky, pričom obchodné vedenie spoločnosti má na starosti jej manžel.

11. Z výsluchu svedka U.. A.. A. B. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100443924/2018 zo dňa 26. februára 2018) vyplýva, že spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. pozná, konkrétne pozná K. I.. Túto spoločnosť si v roku 2012 nepreveroval a neučinil tak doposiaľ. I. a rôzni jeho pracovníci vykonávali stavebné práce, ktoré svedok kontroloval. I. bol zástupcom spoločnosti Eko technologia SK s.r.o., mal plnú moc od konateľa. Táto spoločnosť robila pre žalobcu rôzne práce. Keď I. v tejto spoločnosti skončil, ponúkol svedkovi spoluprácu prostredníctvom spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o., ktorú tiež zastupoval. I. sa svedkovi preukázal plnou mocou na zastupovanie spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o. K poskytnutým

službám bola podpísaná zmluva na stavebné práce, a to Zmluva o dielo na zhotovenie stavby zo dňa 3. júna 2011. Či boli k ostatným službám podpísané nejaké zmluvy, si svedok nepamätá. Faktúry boli uhradené a niektoré boli aj započítané. K budovám na adrese Cíglianska 5 v Prievidzi svedok uviedol, že ide o dve samostatné budovy, jednu murovanú, druhú s oceľovou konštrukciou. Budovy sa nevyužívajú, nakoľko nie sú skolaudované. Boli predané, už nevie kedy. Zmluvu o dielo na ich výstavbu podpísal za žalobcu svedok, za dodávateľa pán I.. Spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. si vybrali, pretože I. robil v minulosti pre pána M., ktorého firma postavila budovu daňového úradu. Realizáciu stavby kontroloval svedok, a to podľa jednotlivých bodov zmluvy. Úhrady jednotlivých faktúr realizoval svedok prevodom na účet.

12. Správca dane rozhodnutím č. 101534563/2018 zo dňa 8. augusta 2018 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 3280,01 eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2012. Skonštatoval, že svedok K. I. len formálne potvrdil uskutočnenie obchodov, ale svoje tvrdenia nepodložil dôkazmi. K. I. správcovi dane nepredložil originál splnomocnenia, uviedol, že pre spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. pracoval len na základe nejakej zmluvy, nevedel uviesť meno osoby, ktorá viedla spoločnosti účtovníctvo. Tvrdil, že niektoré práce vykonával sám, dôkazom jeho odbornosti mal byť certifikát z Talianska, ktorý však správcovi dane nepredložil. Tvrdil, že pre spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. pracovali Š. A., Ž. W. X. I., ale Š. A. tieto skutočnosti nepotvrdil, práve naopak uviedol, že spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. nepozná. Svedok K. I. nevedel bližšie identifikovať osobu, ktorá mala vykonávať opravy strojov a zariadení, vo výpovedi ju označoval ako pán z Brezna. K dodávateľom materiálu sa vyjadroval bez bližšieho označenia osoby či spoločnosti. V súvislosti s vyjadreniami svedka Š. A.D. správca dane skonštatoval, že vypočítím svedka Š. A.Č.Á. sa nepotvrdilo dodanie deklarovaných zdaniteľných obchodov. Š. A. spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. nepoznal, práce na golfe a na stavbe mu zadával len pán B., ktorý ho vyplácal hneď na ruku. Š. A. predložil správcovi dane faktúry, ktoré vystavil pre odberateľa GOLFOVÝ KLUB AGAMA, nie pre spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. alebo AGAMA PLUS spol. s r.o. Nepoznal meno X. I., meno Ž. mu bolo len povedomé. Ku svedkovi U.. A.. A. B. správca dane skonštatoval, že tento len formálne potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov, avšak svoje tvrdenia nepodložil žiadnymi dôkazmi. Poukázal na vyjadrenia svedka, že budovy, na ktorých mali byť realizované stavebné práce spoločnosťou MEDIA SERVIS, s.r.o., sa nepoužívali, nakoľko neboli skolaudované a nakoniec boli predané, pričom svedok sa nevedel vyjadriť, kedy boli predané. Správca dane tiež poukázal na pochybnosti o origináli splnomocnenia U.. A.. A. B. na zastupovanie žalobcu, ktoré plnomocenstvo bolo predložené až na ústnom pojednávaní dňa 26. februára 2018, hoci konateľka A.. Z. B.Á. na ústnom pojednávaní dňa 9. novembra 2017 uviedla, že jej manžel mal v roku 2012 splnomocnenie na zastupovanie spoločnosti a toto splnomocnenie bolo odovzdané správcovi dane k daňovej kontrole na daň z príjmov právnickej osoby za rok 2012. Správca dane zistil, že uvedené plnomocenstvo sa v tomto spisovom materiáli nenachádzalo. Na základe zistených skutočností správca dane skonštatoval, že má pochybnosti o reálnom dodaní tovarov a služieb spoločnosťou MEDIA SERVIS, s.r.o. a zastáva názor, že tovar a služby boli pravdepodobne zabezpečené samotným U.. A.. A. B., o čom svedčí aj výpoveď svedka Š. A., ktorý jednal a prichádzal do kontaktu len s U.. A.. A. B., pričom Š. A. za realizované práce dostával zaplatené len od U.. A.. A. B.. Pochybnosti správcu dane, ktoré boli výsledkom zistení v daňovom konaní, žalobca správcovi dane nevyvrátil.

13. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102594407/2018 zo dňa 14. decembra 2018 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

14. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že daňové orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z pomerne rozsiahleho dokazovania, efektívne orientovaného na predmet daňového konania, keď jednak využili zistenia z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012 vykonanej u žalobcu, ako aj skutočnosti zistené v rámci vyrubovacieho konania vykonaného po daňovej kontrole DPH za jednotlivé mesiace (zdaňovacie obdobia) roku 2012. Na základe nimi vykonaného dokazovania s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH potom vec posúdili tak, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že zdaniteľné plnenia boli skutočne realizované spoločnosťou MEDIA SERVIS, s.r.o. tak, ako je deklarované na sporných faktúrach. Je pritom zrejmé, že správne orgány nespochybnili samotné uskutočnenie zdaniteľných plnení, iba to, že boli realizované na faktúrach uvedenou dodávateľskou spoločnosťou MEDIA SERVIS, s.r.o. Správne orgány získali také dôkazy, ktoré nenapomohli objasniť sporné dodania, naopak, tieto viedli k odôvodneným pochybnostiam o reálnosti zdaniteľných plnení. Spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. v rozhodnom období na adrese svojho sídla

nesídlila, nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, nemala žiadnych zamestnancov. Svedok K. I., ktorý mal byť splnomocneným zástupcom uvedenej spoločnosti, tvrdil, že pre spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. pracovali Š. A. W. X. I., avšak Š. A. tieto skutočnosti nepotvrdil, naopak, uviedol, že spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. nepozná, nepracoval pre ňu, nepozná pána Ž. W. X. I.L.. A.. Z. B., aj napriek skutočnosti, že od roku 2001 je konateľkou žalobcu, sa nevedela vyjadriť ani k jednej dodávateľskej spoločnosti a ich obchodným transakciám so žalobcom v rozhodnom období. Splnomocnený zástupca žalobcu U.. A.. A. B. vôbec nevysvetlil, na základe akých kritérií si vybral na dodanie uvedených služieb alebo tovarov dodávateľskú spoločnosť, keď sám uviedol, že spoločnosť MEDIA SERVIS s.r.o. si nejako nepreveroval, nezisťoval, či má personálne a materiálno-technické zabezpečenie potrebné na realizáciu dohodnutého plnenia. Tým, že žalobca vstupoval do obchodných vzťahov so spoločnosťami, ktoré si podľa svojho vlastného vyjadrenia nepreveroval, ani to doposiaľ nerobí, ani sa nezaujímal o ich materiálno-technické či personálne vybavenie, aby sa presvedčil, či sú schopné požadované dodania realizovať, neprejavil náležitú mieru opatrnosti, čím na seba prebral riziko, že nebude vedieť splniť svoju dôkaznú povinnosť.

15. Podľa názoru krajského súdu v prejednávanej veci žalobca neposkytol žiaden relevantný dôkaz a ani správca dane sa napriek vykonanému dokazovaniu nepodarilo zaobstarať také dôkazy, ktoré by preukázali, že tovar alebo služby boli od dodávateľa MEDIA SERVIS s.r.o. reálne dodané tak, ako to žalobca deklaroval predloženými spornými faktúrami. Všeobecné tvrdenia získané vylúchom svedkov neboli podložené vierohodnými dokladmi, nepostačujú preto na odstránenie pochybností, ktoré pojal správca dane. Predloženie stavebnej dokumentácie k stavbám nepreukazuje, že spoločnosť MEDIA SERVIS s.r.o. zdaniteľné plnenia realizovala tak, ako to bolo deklarované na sporných faktúrach. Preto pri absencii akéhokoľvek relevantného dôkazu o skutočnom dodaní fakturovaných plnení nemožno považovať sporné faktúry za presvedčivý dôkazný prostriedok, že spoločnosť MEDIA SERVIS s.r.o. zdaniteľné plnenia skutočne realizovala.

16. K námietke žalobcu, že zákonná úprava (§ 68 Daňového poriadku) neumožňuje, aby sa vo vyrubovacom konaní obstarávali dôkazy, a preto sú tieto dôkazy nezákonné správny súd uviedol, že vo vyrubovacom konaní správca dane v zásade hodnotí skutočnosti zhrnuté v protokole o daňovej kontrole a námietky daňového subjektu proti protokolu, ktoré sú právne významné pre určenie dane. Ustanovenie § 68 ods. 3 veta tretia Daňového poriadku však výslovne uvádza, že správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. V prejednávanom prípade z obsahu spisového materiálu vyplýva, že správca dane vo vyrubovacom konaní doplnil dokazovanie vylúchom svedkov, a to na základe vyjadrenia žalobcu k protokolu z daňovej kontroly. Žalobca bol s výsledkami takto vykonaného dokazovania riadne oboznámený, mal možnosť sa k nemu vyjadriť. Z uvedených dôvodov správny súd vyhodnotil túto žalobnú námietku ako nedôvodnú.

17. Krajský súd ďalej uviedol, že samotné faktúry od dodávateľa MEDIA SERVIS, s.r.o. sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Rovnako tak zaúčtovanie predmetných faktúr ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej dodávky tovarov a služieb. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na odpočet DPH. Preto bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane má právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnený odpočet DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnil deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane. Nadväzujúc na vyššie uvedené správny súd poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky týkajúcu sa rozsahu dokazovania v daňovom konaní, otázky dôkazného bremena a jeho prípadného rozloženia medzi správcu dane a daňový subjekt (sp. zn. 4Sžf/84/2012 zo dňa 18. júna 2013). Správny súd ďalej poukázal aj na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn.3Sžf/105/2014 zo dňa 28. januára 2015 a sp.zn. 1Sžf/4/2016 zo dňa 25. apríla 2017, z ktorých vyplýva najmä to, že dôkazná povinnosť v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt.

18. Správny súd vyslovil názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci boli založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy dodávateľov deklarovaných na sporných faktúrach, majúci na zreteli, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Z obsahu napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako ani z prvostupňového rozhodnutia, však nevyplýva, že by daňové orgány od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované ako aj iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení medzi obchodnými partnermi, neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet takéto doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdaniteľných obchodov, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Nemal však povinnosť žalobcovi oznamovať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že sa obchody tak, ako boli faktúrami deklarované, skutočne realizovali.

19. Krajský súd mal za to, že v preskúmvanej veci dôkazné bremeno bolo na žalobcovi, ktorý si nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr uplatnil, a preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami a v súlade s objektívnou skutočnosťou. Správca dane následne verifikoval skutočnosti a doklady predložené žalobcom, od ktorého bolo možné spravodlivo požadovať preukazovanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, lebo boli v jeho právnej sfére vplyvu, a na ktoré sa viaže jeho dôkazné bremeno. S poukazom na uvedené skutočnosti správny súd vyhodnotil námietky žalobcu ako nedôvodné. Bol to práve správca dane, ktorý v súlade s § 46 ods. 5 a 24 ods. 2 Daňového poriadku vlastným aktívnym preverovaním a dokazovaním spochybnil uskutočnenie zdaniteľných obchodov fakturovanými dodávateľmi, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý preukázané pochybnosti o skutočnom dodaní tovaru alebo služieb vyššie uvedenými dodávateľmi nevyvrátil.

20. Pokiaľ ide o rozsudky SD EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft., na ktoré poukázal žalobca v podanej žalobe, správny súd uviedol, že predmetnej veci položené prejudiciálne otázky vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry, a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované Smernicou 2006/112/ES (bod 44). V preskúmvanej veci však nebolo preukázané, že by sa zdaniteľné plnenia uskutočnili tak, ako to vyplýva zo sporných faktúr, nakoľko žalobca nepreukázal obchodovanie s tovarom a službami dodávateľom deklarovaným na sporných faktúrach. Nebola teda splnená jedna z podmienok, za ktorých došlo k položeniu prejudiciálnej otázky vo veci Mahagében, zároveň v predmetnej právnej veci nebolo preukázané splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku práva na odpočet DPH upraveného v Smernici 2006/112/ES.

21. Vo vzťahu k spochybneniu identity skutočného dodávateľa žalobcu správcom dane v predmetnom daňovom konaní považoval správny súd za potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/94/2014 zo dňa 29. februára 2016. Pokiaľ ide o apel žalobcu na rozsudok SD EÚ zo dňa 12. januára 2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/04 (Optigen), podľa názoru správneho súdu sa právne závery na prejednávany prípad, vzhľadom na vyššie uvedené okolnosti a zistený skutkový stav kontrolovaných zdaniteľných plnení nevzťahujú, pretože uvedený rozsudok predpokladá dodávky, samé osebe nepoznačené podvodom a tiež skutočnosť, že platiteľ v reťazci dodávok nevedel a ani vedieť nemohol o podvodnej povahe plnenia jednotlivých článkov obchodného reťazca.

22. Správny súd dal taktiež do pozornosti, že z judikatúry SD EÚ vyplýva, že členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (rozsudky SD EÚ zo dňa 17. júla 2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; zo dňa 29. júla 2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s.I-7639, bod 21; zo dňa 21. júna 2012 Mahagében, C-C-80/11, C 142/11, body 63, 64). Každá zdaniteľná osoba je povinná viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie DPH a jej kontrolu daňovým orgánom. Nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, na uistenie sa o tom, že plnenie, ktoré sa uskutoční,

nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky zo dňa 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s.l-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj zo dňa 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25). Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne 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 uvedeného prípadu vo veci samej. V tejto súvislosti sa vyjadril aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí, keď konštatoval, že judikatúra SD EÚ priamo predpokladá, že daňový subjekt vykoná všetky opatrenia, aby zamedzil svojej účasti na podvodnom konaní iných subjektov, vrátane preverenia obchodných partnerov. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočne unesené. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti. Unesenie dôkazného bremena v tomto smere aj správny súd považoval za sťažené samotným žalobcom, a to pre jasné vyjadrenie U.. A.. B., že si dodávateľské spoločnosti nepreveroval a ani tak do okamihu svojho vylúčenia nečinil.

23. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ S.s.p. kasačnú sťažnosť. Poukázal na to, že nakoľko v celom kontrolovanom období daňového subjektu v roku 2012 (obdobie ktorého sa týka aj táto kasačná sťažnosť) zastupoval AGAMA PLUS spol. s r.o., mal za to, že je účastníkom konania. Osobne pripravoval objednávky a zmluvy, prijímal faktúry od dodávateľov za tovar a služby a dohliadal na ich realizáciu. Manželka A.. Z. B. ako konateľka spoločnosti AGAMA PLUS spol. s r.o., mala aj má na starosti personalistiku a aktivity, ktoré súvisia so športovou činnosťou a tvoria časť príjmov tejto spoločnosti.

24. Sťažovateľ poukázal na porušenie zásady zákonnosti žalovaným a dal do pozornosti právny názor Ústavného súdu SR, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom (I.ÚS 241/07-44, bod 14). Zdôraznil, že hmotný podklad obchodu existuje, teda nie je predmetom sporu, správca dane nespochybnil, že tovar a služby boli daňovému subjektu dodané, ale nebolo preukázané, že boli dodané tak, ako to daňový subjekt predloženými faktúrami deklaroval. Daňový úrad teda tvrdil, že plnenie na faktúrach nedodali osoby na faktúre, pričom tento záver opiera o rôzne zistenia v prostredí dodávateľov.

25. Predmetom sporu je teda právna otázka (prípadná prejudiciálna otázka pre Súdny dvor EÚ - nie je možné aby rôzne nedostatky v prostredí dodávateľov mohli byť dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u sťažovateľa v pozícii kupujúceho). Sťažovateľ dôvodil, že na túto právnu otázku dáva Súdny dvor EÚ ustálený právny názor, tak ako je uvedené ďalej v jeho judikatúre, sťažovateľ vychádzajúc zo zásady právnej istoty a legitímnej dôvery sa domáhal toho, aby bol obdobne posúdený jeho prípad.

26. Zákon o DPH je harmonizovaný s eurosmernicou 2006/112/ES, pričom výklad spoločných pravidiel pre odpočet DPH obsahuje judikatúra Súdneho dvora EÚ, táto judikatúra je záväzná pre slovenské súdne orgány aj daňové orgány. Sťažovateľ namietal, že správny súd sa nedržal právnych názorov SD EÚ vo veci odpočtu DPH, hoci sa ich sťažovateľ domáhal, naopak konfrontácii s požadovanou relevantnou judikatúrou sa vyhýbal. Podľa judikatúry SD EÚ najrôznejšie nedostatky v prostredí dodávateľa (napr. nepodanie daňového priznania) sú pre posúdenie zodpovednosti daňového subjektu irelevantné. V zásade nie je možné spravodlivo požadovať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávací procesy tovarov u iných subjektov (rozsudky SD EÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen; C-80/11 Mahageben; C18/13 Maks Pen, tiež rozsudky NS SR 8Sžf/9/2013; 6Sžf/10/2012, 4Sžf/16/2010).

27. Podľa judikatúry SD EÚ dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia a faktúrou, potom vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. V posudzovanej konkrétnej veci sťažovateľ disponuje existenciou materiálneho plnenia aj faktúrou.

Sťažovateľ upozornil, že na neho nemožno prenášať dôkazné bremeno z prostredia dodávateľa, lebo ide o skutočnosti mimo jeho pôsobnosti (rozsudok C-354/03 Optigen; tiež rozsudok NS SR 3Sžf/1/2011).

28. Sťažovateľ taktiež poukázal na dôvody, v ktorých spočíva nesprávnosť právneho posúdenia správneho súdu a porušenia práva na spravodlivý proces. S názorom správneho súdu sa nestotožnil najmä z dôvodu, že výsledkom správneho konania nie je zrušenie alebo potvrdenie obchodu, ktorý sa reálne uskutočnil. Správny súd nesprávne odkázal na správne konanie a nebral do úvahy sťažovateľa, jeho žalobné body a ani citovanú judikatúru. Súd naopak svoj záver o nedodaní plnenia na faktúre opieral o nezrovnalosti zistené v prostredí dodávateľa napríklad MEDIA SERVIS s.r.o. Súd rozhodoval v rozpore s faktami a elementárnou logikou.

29. Dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je vymedzené ust. § 24 Daňového poriadku, ktoré však nie je možné vykladať extenzívne na ľarchu daňového subjektu a zaťažovať ho preukazovaním skutočností, ktoré svojou činnosťou nezabezpečoval (rozsudok NS SR 6Sžf/10/2012; rozsudok SD EÚ C-354/03 Optigen). Judikatúra SD EÚ ako súčasť dvojitej podmienky pre neuznanie odpočtu dane požaduje aj preukázanie daňového podvodu na predošlom stupni obchodu. Trestný čin daňového podvodu je definovaný v ustanoveniach § 277a zákona č.300/2005 Z.z.. Podľa § 22 ods. 2 Daňového poriadku si správca dane nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin. Splnenie podmienky preukázania daňového podvodu nie je v spise vôbec takto testované, napokon to ani nepatrí do kompetencie daňových orgánov. K preukázaniu daňového podvodu nedošlo a aj tak mal za to, že platí prezumpcia nevinu.

30. Aj napriek tomu že si správny súd osvojil právne názory SD EÚ vo veci odpočtu DPH tak, že nedostatky v prostredí dodávateľa nie sú dôvodom na zmarenie odpočtu (rozsudok KS TN 13S/1/2018, rozsudok SDEÚ C-277/14 Stehcamp). V prípade Stehcamp dodávateľ vykazoval rôzne nedostatky (bol nekontaktný, schátraná budova vylučovala podnikanie, nepodal daňové priznanie, nemal potrebný predmet podnikania), pričom SD EÚ to nepovažoval za dôvod na odopretie nároku na odpočet; sťažovateľ vychádzajúc z princípu právnej istoty a legitímnej dôvery predpokladal, že správny súd rozhodne aj tento prípad rovnako. Avšak týmto sa správny súd vôbec nezaoberal.

31. Sťažovateľ žiadal kasačný súd, aby postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c/ S.s.p. konanie uznesením prerušil a podal návrh na začatie prejudiciálneho konania pred SD EÚ položením relevantnej predbežnej otázky. Sťažovateľ však usudzoval, že na súdenú otázku SD EÚ už dlhodobo podáva ustálený právny názor v merite veci tak, ako je prezentovaný v tejto sťažnosti. Opätovne zdôraznil, že dokazovanie vo veci nároku na odpočet DPH je modifikované právom EÚ, preto ak sa jej sťažovateľ v žalobe domáhal, nemožno relevantnú judikatúru SD EÚ obísť.

32. Podľa rozhodnutia Ústavného súdu SR, sp.zn. IV. ÚS 14/07 k znakom právneho štátu a medzi jeho základné hodnoty patrí neoddeliteľne princíp právnej istoty, napr. PL. ÚS 36/95, ktorého neopomenuteľným komponentom je predvídateľnosť práva. Súčasťou uvedeného princípu je tiež požiadavka, aby sa na určitú právne relevantnú otázku pri opakovaní v rovnakých podmienkach dala rovnaká odpoveď. Takýto záver potvrdil citáciu predmetného rozhodnutia Ústavného súdu SR aj Najvyšší súd SR, a to v uznesení sp.zn. 7 Cdo 55/2014 zo dňa 30. septembra 2015.

33. Zastával názor, že vydaný rozsudok správneho súdu je porušením ústavnoprávne a medzinárodnoprávne garantovaných základných princípov (zásad) materiálneho právneho štátu, najmä princípu materiálnej spravodlivosti a materiálnej ochrany zákonnosti vrátane princípov riadneho a spravodlivého procesu, princípu právnej istoty, a princípu predvídateľnosti práva vrátane predvídateľnosti rozhodnutí orgánov verejnej moci, ako aj princípu ochrany legitímnych očakávaní, legitímnej dôvery a tiež princípu, že právo nemôže vzniknúť (vzísť) z bezprávia a nespravodlivosti.

34. Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane bez vrátenia na ďalšie konanie, a aby zaviazal žalovaného uhradiť trovy súdneho konania.

35. Ku kasačnej sťažnosti sa písomne vyjadril žalovaný, uviedol, že námietky sťažovateľa sú obsahovo zhodné s jeho žalobnými námietkami. V danej veci žalovaný nezistil pochybenie správcu dane v postupe a ani iné porušenia zákona. Žalovaný z obsahu spisu ako aj z predložených listinných dôkazov dospel

k záveru, že všetky námietky sťažovateľa uvedené v danej žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti nemožno akceptovať a tieto sú neopodstatnené. Správca dane pri určení rozdielu dane postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi a preto navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

36. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy 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). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

37. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), 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 (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

38. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým ako nedôvodnú zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102594407/2018 zo dňa 14. decembra 2018, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101534563/2018 zo dňa 8. augusta 2018, ktorým bol sťažovateľovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 3280,01 eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2012. V podrobnostiach kasačný súd odkazuje na zistený skutkový stav podrobne opísaný jednak v odôvodnení rozhodnutia žalovaného a napokon aj v napadnutom rozsudku správneho súdu.

39. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené, alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy, alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže, za podmienok ustanovených týmto zákonom, domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 S.s.p.).

40. Úvodom kasačný súd poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňovať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

41. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom § 464 ods. 1 S.s.p., podľa ktorého: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie“. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že preskúmaním administratívneho spisu dospel k záveru, že ide o skutkovo a právne obdobnú vec, ktorej predchádza rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/67/2019 zo dňa 8. júla 2020, ktorým kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa. Uvedená právna vec sa od posudzovaného prípadu v zásade odlišovala iným zdaňovacím obdobím (október 2012), za ktoré bol rozdiel dane sťažovateľovi vyrubený, ako aj tým, že na strane dodávateľa vystupovali dve dodávateľské spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU, s.r.o.. pričom o i. bolo sporné, či boli skutočnými dodávateľmi fakturovaných tovarov, resp. služieb v deklarovanom rozsahu. Vzhľadom na to, že toto rozhodnutie tvorí prejudikáciu v danej veci kasačný súd postupoval v zmysle § 464 ods. 1 S.s.p., a preto v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádza prevzatú časť odôvodnenia tohto rozhodnutia, konkrétne body 34 až 63 tohto rozsudku.

„34. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. (ďalej len daňový poriadok), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

36. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

37. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku 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, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada. pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane.

38. Podľa § 24 ods. 1 až 4 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, 2)
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) 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.

(3) 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.

(4) 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.

39. Podľa § 45 ods. 2 daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis,
- 2) a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,
- f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie,
- h) umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov.

40. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

41. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá zákona č. 222/2004 Z.z o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

42. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

43. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ Zákona o DPH. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

44. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

45. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, ods. 2 S.s.p.).

46. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 S.s.p.).

47. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal 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 správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

48. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

49. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správca dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 3 ods. 1 daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti (§ 3 ods. 2 daňového poriadku) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 daňového poriadku), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 3 ods. 7 daňového poriadku), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a

ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

50. 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.

51. Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. 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).

52. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim 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 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.“

53. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015 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. 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, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

54. Podstatu kasačných námietok žalobcu tvoria zhodné tvrdenia uvedené prostredníctvom žalobných námietok v žalobe. Žalobca zdôrazňuje, že disponuje existenciou materiálneho plnenia aj faktúrou a preto na neho nemožno prenášať dôkazné bremeno z prostredia dodávateľov, lebo ide o skutočnosti mimo jeho pôsobnosti.

55. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok NS SR vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). 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.

56. 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“.

57. Kasačný súd poukazuje na § 24 ods. 1 Daňového poriadku a opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pritom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, GMNT Leusden a Holin groep, C 487/01 a C-7/02, Z.b. s-I-5337 bod 76 ako aj 21. februára 2006 Halifax a iné, C-255/02, Z.b. s-I.1609, bod 71). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní spočívala jednoznačne na daňovom subjekte žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal.

58. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane z tých dôvodov, ako to podrobne uviedol správny súd vo svojom odôvodnení rozsudku v bodoch 19 až 24. V prejednávanom prípade daňové orgány si zabezpečili dostatočné množstvo dôkazov získaných v rámci daňovej kontroly, jednak aj dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012, ako aj v rámci vlastného šetrenia na zistenie skutočného stavu veci. Aj kasačný súd zastal názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania správcou dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu.

59. Pokiaľ ide o kasačné námietky sťažovateľa v predmetnej veci, vo vzťahu k námietke nesprávneho právneho posúdenia sťažovateľ uviedol, že sa nestotožňuje s názorom krajského súdu a konkrétne neuvádza v čom toto nesprávne právne posúdenie spočíva. Je potrebné zo strany kasačného súdu poukázať na to, že správny súd sa veľmi podrobne venoval aj judikatúre NS SR a SDEÚ na ktorú v odôvodnení svojho rozsudku poukazuje a veľmi podrobne a ucelene rozvádza, pričom kasačný súd konštatuje, že ani žalovaný respektíve ani krajský súd neuvádzajú, že by v predmetnom prípade došlo k preukázaniu daňového podvodu, keď v prejednávanom prípade nebolo preukázané, že by sa zdaniteľné plnenia uskutočnili tak ako to vyplýva zo sporných faktúr, nakoľko žalobca nepreukázal obchodovanie s tovarom a službami deklarovanými dodávateľmi na sporných faktúrach. Najvyšší súd SR poukazuje tiež na rozsudok NS SR sp.zn. 4 Sžf/1/2016, ktorý upozorňuje, že štatutárny orgán spoločnosti musí mať nielen dostatočné informácie o obsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania, pričom poukazuje na limity obozretnosti podnikateľa. V tomto smere zdôrazňuje povinnosť obozretného prístupu k vzniku zdaniteľných súkromno-právnych vzťahov, najmä povinnosť zaobstarať a zohnať všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu. Takisto cez rozhodnutie Najvyššieho súdu SR 5Sžf/97/2009 upozorňuje na základnú zásadu obchodného práva a to poctivého obchodného styku, ale aj skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ naplnil jednotlivé definičné znaky pojmu podnikania (§ 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch v spolupráci s ktorými tak činí. Rovnako s poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžfk/57/2017 v ktorom najvyšší súd s poukazom na rozsudky SDEÚ č. C-80/11 a C-145/11 uvádza, že Súdny dvor predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, ubezpečiť sa o zákonnom konaní obchodného partnera. V prípade, ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá na seba riziko, že bude v dôkaznej

núdzi. Podľa názoru súdu preto ani nedochádza k obchádzaniu judikatúry Súdneho dvora Európskej únie tak, ako to tvrdí žalobca v kasačnej sťažnosti.

60. Námetka odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu je rovnako nedôvodná, nakoľko sťažovateľ síce všeobecne poukazuje na rozhodnutia NS SR a SDEÚ, ale konkrétne nepoukazuje v čom tento odklon spočíva, na druhej strane správny súd veľmi podrobne poukazuje na rozhodnutia NS SR ako aj rozhodnutia SDEÚ, z ktorých pri svojom rozhodovaní vychádzal.

61. K námetke porušenia práva na spravodlivý proces v kontexte s § 440 ods. 1 písm. f/ SSP kasačný súd udáva, že aj táto námetka nie je dôvodná. Rozsudok krajského súdu je presvedčivo odôvodnený, reaguje na všetky žalobné námietky žalobcu. Do práva na spravodlivý súdny proces však nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov. Právo na spravodlivý súdny proces neznamena ani právo na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami a právnymi názormi. Do obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd nepatrí ani právo účastníka konania vyjadrovať sa k spôsobu hodnotenia ním navrhnutých dôkazov súdom, prípadne sa dožadovať ním navrhnutého spôsobu hodnotenia vykonaných dôkazov, resp. toho, aby súdy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných predpisov, ktorý predkladá účastník konania (komentár k Správnemu súdnemu poriadku, Baricová a kol., C. H. BECK, 2018, str. 1615).

62. Kasačný súd v tejto súvislosti zároveň dáva sťažovateľovi do pozornosti, že správny súd nie je súdom skutkovým, nie je jeho úlohou nahradiť činnosť správnych orgánov, nie je povinný vykonávať dokazovanie a pri svojom rozhodnutí sa môže vychádzať zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 197 SSP).

63. S poukazom na všetky uvedené právne závery nebol dôvod na prerušenie konania a podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania pred Súdnym dvorom Európskej únie s poukazom na § 100 ods. 1 písm. c/ SSP, keďže vzhľadom na uvedené nevznikla potreba riešenia rozporu vnútroštátneho práva s právom Európskej únie.“

42. Kasačný súd súčasne dodáva, že v prípade sťažovateľa kasačný súd rozhodoval aj v iných konaniach napríklad sp.zn. 8Sžfk/79/2020, sp.zn. 8Sžfk/63/2020, sp.zn. 10Sžfk/1/2020, v ktorých rovnako kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

43. Rovnako je namieste uviesť, že Ústavný súd SR rozhodnutím sp.zn. IV. ÚS 380/2021 zo 17. augusta 2021 odmietol ako zjavne neopodstatnenú ústavnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/67/2019 zo dňa 8. júla 2020.

44. Záverom kasačný súd upriamuje pozornosť sťažovateľa, že SD EÚ rozsudkom zo dňa 9. decembra 2021 vo veci C-154/20, Kemwater ProChemie, v bode 43 skonštatoval nasledovné: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie.“

45. Súdny dvor EÚ vo vyššie citovanom rozsudku potvrdil, že preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok a podvodu na DPH sú rozdielne otázky. Inak povedané, v prípade nesplnenia hmotnoprávných podmienok nie je zo strany správcu dane potrebné skúmať podvodné konanie resp. vedomosť toho, kto si uplatňuje nárok na odpočet DPH o podvodnom konaní. Je pravdou, že uvedeným rozhodnutím došlo k judikatórnemu posunu v tom smere, že pre preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok vzniku nároku na odpočet DPH pre prípad nepreukázania konkrétnemu dodávateľovi môže byť relevantná tiež otázka, či vzhľadom na skutkové okolnosti daného prípadu nie sú k dispozícii údaje

potrebné k overeniu toho, či mal skutočný dodávateľ (teda nie dodávateľ uvedený na faktúre) postavenie platcu DPH, pričom v tomto smere dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa (žalobcu). V danom prípade sťažovateľ (žalobca) tvrdil, že tovary a služby mu boli dodané práve ním deklarovanými dodávateľmi a existencia inej zdaniteľnej osoby nevyplývala ani z vykonaného dokazovania, a preto skutkové okolnosti daného prípadu nesmerovali k tomu, že tovary a služby uvedené na sporných faktúrach dodal iný dodávateľ, ktorý mal postavenie platcu DPH. S poukazom na uvedené je namieste uzavrieť, že aj citovaný rozsudok SD EÚ C-154/20 z 9. decembra 2021 potvrdzuje vecnú správnosť napadnutého rozsudku.

46. Z uvedených dôvodov kasačný súd vyhodnotil sťažnostné body sťažovateľa ako nespôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu, a preto kasačnú sťažnosť, ako nedôvodnú, postupom podľa § 461 S.s.p. zamietol.

47. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. tak, že účastníkom náhradu trov kasačného konania nepriznal a to z dôvodu, že sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania v zásade neprislúcha.

48. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu **n i e j e** prípustný opravný prostriedok.