

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/1/2020
Identifikačné číslo spisu: 3019200070
Dátum vydania rozhodnutia: 27. októbra 2021
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:3019200070.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) AGAMA PLUS spol. s r. o., so sídlom Dolný Val 70, 010 01 Žilina, IČO: 36 317 489, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102594735/2018 zo dňa 14. decembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/15/2019-78 zo dňa 2. októbra 2019, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

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

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Prievidza, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 101540344/2018 zo dňa 09.08.2018 podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobkyňi rozdiel dane v sume 4.737,96 € na daní z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102594735/2018 zo dňa 14.12.2018 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. Po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu krajský súd dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie žalovaného je vydané v súlade so zákonom, keď správne orgány v rozsahu dostatočnom pre rozhodnutie zistili skutkový stav, ktorý následne aj správne právne posúdili.

5. Krajský súd konštatoval, že správne orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z rozsiahleho dokazovania, na základe ktorého potom vec správne posúdili tak, že žalobkyňa si uplatnila nárok na odpočítanie dane v dotknutom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázala, že zdaniteľné obchody boli vykonané dodávateľskými spoločnosťami MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o. a PPZET, s.r.o. tak, ako je deklarované na sporných faktúrach. Je pritom zrejmé, že správne orgány nespochybnili, že zdaniteľné plnenia boli uskutočnené, spochybnili však to, či boli uskutočnené uvedenými dodávateľskými spoločnosťami MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o. v zmysle sporných faktúr.

6. Správne orgány na základe vykonaného dokazovania zistili, že dodávateľská spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. v rozhodnom období na adrese svojho sídla reálne nesídlila, nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, nemala žiadnych zamestnancov. Svedok F. Q., ktorý mal byť splnomocneným zástupcom uvedenej spoločnosti, tvrdil, že pre spoločnosť MEDIA SERVIS s.r.o. pracovali Š. L. a D. Q., avšak Š. L. tieto skutočnosti nepotvrdil, naopak, uviedol, že spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. nepozná, nepracoval pre ňu, nepozná pána Ž. ani D. Q.. Pokiaľ ide o spoločnosť BOBO-EU s.r.o., táto bola nekontaktná, nepreberala zásielky, v rozhodnom období sa na adrese sídla nenachádzala. Svedok Š. Q., konateľ spoločnosti, podal nedôveryhodné a protichodné vyjadrenia ohľadom straty účtovných dokladov spoločnosti BOBO-EU s.r.o., keď v roku 2014 tvrdil, že tieto mali byť znehodnotenú pri havárii motorového vozidla v Albánsku a v roku 2016 tvrdil, že doklady mu ukradli z domu, pričom tieto rozpory nakoniec vysvetlil tak, že zvyšok čo mu zostal, mal byť ukradnutý z domu. K tomuto tvrdeniu však nepredložil žiadne doklady o krádeži. Rovnako sa rozporuplne vyjadroval ohľadne toho, že účtovníctvo mala viesť V. L., avšak neskôr už uviedol, že účtovníctvo viedol sám. Napriek skutočnosti, že podľa tvrdenia Š. Q. mala spoločnosť zamestnávať jedného zamestnanca a dohodárov, hlásenie zo závislej činnosti za rok 2012 nebolo podané. Dodávateľská spoločnosť PPZET, s.r.o. nepreberala poštové zásielky správcu dane. Dvakrát zmenila svoje sídlo, pričom podľa zistení správcu dane nesídlila reálne ani v Prievidzi a ani v Žiline. Taktiež nemala prevádzku ani kancelárske priestory. Svedkyňa S. U., ktorá od roku 2012 robila externú účtovníčku, sa nevedela vyjadriť k obchodným transakciám spoločnosti, nevedela uviesť kto riadil spoločnosť. Podľa jej vyjadrenia spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov ani pracovníkov na živnosť. Konateľku L. L.Ú., ktorá jej mala udeliť plnú moc, nepoznala. Správcovi dane sa počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania ani opakovane nepodarilo predvolať konateľku spoločnosti L. L., ani splnomocneného zástupcu L. Ž.. Pokiaľ ide o vyjadrenia ďalšieho splnomocneného zástupcu spoločnosti PPZET, s.r.o. T. R. tak tento obchody formálne potvrdil, nepredložil však žiaden doklad preukazujúci jeho tvrdenia.

7. Splnomocnený zástupca žalobkyne Ing. Mgr. L. R. vôbec nevysvetlil, na základe akých kritérií si vybral na dodanie uvedených služieb alebo tovarov menovaných dodávateľov, keď sám uviedol, že spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o. a PPZET, s.r.o. si nejako nepreveroval, nezisťoval či uvedené spoločnosti majú personálne a materiálno-technické zabezpečenie. Tým, že žalobkyňa vstúpila do obchodných vzťahov so spoločnosťami, ktoré si podľa svojho vlastného vyjadrenia nepreverovala, ani to nerobí, ani sa nezaujímal o ich materiálnotechnické ani personálne vybavenie, aby sa presvedčila, či sú schopné požadované dodania realizovať, neprejavila náležitú mieru opatrnosti, čím na seba prebrala riziko, že nebude vedieť splniť svoju dôkaznú povinnosť.

8. V danom prípade žalobkyňa neposkytla žiaden relevantný dôkaz a ani správcovi dane sa aj napriek vykonanému dokazovaniu nepodarilo zaobstarať také dôkazy, ktoré by preukázali, že tovar alebo služby boli dodané práve od dodávateľov MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o. a PPZET, s.r.o. tak, ako to žalobkyňa deklarovala predloženými spornými faktúrami. Svedkovia síce dodanie tovarov

a služieb potvrdili, ale tieto tvrdenia neboli podložené vierohodnými dokladmi, nepostačujú preto na odstránenie pochybností správcu dane. Taktiež predloženie stavebnej dokumentácie k stavbám (MEDIA SERVIS, s.r.o.) nepreukazuje, že zdaniteľné obchody boli realizované tak, ako to bolo deklarované na sporných faktúrach. Preto pri absencii akéhokoľvek relevantného dôkazu o skutočnom poskytnutí fakturovaných tovarov, resp. služieb vyššie uvedenými spoločnosťami nemožno považovať sporné faktúry za presvedčivý dôkazný prostriedok, že spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o. a PPZET, s.r.o. dodali tovar alebo služby v zmysle sporných faktúr.

9. Krajský súd uviedol, že je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a na jeho úvahe, 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. V prejednávanom prípade si daňové orgány zabezpečili dostatočné množstvo dôkazov získaných v rámci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012 vykonanej u žalobkyne, ako aj v rámci vlastného šetrenia na zistenie stavu veci, ktorý im umožnil o veci rozhodnúť. V rámci aplikovania správnej úvahy riadne vyhodnotili, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Pokiaľ ide o priradovanie číselnej váhy dôkazom tak, ako to prezentovala žalobkyňa v podanej žalobe, správny súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že vyhodnotenie dôkazov formou číselne vyjadrenej bodovej váhy zákon nevyžaduje a nedá sa ani žiadnou metodikou jasne stanoviť, že určitý dôkazný prostriedok má vždy vyššiu váhu ako iný. Pri akomkoľvek dokazovaní je vždy potrebné vyhodnocovať dôkaznú situáciu s ohľadom na danú konkrétnu vec a to jednak jednotlivé dôkazy jednotlivo ako aj v ich vzájomných súvislostiach. Nie je možné realizovať vyhodnocovanie dokazovania púhou tabuľkou.

10. Žalobkyňa ďalej v podanej žalobe namietala, že zákonná úprava (§ 68 Daňového poriadku) neumožňuje, aby sa vo vyrubovacom konaní vykonalo obstarávanie dôkazov, a preto uvedené dôkazy sú nezákonné. Krajský súd k tejto námietke 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 výsluchom svedkov, a to na základe vyjadrenia žalobkyne k protokolu z daňovej kontroly. Žalobkyňa bola s výsledkami takto vykonaného dokazovania riadne oboznámená, mala možnosť sa k nemu vyjadriť. Z uvedených dôvodov námietka žalobkyne nie je dôvodná.

11. Pokiaľ ide o námietky žalobkyne týkajúce sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, krajský súd poukázal na skutočnosť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) sú stanovené kumulatívne a objektívne, t.j. nárok na odpočet DPH sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a za dobromyseľnosti daňového subjektu (žalobkyne). Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby daňový subjekt, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Samotné faktúry od dodávateľov MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o. a PPZET, s.r.o. a 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 žalobkyne 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 spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozsiahlu 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.

12. Krajský súd zastáva názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobkyne. Správca dane správne zamerlal a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobkyne, t.j. aj na právne vzťahy dodávateľov deklarovaných na sporných faktúrach, majú na vedomí, že žalobkyňu 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 nevyplýva, že by orgány daňovej správy od žalobkyne požadovali doklady, ktoré by mala ona zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované ako i iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení medzi obchodnými partnermi neznamena, že bolo povinnosťou žalobkyne v daňovom konaní vo veci preverenia jej nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdaniteľných obchodov, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Nemal však povinnosť žalobkyňi oznamovať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že sa obchody tak, ako boli faktúrami deklarované, skutočne realizovali.

13. Pokiaľ ide o dôkazné bremeno žalobkyne, bolo povinnosťou žalobkyne v prípade takýchto kvalifikovaných pochybností správcu dane predložiť dôkazy, ktoré by preukazovali jej tvrdenia. Ak takéto dôkazy predložiť alebo označiť nevie, alebo neexistujú, dostáva sa žalobkyňa do stavu dôkaznej núdze. Dôkazné bremeno daňového subjektu je možné vnímať aj ako jeho zodpovednosť za výsledok daňového konania s tým, že môžu obstať len tie daňové doklady, ktoré odrážajú skutočný stav veci. Pokiaľ voči skutkovému stavu takéto dôkazy neobstoja, je na daňovom subjekte, aby predložil iné dôkazy a pokiaľ ich nemá alebo nie je v jeho silách ich obstarat', alebo také dôkazy nemôžu objektívne existovať, znamená to neunesenie dôkazného bremena so všetkými jeho následkami. Žalobkyňa v predmetnej právnej veci nepredložila dôkazy o riadnom priebehu zdaniteľných obchodov tak, ako bolo deklarované na sporných faktúrach. Rovnako nepreukázala, že učinila všetko, čo od nej bolo možné rozumne požadovať, aby si riadne preverila svojich obchodných partnerov .

14. Možno preto zhrnúť, že v súdenom prípade dôkazné bremeno bolo na žalobkyňi, ktorá si nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr uplatnila, a preto bolo jej povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami a v súlade so skutočnosťou. Správca dane následne verifikoval skutočnosti a doklady predložené žalobkyňou, od ktorej bolo možné spravodlivo požadovať preukazovanie len tých skutočností, ktoré mohla reálne ovplyvniť, lebo boli v jej právnej sfére vplyvu, a na ktoré sa viaže jej dôkazné bremeno. S poukazom na uvedené skutočnosti súd vyhodnotil námietky žalobkyne za nedôvodné. Bol to práve správca dane, ktorý v súlade s § 46 ods. 5 a 24 ods. 2 Daňového poriadku vlastným aktívnym preverovaním a dokazovaním zistil skutočnosti, z ktorých vyvstali kvalifikované pochybnosti ohľadne uskutočnenia zdaniteľných obchodov fakturovanými dodávateľmi, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobkyňu, ktorá ich nevyvrátila.

15. Pokiaľ ide o judikatúru Súdneho dvora EÚ tak krajský súd poukázal na to, že z nej bez pochybností vyplýva, že členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (medzi inými pozri rozsudky SD EU zo 17. júla 2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29. júla 2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s.I-7639, bod 21; z 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 Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré sa uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s.I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 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. Správny súd je toho názoru, že rozsudky Súdneho dvora umožňujú platcom, ktorí sa bez vlastnej viny stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby neboli nútení niesť následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, kedy svoje daňové povinnosti sami riadne plnili. Pokiaľ by obchodníci konajúci v nevedomosti o tom, že sa stali súčasťou podvodného reťazca, nemali nárok na odpočet DPH, niesli by náklady podvodu. Na druhej strane však akýkoľvek i nedbalostný podiel pre obchodníkov zakladá negatívne účinky. Pre podnikateľov závery súdneho dvora neznamenajú iba bezbrehú ochranu nároku na odpočet dane, ale znamenajú mimo iného aj povinnosť venovať zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, tak aby v prípade odhalenia podvodného konania nevznikli pochybnosti, či o podvode vedeli, resp. či so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohli. Je totiž vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôsobil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dojednávaní obchodných kontraktov sa v rámci možností snažil dbať na bezproblémovosť svojich obchodných partnerov. V predmetnej právnej veci však bolo zistené, že žalobca nevenoval žiadnu pozornosť prevereniu svojich obchodných partnerov, a to ani v rozsahu, ktorý je pri bežnej podnikateľskej činnosti bežný.

16. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť 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 č. 222/2004 Z.z. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobkyňu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sama žalobkyňa preukázala, že vynaložila a prijala všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jej hospodárskej činnosti.

17. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 168 S.s.p. tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech, súd náhradu trov konania nepriznal, pretože žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy nevznikli a žalovaný si náhradu trov konania ani neuplatnil.

III.

Konanie na kasačnom súde

18. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa (zamestnanec žalobkyne s vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa podľa § 449 ods. 2 písm. a) S.s.p.) kasačnú sťažnosť v zákonom stanovenej lehote. Kasačnú sťažnosť podala z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) S.s.p.

19. Poukázala na to, že nakoľko v celom kontrolovanom období daňového subjektu v roku 2012 (obdobie ktorého sa týka aj táto kasačná sťažnosť) zastupoval spoločnosť Agama Plus s.r.o., mala 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 L. U. R. ako konateľka spoločnosti Agama Plus s.r.o. mala aj má na starosti personalistiku a aktivity, ktoré súvisia so športovou činnosťou a tvoria časť príjmov tejto spoločnosti.

20. Sťažovateľka poukázala na porušenie zásady zákonnosti žalovaným a dáva 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 241/0744, bod 14). Zdôraznila, 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 tvrdí, že plnenie na faktúrach nedodali osoby na faktúre, pričom tento záver opiera o rôzne zistenia v prostredí dodávateľov. 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 žalobkyne v pozícii kupujúcej). Sťažovateľka dôvodí, že na túto právnu otázku dáva Súdny dvor EÚ ustálený právny názor, tak ako je uvedené ďalej v jeho judikatúre, sťažovateľka sa vychádza z zásady právnej istoty a legitímnej dôvery domáha toho, aby bol obdobne posúdený jej prípad.

21. Zákon č. 222/2004 Z.z. 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. Žalobkyňa namietala, že krajský súd sa nedržal právnych názorov SDEÚ vo veci odpočtu DPH, hoci sa ich žalobkyňa domáhala, naopak konfrontácii s požadovanou relevantnou judikatúrou sa vyhýba. Podľa judikatúry SDEÚ 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 obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov (rozsudky SDEÚ 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).

22. Podľa judikatúry SDEÚ dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia a faktúrou, potom vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. V posudzovanej konkrétnej veci žalobca disponuje existenciou materiálneho plnenia aj faktúrou. Žalobca upozorňuje, 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).

23. Sťažovateľka sa nestotožnila s právnym posúdením veci krajským súdom najmä z dôvodu, že výsledkom správneho konania nie je zrušenie alebo potvrdenie obchodu, ktorý sa reálne uskutočnil. Krajský súd nesprávne odkazuje na správne konanie a neberie do úvahy žalobu a žalobné body a ani citovanú judikatúru. Krajský súd naopak svoj záver o nedodaní plnenia na faktúre opiera o nezrovnalosti zistené v prostredí dodávateľa napríklad MEDIA SERVIS s.r.o. Krajský súd rozhodoval v rozpore s faktami a elementárnou logikou.

24. Dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je vymedzené § 24 Daňového poriadku, ktoré však nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukazovaním skutočností, ktoré svojou činnosťou nezabezpečoval (rozsudok NS SR 6Sžf/10/2012; rozsudok SDEÚ C-354/03 Optigen). Judikatúra SDEÚ 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 mala za to, že platí prezumpcia nevinny.

25. Aj napriek tomu, že si krajský súd osvojil právne názory SDEÚ 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 Stehcemp). V prípade Stehcemp dodávateľ vykazoval rôzne nedostatky (bol nekontaktný, schátralá budova vylučovala podnikanie, nepodal daňové priznanie, nemal potrebný predmet podnikania), pričom SDEÚ to nepovažoval za dôvod na odopretie nároku na

odpočet; sťažovateľka vychádzajúc z princípu právnej istoty a legitímnej dôvery predpokladala, že krajský súd rozhodne aj tento prípad rovnako. Avšak týmto sa krajský súd vôbec nezaoberal.

26. Sťažovateľka žiadala kasačný súd, aby postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c) S.s.p. konanie uznesením prerušil a podal návrh na začatie prejudiciálneho konania pred SDEÚ položením relevantnej predbežnej otázky. Sťažovateľka však usudzuje, že na súdenu otázku SDEÚ 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 sťažovateľka v tejto žalobe domáha, nemožno relevantnú judikatúru SDEÚ obísť.

27. 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 36/951, 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 z 30. septembra 2015 pod sp. zn. 7 Cdo 155/2014.

28. Sťažovateľka má za to, že vydaný rozsudok krajského 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. Z uvedených dôvodov navrhla, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a súčasne, aby zrušil aj napadnuté rozhodnutia správnych orgánov bez vrátenia na ďalšie konanie.

29. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že námietky sťažovateľky sú obsahovo zhodné s jej 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 žalobkyne 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.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

30. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 10Sžfk/1/2020. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

31. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej

tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. októbra 2021 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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 pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

33. 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 bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

34. 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.

35. 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 evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

36. 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.

37. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

38. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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 § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

40. Podľa § 49 ods.1 v nadväznosti na § 19 ods.1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

41. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH 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 ods.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.

42. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutí správnych orgánov, ktorými bol sťažovateľke určený rozdiel dane v sume 4.737,96 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté

rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovanými správnymi orgánmi ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

43. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu 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).

44. 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.

45. 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 č. 222/2004 Z.z., ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon č. 222/2004 Z.z. 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).

46. 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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, 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.

47. Podstatu kasačných námietok sťažovateľky tvoria zhodné tvrdenia uvedené v žalobe. Sťažovateľka zdôrazňuje, že disponuje existenciou materiálneho plnenia aj faktúrou, a preto na ňu nemožno prenášať dôkazné bremeno z prostredia dodávateľov, lebo ide o skutočnosti mimo jej pôsobnosti.

48. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu 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. 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“.

49. 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 - sťažovateľke, ktorej daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH dostatočným a vierohodným spôsobom preukázala.

50. 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 č. 222/2004 Z.z. Sťažovateľka nepreukázala splnenie podmienok pre odpočítanie dane z tých dôvodov, ako to podrobne uviedol správny súd vo svojom odôvodnení rozsudku v odsekoch 22 až 25. 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 vecí. 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 sťažovateľky.

51. Pokiaľ ide o kasačné námietky sťažovateľky v predmetnej veci, vo vzťahu k námietke nesprávneho právneho posúdenia sťažovateľka uviedla, že sa nestotožňuje s názorom krajského súdu, ale konkrétne neuvádza v čom toto nesprávne právne posúdenie spočíva. Je potrebné zo strany kasačného súdu poukázať na to, že krajský súd sa veľmi podrobne venoval aj judikatúre kasačného súdu 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 sťažovateľka nepreukázala obchodovanie s tovarom a službami deklarovanými dodávateľmi na sporných faktúrach. Kasačný súd poukazuje tiež na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/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 zaobstaráť a zohnať všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu. Takisto

cez rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 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 zákonomnom 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 sťažovateľka v kasačnej sťažnosti.

52. Námietka odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu je rovnako nedôvodná, pretože sťažovateľka síce všeobecne poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR a SDEÚ, ale konkrétne nepoukazuje v čom tento odklon spočíva, na druhej strane krajský súd veľmi podrobne poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR ako aj rozhodnutia SDEÚ, z ktorých pri svojom rozhodovaní vychádzal. K námietke odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, a to vo vzťahu k rozhodnutiu Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a Európskeho súdneho dvora C-354/03 kasačný súd uvádza, že aj táto je nedôvodná. Uvedené rozhodnutie Najvyššieho súdu SR bolo prekonané inými neskoršími rozhodnutiami najvyššieho súdu uvedenými napríklad aj v tomto rozsudku.

53. K námietke porušenia práva na spravodlivý proces v kontexte s § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. kasačný súd uvádza, že aj táto námietka nie je dôvodná. Rozsudok krajského súdu je presvedčivo odôvodnený, reaguje na všetky žalobné námietky sťažovateľky. 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 neznamená 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.

54. 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) S.s.p., keďže vzhľadom na uvedené nevznikla potreba riešenia rozporu vnútroštátneho práva s právom Európskej únie.

55. Kasačný súd súčasne odkazuje na rozsudky tunajšieho súdu v obdobnej veci tých istých účastníkov konania, týkajúce sa iných zdaňovacích období vedených pod sp.zn. 8Sžfk/67/2019 zo dňa 08.07.2020, sp. zn. 8Sžfk/63/2020 zo dňa 26.05.2021 a sp. zn. 8Sžfk/79/2020 zo dňa 26.05.2021.

56. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s opakovanými právnymi námietkami sťažovateľky sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

57. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľke, ktorá v tomto konaní nemala úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

58. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie :

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