

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/45/2021
Identifikačné číslo spisu: 7019200462
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200462.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Y. S., nar. XX.XX.XXXX, trvale bytom G. V. E. XX, XXX XX R., právne zast. JUDr. Martin Dianiška LL.M., advokát so sídlom Stoličková 4, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100251088/2017 zo dňa 09.02.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/111/2019 zo dňa 09.07.2020, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania 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 orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“), za zdaňovacie obdobie január - december 2013, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Košice (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 1816087/2015 zo dňa 30.12.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 23.379,12 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2013. Správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov GRADUAL SERVICE, s.r.o., naposledy so sídlom Štefánikova 14, 943 01 Štúrovo, IČO: 36 539 813

(obchodná spoločnosť bola zrušená bez likvidácie uznesením Okresného súdu Nitra sp. zn. 29CbR/298/2018 zo dňa 11.12.2019, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 13.01.2020) a LIBERTIX spol. s r.o., so sídlom Majerská cesta 36, 974 01 Banská Bystrica.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100251088/2017 zo dňa 09.02.2017 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3. Rozhodnutie žalovaný odôvodnil tým, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach od spoločnosti a nepredložil také dôkazy, na základe ktorých by správca dane mohol uznať odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov deklarovaných predmetnými faktúrami. Žalovaný dospel k záveru, že prijaté závery správcu dane o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle ustanovení § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“) boli správne.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Žalobca podal na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) správnu žalobu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100251088/2017 zo dňa 09.02.2017.

5. Dňa 09.07.2020 krajský súd vyhlásil rozsudok sp. zn. 6S/111/2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým zamietol žalobu podanú podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) ako nedôvodnú a nepriznal účastníkom konania právo na náhradu trov konania. Krajský súd v odôvodnení rozhodnutia poukázal na to, že už v inom konaní vedenom na krajskom súde, týkajúcom sa toho istého žalobcu proti totožnému žalovanému a totožného predmetu konania (vyrubenia rozdielu dane zo dňa 20.01.2015) rozhodol rozsudkom sp. zn. 6S/47/2017 zo dňa 30.05.2019 tak, že žalobu zamietol a účastníkom konania právo na náhradu trov konania nepriznal. Krajský súd poukázal na to, že žalobné dôvody žalobcu obsiahnuté v žalobe vo veci vedenej pod sp. zn. 6S/47/2017 sú plne totožné so žalobnými dôvodmi uvedenými v správnej žalobe v tejto veci (správna žaloba zo dňa 02.05.2017 sa týkala preskúmania všetkých zdaňovacích období v mesiacoch január až december 2013 a z tejto správnej žaloby boli uznesením zo dňa 29.05.2019 vylúčené jednotlivé nároky na preskúmanie rozhodnutí žalovaného za zdaňovacie obdobia február až december 2013 do samostatných konaní), pričom vo všetkých týchto konaniach je potrebné posúdiť, či daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, keď vyrubili žalobcovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty.

6. Krajský súd s poukazom na § 140 SSP poukázal na závery uvedené v rozsudku krajského súdu sp. zn. 6S/47/2017 zo dňa 30.05.2019 a uviedol, že ani v tomto prípade nie je možné akceptovať argumentáciu žalobcu obsiahnutú v správnej žalobe.

7. Krajský súd uviedol, že považuje za dostatočný jednak skutkový stav zistený administratívnym orgánom ako aj skutkové závery, ktoré boli podkladom pre právne posúdenie danej veci, a to predovšetkým s poukazom na závery správcu dane:

- dodávateľská spoločnosť GRADUAL SERVICE, s.r.o. je na sídle nekontaktná, posledné daňové priznanie k dani z príjmu právnických osôb bolo podané za rok 2011 a k dani z pridanej hodnoty za mesiac máj 2013. Spoločnosti bola zrušená registrácia na daň z pridanej hodnoty k 31.10.2013 podľa § 81 ods. 5 zákona o DPH,

- za zdaňovacie obdobie apríl 2013 spoločnosť GRADUAL SERVICE, s.r.o. podala daňové priznanie k DPH, kde vykázala daň z uskutočnených zdaniteľných obchodov, nebolo však možné preveriť, čo bolo predmetom vykázaných uskutočnených zdaniteľných obchodov, t. j. dodanie tovaru alebo služby, pre akých konkrétnych odberateľov bol tovar fakturovaný, od koho bol nadobudnutý, kto a ako zabezpečil prepravu tovaru, ako i ďalšie skutočnosti, ktoré by dokazovali, že sa jednalo o uskutočnené zdaniteľné obchody pre Y. S.,

- daňový subjekt Y. S. sa vyjadril, že nikdy nebol na adrese sídla spoločnosti, jednal len s H. J., ktorý sa vydával za zástupcu spoločnosti GRADUAL SERVICE, s.r.o.. Jej jediným konateľom bol však od 19.01.2013 F. - občan Maďarskej republiky,

- za tovar od dodávateľa GRADUAL SERVICE, s.r.o. platil Y. S. v hotovosti, peniaze odovzdal H. J.,

- H. J. sa vydával za zástupcu daňového subjektu GRADUAL SERVICE, s.r.o., Y. S. si neoveril jeho oprávnenie na zastupovanie spoločnosti, nežiadal o predloženie žiadneho dokladu,
- prepravu podľa vyjadrenia Y. S. zabezpečoval dodávateľ, prepravcu však nevedel konkretizovať, rovnako vypočítaný skladník H. M. vypovedal, že tovar privážali kamióny s českými evidenčnými číslami a občas aj slovenskými, ale konkrétne prepravcu nevedel označiť,
- tovar, ktorý na základe vystavených faktúr následne Y. S. 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. a ústnom pojednávaní s jej konateľom A.. Podľa správcu dane bola týmto preukázaná existencia tovaru,
- Y. S. mal na rozvoz tovaru 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 20.04.2009. Konateľka spoločnosti G. sa na predvolanie správcu dane nedostavila, neumožnila tak správcovi dane vykonať miestne zisťovanie a preveriť vykonanie prepravy pre Y. S.,
- spoločnosť LIBERTIX, spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2013 podala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, kde vykázala daň z uskutočnených zdaniteľných obchodov, nebolo však možné preveriť, o aké obchody išlo, či o dodanie tovaru alebo služby, pre akého odberateľa, ako bola zabezpečená preprava, ani zistiť žiadne skutočnosti, ktoré by dokazovali, že išlo o zdaniteľné obchody pre Y. S..

8. Krajský súd sa v celom rozsahu stotožnil so záverom žalovaného, že „v tomto prípade nebolo jednoznačne preukázané, kto dodal tovar platiteľovi, keďže neexistuje žiadna osoba, ktorá by dodanie na strane dodávateľa potvrdila a bližšie ozrejnila okolnosti dodania tovaru. Spoločnosť GRADUAL SERVICE, s.r.o. za zdaňovacie obdobie apríl 2013 podala daňové priznanie, ale spoločnosť bola nekontaktná, nebolo možné preveriť, čo bolo obsahom týchto obchodov a či išlo o obchody pre daňový subjekt. 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. Spoločnosť LIBERTIX spol. s r.o., ktorá mala poskytnúť daňovému subjektu prepravné služby za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2013 v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty vykázala daň z uskutočnených zdaniteľných obchodov v sume 2000,71 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“.

9. Krajský súd sa taktiež stotožnil s tvrdením žalovaného, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach od spoločnosti a nepredložil také dôkazy, na základe ktorých by správca dane mohol uznať odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov deklarovaných predmetnými faktúrami. Výsledky preverení, aké boli zistené o žalobcu, nemôžu byť podkladom pre poskytovanie úľav tomuto platiteľovi, spočívajúcich v obmedzení povinností riadne preukázať všetky podklady pre preukázanie nároku na odpočítanie dane z tuzemských faktúr. Žalobca bol povinný preukázať skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane a pre preukázanie dôkazného bremena nepostačovali iba formálne, t. j. listinné doklady. V daňovom konaní neplatí vyhľadávacia zásada, správca dane nemá absolútnu povinnosť vyhľadávať dôkazy dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadom ním uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, a teda správca dane nevyhľadáva dôkazy, ktoré má predložiť daňový subjekt, ale platí zásada pojednacia, čo znamená, že správca dane overí a pojedná dôkazy predložené daňovým subjektom. 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 poskytnuté spoločnosťou LIBERTIX spol. s r.o..

10. Krajský súd na záver uviedol, že sa v celom rozsahu stotožňuje s právnymi závermi žalovaného ako aj správcu dane, ktoré vyplývajú aj z rozsudku krajského súdu sp. zn. 6S/47/2017 zo dňa 30.05.2019 a síce, že žalobca nepreukázal, že údaje uvedené na označených faktúrach od dodávateľskej spoločnosti zodpovedajú skutočnosti, tzn. že táto spoločnosť aj reálne tovar žalobcovi dodala tak, ako je to uvedené na predmetných sporných faktúrach za mesiac apríl 2013, a že tejto spoločnosti vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 prvá veta zákona o DPH, a teda neboli splnené podmienky pre uplatnenie odpočtu DPH podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Krajský súd sa v plnom rozsahu stotožnil aj so závermi žalovaného, ako aj správcu dane tak k zisteniu skutkového stavu, ako aj k právnemu posúdeniu veci.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a písm. h) SSP a navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie.

12. Sťažovateľ mal za to, že právne posúdenie veci krajským súdom s výsledkom, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno, nie je správne. Posúdenie dôkazného bremena sťažovateľa v predmetnej veci krajským súdom označil aj ako odklon krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe.

13. Sťažovateľ v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol tieto námietky:

- krajský súd posúdil vec nesprávne a v rozpore s obsahom spisu, keď uzavrel, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepredložil správcovi dane také dôkazy, ktoré by potvrdili vierohodnosť a správnosť ním deklarovaných údajov v daňovom priznaní. Správca dane môže od daňového subjektu požadovať preukázanie len takých skutočností, ktoré je daňový subjekt objektívne schopný preukázať. Ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia a faktúrou dodávateľa obsahujúcou všetky náležitosti vyžadované platnou právnou úpravou, tento daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a odberateľa znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane,

- krajský súd sa bez akéhokoľvek vysvetlenia odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu [napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžk/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012].

IV.

Právny názor kasačného súdu

14. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť od 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky od 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 8Sžfk/45/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

15. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§

439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

16. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP], keď zamietol ako nedôvodnú správnu žalobu z dôvodu, že daňové orgány vec správne posúdili, keď nepriznali sťažovateľovi nárok na odpočet dane z dôvodu nepreukázania hmotnoprávnych podmienok na priznanie nároku na odpočet DPH. Predmetom preskúmania kasačného súdu bol aj prípadný odklon krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v zmysle § 440 ods. 1 písm. h) SSP.

17. V daňovom konaní boli vydané rozhodnutia na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty vykonanej u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie január až december 2013, o ktorej bol vyhotovený protokol č. 9811401/5/128820/2015 zo dňa 20.01.2015, ktorý bol doručený sťažovateľovi dňa 26.01.2015. Rozhodnutím správcu dane, s ktorým sa žalovaný stotožnil, bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane v sume 23.379,12 eur za zdaňovacie obdobie apríl 2013. Správca dane neuznal sťažovateľovi právo na odpočet dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr (faktúra č. 2013003 a 2012004) od obchodnej spoločnosti GRADUAL SERVICE, s.r.o, ktorými bol deklarováný nákup tovaru (tic-tac, žuvačky, kinder joy) a z dodávateľskej faktúry (faktúra č. 13112002) od obchodnej spoločnosti Libertix spol. s r.o., ktorou bolo deklarované dodanie služby (preprava) . Správca dane dospel k záveru, že vykonanými dôkazmi nebolo preukázané reálne uskutočnenie deklarováných obchodov, a to spoločnosťami deklarovanými na faktúrach.

18. V predmetnej veci je predmetom posúdenia kasačnej sťažnosti rozsudok krajského súdu, ktorým súd ako nedôvodnú zamietol žalobu sťažovateľa, ktorou bolo vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu apríl 2013 napadnuté rozhodnutie žalovaného a správcu dane. Krajský súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že sťažovateľ nepreukázal realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na sporných faktúrach od deklarováných dodávateľov - spoločnosti GRADUAL SERVICE, s.r.o. a LIBERTIX spol. s r.o..

19. 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.

20. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru 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.

21. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

22. Podľa § 19 ods. 1 prvá veta a ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

23. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určaniu a vyrubeniu dane.

24. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

25. Podľa § 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,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

26. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

27. Kasačný súd vyhodnotil dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od právnych záverov krajského súdu.

28. 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.

29. Kasačný súd v nadväznosti na uvedené zistil, že v kasačnom konaní boli rovnaké sťažovateľom namietané právne otázky v obdobných veciach už právoplatne posúdené Najvyšším správny 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) a v konaní vedenom pod sp. zn. 1Sžfk/6/2021 (rozsudok zo dňa 14.12.2022). 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. Na tých miestach, na ktorých odôvodnenie citovaného rozsudku nie je plne aplikovateľné na prejednávanú vec, kasačný súd v záujme zrozumiteľnosti a presvedčivosti odôvodnenia tohto rozsudku uvádza okolnosti príznačné pre prejednávanú vec.

30. 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.“

31. 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...“.

32. 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. 3Sžfl/1/2017, sp. zn. 1Sžft/82/2019, ako aj uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 705/2017...

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

34. 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.

35. 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 relevantné 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 H. J., ktorý sa vydával za zástupcu spoločnosti GRADUAL SERVICE, s.r.o., pričom tento nebol konateľom a 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 H. J. mal sťažovateľ zaplatiť v hotovosti. Správca dane vykonal úkony smerujúce k vypočítaniu H. J., 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, s.r.o. preukazoval len faktúrou. Sťažovateľ nevedel preukázať dopravu tohto tovaru, ktorú mal zabezpečiť dodávateľ, rovnako ako platba za tento tovar mala prebiehať v hotovosti do rúk osoby, ktorej oprávnenie konať za túto spoločnosť nemal sťažovateľ nijako predložené. Výpoveď skladníka H. M., 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.

36. 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 relevantné dôkazy.

37. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre právne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých 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 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 u jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné orgány verejnej správy 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 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 sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018).

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 zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/26/2014 zo dňa 17.09.2015).

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 spochybená, 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 prejednávanom prípade nestalo.

41. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/07 zo dňa 18.09.2008, 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 výmera 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. ...Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd 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 a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

43. Kasačný súd po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

44. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

45. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.