

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/31/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200042
Dátum vydania rozhodnutia: 14. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200042.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a z členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka, v právnej veci žalobcu: AT - log, s.r.o., Železničná 1119/16, 926 01 Sered', 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, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102601144/2018 zo dňa 14.12.2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/20/2019 - 129 zo dňa 15.04.2020 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/20/2019 - 129 zo dňa 15.04.2020 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Rozhodnutím Daňového úradu Trnava, pobočka Senica, č. 101038998/2018 zo dňa 25.05.2018 (ďalej aj „rozhodnutie OVS I. stupňa“) došlo voči žalobcovi ako daňovému subjektu k vyrubeniu rozdielu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) v sume 8 200,90 Eur za zdaňovacie obdobie marec 2015.

2. Rozhodnutie OVS I. stupňa bolo na základe podaného odvolania zo strany žalobcu preskúmané žalovaným, ktorý ho svojim rozhodnutím č. 102601144/2018 zo dňa 14.12.2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil.

3. Dôvodom pre vyrubenie rozdielu DPH bolo nepriznanie žalobcom uplatneného práva na odpočítanie dane zo zjednodušených faktúr vyhotovených spoločnosťou WIKING STAV s.r.o. (ďalej aj „dodávateľ 1“) a MONUMENT MAGNUS, s. r. o. (ďalej aj „dodávateľ 2“).

4. Od dodávateľa 1, prevádzkovateľa čerpacích staníc, deklaroval žalobca nákup pohonných hmôt. Orgány verejnej správy (ďalej aj „OVS“) v dôvodoch svojich rozhodnutí uviedli, že v žalobcom predložených pokladničných (daňových) dokladoch zistili nezrovnalosti. Kontrolné kódy na pokladničných (daňových) dokladoch predložených žalobcom boli rozdielne ako kontrolné kódy na kontrolných záznamoch od Datapac s. r. o., servisnej organizácie k elektronickej registračnej pokladnici dodávateľa 1. Na základe tejto skutočnosti OVS konštatovali, že pokladničné doklady sú nedôveryhodné, pretože nie je podľa ich záveru možné, aby rovnaký pokladničný doklad mal iný kontrolný kód v kontrolnom zázname a iný kontrolný kód na vytlačenej pokladničnej doklade. V tejto súvislosti OVS poukázali na § 4 ods. 4 písm. b) zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice (ďalej aj „Zákon o ERP“), podľa ktorého sa do fiskálnej pamäte nezameniteľne a neodstrániteľne zaznamenáva kontrolný kód na účely overenia pravosti kontrolného záznamu. OVS preto z uvedených dôvodov prijali záver, že predložené pokladničné doklady nie je možné považovať za faktúry vystavené v súlade s § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „Zákon o DPH“).

5. Správca dane za účelom preverenia materiálneho plnenia od dodávateľa 1 ďalej preveroval vozidlá, ktoré žalobca ako daňový subjekt používal v kontrolovanom období na výkon svojej činnosti a do ktorých mali byť pohonné hmoty natankované (dodané dodávateľom 1) podľa zaslanej knihy jász. OVS konštatovali, že údaje zapísané v knihe jász sa vo viacerých prípadoch nezhodujú s údajmi zaslanými od Národnej diaľničnej spoločnosti, a. s. OVS ustálili, že pohonné hmoty neboli dodané tak, ako to deklaroval žalobca predloženými dokladmi z ERP o ich nákupe. Okrem predloženia dokladov z ERP, u ktorých bolo správcovi dane preukázané, že nie sú pravé, ani preverenie materiálneho plnenia teda nepreukázalo, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili tak, ako ich deklaruje žalobca (rozpor údajov v knihách jász, podanom daňovom priznaní k dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2015, detailný výpis mýtnych transakcií).

6. Súčasne OVS vykonali preverovanie zdaniteľných plnení, ktoré sa týkali uplatnenia nároku žalobcu na odpočítanie DPH zo zjednodušených faktúr vyhotovených dodávateľom 2. OVS uviedli, že na adrese umiestnenia ERP, z ktorej doklady pochádzali, sa nachádzala predajňa obuvi. Podľa OVS nie je možné, aby dodávateľ 2 vo svojej prevádzke, v ktorej predával spoločenské a extravagantné topánky a módné doplnky, predával tovar ako pracovné odevy, toner, reklamné predmety, kancelársky papier, chémia, olej, kancelársky materiál, príp. pneumatiky, ktoré mal dodávateľ 2 podľa zjednodušených faktúr dodať žalobcovi. Konateľ dodávateľa 2 podľa OVS síce uskutočnenie plnení ústne potvrdil, ale nepredložil k týmto tvrdeniam žiadne doklady a ani požadované kontrolné záznamy. Z uvedených dôvodov preto OVS nadobudli pochybnosti o zjednodušených faktúrach, ktoré považovali za nedôveryhodné, za rozporné s výsledkami preverovania a ktoré nie je možné považovať za doklady preukazujúce právo na odpočítanie dane.

7. Uplatnením práva na odpočítanie dane vo výške 8 200,90 Eur došlo podľa OVS k porušeniu § 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH, podľa ktorého platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Pri uplatnení nároku na odpočet dane vzniká daňovému subjektu podľa OVS povinnosť preukázať prostredníctvom daňových dokladov splnenie zákonných podmienok na takýto odpočet, pričom preukázanie týchto skutočností je dôkazným bremenom daňového subjektu.

II.

Konanie pred krajským súdom

a) Správna žaloba

8. Rozhodnutie žalovaného žalobca napadol správnou žalobou (ďalej aj „žaloba“) doručenou na Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“).

9. Žalobca v dôvodoch žaloby uviedol, že pokladničné doklady obsahovali všetky zákonom ustanovené údaje, a preto nemôže niesť zodpovednosť za to, ak tieto doklady vydané predávajúcim majú odlišné interné číselné kódy, ktorých správnosť si žiadny kupujúci nemôže overiť. Kontrola takýchto dokladov je podľa žalobcu čisto vizuálna. Žalobca predložil OVS I. stupňa približne 1 800 pokladničných dokladov, ktorých obsah sa zhodoval a jediným rozdielom bol údaj, ktorý si sám nemohol pri predaji skontrolovať. Tieto doklady podľa žalobcu obsahovali údaje podľa § 8 ods. 1 Zákona o ERP, o ktorých mal vedomosť podnikateľ prevádzkujúci registračnú pokladnicu. Tento podnikateľ podľa žalobcu zodpovedá za ochranu údajov uložených v registračnej pokladnici. Žalobca poukázal aj na skutočnosť, že OVS I. stupňa za základ svojho rozhodnutia zoberal overenie 5 - 6 jázd, na základe ktorých prijal záver o nedôveryhodnosti v ďalších 1755 prípadoch.

10. Žalobca uviedol, že OVS I. stupňa prijal svoje závery na základe výpovede zástupcu dodávateľa 1, ktorý podľa neho nevedel vysvetliť existenciu dvoch identických pokladničných dokladov a tiež nevedel vysvetliť absenciu kontrolných kódov na predložených dokladoch. O tom, že dodávateľ 1 dodal motorovú naftu, svedčia predložené doklady zo strany žalobcu, ktorých obsah sa zhodoval s údajmi, ktoré boli v registračnej pokladnici dodávateľa 1. Podľa žalobcu sa nezhodoval iba jediný a to nepovinný údaj. Pri úplnej zhode údajov na pokladničnom doklade nemôže byť podľa žalobcu prijatý záver o nezrovnalostiach v dokladoch. Skutočnosť, že pri platbách, ktoré boli vykonané prostredníctvom platobnej karty, sú číselné kódy na pokladničných dokladoch správne, nevyvracia podľa žalobcu záver, že mu tento dodávateľ dodal tovar, aj keď žalobca za tovar platil v hotovosti. Zistenia podľa žalobcu svedčia o opačnom závere a to, že dodávateľ 1 zvolil iný postup, keď ako žalobca platil v hotovosti. Predmetom dodania boli podľa žalobcu dvojnásobné dodania uskutočnené na základe dokladov s rozdielnymi evidenčnými číslami.

11. K záverom týkajúcim sa dodávateľa 2 žalobca uviedol, že tieto nemajú oporu v ustanovení § 69 ods. 5 Zákona o DPH, pretože vznik daňovej povinnosti a povinnosť zaplatiť DPH nie je možné stotožňovať, či zamieňať. Žalobca ďalej tvrdil, že ak osoba používajúca registračnú pokladnicu si nespĺni registračnú povinnosť, tak nezaregistrovaním nezaniká nárok na odpočet DPH platiteľovi a súčasne sa na neho neprenáša zodpovednosť. Zaplatenie, či nezaplatenie pri dodaní medzi dvoma subjektmi nemá žiadny vplyv na uskutočnenie zdaniteľného plnenia, pretože podľa žalobcu je vecou zmluvných strán kedy dôjde k úhrade. Dodanie tovaru potvrdil podľa žalobcu sám dodávateľ 2.

12. Za nesprávny označil žalobca záver žalovaného týkajúci sa neaktivovanej ERP u dodávateľa 2, pri ktorom by mal potom žalovaný bližšie ozrejmiť účel zákona o registračných pokladniciach. Žalobca súčasne uviedol, že za dodaný tovar zaplatil kúpnu cenu, pričom dodanie tovaru a vznik daňovej povinnosti potvrdil dodávateľ 2. Práve dodávateľ 2 si podľa žalobcu nespĺnil daňovú povinnosť. Právny záver žalovaného, že dodávateľovi 2 vznikla daňová povinnosť podľa § 69 ods. 5 Zákona o DPH nemá podľa žalobcu oporu v zákone, pretože daňová povinnosť mu vznikla v okamihu dodania tovaru a v tom istom okamihu žalobcovi vznikol nárok na odpočet. Žalobca uviedol argument, že nie je povinný sledovať, či pokladnica bola alebo nebola zaregistrovaná. Neexistuje podľa neho žiadny zákonný dôvod na to, aby žalobca musel vymeranú DPH zaplatiť.

13. Na základe popísaných žalobných bodov žalobca navrhol, aby súd priznal žalobe odkladný účinok a následne, aby súd zrušil rozhodnutia OVS a vec vrátil na ďalšie konanie OVS I. stupňa. Súčasne navrhol, aby mu súd priznal náhradu trov konania v plnom rozsahu.

b) Rozsudok krajského súdu

14. Krajský súd svojím rozsudkom pod č. k. 20S/20/2019 - 129 zo dňa 15.04.2020 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“ alebo „napadnutý rozsudok“) zrušil rozhodnutia OVS a vec vrátil OVS I. stupňa na ďalšie konanie. Súčasne krajský súd priznal žalobcovi nárok na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

15. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku aplikoval postup podľa § 140 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“), kedy vo veciach rovnakého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už skôr boli predmetom konania pred správnym súdom, poukázal na dôvody rozsudkov Krajského súdu v Trnave, sp. zn. 14S/12/2019 zo dňa 12.03.2020 (ktoré bolo žurnalizované v spise krajského súdu), sp. zn. 20S/18/2019 zo dňa 27.11.2019 a sp. zn. 20S/19/2019 zo dňa 26.02.2020.

16. Pri dodávateľovi 1 krajský súd neopakoval dôvody uvedených rozhodnutí. Rozsudok, na ktorý poukázal krajský súd, pri dodávateľovi 1 konštatoval, že žalobca nemôže niesť zodpovednosť za to, že pokladničné doklady vystavené dodávateľom 1 majú odlišné kontrolné kódy a súčasne, že nebola zo strany OVS preukázaná vedomosť, príp. účasť žalobcu na podvodnom konaní. Následne predmetný rozsudok konštatoval tiež nedostatočné zistenie skutkového stavu veci, a to napr. vykonaním dožiadania na Colný úrad Bratislava za účelom ozrejmnenia, akým spôsobom a či za účasti žalobcu mohlo dôjsť k duplicitě pokladničných dokladov.

17. Pri dodávateľovi 2 vo svojich dôvodoch krajský súd stručne uviedol, že neuznanie nadmerného odpočtu uplatneného žalobcom považoval za správne. V tejto súvislosti poukázal krajský súd na skutočnosť, že na registrovanej adrese ERP sa nachádzala predajňa obuvi, pričom žalobca deklaroval nadobudnutie iného druhu tovaru a služieb, než aký sa nachádzal na predajnom mieste. Súčasne krajský súd dodal, že žalobca v dôvodoch svojej žaloby nevzniesol žiadne podstatné námietky týkajúce sa nadobudnutia tovaru, ktoré by spochybnili správnosť vyhodnotenia zisteného skutkového stavu daňovými orgánmi vo vzťahu k predmetným zdaniteľným plneniam prijatým od dodávateľa 2.

III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

a) Kasačná sťažnosť

18. Žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) voči rozsudku krajského súdu podal kasačnú sťažnosť (ďalej aj „sťažnosť“). Sťažovateľ vyjadril nesúhlas so závermi napadnutého rozsudku ohľadne dodávateľa 1. Podľa jeho názoru žalobcom predložené doklady z ERP neboli pravé a materiálne plnenie nebolo zo strany žalobcu vierohodne preukázané, nakoľko predložené knihy jász v kontexte získaných dôkazov nie je možné považovať za dôkazy preukazujúce pravdivosť tvrdení žalobcu, t. j. dôkazy, ktoré by preukazovali právo na odpočítanie dane.

19. Podľa názoru sťažovateľa s ohľadom na druh tovaru, ktoré mal žalobca prijať od dodávateľa 1 (pohonné hmoty), a obvyklého spôsobu jeho nákupu (tankovanie na čerpacej stanici), neprichádza do úvahy preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia inak, ako pokladničným dokladom vystaveným prevádzkovateľom čerpacej stanice. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že prevádzkovatelia čerpacích staníc SLOVNAFT, a. s. vystavujú pokladničné doklady s nezameniteľným kontrolným kódom uvedeným na každom pokladničnom doklade, kedy kontrolné kódy sú zaznamenávané do fiskálnej pamäte. V tejto súvislosti sťažovateľ dodal, že údaje z ERP archivuje spoločnosť Datapac, s. r. o., ktorá je aj vlastníkom programu nainštalovaného v ERP. Prevádzkovatelia čerpacích staníc preto podľa sťažovateľa nedisponujú kontrolnými záznamami, keďže prevádzkovateľ vlastní len elektronický žurnál a údaje sa prenášajú automaticky bez možnosti zásahu obsluhy čerpacej stanice.

20. Podmienky práva na odpočet DPH podľa § 49 a § 51 Zákona o DPH sú podľa sťažovateľa hmotnoprávnej povahy a ich nesplnenie nie je možné odpustiť, a to ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani dobromyseľnosti platiteľa. Doklady z ERP (zjednodušené faktúry), ktoré nie sú pravé, nie je možné podľa sťažovateľa považovať za faktúry vystavené v súlade s § 71 ods. 1 písm. c) Zákona o DPH. Sťažovateľ preto upriamil pozornosť na skutočnosť, že žalobca tvrdeným vykonaním úhrad v hotovosti sa sám zbavil možnosti dokladovania materiálneho plnenia, kedy z hľadiska dôkaznej sily je preukázateľnejší spôsob dokladovania výpis príp. potvrdenie peňažného ústavu. Pokladničné doklady žalobcu, ktoré boli uhradené platobnou kartou, obsahovali podľa

žalovaného rovnaké kódy ako kódy uvedené v kontrolných záznamoch servisnej organizácie a spoločnosti SLOVNAFT, a. s. Na druhej strane žalovaný dodal, že pri platbe v hotovosti boli predmetné kódy rozdielne.

21. Sťažovateľ ďalej uviedol, že pri preverovaní materiálneho plnenia bol zistený rozpor aj v podanom daňovom priznaní k dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roka 2015 a medzi výpismi mýtnych transakcií a knihami jász, kedy podľa uvedených výpisov predmetné motorové vozidlo nejazdilo, ale žalobca v knihe jász jazdy deklaroval. Sťažovateľ súčasne dodal, že v konaní bolo preukázané, že v prípade žalobcu neboli zohľadnené reálne jazdy vozidiel, z čoho vyplýva, že dôkazy predložené žalobcom sú podľa žalovaného nedôveryhodné. Sťažovateľ pri svojom tvrdení, že dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte, ktorý musí preukázať, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnene, poukázal na rozhodovacia činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp. zn. 5Sžf/63/2011, 8Sžf/136/2013, 5Sžf/66/2016 a 8Sžf 26/2014).

22. V záverečnom návrhu sťažovateľ žiadal, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vrátil vec krajskému súdu na ďalšie konanie.

Vyjadrenie žalobcu ku kasačnej sťažnosti

23. Žalobca vo vyjadrení ku sťažnosti uviedol, že ním predložené listiny obsahovali povinné údaje, pričom podľa jeho tvrdení nebolo v konaní preukázané, že k týmto údajom mal prístup iba dodávateľ 1 a servisná spoločnosť Datapac, s. r. o. V tejto súvislosti preto žalobca vyslovil záver, že ohľadne tejto skutočnosti nemôže byť zaťažený dôkazným bremenom. Ohľadne spochybnenia materiálnych plnení žalobca uviedol, že bolo povinnosťou žalovaného tieto skutočnosti konkretizovať vo svojom rozhodnutí, pričom ďalej uviedol, že spochybnenie jedného dodania nie je dôkazom o neuskutočnení ďalšieho dodania. OVS podľa žalobcu pristupuje formalisticky, ak svoje závery postaví len na tom, že zjednodušené doklady majú iný kód, ako je uvedený v registračnej pokladni. Žalobca dodal, že nie je postačujúce, ak OVS svoje závery založili na výpovedi konateľa dodávateľa 1, ktorý nevedel vysvetliť existenciu dvoch rovnakých dokladov.

24. Žalobca konštatoval, že v konaní nebolo sporu o tom, že predložené doklady obsahovali odlišný kód. To ale podľa žalobcu neznamená, že nebolo preukázané materiálne plnenie a že mu nevznikol nárok na odpočet DPH. Dodanie preukazujú podľa žalobcu zjednodušené daňové doklady, ktoré okrem číselného kódu sa zhodujú s údajmi v registračnej pokladnici. Podľa žalobcu je právne bezvýznamnou skutočnosťou, čo bolo alebo nebolo zaznamenané vo fiskálnej pamäti. V konaní podľa neho nedošlo k vyvráteniu skutočnosti, že jedno plnenie mohlo byť uskutočňované cez registračnú pokladnicu a druhé mimo tejto pokladnice.

25. Daňové konanie bolo podľa žalobcu vedené jednostranne, pretože OVS kvôli piatim nezrovnalostiam v účtovnej evidencii prijali záver o tom, že v 1800 prípadoch k dodaniu nedošlo. Každý zdaniteľný obchod je podľa žalobcu samostatným dodaním, a preto pri dokazovaní nie je možné sa odvolávať na zistenia, ktoré sa týkajú jedného zdaniteľného obchodu a od toho odvodzovať závery k inému zdaniteľnému obchodu.

26. Podľa žalobcu daňová pohľadávka je pohľadávka štátu, a preto pre správne právne posúdenie veci mali byť voči dodávateľovi 1 vykonané také úkony a postupy, ktoré by vyvrátili skutočnosti nasvedčujúce, že takáto daňová pohľadávka existuje. Len týmto postupom sa podľa žalobcu dá zabezpečiť rovnosť práv a povinností v daňovom konaní a ochrana záujmov štátu a zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Účtovníctvo spoločnosti podľa žalobcu nevyvracia dodanie minerálneho oleja, ktoré žalobca podľa svojho názoru preukázal daňovými dokladmi. S poukazom na popísané okolnosti žalobca navrhol, aby kasačný súd sťažnosť zamietol a priznal náhradu trov konania v plnom rozsahu.

IV.

Právne závery kasačného súdu

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“), na ktorý prešiel odo dňa 01.08.2021 výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v spojení s § 11 písm. h) SSP), preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 ods. 1, ods. 2, ods. 3 SSP).

28. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že sťažnosť je dôvodná.

29. Podstatou kasačnej sťažnosti žalovaného ako sťažovateľa boli dôvody spočívajúce v nesprávnom právnom posúdení veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a v dôvode, že krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP). Svoje sťažnostné body založil sťažovateľ na skutočnostiach, že

- žalobca vierohodne nepreukázal svoj nárok na odpočet DPH,
- v daňovom konaní nedošlo zo strany žalobcu k preukázaniu materiálneho plnenia, t. j. jeho pôvodu a účelu,
- krajský súd rozhodol v rozpore s ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu, ktorá uvádza, že dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte.

30. Kasačný súd pred uvedením samotných dôvodov, na ktorých spočíva výroková časť rozsudku, preskúmal konania, ktoré boli vedené na tunajšom súde, príp. ktoré boli vedené pred Najvyšším súdom Slovenskej republiky, z ktorého prešiel výkon správneho súdnictva na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

31. Zo súdnych registrov bolo zistené, že kasačné konanie za účasti rovnakých účastníkov konania, o rovnakom predmete kasačnej sťažnosti toho istého sťažovateľa, kedy správnu žalobou toho istého žalobcu boli napadnuté rozhodnutia toho istého žalovaného, kedy rovnako došlo k spochybneniu reálneho dodania zdaniteľného plnenia tými istými dodávateľmi žalobcu (WIKING STAV s. r. o. a MONUMENT MAGNUS, s. r. o.), bolo vedené na Najvyššom správnom súde Slovenskej republiky pod sp. zn. 1Sžfk/57/2020 (rozsudok zo dňa 16.02.2022).

32. V uvedenej veci kasačný súd rozsudkom rozhodol tak, že zrušil rozsudok Krajského súdu v Trnave, ktorý zrušil rozhodnutia OVS z obdobných dôvodov, než ktoré kasačný súd uviedol v časti II. tohto rozsudku ako dôvody rozsudku krajského súdu. S týmto rozsudkom Najvyššieho správneho súdu SR sa kasačný súd stotožňuje a nižšie ho cituje (pre prehľadnosť je citovaný text šikmým písmom a číslovaný v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi a vybrané časti textu sú zvýraznené tučným písmom. Zároveň citované právne úvahy dopĺňa (text v hranatých zátvorkách rovným písmom).

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

34. 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 ustáľuje 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 správcou 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.

35. 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).

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

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

42. 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 správcou 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.

43. Nakoľko je technicky možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie, bolo povinnosťou žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočítanie dane preukázať realnosť 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.

44. Ani preverenie materiálneho plnenia nepreukázalo, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili žalobcom deklarovaným spôsobom. Podľa detailného výpisu mýtnych transakcií motorové vozidlo s evidenčným číslom T. XXX Y. vykonal 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. [Správne orgány zistili okrem tohto rozporu aj ďalšie početné rozpory, a to v podanom daňovom priznaní k dani z motorového vozidla za rok 2015, knihách jász nezohľadňujúcich realne jazdy vozidiel a výpisoch z mýtnych systémov, ktoré hodnotené vo vzájomných súvislostiach relevantne spochybňujú realnosť materiálneho plnenia uskutočneného dodávateľom 1 i v posudzovanom období.]

45. 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.

46. Krajský súd [správne má byť kasačný 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. Kasačný súd uzavrel, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom a preskúmané rozhodnutie je zákonné.“

47. Kasačný súd vzhľadom na uvedené skutočnosti pri splnení zákonných podmienok podľa § 464 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, poukazuje na vyššie citované závery rozsudku pod sp. zn. 1Sžfk/57/2020 zo dňa 16.02.2022, s ktorými sa v plnom rozsahu stotožňuje a v konkrétnostiach na ne odkazuje.

48. Súd na základe zvoleného postupu preto považoval kasačnú sťažnosť za dôvodnú a rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku.

49. O nároku na náhradu trov kasačného konania ako aj o nároku trov konania pred krajským súdom rozhodne v súlade s § 467 ods. 3 Správneho súdneho poriadku krajský súd.

50. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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