

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/16/2021
Identifikačné číslo spisu: 7019200465
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200465.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcov JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. v právnej veci žalobcu: Š. E., T. A.: XX.XX.XXXX, W. T. L. U. XX, XXX XX X., právne zastúpený: JUDr. Martin Dianiška, advokát so sídlom kancelárie Slnecná 42, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100240060/2017 z 8. februára 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/114/2019-70 z 27. augusta 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.

II. Účastníkom 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.

Priebeh administratívneho a správneho súdneho konania

1. Napadnutým rozsudkom č.k. 6S/114/2019-70 z 27. augusta 2020 Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného číslo: 100240060/2017 z 8. februára 2017 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“). Napadnutým rozhodnutím bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej aj ako „správca dane“) číslo: 104123773/2016 z 18. októbra 2016 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 19 313,34 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013.

2. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2013, ktorej výsledkom bolo rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu DPH vo výške 19 313,34 € za zdaňovacie obdobie júl 2013. Na základe zistení počas daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správca dane ustálil, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre uplatnenie odpočtu DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“), t.j., že tovar bol žalobcovi dodaný dodávateľmi uvedenými na dodávateľských faktúrach, na základe čoho nemohla ani vzniknúť pri tomto dodaní daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH.

3. Krajský súd konštatoval, že už v inom konaní vedenom na krajskom súde pod sp.zn. 6S/47/2017 týkajúcom sa toho istého žalobcu proti totožnému žalovanému a totožného predmetu konania - vyrubenia rozdielu dane na DPH na základe rovnakého Protokolu z daňovej kontroly č. 9811401/5/128820/2015 zo dňa 20.01.2015 rozhodol rozsudkom zo dňa 30.05.2019, č. k. 6S/47/2017-164 tak, že žalobu zamietol a účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal. Z uvedeného dôvodu krajský súd v zmysle § 140 SSP poukázal na rozsudok č.k. 6S/47/2017-164 zo dňa 30.05.2019.

4. Krajský súd uviedol, že v tomto konaní považuje za dostatočne zistený skutkový stav administratívnym orgánom, ako aj skutkové závery, ktoré boli podkladom pre právne posúdenie danej veci. Predovšetkým poukázal na závery správcu dane:

- že dodávateľská spoločnosť GRADUAL SERVICE, s.r.o. je na adrese sídla nekontaktná, posledné daňové priznanie k dani z príjmu právnických osôb bolo podané za r. 2011 a k DPH za mesiac máj 2013. Spoločnosti bola zrušená registrácia na DPH k 31.10.2013 podľa § 81 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z.,

- za zdaňovacie obdobie júl 2013 spoločnosť GRADUAL SERVICE, s.r.o. nepodala daňové priznanie k DPH, teda nedeklarovala žiadne zdaniteľné obchody,

- žalobca sa vyjadril, že nikdy nebol na adrese sídla spoločnosti, jednal len s P. F., ktorý sa vydával za zástupcu spoločnosti GRADUAL SERVICE, s.r.o. Jej jediným konateľom bol však od 19.01.2013 Kristián Vas - občan Maďarskej republiky,

- za tovar od dodávateľa GRADUAL SERVICE, s.r.o. platil žalobca v hotovosti, peniaze odovzdal P. F.,

- P. F. sa vydával za zástupcu daňového subjektu GRADUAL SERVICE, s.r.o., žalobca si neoveril jeho oprávnenosť na zastupovanie spoločnosti, nežiadal o predloženie žiadneho dokladu,

- prepravu podľa vyjadrenia žalobcu zabezpečoval dodávateľ, prepravcu však nevedel konkretizovať, rovnako vypočutý skladník P. I. vypovedal, že tovar privážali kamióny s českými evidenčnými číslami a občas aj slovenskými, ale konkrétneho prepravcu nevedel označiť,

- tovar, ktorý na základe vystavených faktúr následne žalobca predal spoločnosti AKORD, spol. s r.o., táto spoločnosť odpredala iným odberateľom, čo bolo preukázané pri vykonanom miestnom zisťovaní v spoločnosti AKORD, spol. s r.o. (zápisnica zo dňa 14.07.2016) a ústnom pojednávaní s jej konateľom G.. P. O. (zápisnica č. 103446623/2016). Podľa správcu dane týmto bola preukázaná existencia tovaru.

- žalobca na rozvoz tovaru mal využívať vlastné motorové vozidlá, ale aj prepravné služby od spoločnosti LIBERTIX spol. s r.o., ktorá však bola na adrese sídla nekontaktná, nájomnú zmluvu majiteľ budovy vypovedal už 20.4.2009. Konateľka spoločnosti, Denisa Bučková sa na predvolania správcu dane nedostavila, neumožnila tak správcovi dane vykonať miestne zisťovanie a preveriť vykonanie prepravy pre žalobcu.

- spoločnosť LIBERTIX spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie 3.štvrt'rok 2013 podala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, kde vykázala daň z uskutočnených zdaniteľných obchodov v sume 491,67 eur, neboli k dispozícii žiadne doklady, z ktorých by bolo možné preveriť, o aké obchody išlo, či o dodanie tovaru alebo služby, pre akého odberateľa, ako bola zabezpečená preprava tovaru, ani zistiť žiadne skutočnosti, ktoré by dokazovali, že išlo o zdaniteľné obchody pre žalobcu.

5. Krajský súd sa v celom rozsahu stotožnil aj so záverom žalovaného z napadnutého rozhodnutia, že „v tomto prípade nebolo jednoznačne preukázané, kto dodal tovar platiteľovi, keďže neexistuje žiadna osoba, ktorá by dodanie na strane dodávateľa potvrdila a bližšie ozrejmila okolnosti dodania tovaru. Spoločnosť GRADUAL SERVICE, s.r.o. za zdaňovacie obdobie júl 2013 nepodala daňové priznanie

k dani z pridanej hodnoty, nedeclarovala tak žiadne zdaniteľné obchody, ku dňu 31.10.2013 jej bola zrušená registrácia na dani z pridanej hodnoty a nič nenasvedčuje tomu, že v uvedenom období vykonávala ekonomickú činnosť. Za spoločnosť GRADUAL SERVICE, s.r.o. mala konať osoba, ktorá nebola oprávnená na zastupovanie spoločnosti. Spoločnosť LIBERTIX spol. s r.o., ktorá mala poskytnúť daňovému subjektu prepravné služby za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2013 v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty vykázala daň z uskutočnených zdaniteľných obchodov v sume 491,67 eur, ale spoločnosť bola nekontaktná, nebolo možné preveriť, čo bolo obsahom týchto obchodov a či išlo o obchody pre daňový subjekt“. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal aj na skutočnosť, že „správca dane vykonal daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia január až december 2013 a zistil, že daňový subjekt počas celého roka 2013 dodával tovar odberateľovi AKORD, spol. s r.o., ktorý mal byť obstaraný od spoločností, ktoré daňový subjekt uviedol v odvolaní (Pioneer Slovakia, s.r.o., Dominor, s.r.o., B. A. F., s.r.o., Whip, spol. s r.o., GRADUAL SERVICE, s.r.o. a LIBERTIX, spol. s r.o.), pričom daňovou kontrolou bolo zistené, že všetky uvedené spoločnosti sú nekontaktné“.

6. Krajský súd sa taktiež stotožnil s tvrdením žalovaného, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach od uvedených spoločností a nepredložil také dôkazy, na základe ktorých by správca dane mohol uznať odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov deklarovaných predmetnými faktúrami. Nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty si uplatňuje daňový subjekt, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si ho uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Žalobca nepreukázal, a ani správcovi dane sa nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že tovar bol dodaný práve spoločnosťou GRADUAL SERVICE, s.r.o. a prepravné služby boli poskytnuté spoločnosťou LIBERTIX spol. s r.o.

7. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 167 a 168 SSP, v zmysle ktorého účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal, pretože žalobca nemal v konaní úspech a žalovanému voči žalobcovi nevznikli dôvodne vynaložené trovy konania.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

8. Proti napadnutému rozsudku žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, v ktorej uplatnil nasledovné dôvody kasačnej sťažnosti: krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu [§ 440 ods. 1 písm. g), a h) SSP]. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

9. Sťažovateľ pokladal za nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, že neuniesol dôkazné bremeno. Zastával názor, že postup správcu dane a žalovaného pri hodnotení dôkazov bol nezákonný. Namietal, že pri posudzovaní, či uniesol dôkazné bremeno, správca dane zohľadnil dôkazy, ktoré sú mimo jeho dispozičnej sféry - nepotvrdenie účtovných dokladov deklarovaných dodávateľov.

10. K dôvodu kasačnej sťažnosti podľa ustanovenia § 440 ods. 1 písm. h/ SSP sťažovateľ argumentoval závermi uvedenými v rozsudkoch Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/10/2012 a sp.zn. 3Sžf/1/2011, v zmysle ktorých ak daňový subjekt disponuje existenciu materiálneho plnenia, má k dispozícii faktúru s podrobnými prílohami od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i prípadnú dôkaznú núdzu správca dane. Tiež poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sž/65,66/01, 4Sž/113,114/2001, v zmysle ktorého má byť daňovému subjektu poskytnutá príležitosť splniť svoju dôkaznú povinnosť. Následne sťažovateľ argumentoval rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 5Afs 131/2004, z ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a prenášať dôkaznú povinnosť zo správcu dane, ako aj rozsudkom Krajského súdu v Žiline sp.zn. 21S/124/2012. Sťažovateľ mal za to, že sa jedná o ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu, pričom bol presvedčený, že krajský súd mal odklon od uvedených rozhodnutí dôkladne odôvodniť.

11. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo 7. januára 2021 uviedol, že námietky sťažovateľa boli vznesené už v správnej žalobe, preto sa k nim opätovne nevyjadruje. Uviedol, že v danej veci nezistil u správca dane v postupe, ani iné porušenie zákona. Vzhľadom na uvedené, navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

III.

Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

12. S účinnosťou od 1. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z.z. doplnená Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokovanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 5S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

13. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v súvislosti s otázkou zohľadnenia konštantnej judikatúry NS SR pri svojom rozhodovaní konštatuje, že rozhodovaciu prax NS SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 2 Správneho súdneho poriadku za rozhodujúce, že odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia NS SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít [§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov], je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia NS SR.

14. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

15. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku správneho súdu, ktorým správny súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi ako daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie júl 2013.

16. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že prvostupňovým rozhodnutím z 18. októbra 2016 správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 19 313,34 eur na dani z pridanej hodnoty (za zdaňovacie obdobie júl 2013). Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie prvostupňového rozhodnutia správneho orgánu boli závery o porušení ustanovenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 zákona o DPH, keď správca dane neuznal daňovému subjektu nárok na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie júl 2013 v celkovej výške 19 313,34 € z nasledovných faktúr od spoločnosti GRADUAL SERVICE, s.r.o., Štefánikova 14, 943 01 Štúrovo, IČO: 36539813, IČ DPH: SK2021554447:

- faktúra č. 2013035a zo dňa 04.07.2013, základ dane 12 318,75 €, DPH 2 463,75 €, predmet fakturácie: Granko 500 g - 6 750 ks;

- faktúra č. 2013036a zo dňa 05.07.2013, základ dane: 17.152,80 €, DPH 3 430,56 €, predmet fakturácie: Orbit sweet mint - 3 600 ks, Orbit strawberrry 1 200 ks; Orbit prof. Fresh 4 200 ks, Orbit prof. Strong 4 200 ks, Winterfresh original 22 800 ks, Winterfresh polar ice 6 000 ks, Winterfresh fresh ice 22 800 ks;
- faktúra č. 2013037 zo dňa 16.07.2013, základ dane 15 009 €, DPH 3 001,80 €, predmet fakturácie: Airwaves mentol 24 000 ks, Airwaves extreme 12 000 ks, Airwaves cassis 12 000 ks, Orbit white fruit 3 000 ks, Orbit white spearmint 3 000 ks, Orbit white fresh 3 000 ks;
- faktúra č. 2013041 zo dňa 22.07.2013, základ dane: 33 922,80 €, DPH 6 784,56 €, predmet fakturácie: Airwaves mentol 32 400 ks, Airwaves extreme 32 400 ks, Airwaves cassis 32 400 ks, Winterfresh original 324 000 ks;
- faktúra č. 2013043 zo dňa 24.07.2013, základ dane: 15 705,- €, DPH 3 141,- €, predmet fakturácie: Airwaves mentol 21 000 ks, Airwaves extreme 21 000 ks, Airwaves cassis 12 000 ks, Orbit white fresh 6 000 ks, Orbit white fruit 6 000 ks, Orbit fresh spearmint 3 000 ks;

a z faktúry od spoločnosti IBERTEX spol. s r.o., Majerská cesta 36, Banská Bystrica, IČO : 44133693, DIČ : 2022601933 :

- faktúra č. 13112006 zo dňa 19.07.2013, základ dane: 2 458,33 €, DPH 491,67 €, predmet fakturácie: preprava.

17. Napadnutým rozhodnutím z 8. februára 2017 bolo prvostupňové rozhodnutie potvrdené. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva, že žalobca podnikal pod obchodným menom Štefan Oravec F&O, IČO: 43 656 102 a svoju podnikateľskú činnosť ukončil dňom 6. februára 2016. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2013. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 9811401/5/128820/2015 zo dňa 20. januára 2015, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený daňovému subjektu dňa 26. januára 2015.

18. V správnom súdnom konaní poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené, alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy, alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže, za podmienok ustanovených týmto zákonom, domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

19. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku (správny súd postupom podľa § 140 SSP odkazoval na skorší rozsudok sp.zn. 6S/47/2017), ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

20. Sťažovateľ prieskum napadnutého rozsudku krajského súdu vymedzil v prvom rade podľa sťažnostného dôvodu nesprávneho právneho posúdenia, keď mal za to, že uniesol dôkazné bremeno v tom, že splnil hmotnoprávne podmienky na priznanie práva na odpočet DPH. Sťažovateľ taktiež namietal odklon krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe pri posudzovaní dôkazného bremena.

21. Kasačnému súdu je z jeho úradnej činnosti známe, že medzi totožnými účastníkmi konania bolo na kasačnom súde vedených niekoľko konaní v obdobných veciach, ktoré boli už posúdené Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp.zn. 6Sžfk/71/2020 (rozsudok zo dňa 28.06.2022), v konaní vedenom pod sp.zn. 10Sžfk/38/2021 (rozsudok zo dňa 28.06.2022), v konaní vedenom pod sp.zn. 6Sžfk/5/2021 (rozsudok zo dňa 14.12.2022), v konaní vedenom pod sp.zn. 1Sžfk/8/2021 (rozsudok zo dňa 14.12.2022), v konaní vedenom pod sp.zn. 1Sžfk/6/2021 (rozsudok zo dňa 14.12.2022), v konaní vedenom pod sp.zn. 8Sžfk/45/2021 (rozsudok zo dňa 31.01.2023) a v konaní vedenom pod sp.zn. 1Sžfk/22/2021 (rozsudok zo dňa 27.02.2023). Zohľadniac túto skutočnosť,

kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP ku sťažnostným bodom sťažovateľa poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžfk/71/2020 zo dňa 28.06.2022, s ktorým sa konajúci senát kasačného súdu stotožňuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza.

„29. K namietanému odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe, rozloženiu dôkazného bremena vo vzťahu k rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 kasačný súd uvádza, že postup krajského súdu, žalovaného aj správcu dane bol plne v súlade s ustálenou judikatúrou. V tejto súvislosti najvyšší správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2zf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Ústavný súd SR“) sp.zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. 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.“

30. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd SR 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...“.

31. Judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia je rozsiahla a prešla istým vývojom, no v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda, že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia sp.zn. 3Sžfk/40/2017, sp.zn. 4Sžfk/38/2017, sp.zn. 3Sžf/1/2017, sp.zn. 1Sžfkt/82/2019, ako aj uznesenie Ústavného súdu SR sp.zn. II. ÚS 705/2017.

32. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti argumentuje, že svoje dôkazné bremeno uniesol. Kasačný súd poukazuje na to, že podstatou nepriznania oslobodenia od dane bolo nesplnenie vlastnej dôkaznej povinnosti sťažovateľa.

33. V súvislosti s odôvodnením rozsudku krajského súdu poukazuje kasačný súd na to, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu bolo realizované v skrátenej podobe - v súlade s ustanovením § 140 SSP, kedy krajský súd odkázal na skoršie rozhodnutia vo veci a následne v texte kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku poukázal len v stručnosti na dôvody, pre ktoré správnu žalobu zamietol.

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

35. 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 hmotno-právne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

36. V posudzovanom prípade sťažovateľ nepreukázal, že mu tovar dodal deklarovaný dodávateľ resp. iná zdaniteľná osoba, teda nepreukázal status osoby deklarovaného dodávateľa. Správca dane existenciu dodania tovarov deklarovaným dodávateľom relevantne spochybnil a zároveň zo skutkových okolností a ani z dôkazov dodaných sťažovateľom nevyplýva, že by tento tovar dodala iná osoba ako je tá, ktorá je uvedená na faktúrach, ktoré majú tvoriť základ pre odpočítanie DPH v súdnej veci, t.j. nebolo preukázané, že by tovar bol dodaný inou zdaniteľnou osobou. Sťažovateľ následne nepreukázal svoje vlastné dôkazné bremeno sťažovateľa ako daňového subjektu, nakoľko vyplynulo, že sťažovateľ jednal s osobou P. F., ktorý sa vydával za zástupcu spoločnosti GRADUAL SERVICE, pričom tento nebol konateľom ani nepreukázal, že by bol oprávneným zástupcom tejto spoločnosti - sťažovateľ si neoveril jeho oprávnenosť na zastupovanie spoločnosti, nežiadal o predloženie žiadneho dokladu, resp. plnomocenstva. Práve P. F.D. mal sťažovateľ za tovar platiť v hotovosti. Správca dane vykonal úkony smerujúce k vypočítaniu P. F., avšak tento bol nekontaktný. Svoje dôkazné bremeno sťažovateľ neunesol, keďže relevantnými dôkazmi nevyvrátil pochybnosti správcu dane. Sťažovateľ totiž to, že mu deklarovaný tovar dodala spoločnosť GRADUAL SERVICE preukazoval len faktúrou. Sťažovateľ nevedel preukázať dopravu tohto tovaru, ktorú mal zabezpečovať dodávateľ, rovnako platba za tento tovar mala prebiehať v hotovosti do rúk osoby, ktorej oprávnenie konať za túto spoločnosť nemal sťažovateľ nijako predložené. Výpoveď skladníka P. I., ktorý sa vyjadril, že tovar privádzali kamióny, bez označenia konkrétneho prepravcu, nie je spôsobilá dostatočne preukázať skutočnosť v zmysle § 49 zákona o DPH, že bol tovar dodaný od deklarovaného dodávateľa, resp. inej zdaniteľnej osoby.

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

38. 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 zo 14. novembra 2018, sp.zn. I.ÚS 377/2018-53).

39. 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 záúčtovaný 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).

40. 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 sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

41. Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. 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 (resp. dodanie tovaru) 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.

42. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že nebol vypočutý jeho dodávateľ, dodávateľská spoločnosť GRADUAL SERVICE, s.r.o. bola v zmysle odpovede Daňového úradu Nitra, pobočka Štúrovo na dožiadanie na adrese sídla nekontaktná- miestne zisťovanie bolo neúspešné a poštová zásielka sa vrátila späť, tiež neúspešné bolo predvolanie konateľa tejto firmy, ktoré bolo zaslané na jeho adresu v Maďarsku. Rovnako z rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp.zn. 6S/47/2017 zo dňa 30. mája 2019, vyplýva, že správca dane požiadal Daňový úrad Trenčín o vypočutie svedka P. F., ktorý vystupoval ako deklarovaný zástupca spoločnosti GRADUAL SERVICE s.r.o. (bez preukázania oprávnenia konať za túto spoločnosť). Z odpovede Daňového úradu Trenčín správca dane zistil, že vypočúť P. F. sa daňovému úradu nepodarilo. Na adrese trvalého pobytu bol neznámy, aktuálna zistená adresa od 28.09.2015 žiadosťou na Kriminálny úrad Finančnej správy bola „Mesto Trenčín“. Podľa zistení Policajného zboru SR sa P. F. zdržiaval v Českej republike na neznámom mieste. Podarilo sa s ním nadviazať telefonický kontakt, v ktorom neuviedol svoju aktuálnu adresu v Českej republike. Vyjadril sa, že plánuje na dlhšie odcestovať do Írska, presne ešte nevedel uviesť, kam. Z uvedeného vyplýva, že správca dane sa pokúsil dodávateľa, jeho konateľa, ako aj P. F., ktorý mal v mene tejto spoločnosti (hoci mu nepredložil doklad o zastupovaní) voči sťažovateľovi vystupovať a prebrať za tovar platbu v hotovosti, vypočúť.

22. Vo vzťahu k dodávateľovi LIBERTIX, spol. s r.o. kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ v daňovom konaní nepreukázal uskutočnenie prepravy touto spoločnosťou, ani nepreukázal, že by bola preprava tovaru uskutočnená inou zdaniteľnou osobou. Vo vzťahu k uvedenému kasačný súd poukazuje na to, že správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že obchodná spoločnosť LIBERTIX, spol. s r.o. je nekontaktná, nenachádza sa na adrese sídla spoločnosti, nenachádza sa tam ani označenie spoločnosti ako poštová schránka s označením spoločnosti. Správca dane zistil, že majiteľ nehnuteľnosti na adrese sídla spoločnosti ukončil nájomný vzťah s touto obchodnou spoločnosťou v dôsledku neplnenia si finančných záväzkov. Správca dane opakovane predvolal konateľku spoločnosti LIBERTIX, spol. s r.o. na výsluch na daňový úrad, táto síce zásielky prevzala, avšak na daňový úrad sa v stanovené termíny nedostavila a na predvolania nereagovala. Sťažovateľ v rámci daňového konania dokazoval uskutočnenie prepravy spoločnosťou LIBERTIX, spol. s r.o. čestným prehlásením, čo však bez iných podporných dôkazov nemožno samo o sebe považovať za relevantný dôkaz.

IV.

Záver

23. Kasačný súd konštatuje, že uvedené závery vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Kasačný súd ustálil, že v rámci rozhodovania o podanej správnej žalobe sa krajský súd neodchýlil od rozhodovacej praxe kasačného súdu a jeho rozsudok je aj v kontexte § 140 SSP dostatočne odôvodnený. Preto Najvyšší správny súd Slovenskej republiky postupom podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

24. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd 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.

25. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0.

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.