

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/55/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200044
Dátum vydania rozhodnutia: 21. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200044.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. v právnej veci žalobcu: AT - log, s.r.o., Železničná 1119/16, 926 01 Sereď, IČO: 46 759 221, právne zastúpený: JUDr. Ondrej Krempaský, advokát, Račianska 66, 831 02 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102601081/2018 zo dňa 14.12.2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/21/2019-99 zo dňa 12.03.2020, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/21/2019-99 zo dňa 12.03.2020 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) postupom podľa § 191 ods. 1 písm. e/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 102601081/2018 zo dňa 14.12.2018 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“) a podľa § 191 ods. 3 písm. a/ SSP, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 101049012/2018 zo dňa 28.05.2018 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“) a vec podľa § 191 ods. 4 SSP vrátil na ďalšie konanie Daňovému úradu Trnava. Žalovaný napadnutým rozhodnutím postupom podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 462,90 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2015 z dôvodu nepriznania žalobcom uplatneného práva na odpočítanie dane zo zjednodušených faktúr vyhotovených spoločnosťou WIKING STAV s.r.o.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že v žalobcom predložených pokladničných (daňových) dokladoch boli správcom dane zistené nezrovnalosti, pretože podľa názoru daňových orgánov oboch stupňov nie je možné, aby rovnaký pokladničný doklad mal iný kontrolný kód v kontrolnom zázname a iný kontrolný kód na vytlačenej pokladničnej doklade. Na základe uvedeného s poukazom na ustanovenia § 4 ods. 4 písm. b/ zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon č. 289/2008 Z. z.“ alebo „zákon o ERP“) a § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z. z.“), správca dane uzavrel, že predložené pokladničné doklady nemožno považovať za faktúry. Správca dane, vo vyrubovacom konaní, po odvolacom konaní, za účelom preverenia materiálneho plnenia od spoločnosti WIKING STAV s.r.o. preveroval vozidlá, ktoré žalobca ako daňový subjekt používal v kontrolovanom období na výkon svojej činnosti a do ktorých mali byť pohonné hmoty natankované na čerpacích staniách Dolná Streda a Sereď podľa zaslanej knihy jász. Kontrolou bolo zistené, že vo viacerých prípadoch sa nezhodujú údaje zaslané Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s. s údajmi uvádzanými v knihe jász, ktoré nezrovnalosti správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia opísal. Na základe vykonaného dokazovania sa žalovaný stotožnil so záverom správcu dane, že pohonné hmoty neboli dodané

tak, ako to deklaroval žalobca predloženými dokladmi z ERP o ich nákupe, keď okrem predloženia dokladov z ERP, u ktorých bolo správcom dane vykonaným dokazovaním preukázané, že nie sú pravé (podľa § 4 písm. a) bod 8 zákona o ERP sa do fiskálnej pamäte nezameniteľne a neodstrániteľne zaznamenáva kontrolný kód na účely overenia pravosti kontrolného záznamu), ani preverenie materiálneho plnenia v konaní po odvolacom konaní nepreukázalo, že 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). Žalovaný skonštatoval, že skutočnosť, že dodávateľ WIKING STAV s.r.o. žalobcovi vystavil nepravé doklady ERP je vnútornou záležitosťou žalobcu, ktorá nie je relevantná pre správcu dane z pohľadu priznania práva na odpočítanie dane z takýchto zjednodušených faktúr. Na základe zisteného skutkového stavu žalovaný zhodne so správcom dane konštatovali, že v danom prípade neboli splnené podmienky na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, pretože vykonaným dokazovaním boli zistené také skutočnosti, ktoré nepreukázali opodstatnenosť uplatneného odpočítania dane, žalobca nepredložil žiadne dôkazy v súvislosti so spornými zjednodušenými faktúrami, ktoré by právne relevantným spôsobom vyvrátili pochybnosti správcu dane, že zdaniteľné obchody uvedené na sporných faktúrach boli uskutočnené tak, ako to deklaruje žalobca.

3. Ďalej konštatoval, že správny súd prostredníctvom svojej rozhodovacej činnosti už opakovane rozhodoval vo veci rovnakých účastníkov konania, vedených na tamojšom súde pod sp. zn. 14S/12/2019, sp. zn. 20S/18/2019, sp. zn. 20S/19/2019, sp. zn. 14S/13/2019, sp. zn. 14S/14/2019, sp. zn. 14S/15/2019, sp. zn. 20S/22/2019 a sp. zn. 20S/23/2019, ktorými za obdobných skutkových okolností vo vzťahu k iným zdaňovacím obdobiam DPH (október 2015, júl 2015, september 2015, február 2015, máj 2015 atď.) žalobou napadnuté rozhodnutia zrušil z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. e/ SSP a vec vrátil daňovým orgánom na ďalšie konanie. Zároveň žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania.

4. Išlo o daňové konania, v ktorých boli v rámci daňových kontrol vykonávaných u žalobcu za zdaňovacie obdobia január 2015 až máj 2015 a júl 2015 až december 2015 a následných daňových konaní preverované totožné dodávateľské vzťahy medzi žalobcom a jeho dodávateľom WIKING STAV s.r.o. na základe obsahových nezrovnalostí v ERP daňových dokladoch vystavených uvedeným dodávateľom za natankovanie pohonných hmôt na čerpacích staniách Dolná Streda a Sereď.

5. Správny súd v súlade s ustanovením § 140 SSP stotožniac sa s právnym názorom vysloveným vo veciach tých istých účastníkov konania v skorších rozhodnutiach Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/12/2019 zo dňa 12. marca 2020 (uvedené rozhodnutie je založené v spise), sp. zn. 20S/18/2019 zo dňa 27. novembra 2019, sp. zn. 20S/19/2019 zo dňa 26. februára 2020, sp. zn. 14S/13/2019 zo dňa 12.

marca 2020, ako aj v zostávajúcich vyššie uvedených rozhodnutiach tunajšieho súdu, poukazujúc na ich odôvodnenie a s prihliadnutím na zhodnosť žalobných dôvodov v tejto veci so žalobnými bodmi vo vyššie uvádzaných konaniach, postupom podľa § 191 ods. 1 písm. e/ SSP zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a podľa § 191 ods. 3 písm. a/ SSP aj prvostupňové rozhodnutie a vec podľa § 191 ods. 4 SSP vrátil na ďalšie konanie Daňovému úradu Trnava.

6. Úspešnému žalobcovi priznal správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP nárok na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v celom rozsahu a o výške náhrady trov konania rozhodol podľa § 175 ods. 2 SSP.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

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

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

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

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

11. Doklady (podanie zaevidované u správcu dane pod ev. č. 1590696/2016 na základe Výzvy č. 103989989/2016 zo dňa 27.09.2016) predložené spoločnosťou Datapac s.r.o., ktorá je zároveň servisnou organizáciou, obsahovali rovnaké kontrolné kódy ako doklady predložené spoločnosťou SLOVNAFT, a.s.

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

možnosti zásahu obsluhy čerpacej stanice, vlastníkom programu nainštalovaného v ERP je výrobca Datapac s.r.o.

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

14. Sťažovateľ upriamil pozornosť na skutočnosť, že pokladničné doklady predložené žalobcom uhradené platobnou kartou obsahovali rovnaké kontrolné kódy ako sú uvedené na kontrolných záznamoch servisnej organizácie a spoločnosti SLOVNAFT, a.s., pričom nezrovnalosti v kontrolných kódoch sa vyskytli v prípadoch pokladničných dokladov uhradených v hotovosti doplniac, že v kontexte týchto skutočností sa preto žalobca vykonaním úhrad v hotovosti sám zbavil možnosti dokladovania tejto okolnosti z hľadiska dôkaznej sily preukaznejším výpisom z peňažného ústavu, resp. potvrdením peňažného ústavu, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie reálne poskytnuté bolo, resp. či bolo poskytnuté v deklarovanom rozsahu a dodávateľom uvedeným na doklade.

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

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

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

18. Žalobca sa k podanej kasačnej sťažnosti vyjadril v podaní zo dňa 14.07.2020. Uviedol, že krajský súd rozhodoval s rovnakými účastníkmi za rovnakého skutkového stavu v jedenástich prípadoch. Argumentoval, že žalovaný ani správca dane v priebehu daňového konania prehliadali, resp. sa

nezaoberali argumentáciou žalobcu, pričom stopercentná zhoda údajov nie na jednom ale na desiatkach pokladničných dokladov bol dostatočný dôvod na to, aby sa daňové orgány zaoberali každým jedným dodaním. Pri takejto zhode údajov na pokladničných dokladoch nie je možné uspokojiť sa s takým vysvetlením konateľa, že nevie prečo kontrolované doklady neobsahovali kódy.

19. Uviedol, že listiny predložené žalobcom obsahovali povinné údaje a v konaní nebolo preukázané, že k týmto údajom mal okrem spoločnosti WIKING STAV s.r.o. a obchodnej spoločnosti Datapac, s.r.o. aj niekto iný, resp. že týmito údajmi disponoval žalobca. Žalobca pri tejto zhode údajov nemôže byť zaťažený dôkazným bremenom.

20. Podľa názoru žalobcu je povinnosťou žalovaného konkretizovať vo svojom rozhodnutí, ktoré konkrétne dodanie nie je preukázané a je v rozpore so zákonom ak pre spochybnenie jedného alebo dvoch dodaní správca dane neprizná nárok na odpočet aj v iných zdaňovacích obdobiach. Každé dodanie je samostatný zdaniteľným obchodom a preto spochybnenie jedného dodania nie je dôkazom o neuskutočení iného zdaniteľného obchodu.

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

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

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

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

III.

Konanie pred kasačným súdom

25. Prejednávaná vec bola dňa 03.09.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu

1S - sp. zn.: 5Sžfk/55/2020. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

26. 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.

27. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/21/2019-99 zo dňa 15.04.2020, ktorým zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil na ďalšie konanie Daňovému úradu Trnava.

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

29. Dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného práva na odpočítanie dane zo zjednodušených faktúr vyhotovených spoločnosťou WIKING STAV s.r.o. boli zistené nezrovnalosti správcu dane v predložených pokladničných dokladoch zo strany daňového subjektu s odôvodnením, že nie je možné, aby rovnaký pokladničný doklad mal iný kontrolný kód v kontrolnom zázname a iný kontrolný kód na vytlačenej pokladničnej doklade. Na základe uvedeného, s poukazom na ustanovenia § 4 ods. 4 písm. b/ zákona o ERP a § 71 zákona o DPH, správca dane uzavrel, že predložené pokladničné doklady nemožno považovať za faktúry. Správca dane, vo vyrubovacom konaní, po odvolacom konaní, za účelom preverenia materiálneho plnenia od spoločnosti WIKING STAV s.r.o. preveroval vozidlá, ktoré daňový subjekt používal v kontrolovanom období na výkon svojej činnosti a do ktorých mali byť pohonné hmoty natankované na čerpacích staniách Dolná Streda a Sereď podľa zaslanej knihy jász. Kontrolou bolo zistené, že vo viacerých prípadoch sa nezhodujú údaje zaslané Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s. s údajmi uvádzanými v knihe jász, ktoré nezrovnalosti správcu dane v odôvodnení svojho rozhodnutia opísal. Na základe vykonaného dokazovania sa sťažovateľ stotožnil so záverom správcu dane, že pohonné hmoty neboli dodané tak, ako to deklaroval daňový subjekt predloženými dokladmi z ERP o ich nákupe, keď okrem predloženia dokladov z ERP, u ktorých bolo správcu dane vykonaným dokazovaním preukázané, že nie sú pravé (podľa § 4 písm. a/ bod 8 zákona o ERP sa do fiskálnej pamäte nezameniteľne a neodstrániteľne zaznamenáva kontrolný kód na účely overenia pravosti kontrolného záznamu), ani preverenie materiálneho plnenia v konaní po odvolacom konaní nepreukázalo, že zdaniiteľné obchody sa uskutočnili tak, ako ich deklaruje daňový subjekt (rozpor údajov v knihách jász, podanom daňovom priznaní k dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2015, detailný výpis mýtnych transakcií). Sťažovateľ skonštatoval, že skutočnosť, že dodávateľ WIKING STAV s.r.o. daňovému subjektu vystavil nepravé doklady ERP je vnútornou záležitosťou daňového subjektu, ktorá nie je relevantná pre správcu dane z pohľadu priznania práva na odpočítanie dane z takýchto zjednodušených faktúr. Záverom sťažovateľ uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotno-právnej povahy a na ich bezpodmienečné

splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, pričom zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Sťažovateľ poukázal na to, že správca dane vykonaným dokazovaním prišiel k záveru, že predložené účtovné doklady sú nevierohodné a dostatočným spôsobom nepreukazujú vznik uplatneného nároku na odpočítanie dane, ďalej, že správca dane objektívne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom. S poukazom na uvedené žalovaný uzavrel, že vykonaným dokazovaním boli zistené také skutočnosti, ktoré nepreukázali opodstatnenosť uplatneného odpočítania dane, daňový subjekt nepredložil žiadne dôkazy v súvislosti so spornými zjednodušenými faktúrami, ktoré by právne relevantným spôsobom vyvrátili pochybnosti správcu dane, že zdaniteľné obchody uvedené na sporných faktúrach boli uskutočnené tak, ako to deklaruje daňový subjekt.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

30. 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.

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

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. 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.

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

39. 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.

40. 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.

41. 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.

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

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

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

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

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

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

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

- a) daňový kód elektronickej registračnej pokladnice alebo kód virtuálnej registračnej pokladnice,
- b) daňové identifikačné číslo, ak podnikateľ nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty,
- c) identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty,

- d) ochranný znak,
- e) poradové číslo od poslednej dennej uzávierky,
- f) dátum a čas vyhotovenia pokladničného dokladu,
- g) označenie tovaru alebo označenie služby, množstvo tovaru alebo rozsah služby a priradenie sadzby dane z pridanej hodnoty, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,
- h) cenu tovaru alebo cenu služby,
- i) obchodné meno, sídlo alebo miesto podnikania podnikateľa a predajné miesto, ak je odlišné od sídla alebo miesta podnikania,
- j) základ dane z pridanej hodnoty, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty v členení podľa sadzieb, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,
- k) sadzbu dane z pridanej hodnoty alebo údaj o oslobodení od dane z pridanej hodnoty, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty v členení podľa sadzieb, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,
- l) výšku dane z pridanej hodnoty spolu, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty v členení podľa sadzieb, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,
- m) zaokrúhlenie ceny,
- n) celkovú sumu platenej ceny,
- o) ďalšie údaje, ktorých uvedenie vyplýva z osobitného predpisu.

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

50. Najvyšší správny súd využívajúc ustanovenie § 464 ods. 1 SSP poukazuje na svoje rozsudok vydaný v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/57/2020 zo dňa 16.02.2022 (týkajúci sa totožných účastníkov konania ale zdaňovacieho obdobia december 2015), s ktorým sa v celom rozsahu stotožňuje, konštatujúc:

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

52. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

53. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

54. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav 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.

55. 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.“

56. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

57. V tejto súvislosti najvyšší správny súd ďalej poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“.

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

59. 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).

60. 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 správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj 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.

61. 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).

62. 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.

63. 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.

64. 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.

65. 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 zaviazať, 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.

66. 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.

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

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

69. 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.

70. Ani preverenie materiálneho plnenia nepreukázalo, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili žalobcom deklaroványm spôsobom. Podľa detailného výpisu mýtnych transakcií motorové vozidlo s evidenčným číslom Y. XXX R. 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.

71. 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.

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

73. 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.

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

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

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

Poučenie :

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