

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/63/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8019200632
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 03. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vališ
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8019200632.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): KARDAX, s. r. o., so sídlom Radlinského 12345/11, Prešov, IČO: 44 056 338, právne zastúpený: JUDr. Martin Kirňak, advokát so sídlom Vajanského 43, Prešov, IČO: 42 078 474, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42?499?500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101354796/2019 zo 4. júna 2019 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 100381103/2019 z 6. februára 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/49/2019-86 z 10. februára 2022, takto

rozhodol:

- Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .
- Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

odôvodnenie:

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj „prvostupňový správny orgán“) rozhodnutím č. 100381103/2019 z 06.02.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 8 750,00 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014. Správca dane žalobcovi nepriznal právo na odpočítanie dane za služby (práce na zimnom štadióne v Humennom) od dodávateľa YZ - REAL, s.r.o. Podľa správcu dane v danom prípade nebolo potvrdené dodanie tak, ako to bolo deklarované na dokladoch predložených daňovým subjektom počas daňovej kontroly. Dodávateľ YZ - REAL, s.r.o. síce dodanie služby potvrdil, ale ako ďalšieho dodávateľa uviedol bližšie nešpecifikované osoby. Konateľ YZ - REAL, s.r.o. potvrdil realizáciu obchodov len formálne bez preukázania konkrétnych dokladov a dôkazov, čím bola spochybnená vierohodnosť a preukaznosť dokladov a údajov v nich uvedených.

2. Žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 101354796/2019 z 04.06.2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu potvrdil a odvolanie žalobcu zamietol. Žalovaný uviedol, že v danom prípade nedošlo k dodaniu služieb, resp. ich nedodal dodávateľ uvedený na faktúrach. Predložené faktúry nezodpovedali reálnym ekonomickým plneniam, zdaniteľné obchody neboli reálne, pretože deklarovany dodávateľ v skutočnosti deklarované dodania uvedené na faktúrach nedodal. Samotná existencia účtovných a daňových dokladov ešte nezakladá podmienku možnosti

uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných obchodov tak ako to ustanovuje § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

II.

Priebeh správneho súdneho konania

3. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správca dane a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

4. Podľa názoru žalobcu je rozhodnutie žalovaného v rozpore s Daňovým poriadkom a zákonom o DPH. Nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného vzhľadom v hmotnoprávnej aj procesnoprávnej rovine. Konštatoval, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2014 a výsledkom bolo rozhodnutie, že správca dane za zdaňovacie obdobie august 2014 neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa YZ - REAL, s.r.o. za práce na zimnom štadióne v Humennom.

5. Správca dane postavil neuznanie odpočítania dane z dodávateľských faktúr na tom, že spochybnil dodávateľa a subdodávateľov a uzavrel, že zo strany dodávateľa a subdodávateľov nemohlo dôjsť k vecnému plneniu. Žalobca rozporuje závery žalovaného, pretože žalobca mal obchodný vzťah s dodávateľmi, ktorí sa zaručili, že tovar a práce pre žalobcu vykonajú, to bolo pre žalobcu dôležité, a to sa aj reálne uskutočnilo. Žalovaný nad zákonom stanovené povinnosti ukladá žalobcovi ďalšie povinnosti, ktorých nesplnenie sankcionuje vyrubení rozdielu dane. Tento postup žalovaného je nezákonný.

6. Žalobca ďalej namietal, že skutočnosť, že správca dane spochybňuje dodávateľa, resp. subdodávateľa nemôže byť pripísaná na ťarchu žalobcu. V tomto zmysle vyznieva aj súdna judikatúra, podľa ktorej v rámci reťazenia predaja tovarov a služieb každý subjekt (dodávateľ a odberateľ) zodpovedá za svoj úsek dodávateľsko-odberateľského mechanizmu. Žalobca (bez konkretizácie) namietal i to, že správca dane sa nezaoberal návrhmi žalobcu na vykonanie dokazovania a nevykonal všetky žalobcom navrhované dôkazy.

7. Správny súd napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/49/2019-86 z 10.02.2022 správnu žalobu žalobcu zamietol. Správny súd uviedol, že totožné veci týkajúce sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania boli rozhodnuté pod sp. zn. 6S/34/2019 (vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2014); pod sp. zn. 6S/47/2019 (vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014), sp. zn. 6S/48/2019 (vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2019) a pod sp. zn. 6S/50/2019 (vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014). Správny súd preto odkázal na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 6S/47/2019.

8. Správny súd uviedol, že námietka žalobcu o tom, že správca dane postavil neuznanie odpočítania dane na spochybnení dodávateľa a subdodávateľa je nedôvodná. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane okrem preskúmania daňových dokladov predložených žalobcom vykonal ďalšie dokazovanie za účelom preverenia uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných obchodov. Vypočul svedka Júliusa Ráca, konateľa spoločnosti YZ - REAL s.r.o. v čase deklarovanej realizácie obchodu. Svedok Július Rác formálne potvrdil dodanie tovaru, avšak bez preukázania konkrétnych dokladov a dôkazov. Uviedol, že v súčasnosti sa účtovníctvo spoločnosti nachádza u nového konateľa Milena Stancheva Stankova. Ako ďalšieho dodávateľa uviedol spoločnosť MAHE, spol. s r. o. Svedok Pavol Bizub, konateľ spoločnosti MAHE, spol. s r. o. sa vyjadril, že táto spoločnosť bola naňho prevedená podvodom, ktorý vyšetruje polícia v Poprade. Spoločnosť nevykonávala v čase odkedy bol jej konateľom žiadnu činnosť, nemala žiadnych zamestnancov, taktiež nevystavovala žiadne faktúry a nemala žiadneho splnomocneného zástupcu. Spoločnosť MAHE, spol. s.r.o. nevedla žiadne účtovníctvo, nepodávala daňové priznania, ani kontrolné výkazy, čo správca dane zistil z informačného daňového systému. Svedok Pavol Bizub uviedol, že nepozná spoločnosť KARDAX, s.r.o., ani konateľa Rastislava Kardoheliho. Poukázal na zistenú nekontaktnosť Milena Stancheva Stankova. Vierohodnosť a preukaznosť dokladov a údajov uvedených v dokladoch znejúcich na meno spoločnosti YZ - REAL, s.r.o. bola spochybnená, keďže pravosť a pravdivosť údajov v nich uvedených nebolo možné overiť v

účtovníctve dodávateľa. Miesto umiestnenia účtovníctva, ako aj pobyt súčasného konateľa spoločnosti YZ - REAL, s.r.o. je neznámy. Subdodávateľ spoločnosť MAHE, spol. s r.o. obchody vôbec nepotvrdil.

9. Z obsahu administratívneho spisu tak podľa správneho súdu vyplýva, že nebolo potvrdené deklarované dodanie tak, ako bolo deklarované na doklade predloženom žalobcom počas výkonu daňovej kontroly. Dodávateľ v 1. rade YZ-REAL, s.r.o. síce dodanie potvrdil, ale ako ďalšieho dodávateľa uviedol MAHE, spol. s r.o. Konateľ spoločnosti YZ-REAL, s.r.o. v čase deklarovanej realizácie obchodov tieto obchody potvrdil len formálne, bez preukázania konkrétnych dokladov a dôkazov, čím bola spochybnená vierohodnosť a preukázanosť dokladov a údajov uvedených v dokladoch znejúcich na meno spoločnosti YZ-REAL, s.r.o. Súčasne je taký dôkazný prostriedok nepreukazný, pretože nemožno jeho pravosť a pravdivosť údajov v ňom uvedených overiť v účtovníctve, nakoľko miesto umiestnenia účtovníctva, ako aj pobyt súčasného konateľa spoločnosti YZ - REAL, s.r.o. je neznámy. Ďalší dodávateľ v rade (druhý) MAHE, spol. s r.o. obchody vôbec nepotvrdil, čo znamená, že tovar vôbec neexistoval, o čom svedčí aj nepodávanie daňových priznaní uvedenej spoločnosti na dani z pridanej hodnoty od septembra roku 2012, ani kontrolných výkazov spoločnosti.

10. Podľa správneho súdu správca dane, ako aj žalovaný svoj postup pri dokazovaní a jednotlivé úkony popísali vo svojich rozhodnutiach, tieto sú v súlade s obsahom administratívneho spisu, z ktorého je zrejmé, čo správca dane počas celého dokazovania v rámci daňovej kontroly vykonal. Správca dane mal právo preveriť dodania aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení.

11. Správny súd zastával názor, že správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 Daňového poriadku. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia reálnosti deklarovaného zdaniteľného plnenia je zrejmé, že žalobca dôkazné bremeno spočívajúce len v predložených zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladoch, neunesol.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu

12. Voči napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec sa mu vráti na ďalšie konanie.

13. Sťažovateľ vo svojej sťažnosti namietal:

- že správca dane postavil neuznanie odpočítania dane z dodávateľských faktúr na tom, že spochybnil dodávateľov a subdodávateľov a uzavrel, že zo strany dodávateľov a subdodávateľov nemohlo dôjsť k vecnému plneniu, skutočnosť, že dodávateľ nepreukázal nákup tovaru od svojich dodávateľov nemôže byť na ťarchu sťažovateľa, ktorý tovar riadne nakúpil a priznal v účtovnej evidencii.
- správny súd nesprávne vyhodnotil a rozložil dôkazné bremeno medzi žalobcu a správcu dane a nedostatočne sa vysporiadal s námietkou žalobcu, že správca dane nevyhodnotil všetky predložené a vykonané dôkazy a nedoplnil dokazovanie v zmysle návrhov žalobcu,
- nesprávny právny záver správneho súdu, ktorý v napadnutom rozhodnutí uviedol, že „V prípade týkajúcom sa žalobcu bola spochybnená existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, a tu je na mieste otázka s akou odbornou starostlivosťou žalobca pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím čo neexistovalo“.
- nevysporiadanie sa s právnou argumentáciou obsiahnutou v rozhodnutí Európskeho súdneho dvora EÚ.

14. Sťažovateľ uviedol, že konal v dobrej viere a od dodávateľa si obstaral tovary, ktoré následne použil pri výkone svojej podnikateľskej činnosti. Skutočnosť, že na strane dodávateľa vznikli pochybnosti pri preverovaní zdaniteľného plnenia nemôže ísť na ťarchu žalobcu. V žalovanom prípade správny súd nesprávne vyhodnotil a rozložil dôkazné bremeno medzi žalobcu a správcu dane a nedostatočne sa vysporiadal s námietkou sťažovateľa, že správca dane nevyhodnotil všetky predložené a vykonané

dôkazy a nedoplnil dokazovanie v zmysle návrhov žalobcu, presnejšie povedané správny súd nevyhodnotil žiaden dôkaz, ktorý bol v prospech žalobcu - tento izolovaný postup je v zjavnom rozpore s § 46 ods. 8, § 47 písm. h/ a § 63 ods. 5 daňového poriadku, pretože vyhodnotenie dôkazov je jadrom a kľúčovou časťou každého rozhodnutia. Existencia pochybností musí byť opretá o skutkové dôvody, t.j. o dôvody objektívne existujúce a nespočívajúci výlučne v úsudku a vôli správcu dane. Bolo nevyhnutné preskúmať, či správca dane skutočne mal pochybnosť o tvrdeniach žalobcu, alebo požadoval vysvetlenie a preukázanie tvrdených skutočností len na základe zákonom nedovoleného náhodného výberu alebo dokonca na základe ľubovôle.

15. Sťažovateľ namietal aj nesprávny právny záver správneho súdu, ktorý v napadnutom rozhodnutí uviedol, že „V prípade týkajúcom sa žalobcu bola spochybnená existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, a tu je na mieste otázka s akou odbornou starostlivosťou žalobca pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím čo neexistovalo“. Sťažovateľ nechápal, na základe čoho správny súd vyvodil záver o neexistencii tovaru, keď samotný správca dane materiálnu existenciu tovaru nespochybňoval a dodanie tovaru a prijatie služieb bolo potvrdené aj odberateľmi žalobcu. V tomto smere je záver správneho súdu arbitrárny, a nie je podporený zisteným skutkovým stavom. Zároveň poukázal na nález Ústavného súdu I. ÚS 30/2018 zo dňa 30.01.2019.

16. V zmysle relevantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ je podľa sťažovateľa rovnako potrebné poukázať na skutočnosť, že najrôznejšie nedostatky v reťazci dodávateľov, v tomto prípade nejasný pôvod tovaru na predchádzajúcom stupni, sú pre posúdenie zodpovednosti kontrolovaného daňového subjektu irelevantné a nemožno uplatňovať kolektívnu vinu, keďže nemožno spravodlivo požadovať, aby daňové subjekty sledovali výrobné a obstarávacie procesy u svojich dodávateľov, resp. na viacerých stupňoch obchodu. Žalovaný a ani správny súd nijako relevantne nezdôvodnili, prečo žalobca nekonal v súlade so zásadou obchodného práva, t.j. poctivého obchodného styku, resp. neuviedol, aké informácie a skutočnosti si mal žalobca overiť v súvislosti so svojim obchodným partnerom. Uvedené len skonštatovali vo všeobecnosti, teda, že žalobca musí vystupovať s odbornou starostlivosťou.

17. Správca dane sa musí jednoznačne vysporiadať so všetkými skutočnosťami, na ktoré sťažovateľ poukazoval, ako aj s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Ide napr. o tvrdenia daňového subjektu, že nemožno dôkazné bremeno daňového subjektu prenášať na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov alebo, že nárok na odpočítanie dane nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná ako predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím služby zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu. V danom prípade uvedené zo strany správcu dane nebolo preukázané, a ak došlo k pochybeniu, tak to nebolo na strane žalobcu, ale na strane jeho dodávateľa, za čo však sťažovateľ nemôže zodpovedať.

18. V žalovanom prípade správca dane pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, k čomu sa pridal aj správny súd. Z hľadiska teórie dôkazného práva nemožno požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je z pohľadu daňového subjektu objektívne nemožné (tzv. probatio diabolica) - rozsah dôkaznej povinnosti sa logicky môže vzťahovať len na tie dôkazy, ktorými reálne môže disponovať daňový subjekt. Teda, ak daňový subjekt predložil všetky požadované účtovné doklady, splnil svoju zákonnú dôkaznú povinnosť a tak bolo na správcovi dane, aby jeho nárok na odpočet DPH uznal alebo, aby preukázal, že predložené doklady sú nevierohodné či nesprávne, teda, že nezodpovedajú skutočnému stavu veci. V tomto momente ide o presun dôkazného bremena na správcu dane. (nález Ústavného súdu ČR, sp.zn. II. ÚS 232/2002 z 29.10.2002). Dôkazné bremeno daňového subjektu nemožno považovať za neunesené len na základe vznesených pochybností správcu dane bez existencie relevantných dôkazov preukazujúcich reálnosť týchto pochybností. Na tento účel má správca dane využiť prostriedky, ktorými možno objasniť rozhodujúce okolnosti, o ktorých má správca dane pochybnosti, nakoľko zo zákona mu vyplýva povinnosť, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie (rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp.zn.: 7 SŽ 124/01, 7 SŽ 131-137/01 z 01.01.2001).

III.

Posúdenie kasačného súdu

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu 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. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

20. 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 svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie. V prejednávanom prípade kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v obdobnej veci tých istých účastníkov sp. zn. 3Sfk/75/2022 zo dňa 19.07.2022, na odôvodnenie ktorého odkazuje. Rozdielnosť oproti prejednáwanej veci spočíva v inom zdaňovacom období a v tom, že sťažovateľ si uplatnil právo na odpočítanie dane nie z tovarov, ale zo služieb (prác na zimnom štadióne v Humennom) od totožného deklarovaného dodávateľa YZ - REAL, s.r.o. Pochybnosti správcu dane spočívali v tom, že k dodaniu služieb nedošlo, resp. ho nedodal dodávateľ uvedený na faktúrach - YZ - REAL, s.r.o. V prejednávanom prípade síce i svedkyňa Katarína Ježová vo vyrubovacom konaní uviedla, že nejaké stavebné práce na zimnom štadióne boli spoločnosťou KARDAX. s.r.o. vykonané, ale nevedela potvrdiť, kto tieto práce vykonal v akom čase a v akom rozsahu a ani ona tak nepotvrdila dodanie služieb deklarovaným dodávateľom YZ - REAL, s.r.o. sťažovateľovi. Sťažovateľ taktiež iba všeobecne a nekonkrétne spochybňoval rozloženie dôkazného bremena medzi sťažovateľa a správcu dane, nedostatočné vysporiadanie sa s námietkou, že správca dane nevyhodnotil všetky predložené a vykonané dôkazy a nedoplnil dokazovanie v zmysle návrhov sťažovateľa. Pochybnosti správcu dane o dodaní stavebných prác sťažovateľ rovnako ako pri tovaroch v obdobnej veci tých istých účastníkov sp. zn. 3Sfk/75/2022 zo dňa 19.07.2022 podľa žalovaného i správneho súdu nevyvrátil, a preto sú závery tohto rozhodnutia aplikovateľné i na prejednávanú vec.

21. V rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/75/2022 zo dňa 19.07.2022 kasačný súd uviedol:

„33. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

34. Z ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. vyplývajú hmotnoprávne podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré mu boli naozaj dodané konkrétnym platiteľom DPH (t. j. uskutočnenie zdaniteľného plnenia). Na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužiteľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa sťažovateľ tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú sťažovateľovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou.

35. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými

dokladmi, nie sú bez ďalšieho predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23.02.2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17.01.2013). Správny súd poukazuje aj na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.09.2016, sp. zn. 8Sžf/22/2014, 8Sžf/23/2014 a 8Sžf/24/2014 zo dňa 17.09.2015, sp. zn. 3Sžf/125/2013 zo dňa 25.11.2014, podľa ktorých uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na uvedené daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie dane. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ v § 49 ods. 2 zák. o DPH), ktoré je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

36. Kasačný súd nemohol akceptovať námietku sťažovateľa o nesprávnom rozložení dôkazného bremena. Je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

37. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

38. Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Správca dane

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

39. Ako vyplýva z listín založených v administratívnom spise, sťažovateľ relevantným spôsobom nepreukázal dodávku tovaru tak, ako to deklaroval. Nevedel predložiť okrem faktúr také dôkazy, z ktorých by mohla byť preukázaná materiálna existencia plnenia. Pritom pri realizácii obchodnej transakcii mohol mať k dispozícii aj iné dôkazy, ktoré by preukazovali právo nakladať s tovarom, napríklad dodací list, doklady preukazujúce prevzatie tovaru, jeho uskladnenie, prepravné doklady, doklad o poštových službách, dodanie na výstupe, svedkovia manipulujúci s tovarom atď. Kasačný súd sa preto nemohol stotožniť s námietkou sťažovateľa, ktorá sa týkala rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu, ktorý 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. Dňa 20.11.2017 bol sťažovateľ oboznámený so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly, o čom bola spísaná aj zápisnica. Sťažovateľ zaslal správcovi dane dňa 24.11.2017 vyjadrenie. Ak teda správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej (uznesenie Ústavného súdu SR zo 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53). Preto záver správneho súdu o neexistencii materiálnej podstaty deklarovaného plnenia, považoval kasačný súd za správny.

40. Ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, je možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je. b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie. V danom prípade osobitné skutkové okolnosti ohľadne statusu iného dodávateľa zistené neboli.

41. Kasačný súd zdôrazňuje, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Je dôležité pri právnom posúdení predmetnej veci uviesť, že správca dane dôvodne spochybnil existenciu tovaru v deklarovanej obchodnej transakcii.

42. Kasačný súd nemohol akceptovať ani sťažovateľovu námietku, ktorá sa týkala nesprávneho právneho posúdenia zo strany správneho súdu. Sťažovateľ si uplatnil odpočítanie dane v sume 22.910 € na základe faktúry č. 14024 od dodávateľa YZ-REAL, spol. s r. o. Konateľ označeného dodávateľa p. Július Rác síce verbálne potvrdil uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ale na podporu tohto tvrdenia nevedel doložiť žiaden dôkaz (ani účtovný). Ako svojho dodávateľa označil spoločnosť MAHE, spol. s r. o., konateľ tejto subdodávateľskej spoločnosti p. Pavol Bizub túto skutočnosť poprel s tým, že táto spoločnosť bola naňho prevedená podvodom, ktorý vyšetruje polícia v Poprade a nepozná spoločnosť KARDAX, s. r. o. Nepoznal ani spoločnosť ASSESS, s. r. o. V tomto obchodnom vzťahu malo ísť podľa faktúry o nákup krabice devolt 17x25x5. Ako vyplýva z dôkazov založených v administratívnom spise a kasačný súd opakovane uvádza - sťažovateľ nevedel dostatočne preukázať materiálnu podstatu plnenia v deklarovanom obchodnom vzťahu s dodávateľom spoločnosťou YZ-REAL s. r. o. Konateľ dodávateľa p. Milen Stanchev Stankov je nekontaktný a iné skutočnosti neboli zistené ani prostredníctvom MVI. Veľmi podstatný je pritom záver správcu dane, že tovar v deklarovanom plnení neexistoval (str. 10 rozhodnutia žalovaného č. 101344700/2019). Nie je preto možné súhlasiť s tvrdením sťažovateľa v kasačnej sťažnosti, že iba správny súd si vyvodil záver o neexistencii tovaru v označenom obchodnom vzťahu a že správca dane postavil svoje rozhodnutie iba spochybnením dodávateľa a subdodávateľa. V súvislosti so spochybnením deklarovaného obchodu zo strany sťažovateľa absentovali ďalšie dôkazy spojené s doručením, odovzdaním - prevzatím, prípadne skladovaním deklarovaného plnenia, či jeho následným dodaním inej spoločnosti. Uvedené znamená, že v danom obchodnom vzťahu sťažovateľ nevedel produkovať také dôkazy, ktoré by verifikovali miesto a čas dodania tovaru, prípadne jeho prevzatie. Sťažovateľ nebol schopný okrem faktúry predložiť také dôkazy, ktoré by existenciu tovaru relevantným spôsobom vôbec preukázali a vyvrátili dôvodné pochybnosti správcu dane o materiálnom plnení. Z uvedených dôvodov nie je opodstatnená námietka sťažovateľa v tom smere, že „v žalovanom prípade správca dane pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, k čomu sa pridal aj správny súd“. Sťažovateľ tak neunesol dôkazné bremeno, keď sám dostatočne hodnoverne nepreukázal a vykonaným šetrením správcu dane sa nepotvrdilo, že reálne došlo k dodaniu fakturovaného plnenia od deklarovaného dodávateľa pre sťažovateľa a neboli tak naplnené hmotnoprávne podmienky na odpočet DPH. Pokiaľ teda vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Správca dane a žalovaný na základe dôkazov založených v administratívnom spise dôvodne prijali záver, že v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení žalobcu bolo spochybnené uskutočnenie a predovšetkým aj existencia zdaniteľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovaným dodávateľom. 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.

43. Sťažovateľ ďalej poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (bližšie nešpecifikoval) s tým, že SD EÚ jednoznačne vyslovil právny názor, že najrôznejšie nedostatky v reťazci dodávateľov, v tomto prípade nejasný pôvod tovaru na predchádzajúcom stupni, sú pre posúdenie zodpovednosti kontrolovaného daňového subjektu irelevantné a nemožno uplatňovať kolektívnu vinu. Kasačný súd zdôrazňuje, že v predmetnej veci nebolo preukázané naplnenie vecnej a materiálnej stránky práva žalobcu na odpočet DPH z faktúr dodávateľa uvedeného na faktúrach (nesplnenie hmotnoprávných podmienok) a napadnuté rozhodnutia boli založené na tom, že žalobca nepreukázal, že od dodávateľa uvedeného na faktúre prijal fakturované zdaniteľné plnenie, resp. že tovar bol dodaný dodávateľom a tomuto vznikla daňová povinnosť. Kasačný súd zdôrazňuje, že nie je možné pri právnom posúdení kumulovať nesplnenie hmotnoprávných podmienok s vedomostnou zložkou sťažovateľa o daňovom podvode. Ak teda krajský súd konštatoval, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky - neexistovalo opodstatnenie pri právnom posudzovaní predmetnej veci zaoberať sa podvodným konaním, resp. vedomostnou zložkou daňového subjektu o daňovom podvode, či konaním daňového subjektu so zásadou poctivého obchodného styku, či tzv. konaním due diligence. Preto ani námietka sťažovateľa o odklone od ustálenej rozhodovacej praxe nemala právnu relevanciu.“

IV.

Záver a trovy konania

22. Kasačný súd sa z popísaných dôvodov nestotožnil s námietkami sťažovateľa voči napadnutému rozsudku správneho súdu uvedenými v kasačnej sťažnosti. Podanú kasačnú sťažnosť považuje za nedôvodnú, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výroku tohto rozsudku.

23. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní. Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.