

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/57/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200045
Dátum vydania rozhodnutia: 16. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200045.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. v právnej veci žalobcu: AT - log, s.r.o., Železničná 1119/16, 926 01 Sereď, IČO: 46 759 221, právne zastúpený: JUDr. Ondrej Krempaský, advokát, Račianska 66, 831 02 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102601172/2018 zo dňa 14.12.2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/15/2019 zo dňa 12.03.2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/15/2019-111 zo dňa 12.03.2020 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě a ľ š i e k o n a n i e .

O d ō v o d n e n i e

I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) postupom podľa § 191 ods. 1 písm. e) zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 102601172/2018 zo dňa 14.12.2018 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“) a podľa § 191 ods. 3 písm. a) SSP aj rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 319099/2018 z 05.06.2018 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“) a vec podľa § 191 ods. 4 SSP vrátil na ďalšie konanie Daňovému úradu Trnava. Žalovaný napadnutým rozhodnutím postupom podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 1 996,75 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2015.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že úlohou správneho súdu v danom prípade bolo preveriť zákonnosť aplikácie hmotnoprávnych ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, správnosť jeho aplikácie pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok na nepriznanie žalobcom uplatneného nároku na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 zákona o DPH, a to s poukazom na zistené skutočnosti pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku za kontrolované zdaňovacie obdobie december 2015.

3. Podľa názoru krajského súdu bolo v danom prípade potrebné pre právne posúdenie veci a následné vyhodnotenie zisteného skutkového stavu zdôrazniť zásadnú skutočnosť a to, že správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie a rozhodnutie spochybnil nielen pravosť predložených pokladničných dokladov, ale aj reálne nadobudnutie pohonných hmôt, tak ako to deklaroval žalobca prostredníctvom knihy jász, nakoľko bol zistený nesúlad medzi predloženou knihou jász a záznamami Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. S týmto záverom sa žalovaný stotožnil. Rovnako tak obsahom administratívneho spisu, ako aj napadnutým rozhodnutím bolo preukázané, že správca dane nezrovnalosť predložených dokladov nepreveroval u dodávateľa WIKING STAV s.r.o., pričom rovnako túto nezrovnalosť nepreveroval ani prostredníctvom Colného úradu Bratislava, a to s odôvodnením, že nie je známe odkiaľ doklady pochádzajú, ani kde boli vytlačené. Žalobca namietal, že správca dane nedoplnil dokazovanie v zmysle právneho názoru žalovaného a taktiež, že prijatý záver o reálnom nadobudnutí pohonných hmôt nemá oporu vo vykonanom dokazovaní, keďže ho správca dane prijal na základe 5-6 jász a ďalších cca 1 755 prípadov nepreveroval. V tejto súvislosti zdôraznil, že každé dodanie je samostatným dodaním a musí sa posudzovať a preukázať vždy samostatne. Žalobca zotrval na svojom názore, že predložené pokladničné doklady, ktorých obsah sa stotožňoval v celom rozsahu s údajmi, ktoré boli v registračnej pokladnici spoločnosti WIKING STAV s.r.o. preukazovali, že táto spoločnosť mu dodala motorovú naftu.

4. Správny súd posudzoval zákonnosť napadnutého rozhodnutia v dvoch rovinách, a to jednak z pohľadu vyhodnotenia predložených pokladničných dokladov daňovými orgánmi a jednak z pohľadu preukázania reálnosti materiálneho plnenia. V danej veci považoval správny súd za nesporné, že obchodná spoločnosť WIKING STAV s.r.o. vydala pokladničné doklady obsahujúce obligatórne náležitosti určené zákonom č. 289/2008 Z.z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon o ERP“), ktoré sa zhodovali s dokladmi predloženými servisnou spoločnosťou Datapac s.r.o., čo súčasne znamená, že tieto pokladničné doklady vydané odberateľom museli obsahovať aj správne kontrolné kódy. Rovnako bolo v danej veci nesporné, že nesprávny kontrolný kód obsahovali iba predložené pokladničné doklady pri platbe v hotovosti, teda v prípade, ak žalobca platil za dodaný tovar platobnou kartou, kontrolný kód sa zhodoval. Taktiež bolo v danej veci nesporné, že pokladničné doklady predložené žalobcom obsahovali totožné údaje ako pokladničné doklady predložené spoločnosťou WIKING STAV s.r.o., ktoré však neobsahovali kontrolné kódy a rovnako, s výnimkou kontrolných kódov, obsahovali totožné údaje aj s dokladmi predloženými servisnou spoločnosťou Datapac s.r.o. Rovnako bolo namieste zdôrazniť relevantnú skutočnosť, že výlučne spoločnosť WIKING STAV s.r.o. disponovala s údajmi uvedenými na predložených pokladničných dokladoch. S poukazom na uvedené, bola preto z pohľadu správneho súdu namieste argumentácia žalobcu, že nemôže niesť zodpovednosť za to, že pokladničné doklady vydané touto spoločnosťou majú odlišné kontrolné kódy. Z uvedeného dôvodu správny súd zastával názor, že za predpokladu preukázania materiálneho plnenia a súčasne preukázania, že žalobca tieto použil na svoje zdaniteľné plnenia, by výlučne ako dôvod nepriznania nároku na odpočítanie dane prichádzalo do úvahy preukázanie, že sa žalobca spolu so svojím dodávateľom zúčastňoval na podvodnom konaní v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty, resp. preukázanie, že o podvodnom konaní vedel alebo musel vedieť, pričom dôkazné bremeno by v tomto smere zaťažovalo správcu dane. Teda správca dane by žalobcovi musel preukázať, že vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na podvodnom konaní spočívajúcom v nesplnení si daňovej povinnosti vo vzťahu k pohonným hmotám, ktoré

pravdepodobne neboli spoločnosťou SLOVNAFT, a.s. evidované. Správca dane však na základe vykonaného dokazovania, ani pri vyhodnotení skutkových zistení vo vzájomných súvislostiach, ako dôvod nepriznania nároku na odpočet DPH neoznačil podvodné konanie, a to ani v predchádzajúcom konaní, v ktorom nebola preukazovaná skutočnosť, či reálne došlo k materiálnemu plneniu.

5. Správny súd rovnako zastával názor, že pokiaľ by za predpokladu preukázania existencie materiálneho plnenia a následného použitia pohonných hmôt žalobcom na jeho ďalšie zdaniteľné plnenia správca dane nepreukázal vedomosť alebo účasť žalobcu na podvodnom konaní, žalobca by neniesol zodpovednosť za to, že predložené kontrolné záznamy neobsahujú správny kontrolný kód, nakoľko túto skutočnosť nemohol svojím konaním nijako ovplyvniť. Preto, podľa názoru správneho súdu, bolo namieste využiť v danom prípade aj oprávnenie Colného úradu Bratislava, aby tento ozrejmil, akým spôsobom a či za aktívnej účasti spoločnosti WIKING STAV s.r.o., ako aj žalobcu, respektíve aj bez účasti žalobcu, mohlo dôjsť k duplicitne pokladničných dokladov, pričom len jeden z nich je so správnym kontrolným kódom. Správne mu súdu totiž nebolo zrejmé, aký bol v danom prípade modus operandi, pričom s veľkou dávkou pravdepodobnosti by práve ozrejmienie spôsobu vzniku duplicitných pokladničných dokladov mohlo prispieť k preukázaniu, či sa žalobca na danom podvodnom konaní aktívne podieľal. Za daných okolností nie je bez právneho významu skutočnosť, že v prípade platby platobnou kartou bol kontrolný kód totožný s kódom evidovaným servisnou organizáciou Datapac s.r.o. a tiež pri zisťovaní samotnej existencie duplicitných pokladničných dokladov nie je bez relevancie ani skutočnosť, že v zdaňovacom období jún 2015 žalobca predložil pokladničné doklady, ktoré sa vôbec nenachádzali ani v záznamoch spoločnosti WIKING STAV s.r.o.

6. Avšak iný dôvod nepriznania nároku na odpočet dane za prijaté zdaniteľné plnenia nákupom pohonných hmôt by prichádzal do úvahy v prípade, ak by nebola preukázaná existencia dodaného tovaru alebo, ak by sa nepreukázalo, že dodaný tovar žalobca použil pre svoje zdaniteľné plnenia (§ 49 ods. 2 zákona o DPH), nakoľko v takomto prípade by neboli splnené základné hmotnoprávne podmienky vzniku nároku na odpočet dane podľa citovaného ustanovenia zákona o DPH. Za uvedených okolností prípadu by vadnosť predložených pokladničných dokladov nebola relevantná, resp. pre účely posúdenia vzniku nároku žalobcu na odpočet dane za prijatie deklarovaných zdaniteľných plnení by nebolo potrebné skúmať alebo preukazovať vedomosť žalobcu o podvodnom konaní jeho dodávateľa alebo skúmať jeho účasť na tomto podvodnom konaní. Z odôvodnenia tak prvostupňového rozhodnutia, ako aj napadnutého rozhodnutia vyplývalo, že správca dane a následne žalovaný svoje rozhodnutie nepriznať žalobcovi nárok na odpočítanie dane odôvodnili aj tým, že bolo spochybnené reálne nadobudnutie pohonných hmôt, nakoľko bol zistený nesúlad medzi predloženou knihou jázd a záznamami Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., pričom správca dane vyšpecifikoval konkrétne prípady, ktoré boli uvedené správnym súdom v bode 62 rozsudku.

7. Vo vzťahu k špecifikovaným príkladom, ktoré majú spochybniť, že k reálnemu dodaniu pohonným hmôt skutočne došlo však musel správny súd vytknúť správcovi dane, ako aj žalovanému, ktorý jeho záver odobril, že neposudzoval všetky vozidlá, u ktorých bolo Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s. potvrdené, že v zdaňovacom období december 2015 boli zaregistrované v Elektronickom mýtnom systéme, pričom zistené skutočnosti vzťahujúce sa k predmetnému zdaňovaciemu obdobiu - december 2015 sa týkali iba jedného vozidla, konkrétne vozidla s EVČ M.-XXXDL. V tejto súvislosti správny súd apeloval na správcu dane a žalovaného, že je v záujme zákonnosti rozhodnutia, ktorého základom je nesporne náležite zistený skutkový stav, aby aj v prípade daňovej kontroly, predmetom ktorej sú viaceré zdaňovacie obdobia, zisťovali skutočnosti týkajúce sa konkrétneho zdaňovacieho obdobia a následne svoje zistenia uviedli v odôvodnení svojho rozhodnutia práve vo vzťahu k tomuto zdaňovaciemu obdobiu. Teda nepaušalizovali zistené skutočnosti na všetky zdaňovacie obdobia, nakoľko pri konkrétnom zdaňovacom období môže byť zistená absencia, resp. nedostatočnosť skutkového stavu, pre následné právne posúdenie veci, tak ako sa to stalo v danom prípade. Podľa názoru správneho súdu spochybnenie pravdivosti údajov uvedených v knihe jázd v prípadoch uvedených v bode 62 rozsudku bolo na prijatie záveru o spochybnení reálneho

dodania pohonných hmôt, ako aj ich následného použitia na zdaniteľné plnenia žalobcu nedostatočné a navyše nebolo zrejmé, či ostatné jazdy uvedené v knihe jász boli so záznamami NDS, a.s. stotožnené.

8. Z uvedeného dôvodu krajský súd uzavrel, že bude potrebné, aby správca dane, konkrétne vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu december 2015 vyhodnotil pravdivosť predloženej knihy jász so záznamami NDS, a.s. V tejto súvislosti neobstál argument žalovaného, že žalobca mal preukázať, že pohonné hmoty použil na svoje zdaniteľné plnenia, nakoľko žalobca správcovi dane na preukázanie tohto tvrdenia predložil knihu jász, z ktorej však správca dane vybral a porovnal s údajmi NDS, a.s. len zopár faktov, pričom naozaj z odôvodnenia rozhodnutia tak správcu dane, ako aj žalovaného nie je zrejmé, či ostatné údaje boli so záznamami NDS, a.s. stotožnené.

9. Správny súd s poukazom na ustanovenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku, v zmysle ktorého správca dane vedie dokazovanie a zároveň dbá na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov uzavrel, že v danom prípade neboli skutočnosti potrebné na prijatie záveru o absencii reálnosti dodaných pohonných hmôt zistené náležite, resp. nateraz nie sú dostatočným podkladom na prijatie záveru o neexistencii materiálneho plnenia, pričom v danom prípade ide nesporne o preverenie skutočnosti nevyhnutnej pre účely nároku na DPH. Preto správny súd uzavrel, že v danom prípade nebol skutkový stav zistený dostatočne na riadne posúdenie veci.

10. Správny súd súčasne zdôraznil, že v danom prípade je relevantný vzťah medzi spoločnosťou WIKING STAV s.r.o. a žalobcom, pretože to mala byť práve spoločnosť WIKING STAV s.r.o., ktorá mala žalobcovi pohonné hmoty dodať a vystaviť pokladničný doklad. Teda pre posudzovanie nároku žalobcu na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie december 2015 je irelevantné, že spoločnosť SLOVNAFT, a.s. DPH priznala a zaplatila. Rovnako je irelevantné tvrdenie žalobcu, že na dokladoch predložených spoločnosťou WIKING STAV s.r.o. sa kontrolné kódy nenachádzali, nakoľko podľa vyjadrenia spoločnosti SLOVNAFT, a.s. prevádzkovatelia čerpacích staníc SLOVNAFT, a.s., ktorým je aj spoločnosť WIKING STAV s.r.o. vystavujú pokladničné doklady s nezameniteľným kontrolným kódom uvedeným na každom pokladničnom doklade, pričom kontrolné kódy sú zaznamenávané do fiskálnej pamäte a prevádzkovatelia čerpacích staníc nedisponujú týmito kontrolnými záznamami.

11. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane napríklad aj prostredníctvom Colného úradu Bratislava a výsluchom konkrétnych zamestnancov spoločnosti WIKING STAV s.r.o. zistiť akým spôsobom, či za aktívnej účasti žalobcu, respektíve aj bez účasti žalobcu, mohlo dôjsť k duplicitne pokladničných dokladov a vo svetle zistených skutkových okolností následne vyhodnotiť, či došlo k podvodnému konaniu zo strany dodávateľa žalobcu a či žalobca o podvodnom konaní vedel alebo mohol vedieť, respektíve či bol na ňom účastný. Podvodné konanie v danom prípade môže spočívať v predaji pohonných hmôt, ktoré neboli zaevidované, čo by malo za následok nepriznanie a následné neodvedenie DPH. V prípade, ak správca dane nepreukáže vedomosť žalobcu alebo jeho účasť na podvodnom konaní, len samotná skutočnosť, že predložené pokladničné doklady obsahujú nesprávny kontrolný kód nie je sama osebe dôvodom nepriznania nároku na odpočet DPH, tak ako to skonštatoval aj žalovaný vo svojom predchádzajúcom rozhodnutí. Preukazovanie vedomosti však bude prichádzať do úvahy len za predpokladu preukázania, že u žalobcu došlo k reálnemu dodaniu pohonných hmôt a ich následného použitia na zdaniteľné plnenia, teda za splnenia hmotnoprávných podmienok vzniku nároku na odpočet DPH, pričom správca dane bude toto preverovať podľa predloženej knihy jász a záznamov NDS, a.s. za zdaňovacie obdobie december 2015.

12. V správnom súdnom konaní úspešnému žalobcovi priznal správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP nárok na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v celom rozsahu.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

13. Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále aj ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/, h/ SSP, ktorou žiadal, aby najvyšší súd rozsudok krajského soudu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

14. Sťažovateľ nesúhlasil so závermi krajského soudu a naďalej trval na tom, že žalobcom boli predložené doklady z ERP, ktoré neboli pravé a taktiež materiálne plnenie nebolo žalobcom vierohodne preukázané, pretože ako dôkazy predložil knihy jász, ktoré v kontexte s dôkazmi získanými správcou dane a daňovým priznaním k dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2015 podaným žalobcom nie je možné považovať za dôkazy preukazujúce pravdivosť jeho tvrdení, t.j. za dôkazy preukazujúce právo na odpočítanie dane.

15. V zmysle § 4 ods. 4 písm. b/ bod 8 zákona o ERP sa do fiškálnej pamäte nezameniteľne a neodstrániteľne zaznamenáva kontrolný kód na účely overenia pravosti kontrolného záznamu a vykonaným dokazovaním bolo jednoznačne preukázané, že pokladničné doklady predložené žalobcom nie sú pravé. S ohľadom na druh tovaru, ktorý mal žalobca prijať od dodávateľa (pohonné hmoty) obvyklý spôsob jeho nákupu (bežné tankovanie na čerpacej stanici), pri ktorom ich výdaj každého litra na pohonných hmôt technicky zaznamenaný a prepojený na ERP, ako aj množstvo deklarovaných nákupov v posudzovanom zdaňovacom období, prakticky neprichádza do úvahy preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu na vstupe iným spôsobom ako pokladničným dokladom vystaveným prevádzkovateľom čerpacej stanice.

16. Ďalej argumentoval, že svedok Peter Wimmer, konateľ spoločnosti WIKING STAV s.r.o. dňa 03.07.2017 (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101471616/2017) pred správcou dane nevedel uviesť prečo kontrolné záznamy neobsahovali kontrolné kódy, nevedel tiež vysvetliť, prečo existujú dva pokladničné doklady s totožnými údajmi ale rozdielnymi kontrolnými kódmi s tým, že v tejto súvislosti uviedol, že kontrolný kód je elektronický podpis, ktorý je vygenerovaný počítačom. Na otázku správcu dane, či existuje možnosť, že boli tieto pokladničné doklady dodatočne vytlačené uviedol, že na ich čerpacích staniaciach určite nie.

17. Spoločnosť Datapac s.r.o. sa zaoberá a zabezpečuje okrem iného aj činnosť servisnej organizácie, ktorej postavenie a činnosti sú taktiež ustanovené v zákone o ERP. Doklady (podanie zaevidované u správcu dane pod ev. č. 1590696/2016 na základe Výzvy č. 103989989/2016 zo dňa 27.09.2016) predložené spoločnosťou Datapac s.r.o. obsahovali rovnaké kontrolné kódy ako doklady predložené spoločnosťou SLOVNAFT, a.s.

18. Prvostupňový orgán pri miestnom zisťovaní v spoločnosti SLOVNAFT, a.s. (Zápisnica č.101716863/2017 zo dňa 09.08.2017) zistil, že prevádzkovatelia čerpacích staníc SLOVNAFT, a.s. v danom prípade WIKING STAV s.r.o. vystavujú pokladničné doklady s nezameniteľným kontrolným kódom uvedeným na každom pokladničnom doklade, pričom kontrolné kódy sú zaznamenávané do fiškálnej pamäte, údaje z ERP archivuje spoločnosť Datapac s.r.o. s tým, že prevádzkovatelia čerpacích staníc nedisponujú kontrolnými záznamami, prevádzkovateľ vlastní len elektronický žurnál. Rovnako zistil, že uvedené ERP pracujú v režime on-line, údaje sa prenášajú automaticky bez možnosti zásahu obsluhy čerpacej stanice, vlastníkom programu nainštalovaného v ERP je výrobca Datapac s.r.o.

19. Vzhľadom na uvedené, doklady z ERP - zjednodušené faktúry, ktoré nie sú pravé (vierohodnosťou faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru), nie je možné považovať za faktúry v zmysle § 71 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH.

20. Sťažovateľ upriamil pozornosť na skutočnosť, že pokladničné doklady predložené žalobcom uhradené platobnou kartou obsahovali rovnaké kontrolné kódy ako sú uvedené na kontrolných záznamoch servisnej organizácie a spoločnosti SLOVNAFT, a.s., pričom nezrovnalosti v kontrolných kódoch sa vyskytli v prípadoch pokladničných dokladoch uhradených v hotovosti doplniac, že v

kontexte týchto skutočností sa preto žalobca vykonaním úhrad v hotovosti sám zbavil možnosti dokladovania tejto okolnosti z hľadiska dôkaznej sily preukaznejším výpisom z peňažného ústavu, resp. potvrdením peňažného ústavu, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie reálne poskytnuté bolo, resp. či bolo poskytnuté v deklarovanom rozsahu a dodávateľom uvedeným na doklade.

21. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že rozpor nebol zistený len v porovnaní údajov evidovaných v knihe jász a údajov zaslaných Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s., ale aj v podanom daňovom priznaní k dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2015, v ktorom žalobca priznal a odviezol daň za motorové vozidlo s evidenčným číslom M. XXX C. za 7 mesiacov, s dátumom vzniku daňovej povinnosti 01.06.2015, t.j. sám deklaroval a priznal, že vozidlo s evidenčným číslom M. XXX C. začal používať na svoje podnikateľské účely od 01.06.2015, čomu nasvedčuje aj detailný výpis mýtnych transakcií, že vozidlo uskutočnilo prvú jazdu v mesiaci jún 2015, pričom v knihe jász žalobca deklaruje, že predmetné vozidlo od januára 2015 do mája 2015 jazdilo a pravidelne tankovalo pohonné hmoty. Ďalej poukázal na to, že žalobca v podanom daňovom priznaní k dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2015 priznal a odviezol daň za motorové vozidlo s evidenčným číslom M. XXX C. za 11 mesiacov, s dátumom vzniku daňovej povinnosti 01.02.2015, t.j. sám deklaroval a priznal, že vozidlo s evidenčným číslom M. XXX C. začal používať na svoje podnikateľské účely od 01.02.2015, čomu nasvedčuje aj detailný výpis z mýtnych transakcií, že vozidlo uskutočnilo prvú jazdu v mesiaci február 2015, pričom v knihe jász žalobca deklaruje, že predmetné vozidlo v mesiaci január 2015 jazdilo a pravidelne tankovalo pohonné hmoty. Taktiež v tejto súvislosti poukázal na to, že podľa detailného výpisu mýtnych transakcií motorové vozidlo s evidenčným číslom M. XXX B. dňa 15.01.2015 nejazdilo, neprešlo žiadnou mýtnou bránou, pričom žalobca v knihe jász deklaruje, že dňa 15.01.2015 v čase od 05:00 hod do 13:15 hod vykonalo jazdu. Ďalej poukázal na to, že podľa detailného výpisu mýtnych transakcií motorové vozidlo s evidenčným číslom M. XXX B. dňa 07.04.2015 nejazdilo, neprešlo žiadnou mýtnou bránou, pričom žalobca v knihe jász deklaruje, že dňa 07.04.2015 v čase od 07:00 hod do 11:55 hod vykonalo jazdu. Rovnako poukázal na to, že podľa detailného výpisu mýtnych transakcií motorové vozidlo s evidenčným číslom M. XXX B. vykonalo jazdy do septembra 2015, za mesiac október až december 2015 nejazdilo, neprešlo žiadnou mýtnou bránou, pričom žalobca v knihe jász deklaruje, že počas celého roka vykonávalo jazdy.

22. S poukazom na uvedené sťažovateľ uzavrel, že správca dane postupoval správne, ak neuznal a neakceptoval žalobcom predložené knihy jász, ktoré predložil ako dôkaz k nadobudnutiu pohonných hmôt, pretože údaje v nich uvedené nie sú pravdivé, nezohľadňujú reálne jazdy vozidiel a spochybňujú tvrdenia a vyjadrenia žalobcu.

23. Záverom dodal s poukazom na ustálenú judikatúru, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno.

24. Žalobca sa ku podanej kasačnej sťažnosti vyjadril v podaní zo dňa 03.06.2020. Uviedol, že správca dane vydal 11 rozhodnutí na rovnakom skutkovom a právnom základe, ktoré žalovaný potvrdil. Vo všetkých prípadoch bola podaná správna žaloba, ktorou žalobca napadol tieto rozhodnutia a vo všetkých prípadoch krajský súd rozhodnutia zrušil.

25. Argumentoval, že pre žalovaného skutkové okolnosti nemajú žiaden význam, pretože ak nie je uvedený správny číselný kód tak k dodaniu nemohlo dôjsť. Nie je možné pristupovať k správe daní tak, že ak má daňový doklad vadu je to dôkaz o nedodaní, aj keď 99% údajov v tejto listine preukazuje, že k reálnemu dodaniu došlo. Zo skutkového stavu vyplýva, že predmetom dodania obchodnou spoločnosťou WIKING STAV, s.r.o. neboli len dodania na základe daňových dokladov zaregistrovaných vo fiškálnej pamäti registračnej pokladnici, ale aj dodania na základe daňových dokladov, ktoré obsahujú všetky povinné údaje, t.j. majú zákonom predpísané náležitosti a teda nie je ich možné označiť za falošné a prijať záver, že žalobca si nedôvodne uplatnil nárok na odpočet DPH.

26. Zotrval na tom, že prípadné pochybnosti u jedného dodania, nie sú dôkazom o nedodaní v iných prípadoch, pretože každé dodanie je samostatným zdaniteľným obchodom.

Nie je úlohou správneho súdu odstraňovať nedostatky v konaní správnych orgánov. Je povinnosťou správnych orgánov v konaní postupovať tak, že zachovávajú práva účastníkov konania na spravodlivý proces a svoje skutkové zistenia postavlia na dôkazoch preukazujúcich ich skutkové tvrdenia a nie na domnienkach.

27. Argumentácia žalovaného jednoznačne vystihuje spôsob, ako pristupuje žalovaný a ďalšie orgány finančnej správy k správe daní. Správa daní v ponímaní týchto orgánov sa zužuje výlučne na výber daní bez toho, aby boli splnené materiálne podmienky na zaplatenie dane osobou, od ktorej sa zaplatenie požaduje.

28. V daňovom konaní nebolo preukázané, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočet DPH, pretože nebolo vyvrátené, že obchodná spoločnosť WIKING STAV, s.r.o. dodávala žalobcovi minerálny olej. Dodanie minerálneho oleja preukazujú žalobcom predložené zjednodušené daňové doklady, ktoré sa okrem číselného kódu zhodujú s údajmi v jeho registračnej pokladnici. Tieto daňové doklady preukazujú dodanie, s čím je spojený vznik daňovej povinnosti na strane tohto daňového subjektu. Zo strany tejto obchodnej spoločnosti neboli predložené relevantné dôkazy o tom, že daňové doklady predložené žalobcom nevystavila, ani nebolo zo strany tejto spoločnosti predložené náležité vysvetlenie k tomu, že všetky daňové doklady predložené žalobcom majú okrem číselného kódu zhodné všetky údaje, o ktorých nemohol mať vedomosť žalobca, s údajmi zaznamenanými vo fiškálnej pamäti, ktoré pri predaji do registračnej pokladnice zadáva osoba, ktorá má registračnú pokladnicu. Žalovaný neberie do úvahy ďalšiu skutočnosť, ktorou je to, že bez ohľadu nato, či bol alebo nebol vystavený daňový doklad, daňová povinnosť vzniká vždy v okamihu dodania. Z tohto hľadiska je právne irelevantnou skutočnosťou to, čo bolo alebo nebolo zaznamenané vo fiškálnej pamäti. Nebolo v konaní žiadnym spôsobom vyvrátené, že jeden obchod mohol byť uskutočňovaný cez registračnú pokladnicu a ďalší obchod mimo tejto pokladnice, čo preukazuje totožnosť údajov na predložených zjednodušených daňových dokladoch, o ktorých nemal vedomosť žalobca.

29. Inými slovami, žalobca nemal a ani nemohol mať pochybnosti o pravosti daňových dokladov, pretože tie v čase, keď nadobudol tovar obsahovali všetky údaje, ktoré zákon ustanovuje, a to za situácie, keď mu bol aj tovar dodaný (v prevádzke tejto obchodnej spoločnosti bol vystavený vzor daňového dokladu v zmysle zákona a žalobcom predložené daňové doklady sa s ním zhodujú).

30. Žalobca sa stotožnil so skutkovými a právnymi závermi krajského súdu uvedenými v odôvodnení jeho rozsudku. Z doposiaľ vykonaného dokazovania vyplýva záver, že zjednodušenými daňovými dôkazmi žalobca preukázal, že daňová povinnosť dodávateľovi vznikla, pretože dodanie minerálneho oleja preukázal ním vystavenými zjednodušenými daňovými dokladmi (cca 1800), na ktorých sú zhodné všetky zákonom stanovené povinné údaje.

III.

Konanie pred kasačným súdom

31. Prejednávaná vec bola dňa 30.06.2020 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 1S - sp. zn.: 1Sžfk/57/2020. 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 kasačnému senátu

4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

32. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému 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.

33. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/15/2019-111 zo dňa 12.03.2020, ktorým zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil na ďalšie konanie Daňovému úradu Trnava.

34. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH za zdaňovacie obdobia január - máj 2015, júl - december 2015. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 100448195/2017 z 13.03.2017, ktorý bol doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole daňovému subjektu dňa 16.03.2017 (dátum ukončenia daňovej kontroly). Nasledujúci deň začal správca dane vyrubovacie konanie, v ktorom vyhodnotil vykonané dôkazy.

35. Dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného práva na odpočítanie dane zo zjednodušených faktúr vyhotovených spoločnosťou WIKING STAV s.r.o. boli zistené nezrovnalosti správcu dane v predložených pokladničných dokladoch zo strany daňového subjektu s odôvodnením, že nie je možné, aby rovnaký pokladničný doklad mal iný kontrolný kód v kontrolnom zázname a iný kontrolný kód na vytlačennom pokladničnom doklade. Na základe uvedeného, s poukazom na ustanovenia § 4 ods. 4 písm. b/ zákona o ERP

a § 71 zákona o DPH, správca dane uzavrel, že predložené pokladničné doklady nemožno považovať za faktúry. Správca dane, vo vyrubovacom konaní, po odvolacom konaní, za účelom preverenia materiálneho plnenia od spoločnosti WIKING STAV s.r.o. preveroval vozidlá, ktoré daňový subjekt používal v kontrolovanom období na výkon svojej činnosti a do ktorých mali byť pohonné hmoty natankované na čerpacích staniách Dolná Streda a Sereď podľa zaslanej knihy jász. Kontrolou bolo zistené, že vo viacerých prípadoch sa nezhodujú údaje zaslané Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s. s údajmi uvádzanými v knihe jász, ktoré nezrovnalosti správcu dane v odôvodnení svojho rozhodnutia opísal. Na základe vykonaného dokazovania sa sťažovateľ stotožnil so záverom správcu dane, že pohonné hmoty neboli dodané tak, ako to deklaroval daňový subjekt predloženými dokladmi z ERP o ich nákupe, keď okrem predloženia dokladov z ERP, u ktorých bolo správcom dane vykonaným dokazovaním preukázané, že nie sú pravé (podľa § 4 písm. a/ bod 8 zákona o ERP sa do fiskálnej pamäte nezameniteľne a neodstrániteľne zaznamenáva kontrolný kód na účely overenia pravosti kontrolného záznamu), ani preverenie materiálneho plnenia v konaní po odvolacom konaní nepreukázalo, že zdaniiteľné obchody sa uskutočnili tak, ako ich deklaruje daňový subjekt (rozpor údajov v knihách jász, podanom daňovom priznaní k dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2015, detailný výpis mýtnych transakcií). Sťažovateľ skonštatoval, že skutočnosť, že dodávateľ WIKING STAV s.r.o. daňovému subjektu vystavil nepravé doklady ERP je vnútornou záležitosťou daňového subjektu, ktorá nie je relevantná pre správcu dane z pohľadu priznania práva na odpočítanie dane z takýchto zjednodušených faktúr. Záverom sťažovateľ uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, pričom zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužiiteľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Sťažovateľ poukázal na to, že správca dane vykonaným dokazovaním prišiel k záveru, že predložené účtovné doklady sú nevierohodné a dostatočným spôsobom nepreukazujú vznik uplatneného nároku na odpočítanie dane, ďalej, že správca dane objektívne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom. S poukazom na uvedené žalovaný uzavrel, že vykonaným dokazovaním boli zistené také skutočnosti, ktoré nepreukázali opodstatnenosť uplatneného

odpočítania dane, daňový subjekt nepredložil žiadne dôkazy v súvislosti so spornými zjednodušenými faktúrami, ktoré by právne relevantným spôsobom vyvrátili pochybnosti správcu dane, že zdaniteľné obchody uvedené na sporných faktúrach boli uskutočnené tak, ako to deklaruje daňový subjekt.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

36. 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.

37. Podľa § 1 ods. 1 Daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. 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.

42. 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.

43. 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.

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

45. 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.

46. 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. Platiťel môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiťelom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiťelovi dodané.

47. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiťel uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiťela vyhotovenú podľa § 71.

48. Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

49. Podľa § 71 ods. 1 písm. a) zákona o DPH na účely tohto zákona faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry.

50. Podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH na účely tohto zákona vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

51. Podľa § 74 ods. 3 písm. b) zákona o DPH v znení účinnom do 31.03.2019 platiťel a zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiťelom, môžu vyhotoviť zjednodušenú faktúru, ktorá neobsahuje všetky údaje podľa odseku 1. Zjednodušenou faktúrou je doklad vyhotovený elektronicou registračnou pokladnicou podľa osobitného predpisu, ak cena tovaru alebo služby vrátane dane uhradená v hotovosti nie je viac ako 1 000 eur alebo uhradená inými platobnými prostriedkami nahrádzajúcimi hotovosť nie je viac ako 1 600 eur a doklad vyhotovený tankovacím automatom pre bezobslužné čerpanie pohonných látok, ak cena tovaru vrátane dane uhradená elektronicou platobným prostriedkom nie je viac ako 1 600 eur; doklad nemusí obsahovať údaje podľa odseku 1 písm. b) a jednotkovú cenu podľa odseku 1 písm. g/.

52. Podľa § 2 písm. z/ zákona o ERP na účely tohto zákona sa rozumie tržbou platba prijatá z predaja tovaru alebo z poskytovania služby na predajnom mieste v hotovosti alebo inými platobnými prostriedkami, ktoré nahrádzajú hotovosť, najmä elektronicou platobnými prostriedkami alebo poukážkou, ktorá oprávňuje na nákup tovaru alebo na poskytnutie služby, okrem platby prijatej bezhotovostne prevodom na účet podnikateľa; tržbou je aj platba prijatá ako preddavok.

53. Podľa § 4 ods. 4 písm. b/ bod 8 zákona o ERP do fiskálnej pamäte sa nezameniteľne a neodstrániteľne zaznamenáva kontrolný kód na účely overenia pravosti kontrolného záznamu.

54. Podľa § 8 ods. 1 zákona o ERP v znení účinnom do 31.12.2018 podnikateľ je povinný po zaevidovaní tržby v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici odovzdať kupujúcemu pokladničný doklad okrem kópie pokladničného dokladu ihneď po jeho vytlačení v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici; iný doklad vyhotovený elektronicou registračnou pokladnicou alebo virtuálnou registračnou pokladnicou o prijatí tržby podnikateľ nesmie kupujúcemu odovzdať. Pokladničný doklad obsahuje najmenej tieto povinné údaje:

- a) daňový kód elektronickej registračnej pokladnice alebo kód virtuálnej registračnej pokladnice,
- b) daňové identifikačné číslo, ak podnikateľ nie je platiťelom dane z pridanej hodnoty,
- c) identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, ak podnikateľ je platiťelom dane z pridanej hodnoty,
- d) ochranný znak,
- e) poradové číslo od poslednej dennej uzávierky,
- f) dátum a čas vyhotovenia pokladničného dokladu,
- g) označenie tovaru alebo označenie služby, množstvo tovaru alebo rozsah služby a priradenie sadzby dane z pridanej hodnoty, okrem prípadu, ak platiťel dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,
- h) cenu tovaru alebo cenu služby,
- i) obchodné meno, sídlo alebo miesto podnikania podnikateľa a predajné miesto,

ak je odlišné od sídla alebo miesta podnikania,

j) základ dane z pridanej hodnoty, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty v členení podľa sadzieb, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,

k) sadzbu dane z pridanej hodnoty alebo údaj o oslobodení od dane z pridanej hodnoty, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty v členení podľa sadzieb, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,

l) výšku dane z pridanej hodnoty spolu, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty v členení podľa sadzieb, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,

m) zaokrúhlenie ceny,

n) celkovú sumu platenej ceny,

o) ďalšie údaje, ktorých uvedenie vyplýva z osobitného predpisu.

55. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

56. K namietanému rozloženiu dôkazného bremena a odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu Najvyšší správny súd uvádza, že postup žalovaného aj správca dane bol plne v súlade s ustálenou judikatúrou.

57. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. 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.

58. 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.

59. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

60. 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.“

61. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správca 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 vykonávajúcim dokazovanie a jeho úlohou, aké dôkazy vykoná a 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.

62. V tejto súvislosti najvyšší správny súd ďalej 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...“.

63. 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...“

64. 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 spochybnenie 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).

65. 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 ustaluje 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.

66. 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).

67. 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.

68. 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.

69. 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.

70. 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 žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnene, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

71. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou, deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

72. Z obsahu predloženého spisového materiálu vyplynulo, že správca dane vykonal v priebehu daňovej kontroly nielen formálnu kontrolu dokladov, ale zisťoval aj realnosť zdaniteľných obchodov.

73. S poukazom na § 4 písm. a/ bod 8 zákona o ERP sa do fiškálnej pamäte nezameniteľne a neodstrániteľne zaznamenáva kontrolný kód na účely overenia pravosti kontrolného záznamu. Z vykonaného dokazovania správcom dane nepochybne vyplynulo, že kontrolné kódy na žalobcom predložených pokladničných dokladoch uhradených v hotovosti boli rozdielne ako kontrolné kódy predložené servisnou organizáciou Datapac s.r.o. a SLOVNAFT a.s., u ktorých sa kontrolné kódy zhodovali. Z uvedeného jednoznačne plynie záver, že žalobcom predložené doklady nespĺnili zákonné kritérium o dostatočnej preukázateľnosti oprávnenia na odpočítanie dane a objektívne bola spochybnená ich vierohodnosť.

74. Nakoľko je technicky možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie, bolo povinnosťou žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočítanie dane preukázať reálnosť deklarovaného nadobudnutia pohonných hmôt zo zjednodušených faktúr vyhotovených spoločnosťou WIKING STAV s.r.o. na prevádzkach čerpacích staníc ČS SLOVNAFT DOLNÁ STREDA z elektronickej registračnej pokladnice. Hodnotenie dôkazov zo strany správcu dane neznamená len mechanické preberanie informácií, či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených, ako faktov.

75. Ani preverenie materiálneho plnenia nepreukázalo, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili žalobcom deklarovaným spôsobom. Podľa detailného výpisu mýtnych transakcií motorové vozidlo s evidenčným číslom M. XXX B. vykonalo jazdy do septembra 2015, za mesiac október až december 2015 nejazdilo, neprešlo žiadnou mýtnou bránou, pričom žalobca v knihe jász deklaruje, že počas celého roka vykonávalo jazdy.

76. Kasačný súd konštatoval, že je možné stotožniť sa s názorom sťažovateľa, že žalobca nespĺnil zákonné podmienky pre odpočítanie dane ustanovené zákonom o DPH, a preto nesúhlasí s názorom Krajského súdu v Trnave o nutnosti skúmať podvodné konania v intenciách právneho názoru vysloveného krajským súdom.

77. Krajský súd uzatvára, že pri rozhodovaní o priznaní, či nepriznaní možnosti odpočítania DPH sa uplatňujú ustanovenia zákona o DPH (§ 49 a nasl.), pri ktorých nevyžaduje preukázanie podvodného konania, teda sa nevyžaduje preukázanie naplnenia znakov skutkovej podstaty trestného činu na úseku daní. Pre priznanie nadmerného odpočtu DPH je teda potrebné preukázať splnenie podmienok podľa vyššie citovaných ustanovení zákona o DPH, pričom kumulatívne preukázanie podvodného alebo zákon obchádzajúceho konania u daňového subjektu je pre tieto účely irelevantné.

78. Kasačný súd uzavrel, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správcu dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom a preskúmané rozhodnutie je zákonné.

79. Podľa § 469 SSP 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.

80. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 467 ods. 3 SSP tak, že ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

81. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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

