

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 8Sžfk/14/2021
Identifikačné číslo spisu: 5019200150
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200150.2

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. PhD. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Di Mihálik, s. r. o., so sídlom Jesenského 1089/11, 010 01 Žilina, IČO: 36 393 011, právne zastúpený: BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s. r. o., so sídlom Františkánske námestie 4, 080 01 Prešov, IČO: 36 860 441, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100261714/2019 zo dňa 22.01.2019, č. 100262788/2019 zo dňa 22.01.2019 a č. 100262146/2019 zo dňa 22.01.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/215/2019-103 zo dňa 22. júla 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 Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) 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. 100261714/2019 zo dňa 22.01.2019, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101994760/2018 zo dňa 08.10.2018, ktoré sa týkalo zdaňovacieho obdobia júl 2016, rozhodnutia č. 100262788/2019 zo dňa 22.01.2019, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101989211/2018 zo dňa 08.10.2018, ktoré sa týkalo zdaňovacieho obdobia marec 2016 a rozhodnutia č. 100262146/2019 zo dňa 22.01.2019, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101990453/2018 zo dňa 08.10.2018, ktoré sa týkalo zdaňovacieho obdobia apríl 2016. Prvostupňovými rozhodnutím č.

101994760/2018 zo dňa 08.10.2018 Daňový úrad Žilina, pobočka Dolný Kubín, určil žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku rozdiel v sume nadmerného odpočtu 20.278,55 € na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2016. Správca dane znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2016 zo sumy 24.816,47 € na sumu 4.537,92 € ; rozhodnutím č. 101989211/2018 zo dňa 08.10.2018 správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume 19.383,45 € na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016, nadmerný odpočet nepriznal v sume 4.629,23 € a vyrubil daň v sume 14.754,22 € a rozhodnutím č. 101990453/2018 zo dňa 08.10.2018 správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 27.040,66 € na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2016.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že zákon o DPH vyžaduje pre odpočítanie dane súčasne splnenie tak materiálnych, ako aj formálnych podmienok. Daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočítanie dane, sa zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru a služieb tak zaťažuje daňový subjekt. Faktúra je relevantným dokladom len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nej uvedené odrážajú skutočne reálne plnenie. To, že faktúra má všetky náležitosti účtovného dokladu a je zaúčtovaná v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že plnenia boli skutočne realizované tak, ako je to uvedené na faktúre, a že daňový subjekt má právo na odpočítanie dane. Splnenie podmienok na odpočítanie dane nespočíva len v ich formálnej deklarácii, teda len v predložení dokladov. Doklady musia mať povahu faktu, teda musia byť vystavené na materiálnom podklade a musia byť preukázané. V tejto súvislosti správny súd poukázal aj na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v zmysle ktorého dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 24 Daňového poriadku v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH), a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene 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 DPH uznaný ako oprávnený.

3. Ďalej krajský súd uviedol, že zo žalobných námietok žalobcu nie je zrejmé, v čom mali daňové orgány neobjektívne a nestranné vyhodnotiť dôkazy. Žalobca predložil ako dôkaz faktúry a potvrdenia o pôvode dreva. Správca dane preveroval žalobcom tvrdené nadobudnutie tovaru od deklarovaného dodávateľa a vyhodnotením vykonaných dôkazov dospel k záveru, že existencia tovaru - dreva nebola spochybnená, avšak tovar nedodal deklarovaný dodávateľ, u ktorého mala vzniknúť daňová povinnosť, čo je podmienkou pre vznik nároku na odpočítanie dane u žalobcu. Daňové orgány vo svojich rozhodnutiach uviedli, ktoré dôkazy boli vykonané, vyhodnotili ich jednotlivo a aj vo vzájomných súvislostiach, uviedli skutkové závery, ku ktorým dospeli a aj právne posúdenie veci. Z preskúvaných rozhodnutí nevyplynulo, že by daňové orgány vyhodnocovali dôkazy jednostranne alebo účelovo. Z postupu a rozhodnutí daňových orgánov nie je zrejmé, že by hodnotili dôkazy vykonané v daňovej kontrole a vyrubovacím konaní v neprospech žalobcu, a že by účelovo postupovali v jeho neprospech. Tvrdenia žalobcu vo vzťahu k hodnoteniu dôkazov z obsahu administratívnych spisov a z obsahu preskúvaných rozhodnutí nevyplývajú. Vyjadrenie nesúhlasu účastníka konania s hodnotením dôkazov správcou dane bez toho, aby boli vytýkané nedostatky a chyby v hodnotení dôkazov, nepostačuje na privodenie nezákonnosti preskúvaných rozhodnutí. Z rozhodnutí daňových orgánov nevyplyva, že by dôkazy znejúce podľa žalobcu v jeho prospech, nezobrali daňové orgány do úvahy. Ako už bolo uvedené, všetky dôkazy boli hodnotené jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach a daňové orgány uviedli preskúmateľnú úvahu vo vzťahu k hodnoteniu dôkazov, a to konkrétne aj vo vzťahu k tomu, akú hodnovernosť a dôkaznú silu priznali konkrétnemu dôkazu, a akú schopnosť priznali dôkazu vo vzťahu k tomu, či tento je spôsobilý zvrátiť závery vyplývajúce z iných realizovaných dôkazov.

4. Správny súd opakovane zdôraznil už v predchádzajúcich bodoch tohto rozhodnutia bližšie popísanú povinnosť daňového subjektu preukázať, že sú splnené materiálne aj formálne podmienky pre

uplatnenie práva, resp. nároku na odpočítanie dane. Dôkazné bremeno zaťažuje predovšetkým daňový subjekt, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie dane. Dokazovanie vykonávané zo strany daňových orgánov slúži na následnú verifikáciu toho, či tvrdenia prednesené daňovým subjektom v rámci preukazovania splnenia formálnych aj materiálnych podmienok pre nárok na odpočet DPH sú pravdivé. Povinnosťou daňových orgánov tak nie je zisťovať, ako sa tvrdené obchodné transakcie stali. Daňové orgány len preverujú, či sa stali žalobcom tvrdeným spôsobom. Dôkazné bremeno správcu dane nie je absolútne. Ak správca dane spochybní vykonanými dôkazmi tvrdenia daňového subjektu, dôkazné bremeno sa presúva opäť na daňový subjekt. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bez pochyb nepotvrďia a nepreukážu tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Je na správcovi dane, vykonávajúcim dokazovanie, a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (závery rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/75/2014 zo dňa 29.09.2016). V kontexte vyššie uvedenej argumentácie je potom logická a udržateľná argumentácia žalovaného o tom, prečo nebolo dôvodné vykonať žalobcom v odvolaní navrhnuté dôkazy.

5. Krajský súd vyhodnotil svedeckú výpoveď bývalého konateľa spoločnosti DREKOL, s. r. o. Rastislava Badina tak, že tento uviedol, že účtovné doklady nemá k dispozícii, zostali v prevádzkových a skladových priestoroch spoločnosti v Trstenej, za ktoré nebolo platené nájomné, a preto ich prenajímateľ uzamkol a veci patriace spoločnosti DREKOL, s. r. o., nevydal. Uviedol, že nevie, kde sa účtovníctvo nachádza. Účtovné doklady deklarovaného dodávateľa teda neboli predložené. Zo žalobcom prednesenej argumentácie vo vzťahu k tomuto návrhu na vykonanie dôkazov (zabezpečenie účtovníctva deklarovaného dodávateľa) pritom ani nie je zrejmé, ako by predloženie účtovných dokladov zvrátilo závery, ktoré daňové orgány vyvodili z ďalších vykonaných dôkazov. Taktiež považoval za logickú a udržateľnú argumentáciu žalovaného vo vzťahu k návrhu na vypočutie účtovníčky deklarovaného dodávateľa DREKOL, s. r. o., v tom smere, že za vysvetlenie konkrétnych okolností obchodu je zodpovedný sám podnikateľ (štatutárny orgán) a nie účtovníčka. X. uviedol, že účtovníčka mu doklady vrátila a tieto boli v skladových priestoroch v Trstenej. Z návrhu žalobcu na vykonanie dôkazu výsluchom účtovníčky taktiež nebolo zrejmé, k čomu vo vzťahu k preukázaniu reálnosti deklarovaných obchodných transakcií by mala byť táto osoba vypočutá, pretože zo skutočností vyplývajúcich z administratívneho spisu a z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by mala participovať na konkrétnom dodávaní tovaru. Účtovníčka by sa zrejme mohla vyjadriť len k vedeniu účtovníctva a vo vzťahu k preukázaniu reálnosti dodania je podstatná a zásadná výpoveď štatutárneho orgánu (tak, ako to uviedol žalovaný v preskúmaných rozhodnutiach), ktorý bol vypočutý a jeho výpoveď bola vyhodnotená tak, že reálne dodanie tovaru nebolo preukázané.

6. Nie je preto zrejmé, aké konkrétne skutočnosti z vykonaných dôkazov, navrhovaných žalobcom, mali vyplývať v prospech žalobcu (čo by malo byť preukázané), čo bolo podľa žalobcu dôvodom a motívom na odmietnutie vykonania týchto dôkazov. Podľa správneho súdu, daňové orgány sa dostatočne a preskúmateľne vysporiadali s námietkami a pripomienkami žalobcu, ako aj s prednesenými návrhmi na vykonanie dôkazov. Pokiaľ žalobca namietal, že mu nebol priznaný nárok na odpočet DPH, pretože nebolo overené správcom dane účtovníctvo deklarovaného dodávateľa, a to sa potom prenieslo na ťarchu žalobcu v podobe záveru o neunesení dôkazného bremena, tak táto žalobná námietka je taktiež nedôvodná. Z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by daňové orgány požadovali od žalobcu predloženie účtovných dokladov jeho dodávateľa, teda že by ho zaťažovali takou dôkaznou povinnosťou, ktorá by bola nad rámec toho, čo „pokrývalo“ jeho dôkazné bremeno. Zároveň zo záverov preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by nepredloženie účtovných dokladov deklarovaným dodávateľom bolo dôvodom na nepriznanie nároku žalobcu na odpočet DPH. Správca dane vykonal dôkazy na preverenie žalobcom tvrdených skutočností a spochybnil hodnovernosť žalobcom tvrdených skutočností, pretože sa nepreukázalo tvrdenie, že tovar dodal deklarovaný dodávateľ.

7. Daňové orgány preverili žalobcom tvrdené skutočnosti týkajúce sa preukázania splnenia formálnych a materiálnych podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie DPH a dospeli k logickým a preskúmateľným záverom, že nebolo preukázané, že tovar dodal deklarováný dodávateľ. Daňové orgány v prejednávanej veci nezaťažovali žalobcu dôkazným bremenom ohľadne takých skutočností, ktoré ho už zaťažovať nemali a rozhodnutia Najvyššieho súdu SR a závery v nich uvedené, na ktoré žalobca poukazyval, sa týkali iných skutkových okolností ako prejednávané veci, keď v prejednávanej veci nebolo preukázané dodanie tovaru deklarovateľom a tento záver je podložený vykonanými dôkazmi. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania žalobca dôkaz konfrontáciou svedkov správcovi dane nenavrhol. Takýto dôkaz navrhol v podanom odvolaní. Svedok A. uviedol, že ak je konateľom spoločnosti DREKOL, s. r. o., tak sa ním stal len podvodom, poprel vystavenie faktúr, o okolnostiach dodania tovaru nič nevedel a spoločnosť žalobcu nepoznal. X. naopak uviedol, že A. pozná a sám ho oslovil, aby sa stal konateľom spoločnosti DREKOL, s. r. o. Výpovede uvedených svedkov si teda odporujú v tom, či sa osoba X. a A. navzájom poznajú, a či sa A. stal konateľom spoločnosti DREKOL, s. r. o., s jeho vedomím a súhlasom.

8. Záver žalovaného o tom, že konfrontáciu svedkov, prípadne konfrontáciu svedka A. so svedeckou výpoveďou X., nebolo potrebné vykonať, považoval krajský súd za správny. Ako to vyplýva z obsahu svedeckých výpovedí, tak rozpor vo výpovediach svedkov sa netýka skutkových okolností deklarovaneho dodania tovaru, preto nie je zrejmé, čo by malo byť konfrontáciou svedkov, prípadne konfrontáciou svedka so svedeckou výpoveďou druhého svedka odstraňované (aké rozpory), a čo by sa malo vyjasniť. Z argumentácie žalobcu prednesenej v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ako aj v konaní pred správnym súdom, nevyplýva, že by osoba A. mala byť akokoľvek činná pri dodaní tovaru žalobcovi, že by s ňou žalobca komunikoval, že by A. ako štatutárny orgán vystavoval faktúry, vybavoval objednávky alebo bol prítomný pri preberaní tovaru, prípadne pri sprostredkovaní dodania tovaru. Takéto pôsobenie A. nebolo tvrdené ani X. a ani neskôr vypočutým svedkom Ing. K.. Preto aj všetky ďalšie žalobné námietky žalobcu o tom, že nie je možné, aby sa určitá osoba stala štatutárnym orgánom bez jej vedomia a žalobné námietky o tom, či správca dane verifikoval podanie trestného oznámenia v súvislosti s tým, že A. sa mal stať konateľom spoločnosti DREKOL, s. r. o., podvodom, sú neopodstatnené a nie je zřejmý súvis s preukázaním deklarovaneho dodania tovaru spoločnosťou DREKOL, s. r. o., žalobcovi. Žalobca taktiež nijako nekonkretizoval ani žalobnú námietku o tom, že výpoveď svedka A. je nevierohodná a účelová. Žalobca neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti, ktoré by rozporovali obsah výpovede tohto svedka a neuviedol ani žiadne skutočnosti, ktoré by svedčili o ním tvrdenej nevierohodnosti a účelovosti tejto výpovede.

9. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu daňového subjektu správny súd opakovanne uviedol, že primárne zaťažuje dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok na odpočítanie dane daňový subjekt, ktorý si uplatňuje nárok na odpočet DPH. Dôkazy vykonané v prejednávanej veci v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania boli vyhodnotené daňovými orgánmi jednotlivo a aj vo vzájomných súvislostiach a daňové orgány z nich vyvodili logické a preskúmateľné závery vo vzťahu k splneniu, resp. nesplneniu zákonom stanovených podmienok na odpočet DPH. Svedok X. (konateľ spoločnosti DREKOL, s. r. o., do 08.04.2016) potvrdil dodanie tovaru a vystavenie faktúr pre žalobcu. Svedok ale vypovedal všeobecne a nekonkrétne, nevedel uviesť žiadneho z dodávateľov spoločnosti DREKOL, s. r. o., ktoré mu mali tovar dodávať, a ktorý mal ďalej predávať žalobcovi. Spoločnosť DREKOL, s. r. o., nemala podľa výpovede svedka vlastnú ciachu a drevo malo byť ociachované ciachou dodávateľov spoločnosti DREKOL, s. r. o., od ktorých bolo drevo nakúpené. Svedok nevedel uviesť konkrétne ani jedno miesto, kde sa malo drevo nakladať, vyjadril sa, že to bolo rôzne s tým, že drevo nikdy nebolo odoberané od štátnych, mestských alebo obecných „firiem“. Na mieste nakládky mal byť on alebo zamestnanec spoločnosti D 3 trade, ale mená zamestnancov uviesť nevedel. Spoločnosť DREKOL, s. r. o., zamestnancov nemala. Obchody mali byť dohodnuté telefonicky alebo mailom alebo cez pána K.. Objednávky zasielané mailom svedok prisľúbil predložiť, ak sa mu to podarí. Uviedol, že má zaheslovaný mail, môže sa naň pripojiť iba on, pričom heslo mu chodilo na telefón, ktorý mal mať zablokovaný. Uviedol, že podpísal faktúry aj všetky preukazy o pôvode dreva buď na mieste nakládky alebo v Žiline, alebo cestou, alebo ich podpísoval dodatočne. Daň z pridanej hodnoty z predložených

faktúr ešte nebola odvedená a spoločnosť podala nulové priznania na DPH. Úhrady mali byť uhradené buď prevodom na bankový účet, alebo hotovosťou do pokladne. Tovar mal byť nadobudnutý od väčšieho množstva firiem, ale nepamätal si presne od koho. Svedok nepredložil účtovníctvo a ani žiadne iné doklady.

10. V procese hodnotenia dôkazov orgány verejnej správy nielen vyvodzujú z vykonaných dôkazov skutkové zistenia, ale zároveň priznávajú dôkazom určitú „dôkaznú silu“, vyhodnocujú ich hodnovernosť a konfrontujú závery jednotlivých dôkazov aj v tom smere ako obstoja skutkové zistenia vyvedené z konkrétneho dôkazu vo vzťahu k skutkovým zisteniam vyvedeným z iných dôkazov, teda každý dôkaz je hodnotený jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach s inými dôkazmi. Daňové orgány v zmysle uvedeného procesu hodnotenia dôkazov takto postupovali a odpoveď vyžiadajú z Národnej diaľničnej spoločnosti, a. s., týkajúcu sa prepravy, vyhodnotili nielen jednotlivo, ale aj v súvislosti a v konfrontácii s inými vykonanými dôkazmi a dospeli k preskúmateľným a logickým záverom. Predovšetkým je potrebné poukázať na výpoveď svedka X., ktorý uvádzal, že drevo malo byť ociachované ciachou dodávateľov spoločnosti DREKOL, s. r. o. a z potvrdení o pôvode dreva vyplýva, že bolo ociachované ciachou registrovanou na spoločnosť žalobcu pod obchodným menom, ktoré žalobca používal do 24.04.2008. Používanie tejto ciachy na označenie dreva a rozpor s výpoveďou X., ktorý uvádzal, že drevo malo byť ociachované ciachou dodávateľov spoločnosti DREKOL, s. r. o., žalobca nijako nevysvetlil a ani v administratívnom konaní, a ani v správnej žalobe na tieto skutkové zistenia nijako nereagoval.

11. Podľa § 23 ods. 4 zákona č. 326/2005 Z.z. o lesoch v znení neskorších predpisov je obhospodarovateľ lesa alebo nákupca dreva povinný najneskôr pred odvozom označiť drevo čitateľnou ciachou alebo iným povoleným označením, ktoré vopred zaregistroval orgán štátnej správy lesného hospodárstva. Zo skutkových okolností prejednávanej veci vyplýva, že žalobca nenakupoval drevo priamo od obhospodarovateľov lesa, ale od spoločnosti DREKOL, s. r. o., ktorá mala drevo nakupovať od svojich dodávateľov, ktorých vypočítaní svedkovia nekonkretizovali. Daňové orgány v súvislosti s použitím ciachy nevyhodnocovali, či bol porušený Zákon o lesoch, ale použitie ciachy žalobcu na označenie dreva vyhodnocovali v súvislosti s tým, či bolo preukázané dodanie tovaru tak, ako to deklaroval žalobca. Vyjadrenie Okresného úradu Rimavská Sobota, pozemkový a lesný odbor, zo dňa 04.09.2017, ktoré žalobca predložil ako dôkaz v administratívnom konaní, nijako nereflektuje na skutkové okolnosti prejednaných vecí. Vo vyjadrení je uvedené, že drevo sa musí označiť ciachou najneskôr na odvoznom mieste, a to najskôr pred jeho odvozom, pričom vyťažené drevo môže označiť aj nákupca. Odpoveď je všeobecná, nekonkrétne a ako už bolo uvedené, nereflektuje na skutkové okolnosti prejednaných vecí. Daňové orgány vyhodnotili všetky dôkazy, ktoré sa týkali ociachovania dreva (výpovede svedkov vo vzťahu k použitiu ciachy, obsah potvrdení o pôvode dreva, odpoveď Okresného úradu Čadca ohľadne ciachy použitej na označenie dreva podľa potvrdení o pôvode dreva, ktorá bola registrovaná na žalobcu s obchodným menom používaným do 24.04.2008, odpoveď Okresného úradu Rimavská Sobota, pozemkový a lesný odbor) jednotlivo a aj vo vzájomných súvislostiach, pričom dospeli k preskúmateľným záverom, že ani tieto dôkazy nepotvrdzujú deklarované dodanie dreva tak, ako to deklaroval žalobca.

12. Pokiaľ ide o svedka Ing. K. tohto žalobca nenavrhol vypočítať v priebehu daňovej kontroly. Túto osobu spomenul vo svojej výpovedi svedok X. a žalobca ho označil za kľúčového svedka vo svojom neskoršom vyjadrení a správcom dane vytýkal, že tohto svedka nevypočul. Vo vyrubovacom konaní správca dane vykonal miestne zisťovanie na Mestskom úrade Dolný Kubín za účelom identifikácie svedka, zistil jeho osobné údaje a predvolal ho na výsluch. Svedok Ing. K. vypovedal všeobecne a nekonkrétne, na viacerých miestach si jeho odpovede aj odporujú. Najskôr uviedol, že si myslí, že spoločnosť DREKOL, s. r. o., zastupoval v obchodných veciach a možno by sa našlo aj splnomocnenie. Uviedol, že on za spoločnosť DREKOL, s. r. o., nič nepodpisoval, kontroloval len podklady k fakturácii, ktoré dostal od spoločnosti DREKOL, s. r. o. V ďalšej časti výpovede už uviedol, že nevie, s kým spoločnosť DREKOL, s. r. o., v roku 2016 obchodovala a spolupracovala a ani nevie, či od tejto spoločnosti mal súhlas alebo plnomocnenstvo. Neuzatváral zmluvy, neprijímal objednávky, nič nepodpisoval, len dohliadal na obchody s drevom ohľadne kvality dreva a následnej fakturácie. Ohľadne použitých ciach uviedol, že spoločnosť DREKOL, s. r. o., vlastnú ciachu nemala,

ciachy boli spoločnosti Di Mihálik, s. r. o., mali sa používať dve až tri ciachy. On drevo nepredával, preto s dokladmi o pôvode dreva nič nemal. Nevedel uviesť, od koho spoločnosť DREKOL, s. r. o., drevo nakupovala, posudzoval len drevo na skladoch, ak tam bol prítomný.

13. Aj vyššie uvedenú výpoveď vyhodnotili daňové orgány jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach s inými dôkazmi, najmä s výpoveďou svedka X., a závery, ku ktorým dospeli, sú správne. Svedok odpovedal len všeobecne a nekonkrétne, v niektorých veciach vypovedal rozdielne. Nepotvrdila sa výpoveď X., že Ing. K. bol tou osobou, ktorá zastupovala spoločnosť DREKOL, s. r. o, vybavovala objednávky a vie sa vyjadriť k dodaniu tovaru. Svedok uviedol, že v konkrétnostiach nič uviesť nevie, pretože len posudzoval kvalitu dreva, nič nevedel o dodávateľoch dreva, o pôvode dreva, nič nepodpisoval a neprijímal objednávky, nevystavoval doklady o pôvode dreva a nebol ani vždy prítomný pri nakladaní dreva na odborných miestach. Výpoveď tohto svedka preto dodanie tovaru tak, ako to deklaroval žalobca, nepreukázala a svedok len formálne potvrdil dodanie tovaru. v procese hodnotenia dôkazov nemožno daňovým orgánom nič vyčítať, pretože všetky dôkazy vyhodnotili, a to každý dôkaz samostatne a aj v súvislosti s inými vykonanými dôkazmi a závery, ktoré z nich vyvodili, sú preskúmateľné a logické. Svedkovia neuviedli žiadne konkrétne okolnosti dodania tovaru, len všeobecne deklarované dodanie tovaru potvrdili, použitie ciachy žalobcu nebolo objasnené a nepreukázalo dodanie tovaru od spoločnosti DREKOL, s. r. o., tak, ako to deklaroval žalobca. Dôkaz o vykonanej preprave vo vzťahu k záverom, ktoré vyplynuli z ostatných vykonaných dôkazov, preukazuje len, že bola vykonaná preprava motorovými vozidlami žalobcu, ale nepreukazuje, že išlo o tovar dodaný spoločnosťou DREKOL, s. r. o., čo spochybnili závery vyvedené z ostatných vykonaných dôkazov.

14. Postup, keď správca dane sám inicioval vykonanie dôkazov (žiadal o preverenie deklarovanej prepravy Národnú diaľničnú spoločnosť, a. s.), vykonanie prepravy bolo potvrdené a správca dane dospel k záveru, že ani tento dôkaz nepreukazuje deklarované dodanie tovaru od žalobcom deklarovaného dodávateľa, nie je nelogický ani absurdný. Žalobca deklaroval nadobudnutie tovaru od dodávateľa DREKOL, s. r. o. Správca dane vykonal dôkazy na preverenie žalobcom tvrdených skutočností, a jedným z dôkazov, ktorý správca dane sám inicioval, bolo aj preverenie deklarovanej prepravy dreva podľa dokladov, ktoré predložil žalobca. Národná diaľničná spoločnosť, a. s., vo svojej odpovedi potvrdila vykonanie prepravy. Tento dôkaz ale nebolo možné hodnotiť len jednotlivo, ale v zmysle požiadaviek na hodnotenie dôkazov stanovených Daňovým poriadkom aj v súvislosti s inými dôkazmi, ktoré boli vykonané. Po konfrontácii záveru vyplývajúceho z tohto dôkazu so závermi, ktoré vyplynuli z iných dôkazov, dospeli daňové orgány k preskúmateľnému záveru, že tovar - drevná hmota existoval, bola vykonaná aj preprava motorovými vozidlami žalobcu, ale nebolo preukázané, že tovar dodal deklarovaný dodávateľ DREKOL, s. r. o., pretože to z ostatných dôkazov nevyplývalo (výpovede svedkov, použitie ciachy a pod.). Nešlo o žalobcom tvrdené „prekrúcanie“ dôkazov v jeho neprospech, ale o vyhodnocovanie dôkazov v súvislosti s inými vykonanými dôkazmi a o vyhodnotenie, či dôkaz má schopnosť vyvrátiť závery vyplývajúce z iných vykonaných dôkazov. Preprava bola potvrdená, boli realizované úhrady za tovar, ale nebol preukázaný pôvod tovaru, a aj použitie ciachy žalobcu na označenie tovaru nepreukazuje dodanie tovaru tak, ako to žalobca deklaroval.

15. Správny súd ďalej uviedol, že z odôvodnení rozhodnutí žalovaného je zrejmé, že sa stotožnil so závermi správcu dane a uviedol vlastné úvahy a hodnotenia v reflexii na odvolacie námietky žalobcu. Rozhodnutia žalovaného sú preskúmateľné, spĺňajú formálne aj obsahové požiadavky stanovené Daňovým poriadkom a žalovaný dostatočne zodpovedal odvolacie námietky žalobcu. Daňové orgány v prejednávanych veciach nedospeli k záveru o nesplnení podmienok na odpočítanie DPH preto, že deklarovaný dodávateľ nespĺnil svoje povinnosti. Tieto skutočnosti uviedli len ako obsah výpovede svedka X., ktorý uviedol, že daň nebola priznaná, ani zaplatená, podané boli nulové daňové priznania, uviedol ďalej, že chce urobiť rekonštrukciu účtovníctva a vyrovnat' záväzky voči štátu. Taktiež dôvodom nepriznania uplatňovaného nároku na odpočet DPH zo strany žalobcu nebolo ani nepredloženie účtovnej dokumentácie deklarovaného dodávateľa a tieto skutočnosti sú uvádzané v rozhodnutiach ako súčasť obsahu výpovede svedka X., ktorý uviedol, že účtovné doklady účtovníčka spoločnosti vrátila, boli v skladových priestoroch v Trstenej, kde mala spoločnosť dlh na nájomnom,

preto prenajíateľ priestory uzamkol a veci nevydal. Svedok nevedel uviesť, kde je účtovníctvo spoločnosti. Daňové orgány nežiadali od žalobcu preukazovanie takých skutočností, ktoré by boli nad rámec jeho dôkazného bremena, a ktoré by sa týkali povinností jeho deklarovaného dodávateľa.

16. Je nepochybné, že v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku má daňový subjekt alebo jeho zástupca právo byť prítomný na výsluchu svedkov a klásť svedkom otázku, pričom o výsluchu svedkov má byť daňový subjekt alebo jeho zástupca včas vyzvaný. Zároveň je ale potrebné poukázať na ustanovenie § 24 Daňového poriadku (v zmysle ktorého daňový subjekt preukazuje 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 prepisov, ďalej skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť) a na to, že primárne je povinnosťou daňového subjektu preukázať splnenie podmienok na odpočítanie DPH. Za týmto účelom daňový subjekt predkladá povinné záznamy a evidencie vedené podľa príslušných právnych predpisov a doklady k nim a má aj právo navrhnúť a predkladať na vykonanie rôzne dôkazy, ktoré spĺňajú kritériá stanovené v § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Žalobca v prejednávanej veci bol upovedomený o výsluchu svedkov a týchto sa nezúčastnil. Je pravdivé jeho tvrdenie, že je to jeho právo zúčastniť sa výsluchu svedkov a môže sa taktiež rozhodnúť, že sa výsluchom svedkov nezúčastní. Ak sa daňový subjekt ale rozhodne výsluchom svedkov nezúčastniť, nevyužíva tým dostatočný priestor, ktorý mu pri vykonávaní dôkazov prináleží, a to konfrontovať vlastné tvrdenia s odpoveďami svedka prostredníctvom kladených otázok, a tak objasňovať okolnosti deklarovaných obchodných transakcií. Takýmto postupom potom daňový subjekt prijíma obsah výsluchu svedka tak, ako bol realizovaný správcom dane.

17. Žalovaný nevytýkal žalobcovi neúčast' na výsluchu svedkov v tom smere, že by išlo porušenie jeho povinností. Je ale potrebné uviesť, že ak žalobca vytýkal daňovým orgánom nedostatočné vykonanie dôkazov a nedostatočne zistený skutkový stav, je potom nelogický postup, ak nevyužil dostatočný priestor, ktorý mu prináležal v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, keď sa nezúčastnil výsluchu svedkov a svojimi otázkami sa nesnažil prispieť k objasneniu deklarovaného dodania tovaru. Právo na odpočet DPH je viazané na preukázanie splnenia v Zákone o DPH kumulatívne stanovených podmienok, medzi ktoré patrí nielen existencia materiálneho plnenia, ale aj preukázanie, že tovar (prípadne službu) dodal deklarovaný dodávateľ, pretože vznik práva na odpočet DPH je viazaný na vznik daňovej povinnosti u deklarovaného dodávateľa. Pokiaľ sa nepreukáže vznik daňovej povinnosti u dodávateľa tovaru, resp. služby, nemôže vzniknúť právo na odpočet dane u odberateľa, uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH. V rámci tohto žalobného bodu žalobca taktiež namietal, že žalovaný a správca dane postupovali v rozpore s § 3 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane hodnotí dôkazy jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, a pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Žalobca nekonkretizoval, v čom konkrétne postup daňových orgánov nebol v súlade s požiadavkou vyslovenou v § 3 ods. 3 Daňového poriadku. S námietkami smerujúcimi voči vyhodnoteniu konkrétnych dôkazov, prednesenými v predchádzajúcich žalobných bodoch, sa správny súd vysporiadal v predchádzajúcich bodoch odôvodnenia tohto rozhodnutia.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

18. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Podľa sťažovateľa dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Preukázal dodanie drevnej hmoty od dodávateľa uvedeného na faktúrach exaktnými dôkazmi, a to výpoveďou svedka vtedajšieho konateľa spoločnosti DREKOL s.r.o. Rastislava Badina, bezhotovostnou úhradou dodávateľských faktúr na bankový účet dodávateľa, prepravou komodity dreva zabezpečenou sťažovateľom, výsledkom dožiadania z Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., ktorou bola potvrdená preprava tovaru, stanoviskom Okresného úradu Rimavská Sobota, pozemkového a lesného odboru zo dňa 04.09.2017 a výpoveďou svedka Ing. Viliama Šindlera, ktorý potvrdil, že sprostredkoval a zabezpečoval obchod s

drevnou hmotou so žalobcom na základe pokynov Rastislava Badina. Žalobca tým vyčerpal vlastné dôkazné bremeno na preukázanie skutočnosti o dodaní tovaru uvedeného vo faktúrach a teda o splnení podmienok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr.

19. Sťažovateľ preto rozporoval tvrdenie správneho súdu, že samotná úhrada kúpnej ceny bez iných preukázaných skutočností týkajúcich sa dodania tovaru ako dôkaz o dodaní tovaru nepostačuje. V žalovanom prípade totiž nešlo iba o dôkaz o úhrade kúpnej ceny, ale žalobca predložil viaceré dôkazy, ktoré vo vzájomných súvislostiach preukázali dodanie drevnej hmoty od dodávateľa. Sťažovateľ videl nezákonnosť vykonaného dokazovania v tom, že správca dane sa neriadil relevantnými ustanoveniami Daňového poriadku o dokazovaní, pretože od žalobcu vyžadoval predloženie dôkazov, ktorými on nedisponoval a ani disponovať nemohol, ako i preukázanie skutočností, na ktorých preukázanie reálnu možnosť žalobca nemal. K porušeniu zákonnosti konania spočívajúcej v nesprávnom vyhodnotení dôkazov správcom dane prioritizovaním záujmov štátu na realizácii inkasa daní nad záujmom daňového subjektu, žalobca zastáva právny názor, na ktorý bolo potrebné prihliadnuť, a síce, že nemôže byť odpočítanie DPH na vstupe podmienené preukázaním skutočností, ktoré môžu preukázať iba ďalšie osoby. Správca dane nesprávnym postupom pri dokazovaní prenášal dôkazné bremeno na žalobcu nad rámec zákona. Sťažovateľ predložil správcovi dane všetky relevantné doklady, ktoré boli v jeho dispozícii. Tak správca dane, ako aj žalovaný a správny súd túto skutočnosť opomenuli, ale naopak preniesli dôkazné bremeno dodávateľa žalobcu na samotného žalobcu, napriek tomu, že nespochybnili reálnu existenciu tovaru - drevnej hmoty.

20. Vykonanie navrhovaných dôkazov vyplynulo z vyrubovacieho konania, pretože žalobca mal za to, že v daňovej kontrole predložil správcovi dane dostatočne množstvo dôkazov preukazujúcich dodanie dreva dodávateľom uvedeným na faktúrach a až po ukončení daňovej kontroly a priebehu vyrubovacieho konania vyplynula potreba vykonať ďalšie dôkazy, ktoré však správca dane nevykonával, pretože žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane. Právo predkladať dôkazy na preukázanie svojich tvrdení má nielen v daňovej kontrole, ale aj počas vyrubovacieho konania. V žalovanom prípade mu toto právo bolo postupom žalovaného odňaté. Postup žalovaného a správcu dane trpí vadou nedostatočne zisteného skutkového stavu vecí a v dôsledku toho je rozhodnutie správneho súdu postavené na nesprávnom právnom posúdení vecí. Preverovaním vykonaným správcom dane bolo dodanie tovaru žalobcovi dodávateľom označeným na faktúrach podľa názoru žalobcu potvrdené (podľa názoru správneho súdu a správcu dane len formálne) a zároveň nebolo správcom dane vyvrátené. Pokiaľ sťažovateľ tvrdil, že si preveril dostatočne svojho obchodného partnera (platnosť registrácie IČ DPH, výpis z obchodného registra), žalovaný, ani správca dane toto tvrdenie nespochybnili a na nesplnení týchto povinností, ani na tom, že by žalobca konal vedome s rizikovým partnerom, nezaložili svoje rozhodnutia.

21. Pokiaľ sťažovateľ v tejto súvislosti namietal, že na preukázanie skutočností, že prijal všetky rozumné opatrenia, navrhol vykonať viaceré dôkazy, avšak správca dane tieto dôkazy odmietol bez relevantného dôvodu vykonať a žalovaný sa touto námietkou dostatočne nezaoberal, potom orgány finančnej správy odňali žalobcovi daňovú spravodlivosť a jeho procesné práva priznané mu daňovým poriadkom preukázať tvrdenia aj navrhovanými dôkazmi. Správny súd vo všetkých bodoch dal za pravdu žalovanému a správcovi dane bez toho, aby sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu pet-traktovanými v správnych žalobách. Sťažovateľ bol povinný preukázať splnenie podmienok na uplatnenie nároku na odpočet DPH z dodávateľských faktúr. Sťažovateľ predložil viaceré dôkazy o dodaní tovaru dodávateľom, ktoré špecifikoval v bode 1 kasačnej sťažnosti. Žalovaný (ani správca dane) nezaložili svoje rozhodnutia týkajúce sa dodávok tovaru od dodávateľa na tom, že žalobcovi nejaký doklad chýba. Žalovaný uviedol, že splnenie podmienok na odpočet DPH žalobca predložením dokladov nepreukázal s tým, že splnenie týchto podmienok u žalobcu nespočíva len v ich formálnej deklarácii, t.j. v predložení dokladov s predpísaným obsahom. Pokiaľ žalovaný vyhodnotil sťažovateľom predložené dôkazy ako formálne, nedostatočne zistil skutkový stav a vec nesprávne právne posúdil, ak konštatoval, že sťažovateľ predloženými dokladmi nepreukázal splnenie podmienok pre nárok na odpočet DPH. Správca dane v prípade, ak má na základe iných zistených skutočností pochybnosti o splnení podmienok odpočtu DPH, musí preukázať, že išlo o doklad falošný (nestačí teda len spochybníť pravosť dokladu) alebo vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ musí

správca dane preukázať, že obchod bol súčasťou reťazca zaťaženého podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť, resp. že ide o zneužitie práva.

22. Preto nestačí dodanie tovaru od dodávateľa spochybníť na taký skutkový záver, ako urobil žalovaný aj správca dane. Za takejto dôkaznej situácie správca dane musí vykonaným dokazovaním vyvrátiť žalobcom predkladaný dôkaz o splnení zákonom stanovených podmienok, alebo preukázať jeho vedomosť o prípadnom podvode na strane jeho dodávateľa, resp. odberateľa. V tomto zmysle vyznieva aj platná súdna judikatúra. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR č.k.: 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010 dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Sťažovateľovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov dodávateľov. Skutočnosť, či sťažovateľ ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov. Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok na odpočítanie dane spočíva na daňovníkovi (žalobcovi), preto mu zákon priznáva právo predkladať alebo navrhovať v priebehu daňovej kontroly, ako aj v priebehu daňového konania, dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Najmä za situácie, ak správca dane v protokole z daňovej kontroly i vo vyrubovacom konaní skonštatoval, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok odpočtu DPH, môže správca dane vykonanie navrhovaného dôkazu odoprieť len za predpokladu, ak existujú skutočnosti, ktoré odôvodňujú nevykonanie navrhovaného dôkazu a musí ich v rozhodnutí uviesť. Za takúto skutočnosť odôvodňujúcu odmietnutie navrhovaných dôkazov, nemožno považovať skutočnosti uvedené správcom dane, tj. že sťažovateľ mohol tieto dôkazy navrhnúť skôr a že správca dane vo vyrubovacom konaní už z technického a časového hľadiska nestihne takýto dôkaz vykonať. V preskúvanom prípade správca dane odmietol vykonať sťažovateľom navrhnuté dôkazy bez toho, aby uviedol relevantný dôvod na takýto postup (nevykonanie navrhovaného dôkazu) a pokiaľ sa žalovaný s takýmto postupom správcu dane stotožnil, zaťažil konanie vadou, ktorá mala za následok nezákonnosť rozhodnutí žalovaného za kontrolované zdaňovacie obdobie mesiac marec, apríl a júl 2016. Správny súd túto nezákonnosť potvrdil napadnutým rozsudkom.

23. Žalovaný písomné vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti nepodal.

III.

Konanie pred kasačným súdom

24. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Zb. 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 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (článok 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 sp. zn. 8Sžfk/14/2021. 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 (§ 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.

25. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/215/2019-103 zo dňa 22.07.2020, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutí žalovaného.

26. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Daňový úrad Žilina vykonal u žalobcu ako u daňového subjektu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie roku 2016. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol č. 101307490/2018 zo dňa 09.07.2018, ktorý bol doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 11.07.2018. K protokolu z daňovej kontroly sa sťažovateľ vyjadril v podaní, ktoré bolo zaregistrované u správcu dane pod č. 6/10877006/2018 dňa 30.07.2018. Ustne pojednávanie vo veci prerokovania pripomienok a dôkazov k protokolu sa konalo dňa 01.10.2018. V následných vyrubovacích konaniach vydal správca dane horeuvedené samostatné rozhodnutia, nadväzujúce na výsledky daňovej kontroly. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane od deklarovaného dodávateľa DREKOL, s. r. o., Cintorínska 22, Bratislava - mestská časť Staré Mesto, 811 06, IČO: 35 859 113, a to v zdaňovacom období júl 2016 v sume 20.278,55 €, v zdaňovacom období apríl 2016 v sume 27.040,66 € a v zdaňovacom období marec 2016 v sume 19.383,45 €. Išlo o faktúry vystavené deklarovaným dodávateľom DREKOL, s. r. o., ktorých predmetom mala byť fakturácia dodania dreva.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

27. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení účinnom ku dňu 30. september 2017 (ďalej len zákon o DPH) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

28. 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.

29. 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.

30. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) citovaného zákona 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.

31. 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.

32. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

33. 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.

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

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

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

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

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

39. V tejto súvislosti považuje kasačný súd za nevyhnutné poukázať na to, že právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),

c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

40. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

a. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),

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

41. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neuniesol dôkazné

bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (v tejto súvislosti vid'. napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

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

43. Za veľmi podstatnú skutočnosť považoval kasačný súd výpoveď konateľ'a dodávateľ'a sťažovateľ'a (spoločnosť DREKOL, s.r.o.) p. A., ktorý poprel realizáciu deklarovanej obchodnej transakcie. Poprel zároveň aj vystavenie faktúr a nepotvrdil ani dodanie tovaru pre sťažovateľ'a. Konateľ' označeného dodávateľ'a nemal žiadnu vedomosť o deklarovaných obchodoch a spoločnosť sťažovateľ'a nepoznal. Kasačný súd zdôrazňuje, že odpočítanie dane si môže uplatniť v zásade len platiteľ' dane. Právo odpočítať daň vzniká v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť (§ 49 ods. 1 zákona o DPH). Základnou podmienkou pre vznik práva na odpočítanie dane je, že dodávateľ'ovi vznikla daňová povinnosť (§ 19 - § 21 zákona o DPH). Ak nedôjde k vzniku daňovej povinnosti dodávateľ'a, nevzniká ani právo na odpočítanie dane. Pokiaľ hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie DPH uplatňuje. Bolo možné bezpečne ustáliť, že daňové orgány spochybnili dodanie tovaru uvedeného na faktúrach práve spoločnosťou DREKOL, s.r.o., spochybnená bola teda osoba dodávateľ'a. Správca dane spochybnil pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených sťažovateľ'om aj s poukazom na iné nezrovnalosti. Napríklad drevo malo byť ociahované ciachou dodávateľ'ov spoločnosti DREKOL, s.r.o., ale z potvrdení o pôvode dreva vyplýva, že bolo ociahované ciachou registrovanou na spoločnosť žalobcu pod obchodným menom, ktoré žalobca používal do 24.04.2008. Rozporne z uvedeného zistenia vzišla výpoveď svedka X. a ani sťažovateľ' v danom smere uvedenú nezrovnalosť nevysvetlil. Iné relevantné skutočnosti v prejednávanej veci nevedel potvrdiť ani svedok Ing. K.. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom na sťažovateľ'ovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal, že v príslušnom zdaňovacom období došlo k reálnemu dodaniu služieb od dodávateľ'a uvedeného na faktúrach, prípadne inej zdaniteľ'nej osoby a teda či v prípade posudzovaných zdaniteľ'ných plnení boli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH. Vzhľadom na to, že sťažovateľ' svoje tvrdenia o dodaní predmetného tovaru oprel o formálne doklady- faktúry, dodacie listy, doklady o pôvode dreva, výpisy z účtu a ďalšie účtovné doklady, správca dane dôvodne pristúpil k ich prevereniu z hľadiska materiálneho.

44. V danom prípade daňový orgán nezamietol sťažovateľ'ovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty iba z dôvodu absencie materiálneho a personálneho vybavenia, resp. ani z dôvodu nezrovnalosti predchádzajúcich transakcií, kedy v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení sťažovateľ'a bolo spochybnené uskutočnenie deklarovaných

zdaniteľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovanej spoločnosťou DREKOL, s.r.o., ktorého konateľ A. vyslovene poprel deklarovajúcu obchodnú transakciu. Preto podľa kasačného súdu pre daný prípad neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, takže vec bola posúdená správne a postup správcu dane, ktorý sa nezaoberal vedomosťou sťažovateľa o podvode, bol podľa názoru kasačného súdu udržateľný napriek skutočnosti, že konateľ spoločnosti DREKOL s.r.o. do 08.04.2016 a predseda predstavenstva spoločnosti AI TEK, a.s. - X. - potvrdil dodanie tovaru, resp. realizáciu obchodných transakcií s tým, že žiadne iné relevantné skutočnosti uviesť nevedel, a to ani k pôvodu tovaru nevedel uviesť ani jedno konkrétne miesto, kde sa malo drevo nakladať a pod. Kasačný súd považuje za nevyhnutné poznamenať, že aj keď materiálna existencia plnenia nebola zo strany správcu dane výslovne spochybnená, z vykonaných dôkazov nemožno vyvodiť záver, že existencia tovaru (drevej hmoty) špecifikovaného vo faktúrach ako aj v dokladoch o pôvode tovaru v tomto konkrétnom právnom vzťahu bola preukázaná. K tomu, aby mohlo byť ustálené, že existujúci tovar je naozaj tovarom, ktorý bol predmetom dodávok na základe príslušných dodávateľských faktúr (a to bez ohľadu na to, či deklarovateľ je aj skutočným dodávateľom tovaru), je potrebné - pre účely daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania - mať tento tovar dostatočne individualizovaný, a to buď na základe objektívnych individualizačných kritérií samotného tovaru alebo je potrebné takúto individualizáciu mať preukázanú na základe vykonaného dokazovania a jeho hodnotenia vo vzájomných súvislostiach v priebehu daňovej kontroly/vyrubovacieho konania. Podľa názoru kasačného súdu v súdnej veci takýto stav individualizácie dodaného tovaru nenastal, a to práve z dôvodov uvedených v rozsudku krajského súdu, resp. vyššie v tomto odôvodnení (napr. vnútorné rozpory vo vykonaných dôkazoch ohľadom dodávok tovaru, príp. existencia dreva s ciachami sťažovateľa, nie dodávateľa a pod.). Len samotná existencia tovaru generickej povahy - bez ďalšieho - nemusí byť postačujúca pre záver, že sa jedná o tovar, ktorý mal byť predmetom deklarovanej dodávky. Rovnako kasačný súd považuje za dôležité uviesť, že ust. § 8 zákona o DPH formálne definuje tzv. dodanie tovaru, ale uvedené rámcové vymedzenie v písmenách a), b) a c) musí mať aj materiálny obsah. To znamená, že nestačí v prípade § 8 písm. a) zákona o DPH iba formálne deklarovateľ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ale je nevyhnutné aj preukázať, že tovar bol daňovému subjektu aj reálne dodaný a to osobou, ktorá má status osoby dodávateľa podľa zákona o DPH. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014).

45. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od dodávateľa, ktorého nákup tovaru bol správcovi dane spochybnený, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a osobou uvedenou na faktúre, ktorá je oprávnená za spoločnosť konať. Predloženie faktúry vystavenej v zmysle § 71 zákona o DPH je len splnenie formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane, ak však správcovi dane na základe vykonaného dokazovania vzniknú pochybnosti o pravdivosti údajov uvedených vo faktúre, je na platiteľovi, aby tieto pochybnosti odstránil. Čo v uvedenom prípade sťažovateľ nevykonával. Správca dane pritom nemal povinnosť sťažovateľovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že mu tovar dodal deklarovateľ.

46. K otázke rozloženia dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt alebo správcu dane ešte kasačný súd dodáva, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť),

pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie 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).

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

48. 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.

49. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

1. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).