

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/22/2021
Identifikačné číslo spisu: 7019200470
Dátum vydania rozhodnutia: 27. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200470.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: S. P., bytom W. H. M. XX, XXX XX Z., právne zastúpený: JUDr. Martin Dianiška, advokát so sídlom v Banskej Bystrici, Slnečná 42, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/119/2019 zo dňa 27. augusta 2020, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred orgánom verejnej správy

1. Daňový úrad Košice rozhodnutím č. 104133126/2016 zo dňa 19. októbra 2016 (ďalej aj ako „rozhodnutie správca dane“) podľa § 68 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej aj „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 20 985,08 EUR na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2013.
2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100241066/2017 zo dňa 8. februára 2017 (ďalej aj ako „preskúmané rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správca dane.
3. Z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia najmä vyplynulo, že u žalobcu (predtým podnikajúceho pod obchodným menom Štefan Oravec F&O, IČO: 43 656 102; podnikateľskú činnosť ukončil dňom 6. februára 2016) vykonal správca dane daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2013. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 9811401/5/128820/2015 zo dňa 20.01.2015.

4. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia správcu dane boli závery o porušení ustanovenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej aj ako „zákon o DPH“), keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 za nákup tovaru od dodávateľa B.A.F. s.r.o., Zámocká 34, Bratislava, IČO: 45 512 574 (zanikla dňa 01.07.2014 zlúčením so spoločnosťou STENDREZ s.r.o., Bratislavská 446/29, Dubnica nad Váhom, IČO: 36 051 276 a táto bola dňa 06.03.2015 vymazaná ex offio z obchodného registra) podľa faktúr:

- č. 201312015 zo dňa 8. decembra 2013, základ dane 59 082,48 EUR, DPH 11 816,50 EUR, s predmetom fakturácie: Nescafé gold 200 g (8 052 ks), Nescafé classic 200 g (7 776 ks), Nescafé classic 200 g (684 ks), Nescafé classic 100 g (1 008 ks), Nescafé gold 200 g (1 296 ks), Nescafé gold 100 g (864 ks);
- č. 201312025 zo dňa 16. decembra 2013, základ dane 5 191,68 EUR, DPH 1 038,34 EUR, s predmetom fakturácie: Margot tyčinky 100 g (19 9680 ks);
- č. 201312075 zo dňa 30. decembra 2013, základ dane 14 618,88 EUR, DPH 2 923,78 EUR, s predmetom fakturácie: Granko 250 g (15 552 ks);
- č. 201312099 zo dňa 30. decembra 2013, základ dane 26 032,32 EUR, DPH 5 206,46 EUR, s predmetom fakturácie: Nescafé gold 200 g (648 ks), Nescafé gold 100 g (2 592 ks), Nescafé classic 100 g (3 024 ks), Granko 200 g (12 960 ks).

II.

Konanie na správnom súde

5. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) správnu žalobu, ktorú správny súd rozsudkom uvedeným v záhlaví tohto rozhodnutia (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) zamietol. V odôvodnení najmä uviedol, že

- nie je možné akceptovať argumentáciu žalobcu obsiahnutú v správnej žalobe, s poukazom na závery, ktoré sú uvedené už v odôvodnení rozsudku tamojšieho súdu zo dňa 30. mája 2019, č. k. 6S/47/2017-164, týkajúceho sa toho istého žalobcu a totožného predmetu konania;
- poukazuje na závery správcu dane, že
- dodávateľská spoločnosť B.A.F., s.r.o. bola na adrese sídla nekontaktná, nekontaktný bol aj právny nástupca tejto spoločnosti, ktorým sa od 1. júla 2014 stala spoločnosť STENDREZ s.r.o.;
- za zdaňovanie obdobie december 2013 spoločnosť B.A.F., s.r.o. podala daňové priznanie, kde deklarovala zdaniteľné obchody vo výške 621 960,33 EUR a daň v sume 124 392,07 EUR, neboli k dispozícii žiadne doklady, z ktorých by bolo možné preveriť, o aké obchody išlo, či o dodanie tovaru alebo služby, pre akého odberateľa, ako bola zabezpečená preprava, ani zistiť žiadne skutočnosti, ktoré by dokazovali že išlo o zdaniteľné obchody pre žalobcu;
- žalobca podľa jeho vyjadrenia nikdy nebol na adrese sídla spoločnosti B.A.F., s.r.o., rokovo s bývalým konateľom, L. C., v Trenčíne;
- žalobca nevedel konkretizovať prepravcu, podľa jeho vyjadrenia prepravu zabezpečoval dodávateľ; rovnako vypočutý skladník O. Y. vypovedal, že tovar privážali kamióny s českými evidenčnými číslami a občas aj slovenskými, ale konkrétneho prepravcu nevedel označiť;
- vypočutý bývalý konateľ spoločnosti B.A.F. s.r.o., L. C., sa nevedel vyjadriť k sporným obchodom, ani k pôvodu tovaru, jeho uskladnenia, manipulácii a preprave, uviedol, že spoločnosť B.A.F., s. r. o. vykonávala prevažne stavebnú činnosť;
- tovar, ktorý na základe vystavených faktúr následne žalobca predal spoločnosti AKORD, spol. s r.o., táto spoločnosťou odpredala iným odberateľom, čo bolo preukázané pri vykonanom miestnom zisťovaní v spoločnosti AKORD, spol. s r.o. (zápisnica č. 103502315/2016 zo dňa 14.07.2016) a ústnom pojednávaní s jej konateľom Ing. Milošom Klačkom (zápisnica č. 103446623/2016). Podľa správcu dane týmto bola preukázaná existencia tovaru;
- nebolo jednoznačne preukázané, kto dodal tovar platiteľovi, keďže neexistuje žiadna osoba, ktorá by dodanie na strane dodávateľa potvrdila a bližšie ozrejmila okolnosti dodania tovaru;
- nekontaktnosťou dodávateľa aj jeho právneho nástupcu bolo správcovi dane znemožnené preverenie vzniku daňovej povinnosti v jeho účtovníctve a preverenie pôvodu tovaru;

- dodávateľ za zdaňovacie obdobie december 2013 podal daňové priznanie, ale bol nekontaktný a nebolo možné overiť, čo bolo obsahom týchto obchodov a či išlo o obchody pre žalobcu;
- žalobca počas celého roka 2013 dodával tovar odberateľovi AKORD, spol. s r.o., ktorý mal byť obstaraný od spoločností, ktoré žalobca uviedol aj v odvolaní (Pioneer Slovakia, s.r.o., Dominor, s.r.o., B.A.F., s.r.o., Whip, spol. s.r.o. GRADUAL SERVICE, s.r.o. a LIBERTIX spol. s r.o.), pričom daňovou kontrolou bolo zistené, že všetky uvedené spoločnosti sú nekontaktné;
- žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach a nepredložil dôkazy, na základe ktorých by správca dane mohol uznať odpočítanie dane;
- sťažovateľ nepreukázal, a ani správcovi dane sa nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že tovar bol dodaný práve spoločnosťou B.A.F., s.r.o.;
- žalobca nepreukázal, že údaje uvedené na označených faktúrach zodpovedajú skutočnosti, tzn., že táto spoločnosť aj reálne tovar žalobcovi dodala tak, ako je to uvedené na predmetných faktúrach, a že tejto spoločnosti vznikla daňová povinnosť.

III.

Kasačná sťažnosť, stanoviská

A)

6. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. g/ a h/ S.s.p.) a navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie.

7. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ najmä uviedol, že

- pokladá za nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom, že neuniesol dôkazné bremeno (záver správneho súdu vyjadrený v bode 23 napadnutého rozsudku; pozn. kasačného súdu);
- správca dane pri posudzovaní, či sťažovateľ uniesol dôkazné bremeno stavia proti dôkazom predloženým sťažovateľom a návrhom sťažovateľa na vykonanie dôkazov, ktoré sú mimo dispozičnej sféry sťažovateľa len svoje dohady a hypotézy postavené na tom, že sa niektorá skutočnosť nepotvrdila z účtovných dokladov sťažovateľovho dodávateľa, resp. že tento bol v čase daňovej kontroly už nekontaktný;
- správca dane môže od daňového subjektu požadovať preukázanie len takých skutočností, ktoré je daňový subjekt objektívne schopný preukázať;
- pokiaľ správca dane konštatuje, že sťažovateľ neuniesol dôkazné bremeno, idú jeho (nešpecifikované) požiadavky objektívne nad rámec možností sťažovateľa a závery správcu dane prijaté na základe uvedeného sú v rozpore s ust. § 24 daňového poriadku;
- je preto potrebné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré sťažovateľ štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania. Ak z tohto dôvodu disponuje existenciou materiálneho plnenia a faktúrou dodávateľa, obsahujúcou všetky náležitosti vyžadované platnou právnou úpravou, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a odberateľa znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane;
- správny súd sa odklonil od záverov vyjadrených v rozsudkoch Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/10/2012 a sp. zn. 3Sžf/1/2011, v zmysle ktorých ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k dispozícii faktúru s podrobnými prílohami od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno;
- správny súd sa odklonil tiež od rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sž/65,66/01, a 4Sž/113,114/2001;
- v zmysle rozsudku Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/131/2004 dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a prenášať dôkaznú povinnosť zo správcu dane, a tiež poukázal na rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 21S/124/2012 a rozhodnutie Daňového riaditeľstva zo dňa 11. februára 2011;
- správca dane vychádza výhradne zo svojich pochybností, ktoré pokladá za preukázané kontrolné zistenia, čo je v rozpore s citovaným rozhodnutím Daňového riaditeľstva.

B)

8. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 7. januára 2021 uviedol, že námietky sťažovateľa boli vznesené už v správnej žalobe, preto sa k nim opätovne nevyjadruje. Uviedol, že v danej veci nezistil u správcu dane pochybenie v postupe a ani iné porušenie zákona. Vzhľadom na uvedené, navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

IV.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej aj ako „zákon o DPH“), daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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.

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.

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.

Podľa § 469 S. s. p. ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

V.

Právne názory kasačného súdu

9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.) a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru deklarovanému vo výroku tohto rozsudku.

10. 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 Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

11. Podstatou kasačných námietok sťažovateľa predstavuje tvrdenie, že krajský súd nesprávne právne posúdil dôkazné bremeno sťažovateľa ako absolútne, čím sa mal zároveň odkloniť od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

12. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba splňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),

c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

13. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

a. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje, musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),

d. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

14. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nepochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol, je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (v tejto súvislosti vid' napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

15. Z obsahu rozhodnutí orgánov verejnej správy ako aj napadnutého rozsudku bolo možné bezpečne ustáliť, že daňové orgány spochybnili dodanie služieb uvedených na faktúrach práve spoločnosťou B.A.F., s.r.o. Spochybnená bola teda osoba dodávateľa. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal, že v príslušnom zdaňovacom období došlo k reálnemu dodaniu služieb od dodávateľa uvedeného na faktúrach a teda či v prípade posudzovaných zdaniteľných plnení boli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH.

16. Vzhľadom na to, že sťažovateľ svoje tvrdenia o dodávke predmetných služieb oprel o formálne doklady - faktúry, správca dane dôvodne pristúpil k ich prevereniu z hľadiska materiálneho, keď rozsiahlym dokazovaním nebola spochybnená existencia tovaru, ale skutočnosť, že k dodávke tovaru došlo práve dodávateľom uvedeným na faktúrach. Správca dane prioritne logicky preveroval realnosť dodávok priamo u dodávateľa B.A.F., s.r.o., pričom zistil, že táto spoločnosť je nekontaktná (rovnako tak aj jej právny nástupca). Osoba, ktorá bola konateľom dodávateľa v kritickom období pri vypočítaní uviedla, že účtovné doklady spoločnosti za rok 2013 boli odcudzené, k čomu doložila upovedomenie o začatí trestného stíhania, kde ale konkrétne obdobie, za ktoré boli doklady odcudzené, nebolo zaznamenané. Potvrdila, že sťažovateľa pozná a v roku 2013 s ním spoločnosť B.A.F. s.r.o. obchodovala. Potvrdila tiež vystavenie sporných faktúr, dodanie tovaru, úhradu faktúr bankovým prevodom, ale nevedela uviesť, o aké obchody išlo, od koho spoločnosť B.A.F. s.r.o. nadobudla tovar fakturovaný spornými faktúrami, ani ako bola zabezpečená preprava tovaru. Spoločnosť B.A.F. s.r.o. nemala v roku 2013 zamestnancov. Zároveň uviedla, že nevie o žiadnych skladovacích priestoroch spoločnosti a že spoločnosť nedisponovala technickými prostriedkami na zabezpečenie obchodných zákaziek.

17. Správca dane tiež poukázal na skutočnosť, že sťažovateľ ako ani jeho zamestnanec (skladník) nevedeli identifikovať prepravcu tovaru, pričom vzhľadom na absenciu vedomostí o týchto skutočnostiach ako u sťažovateľa, tak aj u deklarovaného dodávateľa, ako aj odcudzenie jeho účtovnej dokumentácie bolo správcovi dane znemožnené preveriť tieto skutočnosti vlastným šetrením.

18. S poukazom na uvedené tak možno konštatovať, že tieto skutočnosti vniesli do preverovania realnosti deklarovaných plnení dôvodné pochybnosti o ich uskutočnení tak, ako to bolo deklarované predloženými faktúrami. Naopak, z odôvodnenia rozhodnutí orgánov verejnej správy nevyplývalo, že by tieto svoje rozhodnutia založili len na nekontaktnosti deklarovaného dodávateľa a nedostatkoch

týkajúcich sa jeho účtovných dokladov (tie napokon správca dane pre ich odcudzenie ani neposudzoval).

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

20. Súdny dvor EÚ vo vyššie citovanom rozsudku potvrdil, že preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok a podvodu na DPH sú rozdielne otázky. Inak povedané, v prípade nesplnenia hmotnoprávných podmienok nie je zo strany správcu dane potrebné skúmať podvodné konanie resp. vedomosť toho, kto si uplatňuje nárok na odpočet DPH o podvodnom konaní. Je pravdou, že uvedeným rozhodnutím došlo k judikatórnemu posunu v tom smere, že pre preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok vzniku nároku na odpočet DPH pre prípad nepreukázania konkrétneho dodávateľa môže byť relevantná tiež otázka, či vzhľadom na skutkové okolnosti daného prípadu nie sú k dispozícii údaje potrebné k overeniu toho, či mal skutočný dodávateľ (teda nie dodávateľ uvedený na faktúre) postavenie platcu DPH, pričom v tomto smere dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa. V danom prípade sťažovateľ tvrdil, že služby mu boli dodané práve ním deklarovateľným dodávateľom a existencia inej zdaniteľnej osoby nevyplývala ani z vykonaného dokazovania, a preto skutkové okolnosti daného prípadu nesmerovali k tomu, že služby uvedené na sporných faktúrach dodal iný dodávateľ, ktorý mal postavenie platcu DPH. S poukazom na uvedené je namieste uzavrieť, že aj citovaný rozsudok SD EÚ C-154/20 z 9. decembra 2021 potvrdzuje vecnú správnosť napadnutého rozsudku.

21. K namietanému odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe, rozložení dôkazného bremena vo vzťahu k rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 kasačný súd uvádza, že postup krajského súdu, žalovaného aj správcu dane bol plne v súlade s ustálenou judikatúrou. V tejto súvislosti najvyšší správny súd poukazuje 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...“.

22. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

23. Judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia je rozsiahla a prešla istým vývojom, jasne sa ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovateľného zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších

dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017.

24. Správca dane pritom nemal povinnosť sťažovateľovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že mu tovar dodal deklarovaný dodávateľ.

25. Pokiaľ ide o rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sž/65,66/01, a 4Sž/113,114/2001, sťažovateľ konkrétne nepoukazuje v čom tento odklon spočíva, pričom z textu kasačnej sťažnosti nevyplýva, že by sťažovateľ namietal neposkytnutie príležitosti na splnenie svojej dôkaznej povinnosti, resp. že by mu nebolo umožnené navrhnúť vykonanie dôkazov, ktoré zo svojej pozície nemôže zabezpečiť, vyjadriť sa ku zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich získania.

26. Pokiaľ ide o rozsudky Najvyššieho správneho súdu Českej republiky a Krajského súdu v Žiline, resp. rozhodnutie Daňového riaditeľstva zo dňa 11. februára 2011, tieto nepredstavujú ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu.

VI.

Záver

27. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd neporušil zákon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) ani písm. h) S.s.p. Kasačná sťažnosť teda nie je dôvodná a preto kasačný súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

28. Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

29. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. 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 S.s.p.), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

P o u č e n i e :

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