

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/46/2019
Identifikačné číslo spisu: 1016201826
Dátum vydania rozhodnutia: 29. septembra 2021
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:1016201826.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): BOLITEX, s.r.o., so sídlom Radlinského 27, 811 07 Bratislava, IČO: 45 576 963, zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Slávik a partneri, s.r.o., Námestie M. R. Štefánika 3, 955 01 Topoľčany, IČO: 36 861 375, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o všeobecnej správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného č. 103592616/2016 zo dňa 25.7.2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu Bratislave sp. zn. 1S/214/2016 z 24.1. 2019, takto

r o z h o d o l :

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

Účastníkom 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.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie december 2011 vydal Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 102982185/2016 z 21.4.2016 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet v sume 70.883,16 eur, vyrubil daňovú povinnosť v sume 78.511,74 eur; určil rozdiel dane v sume 149.394,90 eur za zdaňovacie obdobie december 2011.

2. Správca dane rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca nepreukázal reálnosť uskutočnenia zdaniateľných obchodov s obchodnými spoločnosťami Leverano s.r.o., so sídlom Panenská 24,

Bratislava, IČO: 45 297 584 (ďalej len „Leverano“) v celkovej sume 98.440,91 eur a od obchodnej spoločnosti Slovak-Market, s.r.o., Bancíkovej 1/A, Bratislava; od 27.3.2013 SM-HM, s.r.o., Rákocziho 21/18, Komárno, IČO: 45 911 754 (ďalej len „SM-HM“) vo výške 51.124,52 eur, ktorých predmetom mal byť nákup mrazeného kuracie mäsa.

3. Správca dane v rámci daňovej kontroly preveroval zistené obchodné reťazce spoločností : 1/ TZZ Praha s.r.o., ČR - Leverano - BOLITEX, s.r.o. - For Frost Management s.r.o., 2/ OLSTAT, s.r.o. - SM-HM - BOLITEX, s.r.o. - FFM, ČR a 3/ BOLITEX Slovakia, s.r.o. - Quality Meat, s.r.o., ČR - BOLITEX, s.r.o. - BOLITEX Slovakia, s.r.o.

4. Z výsledkov preverovania personálneho a hmotného substrátu obchodných spoločností správcom dane vyplýva, že:

- viaceré spoločnosti vrátane žalobcu disponujú len tzv. virtuálnym sídlom, nemajú uzatvorené žiadne pracovnoprávne zmluvy, nevlastnia žiadny majetok, technológiu, vozidlá alebo skladové priestory na výkon podnikateľskej činnosti s uvedenou komoditou.
- medzi jednotlivými obchodnými spoločnosťami existovali personálne prepojenia prostredníctvom konateľov spoločností (strana 22 rozhodnutia správcu dane).
- často dochádzalo k prevodom obchodných podielov a k zmenám v štruktúre spoločností, neprekladali žiadne doklady a nepreberali poštu.

5. Správca dane konštatoval, že v rámci daňovej kontroly nebola preukázaná existencia tovaru, jeho pôvod, výrobca, dovozca, a ani koncový spotrebiteľ. Tovar mal byť uskladnený na jednom mieste; nedochádzalo k jeho preprave a presúval sa len fakturačne v sklade patriacom spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Počas daňovej kontroly neboli predložené žiadne prepravné doklady, ktoré by preukazovali prvotnú prepravu tovaru.

6. Pri sporných obchodných transakciách nikdy nebola uzatvorená riadna kúpna zmluva s vymedzením druhu, množstva, kvality alebo podmienok reklamácie tovaru. Obchodovaný tovar žiadnym spôsobom nepreberali ani nekontrolovali; pričom konatelia spoločností mali o obchodovaných komoditách minimálnu vedomosť.

7. V súvislosti so spoločnosťou Leverano správca dane uviedol, že spoločnosť bola nekontaktná (missing trader) a na podnikateľské účely využívala virtuálne sídlo v nehnuteľnosti s označením desiatok obchodných spoločností. Poštu za spoločnosť Leverano preberal zamestnanec inej obchodnej spoločnosti, ktorý nemal kontakt na konateľa. Obchodný podiel v spoločnosti bol prevedený na osobu s pobytom v Maďarsku a následne došlo k jej zrušeniu a výmazu z Obchodného registra. Bývalá konateľka spoločnosti Leverano sa na výsluch správcu dane nedostavila a zaslala písomné vyjadrenie, v ktorom len nekonkrétne prezentovala dodávateľov a odberateľa spoločnosti Leverano (strana 15 - 17 rozhodnutia správcu dane). Vo vyjadrení tvrdila, že spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, ani skladové priestory a obstaraný tovar bol priamo predávaný do skladov odberateľov. Zo zistení správcu dane vyplýva, že spoločnosť Leverano pri predaji obchodného prevodu nemala na účtoch takmer žiadne finančné prostriedky, aj napriek skutočnosti, že bývalá konateľka tvrdila, že konateľovi boli na účtoch ponechané finančné prostriedky na nevyhnutné úhrady. Bývalá konateľka mala dispozičné právo k účtu spoločnosti aj po predaji obchodného podielu.

8. Konateľ spoločnosti TZZ Praha s.r.o. (dodávateľ spoločnosti Leverano) uskutočnenie zdaniteľných obchodov nepotvrdil. O obchodných aktivitách spoločnosti TZZ Praha s.r.o., bývalej konateľke, ani spoločnosti Leverano nemal žiadnu vedomosť (strana 18-19 rozhodnutia správcu dane).

9. Spoločnosť KOVÁŘ plus s.r.o. potvrdila dodanie tovaru pre spoločnosť Leverano. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že tovar bol pre Leverano prepravovaný do skladu MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo.

10. Vo vzťahu k spoločnosti SM - HM zo zistení správcu dane vyplynulo, že spoločnosť v kontrolovanom období zamestnávala jednu administratívnu pracovníčku a nemala žiadneho splnomocneného zástupcu. Konateľ spoločnosti SM - HM uviedol, že sídlo spoločnosti je len virtuálne

a iné priestory spoločnosť na výkon podnikateľskej činnosti nevyužívala. Faktúry vystavené žalobcovi potvrdil, ale účtovníctvo správcovi dane nepredložil. Osobne do styku s tovarom neprichádzal a bol prepravovaný priamo do spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. Prepravu zabezpečoval dodávateľ (spoločnosť OLSTAT s.r.o.). Spoločnosť SM - HM nikdy nebola registrovaná v registri prevádzkovateľov potravinárskych podnikov obchodujúcich s potravinami živočíšneho pôvodu ako predajca, sprostredkovateľ alebo prepravca.

11. Konateľ spoločnosti OLSTAT s.r.o. (dodávateľ spoločnosti SM- HM) v rámci výsluchu pred správcom dane nevedel potvrdiť, či spoločnosť vystavila faktúry pre SM- HM; nevedel potvrdiť ani autenticitu jeho podpisu na faktúrach, ani skutočnosť od koho spoločnosť tovar nakúpila, kde ho skladovala a ako bola realizovaná preprava.

12. Konateľ spoločnosti OLSTAT s.r.o. nemal o aktivitách spoločnosti takmer žiadnu vedomosť. Nevedel sa vyjadriť k základným skutočnostiam, týkajúcim sa riadenia spoločnosti, ako napríklad, či má spoločnosť zamestnancov, kto vedie účtovníctvo, či spoločnosť vlastní majetok, výrobné alebo skladovacie priestory. Rovnako ako konateľ spoločnosti SM- HM správcovi dane nepredložil účtovníctvo.

13. Finančné orgány sa vo vzťahu k preverovaniu obchodných transakcií zamerali aj na preverenie odberateľov v kontrolovanom období. Vo vzťahu k najvýznamnejšiemu dodávateľovi, spoločnosti For Frost Management, s.r.o., ktorá bola v danom zdaňovacom období najvýznamnejším odberateľom uvedeného tovaru, pričom české finančné orgány dodanie tovaru nepotvrdili. Česká finančná správa uviedla, že spoločnosť nie je kontaktná a na adrese sídla nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť. Zástupca spoločnosti uviedol, že spoločnosť nikdy nekontrolovala tovar a kompletne služby skladovania a manipulácie s tovarom boli zabezpečované spoločnosťou ROCHUS, s.r.o. Zmluvu so spoločnosťou ROCHUS, s.r.o. konateľ spoločnosti finančným orgánom nepredložil.

14. Intrakomunitárne dodanie tovaru spoločnosti For Frost Management, s.r.o. nebolo finančnými orgánmi Českej republiky preukázané ani za zdaňovacie obdobie jún 2011.

15. Zo záverov správcu dane vyplýva, že deklarované obchodné transakcie na strane dodávateľov žalobcu nenesú znaky reálnej obchodnej činnosti, keďže zo zistení správcu dane vyplýva fakturačný pohyb medzi spoločnosťami BOLITEX Slovakia, s.r.o. - Quality Meat, s.r.o., ČR - BOLITEX, s.r.o. Žalobcom nadobudnutý tovar od spoločnosti Quality Meat, s.r.o., bol vydaný zo skladu ROCHUS spol. s r.o. a prijatý na sklad spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, a následne bol expedovaný pod hlavičkou spoločnosti BOLITEX Slovakia, s.r.o. pre odberateľa Quality Meat, s.r.o. a opäť prijatý na sklad ROCHUS spol. s r.o., Kunovice

16. Na základe preverovania u dodávateľov dospel správca dane k záveru, že nebolo preukázané dodanie fakturovaných plnení deklarovanými dodávateľmi a tým ani vznik daňovej povinnosti u týchto spoločností podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Preto ani žalobcovi následne nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Správca dane nespochybnil, že prijaté práce a služby žalobca dodal svojmu odberateľovi, uviedol však, že žalobca nevyvrátil pochybnosti o tom, že mu deklarované plnenia dodali dodávatelia uvedení na faktúrach.

17. Správca dane dospel na základe skutkových okolností zistených daňovou kontrolou k záveru, že žalobca bol súčasťou reťazca obchodných subjektov, ktorých zámerom bolo získať daňovú výhodu, keďže obchodná činnosť nespĺňa atribúty ekonomickej činnosti podľa § 3 zákona o DPH.

18. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 103592616/2016 zo dňa 25.07.2016 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku zamietol odvolanie žalobcu a rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II.

Konanie pred krajským súdom

19. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) a navrhol napadnuté rozhodnutie zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie.

20. Nezákonnosť rozhodnutí finančných orgánov žalobca videl v nesprávnom posúdení veci v nadväznosti na nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu vo vzťahu k otázke oprávnenosti nároku na odpočet dane.

21. Krajský súd dňa 24.1.2019 vyhlásil rozsudok sp. zn. 1S/214/2016 (ďalej len „rozsudok“), ktorým správnu žalobu zamietol postupom podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“).

22. V odôvodnení rozsudku sa krajský súd stotožnil so závermi finančných orgánov oboch stupňov, že uplatnenie odpočítania dane za dodanie tovaru, aj napriek formálnemu dodržaniu zákonom určených podmienok, viedlo k získaniu daňovej výhody žalobcu.

23. Žalobca podľa mienky krajského súdu nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu, a preto porušil podmienky na odpočet dane.

24. Krajský súd sa stotožnil aj so záverom finančných orgánov ohľadne umelo vytvorených obchodných reťazcov spoločností, ktorých účelom nebolo obchodovanie s tovarom, ale získanie neoprávnenej daňovej výhody, keďže nebola preukázaná existencia tovaru, s ktorým žalobca obchodoval, keďže žalobca ani žiaden jeho obchodný partner, či už dodávateľ alebo odberateľ, nemali o danom tovare takmer žiadnu vedomosť, nepreukázali pôvod ani kvalitu tovaru, s ktorým mali obchodovať. Nepreukázali ani skutočnosť, že predmetný tovar bol v čase obchodovania vhodný na humánnu, veterinárnu alebo akúkoľvek inú spotrebu, tovar nepreberali, ani ho žiadnym spôsobom nekontrolovali.

25. Krajský súd žalobcovi vytkol nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti žalobcu pri výbere obchodných partnerov, s ktorými obchodoval vo vzťahu k prevencii proti podvodom s DPH alebo vo vzťahu k inému podvodnému konaniu.

26. Skutkové okolnosti zistené finančnými orgánmi podľa názoru krajského súdu nasvedčujú tomu, že deklarované obchody boli realizované len vo formálnej rovine, pričom ich skutočným zmyslom bolo zneužitie práva, keďže z priebehu deklarovaných obchodov vyplýva, že účastníci obchodného reťazca v skutočnosti nemali záujem využiť tovar pre svoju potrebu a ich cieľom nebolo hľadať konečných spotrebiteľov.

27. Krajský súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu týkajúcou sa konkrétnych návrhov na vykonanie dokazovania. Krajský súd bol opačného názoru, pretože finančné orgány podľa jeho mienky vykonali množstvo procesných úkonov s cieľom zistenia skutkového stavu.

28. Krajský súd akcentoval, že procesný postup určuje správca dane, ktorý je povinný vykonať z vlastnej iniciatívy také dôkazy, ktoré môžu prispieť k presnému a úplnému objasneniu veci, a to aj bez návrhu účastníkov konania a je oprávnený rozhodnúť o tom, ktoré dôkazy a v akom rozsahu vykoná, a ktoré skutočnosti stačí osvedčiť inými podkladmi. Aj keď dokazovanie v daňovom konaní vedie správca dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a podľa názoru krajského súdu žalobca v konaní nedokázal odstrániť dôvodné pochybnosti finančných orgánov o realnosti uskutočnených obchodov.

III.

Konanie na kasačnom súde

A)

29. Proti rozsudku krajského súdu žalobca brojil (ďalej len „sťažovateľ“) včas podanou kasačnou sťažnosťou z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/, h/ SSP a žiadal, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

30. Sťažovateľ v rámci sťažnostných dôvodov akcentoval najmä tieto sťažnostné body:

K námietke nesprávneho právneho posúdenia (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP)

- správca dane nevykonal výsluch zástupcov spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo,
- sťažovateľ uniesol dôkazné bremeno, keďže z predložených dokladov vyplýva realnosť uskutočnenia zdanieľných obchodov s dodávateľmi Leverano a SM - HM,
- uskutočnenie transakcií potvrdili aj zástupcovia spoločností Leverano a SM - HM,
- keďže bol tovar skladovaný v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, neexistoval dôvod ani možnosť preveriť dodávateľov.

K námietke odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP)

- sťažovateľ bol toho názoru, že krajský súd sa v súvislosti s dôkazným bremenom v daňovom konaní odklonil od záverov kasačného súdu vyjadrených v rozsudkoch sp. zn. 6Sžf/10/2012, sp. zn. 6Sžf/81/2013. sp. zn. 3Sžf/1/2011 a sp. zn. 3Sžf/1/2010

B)

31. Žalovaný sa k obsahu kasačnej sťažnosti písomne vyjadril podaním z 2.5.2019, v ktorom uviedol, že sťažovateľ len reprodukuje totožné námietky, s ktorými sa už žalovaný vysporiadal v rámci odvolacieho konania a rovnako aj krajský súd v rámci napadnutého rozsudku. Vzhľadom na sťažovateľom prezentované skutočnosti v podstate zotrval na argumentácii vyjadrenej v preskúvanom rozhodnutí.

IV.

Právny názor kasačného súdu

32. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1.8.2021 (§ 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 1.8.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.8.2021 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. 5Asan/9/2021. Od 1.8.2021 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.

33. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

34. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či krajský súd vec posúdil správne po právnej stránke, keď žalobu zamietol s tým, že sťažovateľ nevedel

dôveryhodne odstrániť dôvodné pochybnosti finančných orgánov vo vzťahu k deklaroványm obchodom so spoločnosťami Leverano a SM - HM.

35. Kasačný súd sa v podstatnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením rozsudku krajského súdu, preto naň odkazuje, a aby zbytočne neopakoval detaily skutkového stavu a argumentáciu krajského súdu, obmedzí sa iba na rozvinutie niektorých jej častí a uvedie svoje dopĺňujúce závery.

36. 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.

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.

Podľa § 24 ods. 2 daňového 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.

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.

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.

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.

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 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.

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.

37. Sťažovateľ nesprávne posúdenie veci krajským súdom po právnej stránke (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) odôvodňoval v podstate len opakovane reprodukovanými tvrdeniami, ktoré prezentoval v odvolacích námietkach, aj v žalobných námietkach a tvrdil, že správca dane neumožnil výsluch ním navrhovaných svedkov a svoje dôkazné bremeno vyčerpал tým, že predložil daňové doklady. V súvislosti so sťažnostnými bodmi kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ ponúkol totožné námietky aj v konaniach vedených pod sp. zn. 5Sžfk/53/2019, sp. zn. 8Sžfk/51/2019.

38. Vo vzťahu k nesprávnemu posúdeniu sa rozhodovacia prax ustálila na tom, že sťažovateľ sa môže s úspechom domáhať nesprávneho posúdenia veci krajským súdom (§440 ods. 1 písm. g/ SSP) vtedy, keď správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP) bez vád zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (napríklad rozsudky Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/12/2016, sp. zn. 1Sžfk/10/2018, sp. zn. 1Sžfk/9/2020).

39. V tomto smere už Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/12/2016 z 20.2.2018 konštatoval, že: „V súvislosti s uvedeným musí kasačný súd zdôrazniť, že hore uvedená nesprávnosť aplikácie objektívneho práva správnym súdom je zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom v

zmysle ustálenej judikatúry potom konkrétne spočíva v tom, že správny súd použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia."

40. V kontexte uvedených skutočností kasačný súd považoval uplatnené sťažnostné body za nedôvodné, pretože sú len vo všeobecnej rovine a nesmerujú voči žiadnym konkrétnym skutkovým a právnym záverom krajského súdu, ktorých posúdením by sa mal kasačný súd zaoberať, a ktoré by vyvrátili konštatované pochybnosti o uskutočnení deklarovaných transakcií.

41. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje aj na rozsudok sp. zn. 1Sžfk/9/2020 z 23.2.2021, v ktorom Najvyšší súd uviedol, že: „Aby tvrdenie sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení veci malo oporu v zákone, bol sťažovateľ zaťažený povinnosťou v zmysle § 440 ods. 2 SSP uviesť aj konkrétnu právnu normu a vykonať jej rozbor na prospech svojho tvrdenia..."

42. Z konštantnej judikatúry k problematike daní vyplýva, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH.

43. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnych, ako aj formálnych podmienok, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia.

44. Faktúra, doklad o jej zaplatení a iné doklady vystavené deklarovanými dodávateľmi, sú nepochybne dôkaznými prostriedkami, ktoré podporujú tvrdenie daňového subjektu obsiahnuté v daňovom priznaní, že práve tento dodávateľ mu naozaj tovar alebo službu dodal. Obvykle ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou. Ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa, okrem iného aj jeho daňovou disciplínou. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Ak však správca dane pri preverovaní týchto tvrdení narazí na skutočnosti a dôkazy spochybňujúce či priamo popierajúce tvrdenia z predložených dokladov, je namieste a v súlade so zákonom, keď považuje tieto tvrdenia za nepreukázané a vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Takým dôkazom môže byť 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 (§ 24 ods. 4 prvá veta Daňového poriadku). Nie je presne predpísané, aké dôkazy je potrebné predložiť, vždy to závisí od konkrétnej dôkaznej situácie a charakteru dokazovaných skutočností.

45. Pokiaľ si daňový subjekt mieni uplatniť právo na odpočítanie dane, musí si zabezpečiť dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovaného predloženou faktúrou, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH. Použiteľné dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru. (pozri napríklad rozhodnutia sp. zn. 1Sžf/81/2015, 1Sžf/111/2015, 1Sžf/12/2016, 8Sžf/36/2010).

46. Senát Najvyššieho správneho súdu sa nestotožnil so sťažovateľom, najmä pokiaľ ide o kľúčovú otázku, týkajúcu sa unesenia dôkazného bremena na preukázanie uskutočnenia sporných dodávok, z ktorých si uplatnil odpočítanie na dane.

47. Sťažovateľ v konaní opakovane uplatňuje prakticky totožné námietky a ani v sťažnostných bodoch neuviedol žiadne nové konkrétne skutočnosti, ktorými by aspoň spochybnil zdôvodnené závery krajského súdu prezentované v napadnutom rozsudku (zhrnuté v bodoch 47 - 60 napadnutého rozsudku). Sťažnostné body kasačnej sťažnosti sú všeobecné a neobsahujú žiadne vecné argumenty proti konkrétnym právnym záverom krajského súdu.

48. Podľa názoru kasačného súdu krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku ponúkol argumentáciu na sťažovateľom opakovane uplatňované námietky ohľadne dôkazného bremena (body 47 - 51 napadnutého rozsudku), ako aj argumentáciu ohľadne postupu správcu dane pri dokazovaní v rámci daňovej kontroly (bod 59 odôvodnenia napadnutého rozsudku). Kasačný súd nad rámec argumentácie krajského súdu dodáva, že sťažovateľ okrem predloženia daňových dokladov ostal v rámci daňového konania absolútne pasívny a napriek skutočnosti, že mu správca dane vytvoril priestor na zaujatie stanoviska a prezentáciu ďalších návrhov na vykonanie dokazovania sa nevyjadril ani k protokolu z daňovej kontroly.

49. Kasačný súd preto môže len odkázať na dôvody napadnutého rozsudku, pokiaľ ide o neunesenie dôkazného bremena a sťažovateľom nevyvrátené objektívne pochybnosti o uskutočnení ním deklarovaných dodávok.

50. K sťažnostnému dôvodu, ktorým sťažovateľ namietal odklon krajského súdu od ustálenej praxe ohľadne dôkazného bremena v daňovom konaní, kasačný súd uvádza, že judikatúra vo veci preukazovania uskutočnenia zdaniteľného plnenia je rozsiahla a jasne sa ustálila v tom, že nepostačuje predložiť formálne doklady (napr. faktúry či dodacie listy), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. V tomto smere preto nie sú sťažovateľom prezentované rozhodnutia aplikovateľné.

51. Kasačný súd zastáva názor, že nepodloženými nie sú ani závery krajského súdu ohľadne jeho účasti v reťazci transakcií poznačených podvodom, ktorého účelom malo byť získanie daňovej výhody. Tým, že sťažovateľ ako jeden z článkov reťazca deklaroval intrakomunitárne dodanie tovaru oslobodené od DPH, nepochybne daňovú výhodu získal.

52. Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené a preto rozhodol podľa § 461 SSP o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

53. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

54. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.

