

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/22/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200092
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 06. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3019200092.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a Mgr. Kristíny Babiakovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): G. E.Ó., nar.: XX. G. XXXX, trvale bytom U. E. XXXX/XXC, U. G. U. H., zast.: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., so sídlom Piaristická 46, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102579840/2018 zo dňa 12. decembra 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/16/2019-63 zo dňa 13. novembra 2019, takto

rozhodol:

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

odôvodnenie:

I.
Priebeh administratívneho a súdneho konania

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.102579840/2018 zo dňa 12. decembra 2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Trenčín (ďalej aj ako „správca dane“) č. 101384247/2018 zo dňa 18. júla 2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 99.196,60 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2013.

2. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobia 1. štvrtrok 2013 a apríl až december 2013, v rámci ktorej zistil, že žalobca si v zdaňovacom období máj 2013 uplatnil nárok na odpočet DPH vo výške 99.196,60 Eur z dodávateľských faktúr od dodávateľa Ribecco Business, s.r.o. za dodanie tovaru (kuracie a bravčové mäso). Na základe zistení počas daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správca dane a žalovaný ustálili, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“), t. j., že tovar bol žalobcovi dodaný dodávateľom uvedeným na dodávateľských faktúrach, na základe čoho nemohla ani vzniknúť pri tomto dodaní daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Žalovaný tiež ustálil, že z celého komplexu okolností obchodu je dostatočným spôsobom zjavné, že vyhotovenie faktúr s DPH sa uskutočnilo zjavne iba

formálne, bez reálneho obchodu, čiže došlo k podvodnému konaniu, ktorého cieľom bolo čerpanie nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu.

3. Správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo dospel k záveru, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných spornými faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Záver správcu dane a žalovaného, že z vykonaného dokazovania nebola potvrdená vierohodnosť účasti dodávateľa Ribecco Business, s.r.o. na deklarovaných obchodoch, tak ako je uvedené na sporných faktúrach je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu.

4. Žalobca pred správcou dane uviedol, že predmetnom jeho podnikateľskej činnosti bola v predmetnom období stavebná a obchodná činnosť. Obchodná činnosť predstavovala nákup a predaj mrazeného a chladeného mäsa, mrazených výrobkov a syrov. Nákup tovaru zabezpečoval žalobca telefonicky (jeho dodávateľmi boli ENERGOPOL, s.r.o. Bratislava a Ribecco Business, s.r.o. Praha) podľa požiadavky odberateľa (jeho odberateľmi boli WELLTRADE, s.r.o., Nové Mesto nad Váhom, ktorý mal sklady v prenájme od spoločnosti NEX TRADE, s.r.o. v areáli AGRONOVÁZ, a.s. a SLOVAKIA - ELMED, s.r.o.). Pri nákupe zabezpečoval prepravu tovaru dodávateľ (ENERGOPOL, s.r.o. alebo Ribecco Business, s.r.o.) a pri predaji zabezpečoval prepravu tovaru odberateľ (WELLTRADE, s.r.o. a SLOVAKIA - ELMED, s.r.o.), pričom tovar si odberateľ vyzdvihoval v skladoch Ribecco Business, s.r.o. v Dolnom Moštenci a následne ho odberateľ prepravil a vyložil na ulici Banská 4, Nové Mesto nad Váhom. Prepravu tovaru vykonávala spoločnosť FRIGOLOG, s.r.o. Žiadne prepravné doklady ani dôkazy o preprave tovaru žalobca nemá, nakoľko prepravu nezabezpečoval. Žalobca sa nakládky ani vykládky tovaru nezúčastňoval, tovar nevidel, nedisponoval ani motorovými vozidlami pre prevoz chladeného a mrazeného tovaru a nedisponoval ani skladmi pre uskladnenie mrazeného a chladeného tovaru, jeho práca spočívala len v telefonickej objednávke a v telefonickom, príp. e-mailovom predaji tovaru. Tieto obchody žalobcovi ponúkol E. st. zo spoločnosti Ribecco Business, s.r.o., ktorý je jeho nevlastný brat a keďže žalobca poznal konateľa spoločnosti WELLTRADE, s.r.o. A. B., ktorý mohol tovar odoberať, začali spolupracovať a tovar cez žalobcu išiel zo spoločností ENERGOPOL, s.r.o. Bratislava a Ribecco Business, s.r.o. do spoločnosti WELLTRADE, s.r.o. Podľa telefonickej objednávky mäsa žalobca zadával pokyn svojej externej účtovníčke B. M. R. na vystavenie faktúry, ktorú ním podpísanú a opečiatkovanú osobne odovzdával spoločnosti WELLTRADE, s.r.o. Tovar bol riadne dodaný, platba za tovar prebiehala tak, že najskôr zaplatil odberateľ WELLTRADE, s.r.o. žalobcovi a hneď potom žalobca zaplatil dodávateľovi ENERGOPOL, s.r.o. alebo Ribecco Business, s.r.o. Obchodná spolupráca medzi žalobcom, jeho dodávateľmi a odberateľmi už nepokračuje, skončila sa, pretože sa nedohodli na cene.

5. Podľa názoru správneho súdu samotné skutočnosti, ktoré žalobca uviedol vo svojej výpovedi, spochybňujú reálnosť sporných obchodov. Žalobca nemal takmer žiadnu vedomosť o obsahu a rozsahu obchodovania s mrazeným a chladeným mäsom, mrazených výrobkov a syrov. Činnosť, ktorou mal žalobca napíňať jednotlivé definičné znaky podnikania sa obmedzila len na telefonickú, príp. mailovú komunikáciu a na prijímanie faktúr od dodávateľov a vystavovanie faktúr svojim odberateľom. Žalobca nedisponoval vhodnými dopravnými prostriedkami na prepravu mrazeného a chladeného tovaru, nedisponoval ani vhodnými skladovými priestormi na uskladnenie takéhoto tovaru. Vykládky a nakládky tovaru sa žalobca nezúčastňoval, tovar ani len nevidel. Žalobcovi teda evidentne chýbali základné vedomosti o obchodovaní s predmetným tovarom, preto pochybnosti o jeho zodpovednom a poctivom obchodnom styku sú dôvodné. Pri existencii takýchto pochybností možno ustáliť, že v jeho prípade išlo o zneužitie objektívneho daňového práva a takýto výkon práva na podnikanie nepožíva právnu ochranu.

6. Správny súd poukázal na to, že okrem výpovede žalobcu bola reálnosť posudzovaných obchodov spochybnená viacerými dôkazmi, zo štruktúry ktorých medzi najdôležitejšie patria informácie D. E. poskytnuté polícii, záznamy o prevádzke vozidiel FRIGOLOG, s.r.o., výpovede svedkov F. L. a K. F., vysvetlenie A. B., svedecká výpoveď K. V. M. K., vysvetlenie G. R., oznámenie Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Nové Mesto nad Váhom a výpoveď svedka C. L..

7. Konateľ Ribecco Business, s.r.o. D. E. bol nekontaktný, jeho výpoveď pred správcou dane sa nepodarilo uskutočniť. D. E. však polícii poskytol informácie o svojej činnosti v spoločnosti Ribecco Business, s.r.o. a uviedol, že za túto spoločnosť sa zúčastňoval obchodných stretnutí, ale doklady, ktoré podpisoval mu boli predložené inými osobami a on ich nevystavoval a ani tým nikoho nepoveril.

Nekontaktnosť D. E. ako i ním popísané pôsobenie v Ribecco Business, s.r.o. nepochybne potvrdzujú odôvodnené pochybnosti o reálnosti sporných obchodov.

8. Záznamy o prevádzke vozidiel, ktoré boli prílohou faktúr, ktoré vystavila prepravná spoločnosť FRIGOLOG, s.r.o. (vykonávajúca nákladnú cestnú dopravu) odberateľovi žalobcu WELLTRADE, s.r.o. za obdobie od 26. marca 2013 do 31. decembra 2013 neboli konkrétne a nebolo možné z nich zistiť, aký druh tovaru sa prepravoval, trasu a ani smer prepravy. Svedok F. L., konateľ spoločnosti FRIGOLOG, s.r.o., sa pred správcom dane nevedel vyjadriť k žiadnej otázke v súvislosti s prepravou tovaru a uviedol, že ku všetkému sa vyjadrí dispečer spoločnosti K. F.. Svedok K. F. pred správcom dane uviedol, že si nepamätá, či spoločnosť FRIGOLOG, s.r.o. v roku 2013 obchodne spolupracovala so žalobcom a vykonala pre neho prepravu. Pripustil, že je možné, že nejakú prepravu vykonali pre spoločnosť ENERGOPOL, s.r.o. a WELLTRADE, s.r.o., no nevedel uviesť kedy. Pri nakládke tovaru nebol, žiadne doklady nepredložil. Správny súd mal za to, že existencia takýchto neúplných, nekonkrétnych záznamov o prevádzke vozidiel ako aj neúplnosť a nekonkrétnosť svedeckých výpovedí je zistením, ktoré je v absolútnom súlade so všetkými dôkazmi spochybňujúcimi reálnosť sporných dodávok.

9. Konateľ WELLTRADE, s.r.o. A. B. ako osoba podávajúca vysvetlenie v rámci miestneho zisťovania uviedol, že preprava tovaru sa objednávala jednotlivo podľa situácie, buď ju objednával WELLTRADE, s.r.o. alebo žalobca. Toto vyjadrenie je v rozpore s výpoveďou žalobcu, ktorý uviedol, že prepravu nezabezpečoval. Takýto podstatný rozpor podľa správneho súdu potvrdzuje dôvodnosť pochybností o reálnosti sporných dodávok.

10. Bývalý konateľ ROYAL BRINKES SLOVAKIA, s.r.o. K. V. M. K. vo svojej výpovedi uviedol, že dňa 22. februára 2012 bola s Ribecco Business, s.r.o. uzatvorená zmluva o skladovaní, predmet zmluvy však nebol nikdy naplnený, spoločnosť Ribecco Business, s.r.o. nikdy v skladoch neskladovala tovar a nikdy na ňu nebola vystavená žiadna faktúra o skladovaní. Aj tieto zistenia jednoznačne potvrdzujú pochybnosti o reálnosti dodávok.

11. Vedúci skladového hospodárstva Four Foodservice, s.r.o. G. R. ako osoba podávajúca vysvetlenie v rámci miestneho zisťovania uviedol, že spoločnosť Four Foodservice, s.r.o. zmluvne prebrala od roku 2014 všetky činnosti ROYAL BRINKES SLOVAKIA, s.r.o. vo výrobných a v skladovacích mraziarenských priestoroch v Dolnom Moštenci. Osoby D. E., F. E., A. B. E. V., ani žalobcu nepozná. V archíve spoločnosti, v zložke neaktívne zmluvy sa nachádza zmluva zo dňa 22. februára 2012 o skladovaní a skladovacích službách medzi ROYAL BRINKES SLOVAKIA, s.r.o. a Ribecco Business, s.r.o., obsah tejto zmluvy však nikdy nebol naplnený, t.j. Ribecco Business, s.r.o. nikdy neskladoval žiadny tovar v skladoch v Dolnom Moštenci. Aj v tomto prípade ide podľa správneho súdu o ďalšiu skutočnosť spochybňujúcu reálnosť dodávok.

12. Z oznámenia Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Nové Mesto nad Váhom zo dňa 02. mája 2014 vyplynulo, že žalobca nebol zaregistrovaný ako podnikateľ špecializovaný na obchod s potravinami, ktorý zabezpečuje sprostredkovateľské operácie s produktmi živočíšneho pôvodu medzi dodávateľmi alebo pre maloobchodné prevádzkarne a ani na žiadnu inú činnosť súvisiacu s manipuláciou s potravinami, ktorá podlieha registrácii. Aj toto zistenie bolo ďalšou skutočnosťou potvrdzujúcou odôvodnené pochybnosti o reálnosti dodávok.

13. Bývalý konateľ spoločnosti SLOVAKIA - ELMED, s.r.o. C. L. vypovedal, že sídlo spoločnosti bolo v pivnici bez skladovacích priestorov. Nevedel uviesť meno osoby, od ktorej nadobudol obchodný podiel spoločnosti a dôvod kúpy obchodného podielu bolo to, že v tom čase sa dalo obchodovať s mäsom. Vopred nemal dohodnutých žiadnych odberateľov ani dodávateľov a ani podpísané zmluvy. Účtovné doklady už nemá, nakoľko obchodný podiel spoločnosti predal cez „Bazoš“ na internete C. L., ktorému odovzdal všetky doklady. Počas svojho pôsobenia nebol nikdy pri nakládke a vykládke tovaru, prepravu tovaru zabezpečoval a hradil on cez spoločnosť FRIGOLOG, s.r.o.. Spoločnosť SLOVAKIA - ELMED, s.r.o. nebola registrovaná Regionálnou veterinárnou a potravinovou správou Nové Mesto nad Váhom ako obchodník s potravinami. Tieto skutočnosti rovnako spochybňujú reálnosť sporných obchodov.

14. V tejto súvislosti správny súd uzavrel, že s ohľadom na odôvodnené pochybnosti o reálnosti sporných obchodov vyplývajúce z viacerých vykonaných dôkazov a vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako

deklaroval, nemohol byť nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie máj 2013 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

15. Správny súd k otázke rozloženia dôkazného bremena podrobne uviedol, že rozhodovacou praxou kasačného súdu sa považuje za ustálené, že pokiaľ správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní (k čomu v posudzovanom prípade nepochybne došlo), musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Správny súd sa teda nestotožnil s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane nezákonne zaťažili žalobcu dôkazným bremenom. Preskúmaním konkrétneho prípadu správny súd taktiež nezistil opodstatnenosť tvrdenia žalobcu o nesprávnosti právneho posúdenia zákonnosti použitých dôkazov.

16. Rovnako sa správny súd nestotožnil s tvrdením žalobcu, že splnil svoju dôkaznú povinnosť tým, že podal riadne vyplnené daňové priznanie a predložil písomné doklady. Podania daňových subjektov sú len jedným z mnohých dôkazov, ktoré prispievajú k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Tvrdenie žalobcu, že si podaním daňového priznania splnil dôkaznú povinnosť nemá oporu v zákone. Naopak, okamihom, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí žalobca produkovať (označiť a navrhnúť) ďalšie dôkazy na preukázanie, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. K námietke žalobcu, že správca dane ho nevyzval na preukázanie pôvodu tovaru a jeho prepravy, že preukázanie týchto skutočností mu neukladá ani Daňový poriadok, že správca dane nespochybnil žiaden ním predložený doklad a k ničomu ho nevyzval správny súd uvádza, že bolo len a len na žalobcovi, akými skutočnosťami žalobca preukáže reálnosť sporných obchodov. V zmysle Daňového poriadku totiž možno na preukázanie rozhodujúcich skutočností použiť všetko, čo nie je získané v rozpore so zákonom. Podľa správneho súdu tvrdenie žalobcu, že správca dane ho musí špeciálne na splnenie si svojej dôkaznej povinnosti vyzývať nemá opodstatnenie. Rovnako nemá relevanciu tvrdenie žalobcu, že správca dane nespochybnil žiaden ním predložený doklad. V posudzovanom prípade bolo podstatou sporu to, či predmetné obchody reálne prebehli, nie pravosť jednotlivých žalobcom predložených listín. V každom prípade je potrebné si uvedomiť, že je to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Pokiaľ si túto procesnú povinnosť žalobca nesplní, nemôže mu byť nárok na odpočet DPH priznaný.

17. Správny súd po preskúmaní predmetnej veci nezistil ani žalobcom tvrdené porušenie čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, § 3 ods. 1, 3, 8, § 45, § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Daňové orgány úzko spolupracovali so žalobcom, ten bol riadne oboznámený s výsledkami daňovej kontroly, k protokolu podával námietky, ktoré boli opakovane so žalobcom prerokované, dokazovanie bolo taktiež opakovane doplnené o výsluch žalobcom navrhnutých svedkov, o výsluchu svedkov bol žalobca upovedomený, mal možnosť im klásť otázky a vyjadrovať sa. V tomto smere nemožno podľa správneho súdu daňovým orgánom nič vytýkať.

18. Správny súd neprisvedčil ani námietkam žalobcu o nepreskúmateľnosti a nezrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a naopak mal za to, že z tohto rozhodnutia je zrejmé, prečo, na základe ktorých skutočností a z akých dôkazov žalovaný vychádzal pri svojom závere, že žalobca nesplnil zákonné podmienky pre odpočet DPH.

19. O trovách konania správny súd rozhodol s prihliadnutím na § 168 SSP tak, že žalovanému trovy konania nepriznal, nakoľko si žiadne trovy neuplatnil.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

20. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

21. V dôvodoch kasačnej sťažnosti žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného spočíva na nesprávnom právnom posúdení dôkazného bremena a ustanovení o dokazovaní. Uviedol, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne, nemožno ho ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda aj tých ohľadne ktorých táto povinnosť stíhala úplne iný subjekt. Mal za to, že podaním riadne vyplneného daňového priznania a predložením písomných dokladov, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť svoje povinnosti v daňovom konaní splnil a vlastné dôkazné bremeno vyčerpal. Tiež mal za to, že mu ani Daňový poriadok neukladá povinnosť preukázať pôvod nadobudnutého tovaru ani jeho prepravu. Preukázanie pôvodu tovaru, jeho prepravy, ktorú nevykonával ani nezabezpečoval, ako aj následného spracovateľa alebo konečného spracovateľa deklarovaného tovaru nebolo jeho dôkazným bremenom. Preto ak orgánom verejnej správy sa pôvod nadobudnutého tovaru, ako ani následného spracovateľa alebo konečného odberateľa deklarovaného tovaru nepodarilo zistiť, tak to nemôže byť na ťarchu žalobcu.

22. Žalobca ďalej s poukazom na dôvody v správnej žaloby tvrdil, že rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, trpia vadou nepreskúmateľnosti pre ich nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, pričom rovnakou vadou trpí aj napadnutý rozsudok správneho súdu, ktorý sa podľa názoru žalobcu nevysporiadal so všetkými žalobnými dôvodmi. Rozhodnutia daňových orgánov žalobca považoval za rozhodnutia, ktoré boli vydané na nedostatočnom zistení a nesprávnom vyhodnotení skutočného skutkového stavu, podľa jeho názoru sú nepreskúmateľné, arbitrárne a z takéhoto dôvodu bolo nevyhnutné, aby ich správny súd zrušil. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného podľa žalobcu nie je zrejmé, či a ak áno, tak prečo námietky daňového subjektu považoval za nedôvodné. Správca dane ani žalovaný v odôvodnení rozhodnutí neuviedli, neoznačili a nezhrnuli všetky skutočnosti, ktoré mali byť podkladom rozhodnutia, neuviedli vysporiadanie sa s návrhmi daňového subjektu, nezhrnuli dôkazy predložené daňovým subjektom a neuviedli ani neoznačili žiadne vykonané dôkazy, ktoré mali byť predmetom hodnotenia uloženého zákonom.

23. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že v celom rozsahu zotrúva na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí, čo znamená, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane, považuje za rozhodnutia vydané v súlade s platnými právnymi predpismi.

III.

Konanie na kasačnom súde

24. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v súvislosti s otázkou zohľadnenia konštantnej judikatúry NS SR pri svojom rozhodovaní konštatuje, že rozhodovaciu prax NS SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) za rozhodujúce, že odo dňa 01. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia NS SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít [§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov], je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia NS SR.

26. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu,

proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

27. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku správneho súdu, ktorým správny súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi ako daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie máj 2013.

28. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

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

30. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú 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/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

32. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

34. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

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

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

35. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

36. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

37. Podľa § 464 ods. 1 SSP 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.

38. Kasačnému súdu je z jeho úradnej činnosti známe, že medzi totožnými účastníkmi konania bolo na kasačnom súde vedených niekoľko konaní v obdobných veciach (sp. zn. 8Sžfk/10/2020, sp. zn. 8Sžfk/59/2020 a sp. zn. 1Sžfk/33/2020). S odkazom na vyššie citované ustanovenie § 464 ods. 1 SSP senát kasačného súdu odkazuje na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 8Sžfk/10/2020 zo dňa 08. júla 2020, ktorého relevantnú časť odôvodnenia v doslovnom znení preberá:

„13. 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.

14. V ust. § 19 a 49 zákona o dani z pridanej hodnoty sú stanovené podmienky, ktorých splnenie sa vyžaduje pri uplatnení práva na odpočet DPH. Na to, aby mohol byť pri dodaní tovaru uplatnený odpočet DPH, však nestačí len vyhotovenie faktúry s náležitosťami podľa § 71 zákona o dani z pridanej hodnoty. Musí dôjsť aj k preukázaniu reálneho, faktického dodania, ktoré musí byť rovnako materiálne preukázané. Tieto dve podmienky preukázania musia byť splnené kumulatívne, inak nárok na odpočet DPH nemožno uplatniť. Dôkazné bremeno v takomto prípade zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí preukázať splnenie formálnej, ako aj materiálnej podmienky. Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie len faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné. Ak správca dane s prihliadnutím na objektívne skutočnosti zistí, že právo na odpočet DPH sa uplatňuje neoprávnené, spôsobom pokúšajúcim sa obísť zákon, subjektu právo na odpočet dane zamietne. Uvedené vyplýva z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie a rovnako aj zo Smernice Rady EÚ 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

15. Z obsahu napadnutého rozsudku správneho súdu, ako aj z pripojeného administratívneho spisu, je nesporné, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, z ktorého závermi sa kasačný súd stotožňuje.

16. Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o dani z pridanej hodnoty, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania).

17. V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže ziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia.

18. Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

19. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode. „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby tak, aby sa uistil o jeho

spoľahlivosti“ (viď. Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid). Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

20. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti na to by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.

21. V prejednávanej veci zo zistených skutočností skutočne vyplýva, že daňový subjekt (sťažovateľ) sa so svojím nevlastným bratom a synovcom dohodli na „obchodnej spolupráci“ v oblasti nákupu a predaja mäsa a syrov, založenej na telefonickom a fakturačnom základe, na vytvorení ďalšieho článku v reťazci obchodníkov s komoditou mäso, s cieľom znepriehľadniť reťazec nákupcov a predajcov, medzi ktorými sa nachádza zmiznutý, nekontaktný obchodník Ribeco Business s.r.o. (dodávateľ sťažovateľa v zdaňovacom období jún 2013) a Energopol s.r.o., a vytvoriť vhodné podmienky na odčerpanie DPH zo štátneho rozpočtu. Sťažovateľ sa priamo nezúčastňoval na obchodovaní, nevedel o jeho povinnosti registrácie na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe, nevedel o pôvode tovaru, ako sa prepravoval, kde bol nakladaný a vykladaný. Dodávateľská spoločnosť so správcom dane nespocoľpracovala, nepredložila účtovné, daňové či prepravné doklady, v skladoch v Dolnom Moštenci (kde si tovar mal prevziať odberateľ sťažovateľa) nikdy žiadny tovar neskladovala. Deklarovaná prepravná spoločnosť FRIGOLOG s.r.o. prepravu pre sťažovateľa nevykonala, nepoznala ho. Dôkazy, ktoré sťažovateľ predložil (fotokópie faktúr, daňových priznaní, dodacích listov a medzinárodných nákladných listov) nemožno považovať za dôveryhodné, pretože bez účtovných dokladov dodávateľskej spoločnosti nie je možné ich odkontrolovať a porovnaním dodávok smerujúcich k dodávateľskej spoločnosti a od dodávateľskej spoločnosti k sťažovateľovi nebola zistená identickosť, prepravu tovaru nemala vykonávať spoločnosť FRIGOLO s.r.o. ako tvrdil sťažovateľ.

22. Sťažovateľ nielenže nepreukázal dodanie tovaru spoločnosťou uvedenou na faktúrach, z ktorých si uplatnil odpočítanie DPH, ale súčasne s poukazom na objektívne skutočnosti (ako napr. príbuzenský pomer s konateľom dodávateľskej spoločnosti, neskúsenosť žalobcu s obchodovaním s mäsom, skutočnosť, že tovar nikdy nevidel, nezúčastnil sa jeho naložky či vykládky, nevedomosť o skladovaní tovaru) vyplýva, že sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje podvodného konania za účelom získania odpočtu DPH.

23. Nemožno sa preto stotožniť s tvrdením sťažovateľa, že by správny súd nesprávne vyhodnotil dôkazné bremeno daňového subjektu, ani že by sa svojim rozhodnutím odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného - najvyššieho súdu. Žalovaný v preskúmanom rozhodnutí podrobne opisuje všetky svoje zistenia, ktoré následne vyhodnocuje v kontexte so všetkými dôkazmi a tvrdeniami daňového subjektu - sťažovateľa.“

IV.

Záver

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

40. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, 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).

41. 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 nie je prípustný opravný prostriedok.