

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/32/2021
Identifikačné číslo spisu: 5019200154
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Peter Potásch
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200154.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD a členiek senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a JUDr. Zuzany Mališovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Di Mihálik, s.r.o., Jesenského 1089/11, 010 01 Žilina, IČO: 36 393 011, právne zastúpený: BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., Františkánske námestie 4, 080 01 Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100263625/2019 zo dňa 22.01.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/168/2019-134 zo dňa 30. júna 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 11S/168/2019-134 zo dňa 30. júna 2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100263625/2019 zo dňa 22.01.2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101992016/2018 zo dňa 08.10.2018 (ďalej len „prvostupňové správne rozhodnutie“), ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 26953,29 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2016.

2. Správny súd v odôvodnení konštatoval, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol postačujúce dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných spornými faktúrami, úplne a presne zistil skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Záver správcu dane a žalovaného, že z vykonaného dokazovania nebola potvrdená vierohodnosť účasti fakturovaného dodávateľa na deklarovaných obchodoch, tak ako je uvedené na sporných faktúrach, je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou súdnou praxou.

3. Podľa názoru správneho súdu výsledky dokazovania jednoznačne svedčia o tom, že žalobca nepreukázal, že zdaniteľné obchody boli vykonané fakturovaným dodávateľom tak, ako je deklarované na sporných faktúrach. Správnymi orgánmi zabezpečené dôkazy preto jednoznačne vyvolávajú dôvodné pochybnosti o realnosti zdaniteľných obchodov, čím sa stali zákonným podkladom pre nepriznanie nároku na odpočet DPH zo sporných faktúr pre nesplnenie podmienok podľa § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

4. V danom prípade žalobca neposkytol žiaden relevantný dôkaz a ani správcovi dane sa aj napriek vykonanému dokazovaniu nepodarilo zaobstarať také dôkazy, ktoré by preukázali, že plnenia boli od fakturovaného dodávateľa. Svedkovia síce dodanie tovarov a služieb formálne potvrdili, ale tieto tvrdenia boli v rozpore s už vykonanými dôkazmi, resp. neboli podložené vierohodnými dokladmi postačujúcimi na odstránenie pochybností správcu dane. Preto pri absencii akéhokoľvek relevantného dôkazu o skutočnom poskytnutí fakturovaných tovarov vyššie uvedeným dodávateľom, nemožno považovať sporné faktúry, doklady o ich úhrade alebo ostatné písomné doklady za presvedčivý dôkazný prostriedok, že dodania sa realizovali vo faktúre deklarovaným spôsobom.

5. Správny súd vyhodnotil námietky žalobcu čo do rozloženia dôkazného bremena za nedôvodné. Bol to práve správca dane, ktorý v súlade s § 46 ods. 5 a 24 ods. 2 Daňového poriadku vlastným aktívnym preverovaním a dokazovaním a na základe dostatočne zisteného skutkového stavu spochybnil uskutočnenie zdaniteľných obchodov fakturovaným dodávateľom, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý preukázané pochybnosti o skutočnom dodaní tovaru vyššie uvedeným dodávateľom nevyvrátil.

6. Správny súd mal za to, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočet DPH uvedenej na sporných faktúrach od spoločnosti DREKOL s.r.o., nakoľko vykonaným dokazovaním nebolo preukázané dodanie fakturovaných tovarov dodávateľom uvedeným na preverovaných faktúrach. V súdnej veci žalobca nepreukázal, že by mu fakturované drevo dodal dodávateľ uvedený na sporných faktúrach, ktorému z tohto dôvodu (fiktívne plnenie) nemohla vzniknúť daňová povinnosť podmieňujúca vznik nároku žalobcu na odpočet DPH. Správca dane preto postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH, ak nepriznal žalobcovi nárok na odpočet fakturovanej DPH s cieľom znížiť si daňovú povinnosť na výstupe.

7. Záverom súd konštatoval, že skutkový a právny záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami daňového poriadku a zákona o DPH. Správny súd nezistil žiadne porušenia zásad daňového konania, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a prihliadli na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutých rozhodnutí, nakoľko preskúmané rozhodnutia žalovaného a správcu dane vrátane postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu, sú v súlade so zákonom, a preto žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu zamietol (§ 190 SSP).

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

8. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok

zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

9. Sťažnostný bod v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP odôvodnil tým, že:

- dodanie drevnej hmoty od dodávateľa uvedeného na faktúrach preukázal exaktnými dôkazmi, čím si splnil dôkaznú povinnosť nielen po formálnej stránke predložením účtovných dokladov. Záver správneho súdu o tom, že žalobca neunesol v daňovom konaní dôkazné bremeno, je potrebné považovať za nesprávny.
- požiadavka zo strany správcu dane, ktorej nesplnenie má za následok neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu reálnosti uskutočneného zdaniteľného plnenia, ktorú si osvojil aj správny súd, je nelegitímna a protiústavná. Pokiaľ neboli v daňovej kontrole a vyrubovacom konaní zistené skutočnosti, ktoré vyvracajú pravdivosť obsahu faktúry, a správca dane nemohol takéto zistenie vyvodit' z vykonaných dôkazov, nemohol správca dane rozhodnúť len na základe pochybností a svojich domnienok, ku ktorým pri preverovaní skutočností dospel.
- mal za zato, že si dostatočným spôsobom preveril svojho dodávateľa, využil všetky preverovacie prostriedky, ktoré mal k dispozícii, čím je vylúčená jeho vedomá účasť na zneužívajúcom konaní.
- pokiaľ správca dane vyhodnotil žalobcom predložené dôkazy ako formálne, nedostatočne zistil skutkový stav a vec nesprávne právne posúdil, ak konštatoval, že žalobca predloženými dokladmi nepreukázal splnenie podmienok pre nárok na odpočet DPH.
- napadnutý rozsudok považuje za nepreskúmateľný pre nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom, keďže absentuje dôkaz o spáchaní podvodu alebo zneužití práva zo strany dodávateľa žalobcu. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C- 439/04 Axel Kittel, ako aj na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 a C-142/11 Mahageben a David.

10. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že za dôkaz na preukázanie oprávnenosti odpočítania DPH nemožno považovať len predloženie samotnej faktúry, sťažovateľ mal preukázať, že obchod bol reálne uskutočnený práve osobou uvedenou na faktúre. U správcu dane vznikli pochybnosti o tom, že tovar dodala sťažovateľovi spoločnosť DREKOL s.r.o., pričom sťažovateľ tieto pochybnosti neodstránil a neunesol dôkazné bremeno svojich tvrdení. Sťažovateľ pri dokazovaní v daňovej kontrole bol pasívny, svedeckých výpovedí sa nezúčastňoval, čím sa ukrátil sám o svoje procesné práva. Správca dane nežiadal predloženie takých dôkazov, ktorými by nemohol disponovať; žiadal preukázanie reálnosti dodávky a tým aj uplatneného odpočítania DPH vo vzťahu k jeho priamemu dodávateľovi. Správca dane žiadal preukázať skutočnosti, ktoré tvoria dôkazné bremeno žalobcu. Mal za to, že Krajský súd v Trenčíne v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, že aplikoval a vykladal ustanovenia príslušných právnych predpisov správne a dospel k správemu rozhodnutiu vo veci.

III.

Konanie na kasačnom súde

11. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo - v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 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.

12. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2016 a dane z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2016. Daňová kontrola sa začala dňa 05.09.2017. V daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za máj 2016 žalobca deklaroval DPH 233.426,64 eura a uplatnil odpočet DPH v sume 243.083,46 eura. Správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v celkovej sume 26.953,29 eur z faktúr vystavených od 03.05.2016 do 31.05.2016 s dátumom

dodania od 02.05.2016 do 31.05.2016 od spoločnosti DREKOL s.r.o. so sídlom v Bratislave za dodávky dreva.

13. Výsledky daňovej kontroly na DPH a dani z príjmu boli zhrnuté do protokolu z daňovej kontroly zo dňa 09.07.2018. Na podklade kontrolných zistení správca dane vydal prvostupňové správne rozhodnutie zo dňa 10.08.2018, ktoré bolo na odvolanie žalobcu potvrdené rozhodnutím žalovaného zo dňa 22.01.2019. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí stotožnil so skutkovým a právnym posúdením veci zo strany správcu dane. Mal za to, že z dôvodu, že nebolo preukázané dodanie fakturovaného plnenia spoločnosťou DREKOL s.r.o., ktorej preto nemohla vzniknúť daňová povinnosť z dôvodu len fakturovaného dodania, žalobcovi následne nevznikol nárok na odpočet DPH na vstupe podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

14. Podrobný priebeh celého administratívneho konania krajský súd vyčerpávajúco zhrnul v bodoch 5-18 napadnutého rozsudku, na ktorý kasačný súd odkazuje a nebude ho osobitne rekapitulovať.

IV.

Súvisiaca právna úprava a právne názory kasačného súdu

15. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

16. 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.“

17. 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.

18. 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.

19. 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..

20. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,2)

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.

21. 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.

22. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

23. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

24. Podľa § 441 SSP, v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

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

26. Námietku sťažovateľa, že správcovi dane predložil všetky doklady, ktoré mal k dispozícii, t.j. všetky zákonom vyžadované doklady, ktoré je povinný evidovať a archivovať, preto sťažovateľ predložiť „žiadne nové doklady a dôkazy“ objektívne nemohol, vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú. S uvedeným súvisí aj námietka sťažovateľa, že správca dane od neho požadoval predloženie dôkazov, ktorými on nedisponoval a ani disponovať nemohol.

27. V tejto súvislosti považuje kasačný súd za nevyhnutné poukázať na to, že 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 len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať 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.

28. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Plateľ 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 plateľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným plateľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť plateľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),

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

29. 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 neuniesol dôkazné

bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní 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.

30. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho Súdu Slovenskej republiky vo veci pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim 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 nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.“

31. Za veľmi podstatnú skutočnosť považoval kasačný súd výpoveď konateľ'a dodávateľ'a sťažovateľ'a (spoločnosť DREKOL s.r.o.) p. F. X., ktorý poprel realizáciu deklarovanej obchodnej transakcie. Poprel zároveň aj vystavenie faktúr a nepotvrdil ani dodanie tovaru pre sťažovateľ'a. Konateľ' označeného dodávateľ'a nemal žiadnu vedomosť o deklarovaných obchodoch a spoločnosť sťažovateľ'a nepoznal. Kasačný súd zdôrazňuje, že odpočítanie dane si môže uplatniť v zásade len platiteľ dane. Právo odpočítať daň vzniká v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť (§ 49 ods. 1 zákona o DPH). Základnou podmienkou pre vznik práva na odpočítanie dane je, že dodávateľ'ovi vznikla daňová povinnosť (§ 19 - § 21 zákona o DPH). Ak nedôjde k vzniku daňovej povinnosti dodávateľ'a, nevzniká ani právo na odpočítanie dane. Pokiaľ hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté. Dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie DPH uplatňuje. Bolo možné bezpečne ustáliť, že daňové orgány spochybnili dodanie tovaru uvedeného na faktúrach práve spoločnosťou DREKOL s.r.o., spochybnená bola teda osoba dodávateľ'a. Správca dane spochybnil pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených sťažovateľ'om aj s poukazom na iné nezrovnalosti. Napríklad drevo malo byť ociachované ciachou dodávateľ'ov spoločnosti DREKOL s.r.o., ale z potvrdení o pôvode dreva vyplýva, že bolo ociachované ciachou registrovanou na spoločnosť sťažovateľ'a pod obchodným menom, ktoré žalobca používal do 24.04.2008 a ani sťažovateľ' v danom smere uvedenú nezrovnalosť nevysvetlil. Iné relevantné skutočnosti v prejednávanej veci nevedel potvrdiť ani svedok D.. V. V.. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom na sťažovateľ'ovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal, že v príslušnom zdaňovacom období došlo k reálnemu dodaniu služieb od dodávateľ'a uvedeného na faktúrach, príp. inej zdaniteľnej osoby 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. Vzhľadom na to, že sťažovateľ' svoje tvrdenia o dodaní predmetného tovaru oprel o formálne doklady - faktúry, dodacie listy, doklady o pôvode dreva, výpisy z účtu a ďalšie účtovné doklady, správca dane dôvodne pristúpil k ich prevereniu z hľadiska materiálneho.

32. V danom prípade daňový orgán nezamietol sťažovateľ'ovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty iba z dôvodu absencie materiálneho a personálneho vybavenia, resp. ani z dôvodu nezrovnalosti predchádzajúcich transakcií, kedy v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení sťažovateľ'a bolo spochybnené uskutočnenie deklarovaných zdaniteľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovaným dodávateľ'om - spoločnosťou DREKOL

s.r.o., ktorého konateľ F. X. vyslovne poprel deklarovanú obchodnú transakciu. Preto podľa kasačného súdu pre daný prípad neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, takže vec bola posúdená správne a postup správcu dane, ktorý sa nezaoberal vedomosťou sťažovateľa o podvode, bol podľa názoru kasačného súdu udržateľný napriek skutočnosti, že pôvodný konateľ spoločnosti DREKOL, s.r.o. (J. B.) potvrdil dodanie tovaru s tým, že žiadne iné relevantné skutočnosti uviesť nevedel, a to ani k pôvodu tovaru - nevedel povedať, kde sa drevo ťažilo, kto bol jeho dodávateľ a pod. (k tomu pozri napr. aj bod 15 napadnutého rozsudku). Kasačný súd považuje za nevyhnutné poznamenať, že aj keď materiálna existencia plnenia nebola zo strany správcu dane výslovne spochybnená, z vykonaných dôkazov nemožno vyvodit' záver, že existencia tovaru (drevnej hmoty) špecifikovaného vo faktúrach, ako aj v dokladoch o pôvode tovaru v tomto konkrétnom právnom vzťahu bola preukázaná. K tomu, aby mohlo byť ustálené, že existujúci tovar je naozaj tovarom, ktorý bol predmetom dodávok na základe príslušných dodávateľských faktúr (a to bez ohľadu na to, či deklarovaný dodávateľ je aj skutočným dodávateľom tovaru), je potrebné - pre účely daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania - mať tento tovar dostatočne individualizovaný, a to buď na základe objektívnych individualizačných kritérií samotného tovaru alebo je potrebné takúto individualizáciu mať preukázanú na základe vykonaného dokazovania a jeho hodnotenia vo vzájomných súvislostiach v priebehu daňovej kontroly/vyrubovacieho konania. Podľa názoru kasačného súdu v súdnej veci takýto stav individualizácie dodaného tovaru nenastal, a to práve z dôvodov uvedených v rozsudku krajského súdu, resp. vyššie v tomto odôvodnení (napr. vnútorné rozpory vo vykonaných dôkazoch ohľadom dodávok tovaru, príp. existencia dreva s ciachami sťažovateľa, nie dodávateľa a pod.). Len samotná existencia tovaru generickej povahy - bez ďalšieho - nemusí byť postačujúce pre záver, že sa jedná o tovar, ktorý mal byť predmetom deklarovaných dodávok. Rovnako kasačný súd považuje za dôležité uviesť, že ust. § 8 zákona o DPH formálne definuje tzv. dodanie tovaru, ale uvedené rámcové vymedzenie v písmenách a), b) a c) musí mať aj materiálny obsah. To znamená, že nestačí v prípade § 8 písm. a) zákona o DPH iba formálne deklarovať prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ale je nevyhnutné aj preukázať, že tovar bol daňovému subjektu aj reálne dodaný a to osobou, ktorá má status osoby dodávateľa podľa zákona o DPH. 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 (k tomu pozri napr. aj rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014).

33. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od dodávateľa, ktorého nákup tovaru bol správcovi dane spochybnený, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a osobou uvedenou na faktúre, ktorá je oprávnená za spoločnosť konať, príp. inou zdaniteľnou osobou. Predloženie faktúry vystavenej v zmysle § 71 zákona o DPH je len splnenie formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane, ak však správcovi dane na základe vykonaného dokazovania vzniknú pochybnosti o pravdivosti údajov uvedených vo faktúre, je na platiteľovi, aby tieto pochybnosti odstránil. Čo v uvedenom prípade sťažovateľ nevykonal. 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.

34. K otázke rozloženia dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt alebo správcu dane ešte kasačný súd dodáva, že 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).

35. Kasačný súd uzatvára, že po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne zistili skutkový stav, dôkazy, ktoré správca dane nadobudol v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, riadne vyhodnotili a vysporiadali sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa. V dôsledku uvedeného kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

37. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

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