

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/1/2021
Identifikačné číslo spisu: 5019200691
Dátum vydania rozhodnutia: 26. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200691.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ATLANTA Žilina 1992, s.r.o., so sídlom M. Rázusa 9, 010 01 Žilina, IČO: 47 480 271, právne zastúpený: JUDr. Milan Špak, advokát, Advokátska kancelária so sídlom Odborárov 49, 052 01 Spišská Nová Ves, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 102021721/2019 zo dňa 23.08.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/140/2019-141 zo dňa 08.09.2020, 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. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102021721/2019 zo dňa 23.08.2019, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Martin, ktorý rozhodnutím č. 101145676/2019 zo dňa 15.05.2019 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil daňovému subjektu ATLANTA Žilina 1992, s. r. o. (žalobca) rozdiel dane v sume 9.203,06 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018. Daňový úrad zároveň zvýšil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018 zo sumy 613,14 € na sumu 9.816,20 €.

2. V odôvodnení rozhodnutia krajský súd uviedol, že základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane u príjemcu tovaru je skutočnosť, že pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tohto tovaru. Ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na

uplatnenie si práva na odpočítanie dane. Momentom vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa vzniká právo na odpočítanie dane u jeho odberateľa, a to bez ohľadu na to, či si dodávateľ reálne splní svoju daňovú povinnosť. V danom prípade nebolo preukázané, že by dodávateľovi tovaru vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, pretože nebolo preukázané dodanie tovaru žalobcovi týmto dodávateľom. Preto ani žalobcovi nemohol vzniknúť nárok na odpočet dane z týchto faktúr. Z vykonaného dokazovania totiž jednoznačne vyplynul ten skutkový záver, že dodávateľ ANATOS s.r.o. nedodal žalobcovi tovar uvedený na dodávateľských faktúrach v zdaňovacom období január 2018. Uvedený skutkový záver vyplýva z rozsiahleho dokazovania správcu dane, a to nielen z vykonanej medzinárodnej výmeny informácií, ale aj z ďalších dôkazov, ktoré toto skutkové zistenie vo svojom súhrne jednoznačne preukazujú. Správca dane a žalovaný vyhodnotili dôkazy správne, v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku jednotlivo aj v ich vzájomnej súvislosti.

3. Ďalej správny súd uviedol, že materiálnou (vecnou) podmienkou na vznik nároku na odpočet DPH je, že bola preukázaná aj tá skutočnosť, že k dodaniu tovaru došlo od osoby uvedenej na dodávateľskej faktúre. Nepostačuje teda len preukázanie, že určitý tovar (špecifikovaný na dodávateľskej faktúre) je v dispozícii daňového subjektu, a že bol mu dodaný. Dodávateľ žalobcu spoločnosť ANATOS s.r.o. však od roku 2016 nevykazuje žiaden zisk, nevykonáva reálnu ekonomickú činnosť, nemá žiadnych zamestnancov, na adrese svojho sídla je neznáma, nemá žiadne obchodné priestory, nemá žiadne skladové priestory a ani žiadne stroje alebo zariadenia. So správcom dane nespolupracuje, je úplne nekontaktná a jej jediná konateľka sa nachádza v Rumunsku.

4. Zo zákona o DPH vyplýva, že relevantnou právnou skutočnosťou na vznik nároku na odpočítanie DPH je nielen preukázanie dodania tovaru ako takého, ale aj preukázanie, ktorá konkrétna osoba tento tovar dodala. V prípade, ak by dodanie tovaru uskutočnila nezdaniteľná osoba, nebolo by takéto dodanie tovaru predmetom DPH. Uvedené vyplýva priamo z § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Je preto dôležité jednoznačne identifikovať osobu, ktorá dodala tovar. Uvedené vyplýva aj z dikcie § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, kde sa uvádza, že 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. Z uvedenej citácie tiež vyplýva, že právo na odpočet vzniká len vtedy, ak je daň voči nemu uplatnená len takým platiteľom, ktorý mu tovar alebo služby dodá. Je tu teda jednoznačne uvedená podmienka, že sa musí jednáť o dodávateľa tovaru („...iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané“). Že týmto platiteľom musí byť práve osoba uvedená na faktúre, vyplýva z § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH („...ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71“). V prípade, ak by tovar dodala iná osoba ako tá, ktorá je uvedená na faktúre, potom by neexistovala faktúra od osoby, ktorá tovar dodala a nebolo by možné uplatniť právo na odpočítanie DPH. Právny názor žalobcu ohľadne toho, že k splneniu podmienky dodania tovaru dôjde už samotným dodaním tovaru od hocijakej osoby, teda aj osoby, ktorá nie je uvedená na faktúre ako dodávateľ, je v rozpore so zákonom a s jeho zmyslom, jeho systematickým, logickým, gramatickým a teleologickým výkladom.

5. Judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila tak, že je nepostačujúce predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Správny súd príkladmo poukázal na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS /705/2017. Aplikácia žalobcom citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2010 sa viac menej podľa jeho názoru obmedzila na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle ustálenej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej. V danom prípade žalobca okrem dodávateľských faktúr nevyvinul žiadne úsilie k tomu, aby vierohodne preukázal, že v rámci dodávok naplnil skutkovú podstatu zdaniteľného plnenia, ktoré deklaruje v predložených dokladoch. Podľa názoru správneho súdu žalobca mal možnosť predložiť dôkazy svedčiace o tom, že uvedené sporné zdaniteľné obchody skutočne prebehli zo strany dodávateľa tak, ako sa to deklaruje na dodávateľských faktúrach.

6. Správca dane nepožadoval od žalobcu v rámci vykonanej daňovej kontroly doklady, ktoré by mal zabezpečiť od iného daňového subjektu. Správca dane požadoval predložiť doklady, ktoré sa týkali priamo obchodných prípadov uzavretých medzi ním a dodávateľom. Správny súd poukázal na to, že jednou zo zmluvných strán týchto obchodných prípadov bol samotný žalobca, ktorý preto mohol disponovať ďalšími dokladmi na preukázanie reálnosti konkrétneho obchodného prípadu medzi ním a dodávateľom (napr. zmluvy, dodacie listy, objednávky, návody na použité stroje, záručné listy výrobkov, komunikácia medzi dodávateľom a žalobcom, označenie osôb, s ktorými konateľ žalobcu obchodoval, atď.). Naopak, konateľ žalobcu na preukázanie týchto rozhodných skutočností správcovi dane tvrdil, že obchodný prípad uzavrel s jemu neznámou fyzickou osobou mužského pohlavia, ktorú nežiadal ani, aby sa mu legitimovala, nežiadal od nej, aby preukázala, že má oprávnenie konať za dodávateľskú firmu, nepodpísal s ňou žiadnu písomnú zmluvu, sám nevyhotovoval ani objednávky a dodávateľ zasa nevyhotovoval dodacie listy. Táto fyzická osoba mu bola úplne neznáma, kontakt na ňu nemohol správcovi dane uviesť. Táto fyzická osoba mu mala predstaviť ďalšiu neznámou fyzickú osobu, ktorá podľa jeho tvrdenia mala byť konateľkou dodávateľa, pričom jej identitu si taktiež neskontroloval. Za týchto skutkových okolností vyznievajú takéto tvrdenia konateľa žalobcu o obchodovaní s dodávateľom uvedenom na faktúre ako účelové a špekulatívne. Nemajú žiadnu výpovednú hodnotu a zostali nepreukázané.

7. Aj ďalšie dôkazy, ktoré vykonal správca dane, odôvodnene spochybňujú podľa správneho súdu tvrdenie žalobcu o reálnom uskutočnení dodávok podľa dodávateľských faktúr. Jedná sa najmä o zistenie, že dodávateľ v čase zdaniteľných plnení v januári 2018 už 2 roky nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, nemal žiadnych zamestnancov, na adrese svojho sídla na ulici Tallerova 4, Bratislava bol neznámy, nezamestnával žiadnych zamestnancov, nevlastnil žiadne stroje a zariadenia, nebol evidovaný pre daň z motorových vozidiel (hoci podľa žalobcu mal vykonať prepravu dodaného tovaru) a jediným jeho konateľom bola občianka Rumunskej republiky s pobytom v Rumunsku. Neboli tiež preukázané ďalšie skutočnosti, ktoré tvrdil žalobca, a to, že zaplatil úhrady za dodávateľské faktúry, keďže platby, ktoré poukázal na účet dodávateľa, nie je možné priradiť k jednotlivým faktúram, pretože na jednej strane tieto platby nesúhlasia so splatnosťou jednotlivých faktúr (tieto platby boli realizované niekoľko mesiacov po splatnosti faktúr) a na druhej strane ani sumy týchto platieb sa nestotožňujú so sumami uvedenými na jednotlivých faktúrach, pričom samotný platiteľ týchto platieb, t.j. žalobca, nešpecifikoval tieto jednotlivé platby na konkrétny účel. Tiež nebolo preukázané tvrdenie žalobcu, že prepravu tovarov mal zabezpečovať dodávateľ, teda ANATOS s.r.o., keď nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali tvrdenú dopravu a samotné tvrdenia konateľa žalobcu o tejto preprave sa taktiež javia ako účelové (žalobca napríklad ako osobu realizujúcu túto prepravu opätovne označil jemu neznámou fyzickou osobou, s ktorou mal jednáť, nebol si ani istý, aké vozidlá mali dodávky prepravovať - či sa jednalo o dodávku s autoprepravníkom alebo džíp Nissan Navara).

8. V danom prípade došlo zo strany správcu dane k preukázateľnému spochybneniu vierohodnosti, pravdivosti a aj úplnosti dôkazov predložených daňovým subjektom, ktorými boli v danom prípade len dodávateľské faktúry, preto krajský súd konštatoval, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade bolo opäť na daňovom subjekte, aby predložil nové alebo navrhol ďalšie dôkazy, ktoré vyvrátia spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. K tomu však nedošlo a žalobca žiadne dôkazy, ktoré by oprávnené spochybnenie dodávateľských faktúr vyvrátili, nepredložil. Tým neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a preto nebolo možné jeho nároku na odpočet dane vyhovieť.

9. Podľa krajského súdu bol sporný názor žalobcu, že dôkazné bremeno vyčerpal tým, že uviedol, kde sa tovar nachádza (bod 13. a 16. žaloby). Takýmito dôkazmi v žiadnom prípade nie sú navrhované procesné úkony, ako ich uviedol žalobca v žalobe v bode 16, t.j. prerušiť toto daňové konanie za účelom začatia daňovej kontroly u dodávateľa a až potom, ako dôjde k meritórnemu rozhodnutiu v daňovej kontrole u dodávateľa, pokračovať v jeho vlastnom daňovom konaní. Je len na správcovi dane, či začne voči určitému daňovému subjektu daňovú kontrolu a kedy ju začne. Žalobca nemá právo ako účastník daňového konania požadovať vykonanie daňovej kontroly voči tretej osobe. Len na

margo však správny súd uviedol, že podľa vyjadrenia žalovaného správca dane vykonal daňovú kontrolu na DPH za rok 2018 u dodávateľa, avšak dodávateľ bol nekontaktný, vôbec nespolupracoval so správcom dane a nepredložil mu žiadne doklady, teda ani účtovníctvo a daň bola určená podľa pomôcok. Aj táto skutočnosť dokrešľuje zistený skutkový stav, a to, že nastali oprávnené pochybnosti o správnosti a vierohodnosti dodávateľských faktúr, a to najmä, že dodávateľ nemohol ako nekontaktná a nespolupracujúca osoba dodať tovar žalobcovi.

10. Pokiaľ z odpovede na medzinárodnú výmenu informácií vyplývajú určité skutočnosti, ktoré sa týkajú konkrétneho daňového prípadu, potom postupoval správca dane a žalovaný správne, keď na tieto výsledky prihliadli. Pokiaľ by došlo k pochybeniu pri zápise tejto fyzickej osoby ako konateľky jednotlivých obchodných spoločností do Obchodného registra (napr. zápisom na základe odcudzených dokladov totožnosti), uvedená skutočnosť nemôže mať vplyv na posudzovanú právnu vec. Okrem toho žalobca vôbec nepreukázal, že by O. - C. D. bola skutočne niekedy na území Slovenskej republiky, pretože len tvrdil, že jemu neznámy pán mu predstavil ďalšiu neznámu osobu, ktorá mala byť O. - C. D., avšak svoju totožnosť nepreukázala. Z tohto tvrdenia teda vôbec nie je zjavné, že by sa fyzická osoba O. - C. D. niekedy osobne stretla s konateľom žalobcu na území Slovenskej republiky. V danom prípade žalobcovi nebolo odmietnuté právo na odpočítanie DPH z dôvodu, že hoci inak splnil vecné podmienky odpočítania, došlo k podvodnému konaniu u iného daňového subjektu ako u žalobcu, teda u jeho dodávateľa alebo subdodávateľov v obchodnom reťazci. V danom prípade nebolo preukázané dodanie tovaru od priameho dodávateľa žalobcu, teda splnenie vecnej podmienky odpočítania dane priamo na stupni, z ktorého si žalobca odvodzoval svoje právo na odpočítanie dane, teda na stupni dodávateľ - daňový subjekt. Žalobca mal pritom všetky možnosti na to, aby si zaobstaral dostatok potrebných dôkazov, aby bol schopný následne v rámci daňovej kontroly preukázať, že na tomto stupni došlo k dodaniu tovaru podľa dodávateľských faktúr, keďže bol sám jeho účastníkom. Nie je preto dôvodné poukazovať na to, že nemá žiadne prostriedky na to, aby si takéto dôkazy zaobstarával na predchádzajúcich stupňoch dodania tovaru.

11. K námietke výsluchu svedkyne O. - C. D. správny súd dodal, že ju vyhodnotil ako nedôvodnú. Je potrebné poukázať na to, že sa nejednalo o výsluch svedka v zmysle Daňového poriadku, t.j. podľa § 25 Daňového poriadku. Táto osoba bola vypočutá na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií adresovanej rumunskej daňovej správe zo dňa 16.10.2018. Vypočutie tejto osoby sa realizovalo v zmysle článku 7 Nariadenia Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH. Uskutočnenie tejto medzinárodnej výmeny informácií sa v zmysle čl. 7 ods. 5 cit. nariadenia realizuje na základe procesných predpisov, ktoré sú platné na strane dožadovaného orgánu, v danom prípade rumunskej finančnej správy. Samotný výstup z tejto výmeny informácií je v zmysle čl. 9 cit. nariadenia vo forme odpovede, ktorá v sebe zahŕňa dosiahnuté výsledky relevantné pre dožadujúci daňový orgán. V tejto forme je potom odpoveď listinným dôkazom, ktorý sa tak aj vyhodnocuje. Teda nie je správny právny názor žalobcu, že sa jedná o výsluch v zmysle Daňového poriadku a preto nemôže byť dôvodná ani námietka, že boli porušené jeho procesné práva pri tomto výsluchu v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku. Správne správca dane s výstupom z medzinárodnej výmeny informácie disponoval ako s listinným dôkazom, ktorý tvorí súčasť administratívneho spisu a ktorý bol zahrnutý v napadnutom prvostupňovom rozhodnutí v časti opisujúcej zistený skutkový stav veci. Tento listinný dôkaz bol správcom dane a žalovaným posudzovaný ako každý iný listinný dôkaz, a to v zmysle zásady hodnotenia dôkazov uvedených v § 3 ods. 3 Daňového poriadku, a teda aj tento dôkaz bol hodnotený jednotlivo, ale aj v súvislosti s ostatnými dosiahnutými dôkazmi v ich vzájomnej súvislosti. Nepochybne potom aj tento dôkaz oprávnene spochybnil vierohodnosť jediných dokladov, ktoré predložil žalobca v daňovej kontrole, a to dodávateľských faktúr.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

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

posúdil, čoho následkom je vydanie nezákonného rozhodnutia, čím bol naplnený dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, čím je naplnený dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP Správny súd podľa jeho názoru nesprávne vyhodnotil dôkazné bremeno. Východiská, na ktorých krajský súd založil svoje rozhodnutie, sú nesprávne. Sťažovateľ nespochybňoval skutočnosť, že je v daňovom konaní nositeľom dôkazného bremena, teda že je povinný preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Krajský súd však pochybil v tom smere, že (aj keď to priamo v odôvodnení napádaného rozsudku priamo neuviedol, avšak je dôvodné tento záver odvodzovať) že dôkazné bremeno je absolútne. Sťažovateľ už opakovane uvádzal a poukazoval aj na judikatúru kasačného súdu (napr. 6Sžf/10/2012, 3Sžf/1/2011) v ktorom kasačný súd jednoznačne uviedol, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne, čoho zákonným vyjadrením je práve ust. § 24 Daňového poriadku.

13. Krajský súd nemôže založiť svoje rozhodnutie o zamietnutí správnej žaloby na skutočnostiach, že sťažovateľ nepreukázal dodanie tovaru inou zdaniteľnou osobou (pravdepodobne krajský súd mal na mysli, že vzhľadom k tomu, že sa nepreukázalo, že spoločnosť ANATOS s. r. o. vlastnila fakturovaný tovar, nemohla ho dodať žalobcovi). Sťažovateľ v daňovom konaní nepreukazuje obstarávací procesy inej zdaniteľnej osoby a preto krajský súd nemohol založiť svoje rozhodnutie o nepriznaní nároku na odpočet dane na tej skutočnosti, že sťažovateľ nepreukázal obstaranie tovaru spoločnosťou ANATOS s. r. o. Sťažovateľ v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukazoval tie skutočnosti, ktoré je v zmysle zákona povinný v rámci svojej evidencie viesť. V zmysle tejto evidencie vedie faktúru ako daňový doklad, dodací list, a disponuje reálnym plnením - samotným tovarom. Sťažovateľ nevedel, akú inú evidenciu by mal viesť. Nadobudol presvedčenie, že ak by disponoval aj nemožnými listinnými dôkazmi, stále by zo strany správcu dane bolo dodanie tovaru spochybnené. Sťažovateľ však pri osobnom stretnutí, za účelom preverenia spoľahlivosti spoločnosti ANATOS s. r. o., si vyžiadal od prítomného pána nejaké informácie o spoločnosti ANATOS s. r. o. a bola mu predložené Osvedčenie platcu DPH vystavené na spoločnosť ANATOS s. r. o. Toto osvedčenie predložil správcovi dane, avšak mal podozrenie, že ju správca dane nezažurnalizoval do administratívneho spisu. Pokiaľ krajský súd označil rozsudok Súdneho svora EÚ č. C-354/03 (Optigen) a C-354/03 (Fulcrum electronics) tak tieto rozhodnutia sú modelovými rozhodnutiami, na základe ktorých mal krajský súd zrušiť rozhodnutie žalovaného, nakoľko súdny dvor jasne uviedol, že každá transakcia musí byť posudzovaná samostatne a že správcu dane zaťažuje bremeno preukázania, že sa daňový subjekt zúčastnil na daňovom podvode.

14. Pre vznik nároku na odpočet dane je nevyhnutné preukázať reálnosť dodania tovaru (jeho fyzickú existenciu). To, či je dôvodné požadovať od daňového subjektu (sťažovateľa), aby preukázal, či je tovar skutočne dodaný osobou uvedenou na faktúre, sa vysporiadal Najvyšší súd SR v konaní sp. zn. 3Sžfk/2/2017, kde správca dane taktiež spochybnil dodanie tovaru osobou uvedenou na faktúre. Najvyšší súd SR však jasne uviedol, že bremeno dokazovania v tejto otázke nemožno pričítať na ťarchu daňového subjektu, nakoľko sú to skutočnosti, ktoré v zmysle §24 ods. 1 DP nepreukazuje. Z uvedeného je zrejmé, že krajský súd sa v celom odseku 15 svojho odôvodnenia riadil nesprávnym právnym názorom, čím je daný dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Sťažovateľ sa nemohol stotožniť ani s tvrdením krajského súdu spočívajúceho na tom presvedčení, že správca dane spochybnil dodanie tovaru tým, že Žalobca nezaplatil faktúry v lehote splatnosti. Obchodno-záväzkové vzťahy nie nevyhnutné posudzovať nielen podľa zákona o DPH, ale aj podľa Obchodného zákonníka. Podľa §369 Obchodného zákonníka sa dlžník dostáva do omeškania, ak jeho záväzok nie je splnený v lehote určenej na jeho plnenie. Veriteľovi právny poriadok priznáva peňažný nárok ako satisfakciu za oneskorené plnenie záväzku, avšak vyvodzovať (ne)dodanie fakturovaného tovaru oneskorenou úhradou za jeho dodanie je neakceptovateľné.

15. Sťažovateľ tvrdil, že mu tovar bol doručený na motorovom vozidle NISSAN NAVARRA a že prepravu obstaral predávajúci. Nebolo mu zrejmé, ako mal preukázať prepravu tovaru, keď prepravu tovaru mal zabezpečiť predávajúci. Preprava tovaru bola vykonávaná na území SR a preto sa nejednalo ani o medzinárodnú prepravu, preto sa CMR nevydávajú. Na základe týchto skutočností

hodnotil odôvodnenie napádaného rozsudku za arbitrárne a nepreskúmateľné. Súd taktiež uviedol, že dodanie tovaru bolo spochybnené tým, že žalobca neuvádzal variabilné symboly pri jednotlivých platbách. Sťažovateľ nemal žiadnu zákonnú povinnosť identifikovať platby variabilným symbolom. Takýto právny výklad je právne neudržateľný a priam podkopáva inštitút právneho štátu. Orgán verejnej správy sa nemôže dožadovať plnenia, resp. nemôže podmieniť alebo sankcionovať fyzickú alebo právnickú osobu splnením povinností, ak táto povinnosť nie je uložená zákonom. Do pozornosti súdu dal ust. § 330 ods. 3 Obchodného zákonníka, podľa ktorého „Ak má dlžník voči veriteľovi niekoľko peňažných záväzkov a dlžník neurčí, ktorý záväzok plní, platenie sa týka najskôr záväzku, ktorého splnenie nie je zabezpečené alebo je najmenej zabezpečené, inak záväzku najskôr splatného.“ Z citovanej právnej úpravy vyplýva, že ak dlžník neuvedie, ktorý záväzok plní má sa za to, že plní najskôr splatný. Správca dane nemá akékoľvek právo vyhodnocovať správanie dlžníka (a následne mu nepriznať nárok na odpočet dane) ak neuvedie variabilný symbol pri úhrade dlhu. Takáto aplikácia zákona je jednoducho neudržateľná. Daňový subjekt má v zmysle § 49 ods. 1 zák. o DPH právo na odpočet dane a teda správca dane je povinný daňovému subjektu toto právo priznať, ak si splnil povinnosti, ktoré mu ukladá zákon.

16. Sťažovateľ opakovane namietal postup správcu dane, ktorý ho neupovedomil na výsluch svedka p. O. C. D.. Dodal, že tento svedok mohol vnieť podstatne viac informácií k obchodnej transakcii ako ktokoľvek iný. Je zrejmé, že výpoveď tejto svedkyne je kľúčová, nakoľko uvádzala zjavné nesprávnosti. Táto svedkyňa je konateľom a spoločníkom v troch ďalších spoločnostiach a preto je otázne akú má dôveryhodnosť tento svedok ako uvádzala, že nikdy nebola na území SR. p. O. C. D. bola vypočúvaná ako svedok sťažovateľ navrhol vypočuť túto osobu už v rámci podaného odvolania voči rozhodnutiu správneho orgánu konajúceho na prvom stupni zo dňa 17.06.2019. Sťažovateľ navrhol vykonanie konkrétneho dôkazu, avšak správca dane tento návrh doslova ignoroval. Ako má daňový subjekt vykonávať svoje práva a preukazovať svoje tvrdenia, ak sú zo strany orgánu, ktorý vedie dokazovanie ignorované? Daňový subjekt má oproti správcovi dane nerovné postavenie a preto sa toto nerovné postavenie kompenzuje práve povinnosťou správcu dane postupovať v súlade so zákonom a dbať pritom, okrem iného, aj na právom chránené záujmy fyzických a právnických osôb. Ak daňový subjekt nemôže realizovať svoje práva samostatne, čo bolo v tomto prejedávanom prípade, tak v zmysle vyššie uvedenej zásady, je správca dane povinný konať tak, aby boli ochránené aj záujmy daňového subjektu.

17. Pokiaľ sa jedná o aplikáciu Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 z 07.10.2010, nie je zrejmé, akým právnym aktom sa krajský súd riadil, avšak toto nariadenie upravuje iba styk medzi správcami dane v jednotlivých krajinách EÚ vo forme dožiadaní. Na daňové konanie na území SR sa uplatňuje zákon č. 563/2009 Z. z. v platnom znení a dožadujúci orgán, teda správca dane ktorým je Daňový úrad Žilina, pobočka Martin, mal dožiadaný orgán upovedomiť o tom, že sa bude vypočúvať svedkyňa (podľa § 25 DP) a mal dohliadnuť na to, že by bol žalobca o tomto úkone upovedomený. Sťažovateľ navrhol, aby správca dane inicioval daňovú kontrolu u daňového subjektu ANATOS s. r. o. a aby výsledky tejto kontroly boli súčasťou dôkazného materiálu v rámci tohto daňového konania. Aj tento návrh ostal odignorovaný. Sťažovateľ nemal žiadnu zákonnú možnosť žiadať iný daňový subjekt na sprístupnenie informácií, nakoľko sa k týmto informáciám viaže daňové tajomstvo. Ak požiadal správcu dane o vykonanie týchto dôkazov, správca dane ako orgán vykonávajúci dokazovanie bol povinný vyvinúť úsilie, aby tieto dôkazy zabezpečil. Súhrnným konštatovaním sťažovateľ dospel k záveru, že: predložil všetky doklady, ktoré sa vzťahovali k preverovanému obchodu a ktoré v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku je povinný evidovať, ďalšie dôkazy, ktorých nepredloženie mu vyčítal súd, nepredložil, nakoľko tento návrh na vykonanie dokazovania správca dane nevykonával (ale zároveň súd to pričítal na jeho ľarchu, že nevyvrátil pochybnosti správcu dane) daň bola sťažovateľom zaplatená a teda krajský súd priznal štátu už druhýkrát to isté plnenie.

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, kde uviedol, že dôvodom neuznania nároku na odpočítanie DPH bola tá skutočnosť, že žalobca nepreukázal, že predmetné fakturované plnenia mu dodala spoločnosť uvedená na predmetných faktúrach, t.j. spoločnosť ANATOS s.r.o. Krajský súd v Žiline, ako to vyplýva z napadnutého rozsudku, prihliadal pri posudzovaní uvedenej skutočnosti na všetky zistené skutočnosti (nejednalo sa len o nepreukázanie úhrady a nepreukázanie prepravy), ktoré

podrobne uviedol vo svojom rozsudku. Krajský súd v Žiline v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a to na základe preukázaného skutkového stavu.

III.

Konanie pred kasačným súdom

19. 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.

20. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Žiline, ktorým bola postupom podľa § 190 SSP zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102021721/2019 zo dňa 23.08.2019, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Martin, ktorý rozhodnutím č. 101145676/2019 zo dňa 15.05.2019 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil daňovému subjektu ATLANTA Žilina 1992, s. r. o. (sťažovateľ) rozdiel dane v sume 9.203,06 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018. Daňový úrad zároveň zvýšil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018 zo sumy 613,14 € na sumu 9.816,20 €.

21. Z administratívneho spisu bolo zistené, že predmetom uplatneného odpočtu DPH zo strany sťažovateľa boli faktúry od dodávateľa ANATOS s.r.o., so sídlom Tallerova 4, Bratislava za zdaňovacie obdobie január 2018. Daňový subjekt si za zdaňovacie obdobie január 2018 uplatnil nárok na odpočítanie DPH aj z faktúr od označeného dodávateľa a to faktúry č. 2018090037 zo dňa 31.01.2018 na celkovú sumu 5.799,60 €, faktúry č. 2018090038 zo dňa 31.01.2018 na celkovú sumu 5.837,16 €, faktúry č. 2018090039 zo dňa 31.01.2018 na celkovú sumu 14.607,60 €, faktúry č. 2018090040 zo dňa 31.01.2018 na celkovú sumu 5.850 €, faktúry č. 2018090041 zo dňa 31.01.2018 na celkovú sumu 5.544 €, faktúry č. 2018090042 zo dňa 31.01.2018 na celkovú sumu 5.906,40 €, faktúry č. 2018090043 zo dňa 31.01.2018 na celkovú sumu 5.757,60 € a faktúry č. 2018090044 zo dňa 31.01.2018 na celkovú sumu 5.916 €. Správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie január 2018. O výsledku kontroly vyhotovil protokol č. 100792499/2019 zo dňa 04.04.2019.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

V.
právne posúdenie

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

33. Kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal nesprávny procesný postup krajského súdu, ktorým súd znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva a došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Pojem „právo na spravodlivý proces“ nahrádza doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, nakoľko obsahové znaky pojmu „právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f/ SSP konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

34. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).“ Nepreskúmateľnosť rozsudku je daná v prípade, ak chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu nespokojnosť sťažovateľa s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za vyhovujúcu dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

35. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia kasačný súd uvádza, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie dane. V tejto súvislosti najvyšší správny súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci 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.

36. 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.“ 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 spochybí 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).

37. 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 ustalať 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 realita 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.

38. 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). 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.

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

40. Podstatné v danej veci z hľadiska právneho posúdenia je, že nárok na odpočítanie dane vzniká za predpokladu splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane upravených v čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane sú: poskytovateľom plnenia je iná zdaniteľná osoba (t.j. status osoby dodávateľa), predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j.

materiálna existencia plnenia), a prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, je možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t.j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je. b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie. Skutkové závery správneho súdu vyjadrené v napadnutom rozsudku sú pritom podložené dôkazmi z administratívneho spisu. Žalobca preukazoval svoj nárok na odpočet DPH priloženými faktúrami, iné dôkazy správcovi dane nepredložil. Jediným konateľom deklarovaného dodávateľa ANATOS s.r.o. bola rumunská občianka O. - C. D.. O jej výsluch bola požiadaná Finančná správa Rumunskej republiky na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Z odpovede na MVI bolo zistené, že táto fyzická osoba poprela, že by poznala žalobcu alebo jeho konateľa Mária Klinca. Uviedla, že nikdy nevlastnila spoločnosť ANATOS s.r.o. a nebola jej konateľkou. Nikdy neriadila aktivity tejto spoločnosti a nikdy nebola v Slovenskej republike a nehovorí po slovensky. Nebolo preukázané, že by táto spoločnosť v roku 2018 realizovala akúkoľvek ekonomickú činnosť a v relevantnom čase nemala ani žiadnych zamestnancov. Správny súd sa vyjadril aj k ďalším podstatným skutkovým okolnostiam prejednávanej veci, t.j. k nadviazaniu obchodnej spolupráce, kedy mala konateľka daňového subjektu osloviť neznáma osoba, ktorá mu zároveň predstavila osobu O. - C. D. ako konateľku spoločnosti ANATOS s.r.o. a vyhodnotil aj skutkové okolnosti týkajúce sa prepravy tovaru s tým, že sťažovateľ nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy, ktoré by preukázali jej realizáciu. Dôvodne bola spochybnená aj úhrada označených faktúr so splatnosťou do 14.02.2018, kedy daňový subjekt vykonával platby na účet dodávateľ po lehote splatnosti ale nebolo ich možné priradiť k jednotlivým faktúram a vzhľadom na absenciu variabilného symbolu a variabilite výšky uhrádzaných súm, ktorá nerefletovala výšku súm stanovených na jednotlivých faktúrach. Kasačný súd dospel k záveru, že právne posúdenie správneho súdu bolo vecne správne a teda deklarovaný obchod bol dôvodne spochybnený. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté.

41. S námietkou sťažovateľa, ktorá sa týkala výsluchu svedkyne O. - C. D. sa vysporiadal správny súd s konštatáciou, že „označená osoba bola vypočutá na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií adresovanej rumunskej daňovej správe zo dňa 16.10.2018. Vypočutie tejto osoby sa realizovalo v zmysle článku 7 Nariadenia Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH. Uskutočnenie tejto medzinárodnej výmeny informácií sa v zmysle čl. 7 ods. 5 cit. nariadenia realizuje na základe procesných predpisov, ktoré sú platné na strane dožiadaného orgánu, v danom prípade rumunskej finančnej správy. Samotný výstup z tejto výmeny informácií je v zmysle čl. 9 cit. nariadenia vo forme odpovede, ktorá v sebe zahŕňa dosiahnuté výsledky relevantné pre dožadujúci daňový orgán. V tejto forme je potom odpoveď listinným dôkazom, ktorý sa tak aj vyhodnocuje“. Kasačný súd sa nestotožnil s názorom sťažovateľa, že išlo o výsluch svedka podľa príslušných ustanovení Daňového poriadku, preto bola nedôvodná kasačná námietka porušenia procesných práv žalobcu s odkazom na ustanovenie § 25 ods. 4 Daňového poriadku. Vypočutie osoby vykonal správca dane iného členského štátu podľa cudzieho právneho poriadku a správu z výsluchu správca dane vyhodnotil ako iný listinný dôkaz. Pochybnosti vo veci existovali nielen v tom, kto dodal zdaniteľné plnenie sťažovateľovi, ale aj v tom, či tieto zdaniteľné plnenia boli materiálne realizované tak, ako to sťažovateľ deklaroval pre účely odpočtu DPH. Zároveň kasačný súd k danej procesnej námietke poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 607/2021 z 30.11.2021, kde bolo konštatované, že: „pokiaľ ide o námietku sťažovateľa, že mu nebolo umožnené zúčastniť sa výsluchu svedka pred dožiadaným daňovým orgánom v Maďarsku, čím mu bolo odňaté jeho zákonné právo klásť svedkovi otázky, ústavný súd musí konštatovať, že táto námietka je neopodstatnená. Správca dane je pri výkone svojich právomoci v zásade limitovaný územným prvkom, t.j. neprináleží mu realizovať svoju právomoc vykonávať dôkazy v zahraničí (s výnimkou, ak to umožňuje medzinárodná norma) - nie je preto pochybením slovenského správcu dane, ak sa daňový subjekt nemohol zúčastniť úkonu pred zahraničným daňovým orgánom. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že je v plnej

kompetencii dožiadaného zahraničného orgánu, akým procesným spôsobom v zmysle svojich vnútroštátnych postupov zabezpečí administratívne vyšetrovanie potrebné na získanie požadovaných informácií na účely odpovede na žiadosť v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktorá sa realizuje v režime nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie v oblasti DPH“).“ Ústavný súd SR zároveň konštatoval, že „navyše ani nariadenie v oblasti DPH neupravuje možnosť daňového subjektu zúčastniť sa výsluchu svedka, resp. iného úkonu pred zahraničným dožiadaným orgánom. V oblasti medzinárodnej spolupráce v administratívnych veciach absentuje obdobná norma, ako je napríklad nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2020/1783 z 25. novembra 2020 o spolupráci medzi súdmi členských štátov pri vykonávaní dôkazov v občianskych a obchodných veciach, ktoré upravuje možnosť, aby v zahraničí dožiadaný súd vykonal dokazovanie v prítomnosti účastníkov konania a umožnil im podieľať sa na vykonaní dôkazu. Neupovedomenie daňového subjektu o výsluchu svedka dožiadaným zahraničným daňovým orgánom nemožno pričítať na ťarchu správcu dane, pretože upovedomenie sa vzťahuje len na postup podľa daňového poriadku, t.j. na výsluch svedkov uskutočňovaných v procesnej dispozícii slovenských daňových orgánov realizovaných podľa vnútroštátnych procesných noriem“.

42. Z uvedeného potom vyplýva, že orgány verejnej správy síce spochybnili, že zdaniteľné obchody boli realizované subjektom, ktorý príslušné faktúry vystavil, t.j. nebolo preukázané, že tieto dodal subjekt, ktorý vystavil naväzujúce faktúry, ale - a to bolo pre rozhodnutie kasačného súdu podstatné - orgány verejnej správy spochybnili aj vlastnú realizáciu samotných zdaniteľných obchodov, ktoré mali tvoriť právny základ pre odpočet DPH zo strany sťažovateľa v takom rozsahu ako si ich sťažovateľ uplatnil. Neunesenie dôkazného bremena vo vyššie uvedenom rozsahu, a to najmä nepreukázanie realizácie zdaniteľných obchodov tak, ako to bolo sťažovateľom deklarované pre účely odpočtu DPH, vedie k záveru o tom, že hmotnoprávne podmienky pre odpočet DPH v súdnej veci splnené neboli, čo krajský súd v napadnutom rozsudku správne vyhodnotil. Za týchto okolností potom nebolo dôvodné od orgánov verejnej správy očakávať, aby preukazovali sťažovateľovi podvodné konanie, resp. to, že bol súčasťou podvodného reťazca, o čom vedel alebo mal vedieť.

43. Najvyšší správny súd sa na základe uvedených skutočností stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

44. 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.

45. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 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.

