

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/19/2021
Identifikačné číslo spisu: 3019200538
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200538.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): E. J., podnikajúci pod obchodným menom Ján Pavelčiak - K.T.O., s miestom podnikania Jablonka 200, 906 21 Jablonka, IČO: 43 130 399, právne zastúpený: JUDr. Ľubomír Vanek, advokát, so sídlom Potočná 169/85, 909 01 Skalica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102292102/2019 zo dňa 03.10.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/217/2019-59 zo dňa 24. novembra 2020, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania sa 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.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102292102/2019 zo dňa 03.10.2019 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100611863/2019 zo dňa 12.03.2019, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 1 070,44 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2017.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre odpočet DPH uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Záver správcu dane a žalovaného,

že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, že dodávateľ žalobcu dodal žalobcovi tovar uvedený na sporných faktúrach (faktúra č. 030317008 zo dňa 03.03.2017, faktúra č. 100317004 zo dňa 10.03.2017 a faktúra č. 150317006 zo dňa 15.03.2017) bol opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu.

3. Správny súd konštatoval, že dodávateľ žalobcu, spoločnosť MESAX s.r.o. bol bez materiálneho a personálneho vybavenia a bez reálneho sídla rizikovým, ekonomicky nečinným, problémovým, nedôveryhodným a nekontaktným subjektom. V rozhodnom období bol konateľom dodávateľa MESAX s.r.o. Ing. Minárik, ktorý si nepamätal podstatné skutočnosti týkajúce sa obchodných vzťahov, nepamätal si spôsob kontaktu so žalobcom, typ tovaru, čas obchodovania, meno účtovníčky. Svoje tvrdenia nevedel podložiť žiadnymi hodnovernými dôkazmi, nakoľko účtovníctvo stratil, pričom uviedol, že tovar nakúpil cez internet bez bližšej špecifikácie svojho dodávateľa. Výpovede konateľa dodávateľa a žalobcu sa nezhodovali, resp. boli v nich zrejme rozporuplné a odlišné skutočnosti ohľadne predmetného zdaniteľného plnenia. Samotné zdaniteľné plnenie ako výsledok obchodovania na princípe nákupu tovaru od náhodných obchodníkov nie je práve najpresvedčivejšou a najpreukázateľnejšou formou obchodovania o to viac, že dokonca sám žalobca ako účastník tohto obchodu popísal priebeh dodania tovaru a jeho úhrady v rozpore s účtovnými dokladmi, keď tvrdil, že k úhrade za tovar došlo v hotovosti pri preberaní tovaru, avšak z účtovných dokladov vyplýva celkom odlišný dátum úhrady. Konkrétne pri faktúre č. 030317008 s dodaním dňa 03.03.2017 bola úhrada realizovaná až dňa 17.03.2017 v čase o 09:28 hod., pri faktúre č. 100317004 s dodaním dňa 10.03.2017 bola úhrada realizovaná až dňa 17.03.2017 v čase o 09:27 hod. a pri faktúre č. 150317006 s dodaním dňa 15.03.2017 bola úhrada realizovaná až dňa 17.03.2017 v čase o 09:26 hod. Z uvedeného vyplýva oneskorenie realizácie úhrad faktúr v rozpätí dvoch dní až dvoch týždňov, pričom úhrada faktúr bola zrealizovaná v ten istý deň a len s minútovým rozdielom. Navyše sám žalobca tvrdil, že tovar mu bol dodaný dodávateľom MESAX s.r.o. do sídla jeho prevádzky, čo je v rozpore s tvrdením konateľa dodávateľa Ing. Minárika, podľa ktorého tovar odovzdával žalobcovi pred TESCO v Trenčíne alebo v Novom Meste nad Váhom, pričom presné miesto odovzdania tovaru si nepamätal. Žalobca tiež nevedel uviesť presné meno konateľa dodávateľa Ing. Minárika (vo výpovedi uviedol meno H.), s ktorým mal jednať.

4. Vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, nemohol byť nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie marec 2017 uznaný ako oprávnený. V tejto súvislosti správny súd vyhodnotil námietku žalobcu ohľadne nesprávneho posúdenia veci ako neopodstatnenú, nakoľko žalovaný v napadnutom rozhodnutí správne uviedol, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa MESAX s.r.o., čím porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

5. Správny súd nepovažoval za dôvodnú ani žalobnú námietku, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné. Naopak, bol toho názoru, že v preskúmanom rozhodnutí žalovaný jasne formuloval svoje závery, že nedošlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného obchodu dodávateľom deklarovaným na sporných faktúrach. Preto, pokiaľ si žalobca z týchto faktúr uplatňoval odpočítanie dane, išlo zo strany žalobcu o zneužívajúce konanie a získanie neoprávnenej daňovej výhody. Správne preto žalovaný potvrdil právne závery správcu dane o nepreukázaní splnenia zákonných predpokladov pre uplatnenie nároku na odpočet DPH. Za tejto situácie, keď dôvody rozhodnutia správneho orgánu sú zrejme, nemožno hovoriť o nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného.

6. Taktiež nebola podľa názoru správneho súdu dôvodná ani námietka nedostatočne zisteného skutkového stavu veci. Vychádzajúc z administratívneho spisu je nadovšetko zrejme, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, ktoré je v každom ohľade dostatočné a v tomto smere mu skutočne nie je čo vyčítať a už vôbec nie to, že by skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia bol v rozpore s administratívnym spisom alebo by v ňom nemal oporu.

7. Správny súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že žalovaný prenáša na žalobcu dôkazné bremeno, že nesprávne vykladá zákonné ustanovenie o rozložení dôkazného bremena, že nevyhodnotil dôkazy

tak, ako mu to ukladá zákon a správny súd sa nestotožnil ani s námietkou, že si dostatočne preveril svojho dodávateľa. Ako vyplýva z administratívneho spisu, správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly všetky potrebné podklady a dôkazy pre svoje rozhodnutie, bez ohľadu na to, či tieto dôkazy boli v prospech alebo v neprospech žalobcu a tieto i správne vyhodnotil. Rozhodovacou praxou kasačného súdu je ustálené, že pokiaľ správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov na faktúre (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 potrebné pre priznanie nároku na odpočet DPH. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte.

8. K tvrdeniu žalobcu, že žalovaný sa opiera o nedostatky v prostredí jeho dodávateľa MESAX s.r.o. správny súd poznamenáva, že v tejto súvislosti je potrebné mať na pamäti, že žalobca má povinnosť prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom úniku (rozsudky SD EÚ vo veciach napr. Teleos plc. a spol., C-409/04 a Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10), pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). Podľa správneho súdu možno od žalobcu spravodlivo požadovať, aby mal vedomosť o svojich obchodných partneroch a aby pri obchodovaní zachovával potrebnú mieru opatrnosti. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Za stavu, že žalobca podstúpi riziko a začne s nedôveryhodným subjektom obchodovať, musí si byť vedomý toho, že pre preukázanie reálnosti dodávok od takejto spoločnosti bude musieť správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré reálnosť dodávok bez akýchkoľvek pochybností potvrdia.

9. Žalobnú námietku o zmätočnosti postupu správcu dane, keď najprv spochybňoval len dodávateľa žalobcu a neskôr i samotné dodanie a existenciu tovaru, nepovažoval správny súd za opodstatnenú. Ako vyplýva nielen z napadnutého rozhodnutia žalovaného, ale i z rozhodnutia správcu dane, v predmetnom prípade nebola spochybňovaná existencia tovaru ako tvrdí žalobca, ale to, že tento tovar dodala žalobcovi práve spoločnosť MESAX s.r.o. uvedená na sporných faktúrach.

10. Podľa názoru správneho súdu nebola dôvodná ani námietka žalobcu, že protokol neobsahuje všetky zákonom požadované údaje. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe správne poukázal na znenie ustanovenia § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, podľa ktorého daňový subjekt má právo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k protokolu. Ide o právo daňového subjektu, a pokiaľ toto právo nevyužije, ako v posudzovanom prípade, potom nemôže namietat, že jeho vyjadrenia k protokolu v ňom absentujú. Žiadne právo v tomto smere nebolo žalobcovi zo strany správcu dane upreté. Taktiež z administratívneho spisu správny súd nezistil, žeby správca dane porušil základné zásady daňového konania ako to tvrdí žalobca, a to zásadu právnej istoty, zásadu proporcionality a zásadu daňovej neutrality tým, že by neumožnil žalobcovi včas sa vyjadrovať ku skutočnostiam zisteným správcom dane v priebehu daňovej kontroly a tým odoprel žalobcovi možnosť vyvrátiť pochybnosti správcu dane o zistených skutočnostiach. Je nesporné, že žalobca sa k protokolu vyjadril, vzniesol pripomienky, pričom tieto správca dane prerokoval. K návrhu žalobcu vypočuť svedka J. Klasa správny súd uviedol, že žalobcovi bolo v tomto smere vyhovené a tento svedok bol správcom dane vypočutý a následne bolo uskutočnené ústne pojednávanie so žalobcom o priebehu a výsledkoch dokazovania na základe pripomienok žalobcu k protokolu. Správny súd bol toho názoru, že žalobca mal dostatočný priestor a možnosť vyvrátiť pochybnosti správcu dane o zistených skutočnostiach.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne, aby vrátil vec krajskému súdu na ďalšie konanie.

12. Sťažovateľ považoval rozhodnutie krajského súdu za nesprávne a nepreskúmateľné, nakoľko krajský súd len preberá argumentáciu žalovaného uvádzanú v napadnutom rozhodnutí. Sťažovateľ uviedol, že splnil všetky zákonom stanovené podmienky pre prípad odpočítania dane v zmysle § 49 a 51 zákona o DPH.

13. Sťažovateľ namietal posúdenie a rozloženie dôkazného bremena medzi ním a správcom dane za situácie, ak prijaté materiálne plnenie existovalo. Mal za to, že správca dane pochybil, keď dôkazné bremeno vyplývajúce z § 24 Daňového poriadku výslovne ponechal na sťažovateľovi, pričom poukázal na rozhodnutia Európskeho súdneho dvora v spojených veciach O. Ltd (C-354/03), F. E. Ltd (C-353/03) a B.H.S. Ltd (C-484/03), K. (C-439/04), Mahagében Kft. (C-78/12) ako aj Najvyššieho súdu Českej republiky sp.zn. 5Afs/15/2010 zo dňa 17.09.2010, sp.zn. 5Afs/131/2014 z 25.03.2005 a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011. Ak správca dane nepreukáže preverovanému daňovému subjektu úmysel zúčastniť sa alebo priamo realizovať podvodné konanie a ak správca dane ani nepreukáže, že o podvodných konaniach iných subjektov mal alebo mohol preverovaný daňový subjekt vedieť, nemôže byť právo na priznanie nadmerného odpočtu, prípadne zníženia vlastnej daňovej povinnosti žiadajúcemu daňovému subjektu odopreté.

14. Sťažovateľ zdôraznil, že v žiadnom prípade nemá možnosť kontrolovať účtovné a daňové doklady spoločnosti svojho dodávateľa a taktiež preverovať skutočnosti ohľadom obstarávania tovarov pred ich následným predajom, a preto je neprípustné, aby uvedené skutočnosti mu boli pričítané na ťarchu. Sťažovateľovi zo žiadneho rozhodnutia žalovaného ani správneho súdu nevyplýva, aké konkrétne povinnosti mal zanedbať. Ak žalovaný tvrdil, že išlo o zneužitie práva alebo o daňový podvod, potom k tomuto tvrdeniu nesie aj dôkazné bremeno.

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na argumentácii svojho rozhodnutia, ako aj na stanovisku k žalobe. V preskúvanom prípade bolo spornou otázkou dodanie tovaru sťažovateľovi prostredníctvom MESAX s.r.o. Deklarovaný dodávateľ nepotvrdil vierohodnosť faktúry, ktorou sa podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru. Z vykonaného dokazovania vzišla dôvodná pochybnosť o reálnom vykonávaní ekonomickej činnosti dodávateľa. Na druhej strane ani sťažovateľ okrem sporných faktúr nepredložil žiadny dôkaz o reálnom dodaní tovaru prostredníctvom deklarovaného dodávateľa a neuniesol dôkazné bremeno svojich tvrdení, neubezpečil sa o zákonom konaní osoby vystavujúcej faktúru a nepreukázal takéto konanie, preto sa nemôže dovoliavať ochrany v zmysle uvedenej judikatúry Súdného dvora.

III.

Konanie pred kasačným súdom

16. Prejednávaná vec bola dňa 22.03.2021 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 10S - sp. zn.: 10Sžfk/19/2021. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva 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 preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačného senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

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

18. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/217/2019-59 zo dňa 24.11.2020, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102292102/2019 zo dňa 03.10.2019 potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

19. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho častí na dani z pridanej hodnoty na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 100115073/2018 zo dňa 12.01.2018 za zdaňovacie obdobia január 2017 - júl 2017. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 102176224/2018 zo dňa 07.11.2018, ktorý bol doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole daňovému subjektu dňa 14.11.2018. Prvostupňovým rozhodnutím č. 100611863/2019 zo dňa 12.03.2019 správca dane vyrubil sťažovateľovi rozdiel v sume 1 070,44 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2017, ktoré bolo potvrdené rozhodnutím žalovaného č. 102292102/2019 zo dňa 03.10.2019. V podrobnostiach odkazuje kasačný súd na zhrnutie skutkového stavu v odôvodnení rozsudku krajského súdu (bod 15 - 28).

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

20. Podľa § 6 ods. 1 SPP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

21. 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.

22. 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.

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

24. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) 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.

25. 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.

26. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

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

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

29. 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.

30. 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, pričom 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.

31. Úlohou kasačného súdu bolo v zmysle obsahu kasačnej sťažnosti posúdiť, či správny súd správne právne posúdil nesplnenie hmotno-právnych podmienok pre uplatnenie odpočtu DPH v rozsahu uplatnených sťažnostných bodov.

32. Splnenie hmotnoprávnych podmienok platiteľ dane musí byť schopný preukázať spôsobom, aký predpokladá Daňový poriadok. Rozsah a spôsob dokazovania je ustanovený v § 24 daňového poriadku.

33. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol. Dokazovanie, ktoré vykonáva správca dane následne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predložených daňovým subjektom.

34. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015: „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 aplikácii relevantných ustanovení.“

35. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

36. V tejto súvislosti najvyšší správny súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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 si nárok uplatňuje dôvodne 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...“.

37. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

38. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov uštaluje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku 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. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

39. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014).

40. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

41. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

42. Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu SR č.k. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

43. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcov, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnené, čo sa v prejednávanom prípade nestalo.

44. Ďalšie skutkové závery vyplývali z dôkazov založených v administratívnom spise s tým, že v rozhodnom období si konateľ deklarovaného dodávateľa sťažovateľa nepamätal podstatné skutočnosti týkajúce sa relevantných obchodných vzťahov so sťažovateľom (ani druh tovaru, spôsob kontaktu so žalobcom atď.). Dodávateľ MESAX s.r.o. zanikol zlúčením, právnym nástupcom sa od 08.09.2017 stala spoločnosť CINEMA NOVÉ MESTO, s.r.o., ktorej konateľom je rovnaká osoba - Ing. Minárik, ktorý nedisponoval účtovníctvom ani tejto spoločnosti. Žalovaný v druhostupňovom rozhodnutí (str. 15) konštatoval, že nebolo preukázané reálne dodanie tovaru. Správca dane zároveň v rozhodnutí zo dňa 12.03.2019 konštatoval, že kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal žiadnym relevantným dôkazom reálnosť dodaného tovaru (str. 7). Tieto zistenia si kasačný súd verifikoval v administratívnom spise a stotožňuje sa s nimi. Nebol pritom zistený ani pôvod deklarovaného tovaru, kedy konateľ dodávateľskej spoločnosti Ing. Minárik uviedol, že tovar nakupoval cez internet, ale žiadne doklady k tomu nepredložil, nemal ani skladové priestory (účtovníctvo stratil). So sťažovateľom mal obchodovať pred TESCO-m v Trenčíne alebo v Novom Meste nad Váhom. Tvrdil, že tovar odovzdal sťažovateľovi aj s faktúrou a vtedy bolo hneď aj zaplatené. U vedenými skutočnosťami boli v priamom rozpore pokladničné doklady, ktoré deklarovali platby s oneskorením. Ani výpovede konateľa deklarovaného dodávateľa a žalobcu sa nezhodovali, resp. boli rozporuplné a odlišné ohľadne predmetného zdaniteľného plnenia. Z uvedeného potom vyplýva, že orgány verejnej správy síce spochybnili, že zdaniteľné obchody boli realizované subjektom, ktorý príslušné faktúry vystavil, ale spochybnili aj vlastnú realizáciu samotných zdaniteľných obchodov, resp. ich dodanie. Mali pritom tvoriť právny základ pre odpočet DPH zo strany sťažovateľa v takom rozsahu ako si ich sťažovateľ uplatnil.

45. Nie je v tejto súvislosti možné opomenúť, že akokoľvek namieta sťažovateľ proti tomu, že odpočet DPH mu mal byť priznaný, keďže mu nebolo preukázaný podvod (resp. to, že vedel alebo mal vedieť,

že participuje na podvode), kasačný súd dospel k záveru, že pochybnosti vo veci existujú nielen v osobe dodávateľa, ale aj v tom, či tieto zdaniteľné plnenia boli materiálne realizované tak, ako to sťažovateľ deklaroval pre účely odpočtu DPH. Kasačný súd zdôrazňuje, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do Právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Správca dane a žalovaný na základe dôkazov založených v administratívnom spise dôvodne prijali záver, že v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení žalobcu bolo spochybnenie uskutočnenie a predovšetkým aj existencia zdaniteľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovaným dodávateľom. Preto podľa kasačného súdu pre daný prípad neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, takže vec bola posúdená správne.

46. Je dlhodobo ustálenou rozhodovacou praxou, že nepreukázanie poskytnutia zdaniteľného plnenia (zdaniteľného obchodu, resp. nepreukázanie toho, že tento obchod realizoval subjekt, ktorý ho fakturoval, zaťažuje osobu, ktorá si odpočet DPH uplatňuje, čo je v tomto prípade sťažovateľ. Relevantné rozhodnutie NS SR bolo uverejnené, napr. aj v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 2/2021 - č. 26 „Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil. Preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene 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. (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 21. apríla 2020, sp. zn. 9Sžfk/1/2019)“.

47. Neunesenie dôkazného bremena vo vyššie uvedenom rozsahu, a to najmä nepreukázanie realizácie zdaniteľných obchodov tak, ako to bolo sťažovateľom deklarované pre účely odpočtu DPH, vedie k záveru o tom, že hmotnoprávne podmienky pre odpočet DPH v súdnej veci splnené neboli, čo krajský súd v napadnutom rozsudku správne vyhodnotil. Za týchto okolností potom nebolo dôvodné od orgánov verejnej správy očakávať, aby preukazovali sťažovateľovi podvodné konanie, resp. to, že bol súčasťou podvodného reťazca, o čom vedel alebo mal vedieť.

48. Najvyšší správny súd sa na základe uvedených skutočností stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere.

49. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

50. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

51. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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