

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/34/2019
Identifikačné číslo spisu: 1015200345
Dátum vydania rozhodnutia: 02.07.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1015200345.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Nory Halmovej v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): W4, s.r.o., IČO: 44015232, so sídlom v Bratislave, Blagoevova 9, zastúpeného spoločnosťou Advokátska kancelária Bugala - Ďurček, s.r.o., IČO: 36731544, so sídlom v Bratislave, Miletičova 5B, v mene ktorej koná advokát Mgr. Juraj Bugala, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o návrhu žalobcu na podanie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie a o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/551918/2014/5060 zo 16. decembra 2014, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/47/2015-103 z 28. novembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 2S/47/2015 z 28. novembra 2018 z a m i e t a .

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „správny súd“) napadnutým rozsudkom sp.zn. 2S/47/2015 z 28. novembra 2018 návrh žalobcu na podanie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie a o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/551918/2014/5060 zo 16. decembra 2014 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (šalej aj „SSP“) zamietol. O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 168 SSP a úspešnému žalovanému náhradu trov konania nepriznal, lebo na to nezistil dôvod a žalovaný nebol v konaní právne zastúpený.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/551918/2014/5060 zo dňa 16. decembra 2014 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 9104404/5/4461207/2014/Dob z 1. októbra 2014, ktorým Daňový úrad Bratislava určil žalobcovi rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu 4 597,68 € za zdaňovacie obdobie december 2008.

3. Z odôvodnenia rozsudku správneho súdu vyplýva, že Krajský súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný podľa § 491 ods. 1 SSP v spojení s § 9 ods. 1 SSP a § 246 ods. 1, § 246a ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení účinnom do 30. júna 2016 rozhodol na pojednávaní 28. novembra 2018 rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil v prítomnosti právneho zástupcu žalobcu a v neprítomnosti povereného zástupcu žalovaného rozsudkom. Žalovaný bol na pojednávanie riadne a včas predvolaný, svoju neúčast' na pojednávaní ospravedlnil a súhlasil, aby správny súd pojednával v jeho neprítomnosti.

4. Správny súd uviedol, že 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 zneužívateľnosť), 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 žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou. 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 č. 222/2004 Z.z. 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 to 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. č. 222/2004 Z.z.), 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.

5. Správny súd v tomto kontexte poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorých vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 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, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených 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“.

6. Pre prípad preukázania vzniku práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru je

žalobca zaťažený dôkazným bremenom, že v zdaniteľnom obchode došlo od dodávateľa tovaru na žalobcu k prevodu práva reálne nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom. Pri určení toho, či bolo uskutočnené dodanie tovaru, nie je rozhodujúce nadobudnutie právneho vlastníctva v zmysle Obchodného zákonníka k tovaru žalobcom ako kupujúcim, napríklad tvrdením o odovzdaní a prevzatí tovaru podloženým príslušnými protokolmi, ale pre uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodaním tovaru je rozhodujúce, aby kupujúci získal právo disponovať s tovarom ako vlastníkom (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 1Sžf/72/2015 zo dňa 11.04.2017 publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a súdov SR pod č. R 4/2018).

7. V prípade, že daňové orgány oprávnené a dôvodne spochybnia existenciu a pôvod tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, je namiesto otázky, s akou odbornou starostlivosťou daňový subjekt pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo neexistovalo. Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, naopak, dá sa hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými zúčastnenými článkami v obchodnom reťazci. Správca dane je oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu v rámci obchodného reťazca žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti. Správca dane má právo preveriť pôvod tovaru ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, ak vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť tvrdení daňového subjektu, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžfk/30/2017 zo dňa 31.01.2018 publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a súdov SR pod č. R 39/2018).

8. Správny súd poukázal na to, že pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených. Avšak nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno“. Daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Plnenia, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani a hospodársku činnosť v zmysle čl. 2 bodu 1, čl. 4 a čl. 5 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17.05.1977, ak spĺňajú objektívne kritériá bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom platiteľom (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House).

9. Subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 51; vo veci C-384/04, bod 33). Inými slovami, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky zo dňa 27.09.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj zo dňa 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25). Ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka tovaru alebo služby je uskutočnená pre platiteľa

dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 61).

10. Určenie opatrení, ktoré možno v tom-ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho-ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft. a Pétér Dávid).

11. O daňovom subjekte platí domnienka, že na základe primeraných dôvodov mohol mať podozrenie, že ide o prípad podvodu, resp. nezákonného konania, ak cena vyžadovaná za predmetné tovary bola nižšia ako najnižšia cena, akú by bolo dôvodné očakávať za tieto tovary na trhu, alebo bola nižšia ako cena vyžadovaná za akúkoľvek predchádzajúcu dodávku tých istých tovarov (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-384/04). Tento predpoklad možno vyvrátiť preukázaním, že nízka cena zaplatená za tovary je spôsobená okolnosťami nezávislými od nezaplatenia DPH. Okrem uvedenej možnosti je akokoľvek inak možné preukázať existenciu primeraných dôvodov pochybností.

12. Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ (rozhodnutia citované vyššie).

13. Žalobca k uplatneniu nároku na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie december 2008 predložil správcovi dane kúpnu zmluvu uzatvorenú s predávajúcim THP INVEST, s.r.o. zo dňa 03.10.2008, predmetom ktorej bol predaj nemocničných postelí pre žalobcu, zmluvu o dielo zo dňa 07.10.2008 uzatvorenú so spoločnosťou THP INVEST, s.r.o., ako zhotoviteľom diela, ktorej predmetom je oprava nemocničných postelí v počte 81 ks, odovzdávacie protokoly zo dňa 05.12.2008, 24.11.2008, 07.11.2008 a 16.10.2008 k zmluve o dielo zo dňa 07.10.2008, skladovú evidenciu týkajúcu sa nemocničných postelí v období od 16.10.2008 do 22.12.2008 a potvrdenie o súlade produktu nemocničná posteľ, zdravotnícka pomôcka I. triedy so zákonom v ES zo dňa 17.2.2008. Spoločnosť THP INVEST, s.r.o., teda v obchodných vzťahoch so žalobcom vystupovala jednak ako predávajúci nemocničných postelí a následne aj ako realizátor opravy tých istých nemocničných postelí, ktoré mali byť v budúcnosti poškodené prepravou na základe zrealizovanej kúpy. Nemožno opomenúť, že kúpna zmluva bola uzatvorená dňa 03.10.2008, zmluva o dielo dňa 07.10.2008 a k samotnej preprave nemocničných postelí malo dôjsť až neskôr v novembri 2008.

14. Podľa názoru správneho súdu bolo nevyhnutné vychádzať z výsledkov daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie november 2008, kedy malo prísť k nákupu nemocničných postelí (potvrdenie ich existencie), ktoré mali byť v následnom zdaňovacom období predmetom fakturácie za ich opravu v dôsledku poškodenia prepravou.

15. V zdaňovacom období november 2008 je daňové konanie právoplatne skončené rozhodnutím správcu dane č. 9104401/5/551851/2014/Gom zo dňa 12.02.2014, ktorým správca dane za zdaňovacie obdobie november 2008 žalobcovi znížil nadmerný odpočet DPH zo sumy 79 401,41 € na sumu 8 827,82 € a určil mu DPH v sume 70 573,79 €. Žalobca proti tomuto rozhodnutiu nepodal odvolanie zákonom predpísaným spôsobom (elektronicky) podľa § 14 ods. 1 DP, preto žalovaný vyhodnotil jeho odvolanie ako odvolanie bez právnych účinkov; túto skutočnosť žalobcovi oznámil správca dane listom č. 9104401/5/2105270/2014/Gom2 zo dňa 22.05.2014. Žalobca namietal uvedený postup daňových orgánov sťažnosťou, ktorú správca dane vyhodnotil ako nedôvodnú s poukazom na § 14 ods. 1 DP s tým, že odvolanie nezakladá právne účinky. Krajský súd v Bratislave v konaní o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy (ktorý mal podľa žalobcu spočívať vo vrátení odvolania späť daňovému úradu na oznámenie o jeho odmietnutí) rozsudkom č.k. 6S/126/2014-49 zo dňa 21.11.2014 žalobu žalobcu zamietol, žalobca sa voči rozsudku neodvolal a nadobudol právoplatnosť dňa

02.12.2014. Krajský súd v Bratislave ďalším rozsudkom č.k. 6S/115/2014-67 zo dňa 21.11.2014 zamietol žalobu žalobcu v konaní o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy, ktorý mal podľa žalobcu spočívať v odmietnutí odvolania žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu zo dňa 12.02.2014.

16. Reťazec obchodných vzťahov mal byť nasledovný: česká spoločnosť RADOPACK, s.r.o. (ako údajný predávajúci nemocničných postelí) › slovenská spoločnosť THP INVEST, s.r.o. (ako údajný kupujúci nemocničných postelí od spoločnosti RADOPACK, s.r.o., a zároveň údajný predávajúci nemocničných postelí pre žalobcu) › žalobca (ako údajný kupujúci nemocničných postelí od spoločnosti THP INVEST, s.r.o.) › oprava postelí pre žalobcu spoločnosťou THP INVEST, s.r.o. › česká spoločnosť PEP 2000, s.r.o. (ako údajný kupujúci nemocničných postelí od predávajúceho žalobcu). Spoločnosť RADOPACK, s.r.o., v daňovom konaní uviedla, že nemocničné posteľe nikdy nevlastnila, neobchodovala s nimi, ani za ne neprijala kúpnu cenu. Preverovanie dodávateľov tovaru zo strany daňových orgánov je legitímne, keďže označenie dodávateľa je jednou zo základných náležitostí faktúry, na základe ktorej je tovar dodávaný, a smeruje k overeniu reálnosti dodania tovaru alebo služby.

17. Správca dane aj žalovaný správne predbežne posudzovali dodanie nemocničných postelí v zdaňovacom období november 2008, ktorého výsledkom je spochybnenie dodania tovaru. Ak je dodanie samotného tovaru spochybnené, teda nebolo preukázané, že došlo k jeho dodaniu, potom je odôvodnené mať pochybnosti aj o možnej oprave tohto tovaru. Okrem toho je potrebné uviesť, že za opravu každej posteľe bez ohľadu na rozsah poškodenia, ak vôbec nejaký vznikol, bola v zmluve o dielo zo 7. októbra 2008 dohodnutá paušálna suma (toto tvrdí sám žalobca). Poškodenie postelí malo byť podľa zmluvy o dielo zo dňa 07.10.2008, uzatvorenej štyri dni po uzavretí kúpnej zmluvy na predaj postelí od spoločnosti THP INVEST, s.r.o., spôsobené prepravou tovaru. Správca dane aj žalovaný správne poukázali na pochybnosť konania žalobcu v tomto ohľade, keďže ešte pred samotnou prepravou žalobca ako nadobúdateľ predpokladal, že posteľe budú poškodené prepravou bez toho, aby to v tom čase mohol fyzicky zistiť a napriek tomu dohodol paušálnu sumu za opravu každej posteľe. Takisto možno mať pochybnosti o tom, že prepravou bola poškodená každá jedna nemocničná posteľ; nie je vylúčené, že posteľe boli nakúpené už poškodené, no v takom prípade ich poškodenie nemohlo vzniknúť prepravou. Z logickej postupnosti udalostí môžu nasledovať tieto právne úkony: kúpna zmluva na nákup tovaru › zmluva o preprave tovaru objednávateľovi › zmluva o dielo na vykonanie opravy (diela) nemocničných postelí v dôsledku ich poškodenia prepravou. Ak by správny súd pripustil, že posteľe mohli byť reálne poškodené prepravou (a to každá z nich), potom žalobcovi nič nebránilo, aby postupoval podľa § 622 Obchodného zákonníka a uplatnil si náhradu škody spôsobenú prepravou tovaru u prepravcu a povinnosť prepravcu zaplatiť mu spomínanú náhradu mohol určovať postupom vyplývajúcim z § 624 Obchodného zákonníka, čím mohol predísť oprave tovaru u spoločnosti THP INVEST, s.r.o., a pláťbe za opravu. Žalobca žiadnym spôsobom nevysvetlil, prečo nepostupoval podľa citovaných ustanovení Obchodného zákonníka. Ak by aj žalobca preferoval opravu postelí spoločnosťou THP INVEST, s.r.o., a zaplatil za ňu fakturovanú sumu, nežiadal jej refundáciu od prepravcu v rámci regresu. Žalobca opäť nevysvetlil, prečo takto nepostupoval. Vznikajú potom pochybnosti o ekonomickom zmysle celej transakcie pre žalobcu a fakturovania sumy za opravu nemocničných postelí v zdaňovacom období december 2008 aj o reálnosti uskutočnenia dodania služby. Tieto pochybnosti rezonujú aj vo svetle už spomínaných obchodných vzťahov reťazca uvedených v odseku 62 tohto odôvodnenia: česká spoločnosť RADOPACK, s.r.o. › slovenská spoločnosť THP INVEST, s.r.o. › žalobca › oprava postelí pre žalobcu spoločnosťou THP INVEST, s.r.o. › česká spoločnosť PEP 2000, s.r.o.

18. Správny súd uviedol, že je pravdou, že žalovaný až v odvolacom konaní použil argument o podpise zmluvy o dielo ešte pred samotnou prepravou tovaru, no táto skutočnosť nezasahuje do jeho práva na obhajobu v takej intenzite, žeby malo prísť k jeho porušeniu, keďže mohol aktívne využiť a aj využil ďalší zákonom predpokladaný nástroj na ochranu svojich práv, ktorým je správna žaloba podľa § 177 a nasl. SSP. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na judikát R 122/2003 aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžo/15/2008 zo dňa 06.08.2008, v zmysle ktorých sa rozhodnutie správneho orgánu nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemajú vplyv na zákonnosť rozhodnutia a nemôžu privodiť iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka. Takýto postup by bol v

rozpore so zásadou hospodárnosti konania.

19. Daňové orgány na základe vykonaného dokazovania dôvodne spochybnili existenciu a pôvod tovaru (nemocničných postelí) v zdaňovacom období november 2008 ako aj dodanie služby (opravu nemocničných postelí) v zdaňovacom období december 2008, ktorý je predmetom tohto konania. Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania; naopak, dá sa hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty. Správca dane bol oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu v rámci obchodného reťazca žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti. Správca dane má právo preveriť pôvod tovaru a doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, ak vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť tvrdení daňového subjektu, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval (R 39/2018). Správny súd dospel k záveru, že žalobca neunesol v daňovom konaní bremeno dôkazu na preukázanie opodstatnenosti svojho nároku na odpočet dane v zdaňovacom období december 2008 za opravu nemocničných postelí, ktorého následkom je nepriznanie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 2008.

20. Záverom dospel správny súd k záveru, že vychádzajúc z uvedených skutočností, citovaných právnych predpisov, rozhodnutí Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ, konanie aj rozhodnutie žalovaného a správcu dane sú v súlade s Daňovým poriadkom a zákonom č. 222/2004 Z.z., preto žalobu zamietol ako nedôvodnú podľa § 190 SSP.

II.

21. Proti rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ riadne a včas prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP a navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie. Zároveň aby zaviazal žalovaného nahradiť žalobcovi trovy konania a právneho zastúpenia v rozsahu 100%. Alternatívne, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie a zaviazal žalovaného nahradiť žalobcovi trovy konania a právneho zastúpenia v rozsahu 100%.

22. Sťažovateľ mal za to, že záver správneho súdu o tom, že v konaní k DPH november 2008 sa preukázalo nedodanie, nie je správny. Čo však podľa sťažovateľa neznamená, že materiál nebol dodaný, a teda ani že materiál nebol opravený v predmetnom období. Záver krajského súdu je nezrozumiteľný a nemá logickú oporu.

23. Za nesprávne právne posúdenie veci považoval sťažovateľ aj to, že správny súd bez ďalšieho nesprávnou aplikáciou príslušných právnych predpisov na predmetnú vec vyhodnotil, že rozhodnutie žalovaného aj správcu dane nebolo vydané v rozpore s ustanoveniami daňového poriadku, zákona o dani z príjmov, obchodného zákonníka, zákona o štátnej službe, zákona o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, ako aj Ústavy SR.

24. Správny súd mal podľa sťažovateľa vec nesprávne právne posúdiť, výsledkom nesprávnej aplikácie noriem je prenesenie dôkaznej povinnosti iných subjektov na sťažovateľa, a to bez opory v právnom poriadku, keďže sťažovateľ má za to, že preukázal existenciu plnení dodaných svojimi dodávateľmi.

III.

25. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol žalovaný, že zastáva názor, že správny súd posúdil vec dostatočne, skutkový stav vychádza zo spisu a bol správne právne posúdený a v plnej miere sa s jeho

odôvodnením, ktoré malo za následok zamietnutie žaloby, stotožňuje. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť, ako nedôvodnú zamietol.

26. Žalovaný zopakoval, že šetreniami neboli potvrdené skutočnosti uvedené na faktúrach a dôkazná povinnosť preukázať všetky skutočnosti prešla na žalobcu, a ten si túto dôkaznú povinnosť nesplnil. Ním predložené doklady a podané vyjadrenia vecne, obsahovo, nepreukázali skutočnosti uvedené na dokladoch. Sťažovateľ neoprávnene uvádza, že na neho bolo prenesené dôkazné bremeno iných subjektov, pretože to z výsledkov vykonaných šetrení nevyplýva. Dôkazy, ktoré boli zistené, nepotvrdzujú údaje uvedené na žalobcom predložených dokladoch, z ktorých si uplatnil DPH.

27. Tak, ako platiteľ nepreukázal skutočnosti v súvislosti s uplatnením dane od deklarovaného dodávateľa THP INVEST, s.r.o., tak ich nepreukázal ani v súvislosti s deklarovaným dodaním postelí s oslobodením od dane platiteľovi iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH. Ako vyplýva z rozhodnutia správcu dane na str. 9, R. K. konateľ THP INVEST, s.r.o. má od 29. apríla 2009 trvalý pobyt na Mestskom úrade Banská Bystrica, je teda bezdomovec a uvedená spoločnosť nemala zamestnancov. Deklarovaný český odberateľ žalobcu, spoločnosť PEP 2000 s.r.o. nepredložila na uvedené nadobudnutie tovaru v daňovom priznaní DPH žiadne doklady a dôkazy na viaceré výzvy, preto česká daňová správa upravila daňové priznanie na 0.

28. Tomu, že žalobca na dokladoch neuvádzal pravdivé skutočnosti, nasvedčuje aj to, že zmluvu o oprave nemocničných postelí uzatvoril už 2 mesiace pred tým, ako ich mal nakúpiť, teda zjavne konal iba za účelom uplatniť si DPH a profitovať na neoprávnenom vrátení nadmerného odpočtu zo štátneho rozpočtu. Ako správca dane zistil, posteľe mala spoločnosť THP INVEST, s.r.o. nadobudnúť od českej spoločnosti RADOPACK, s.r.o., pričom žalobca deklaroval ich dodanie znova do Českej republiky spoločnosti PEP 2000 s.r.o. Uvedený obchodný reťazec však podľa žalovaného nepreukazuje žiadnu ekonomickú opodstatnenosť.

29. Žalovaný záverom k sťažovateľom poukazovanej judikatúre uviedol, že keďže si sťažovateľ nesplnil dôkaznú povinnosť a nepreukázal deklarované zdaniteľné obchody vecne, tak neoprávnene odkazuje na rozsudok najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžf/1/2011. Rovnako v súvislosti s rozsudkom sp.zn. 8Sžf/14/2012 nemôže sťažovateľ podľa žalovaného spájať princíp právnej istoty s dôvodmi, ktoré uvádza. Naopak, žalovaný poukázal na rozsudok najvyššieho súdu 8Sžf/34/2012 týkajúci sa žalobcu za september 2018, pričom má za to, aby v obdobných veciach súdne orgány rozhodovali rovnakým spôsobom. Z uvedeného rozsudku má byť zrejmé, že sťažovateľ sústavne deklaruje na dokladoch zdaniteľné obchody, ktoré nevie správcovi dane vecne preukázať.

IV.

30. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na jej podanie (ustanovenie § 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 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 súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

31. Predmetom súdneho prieskumu v kasačnom konaní bol rozsudok správneho súdu 2S/47/2015 z 28. novembra 2018, ktorým správny súd návrh žalobcu na podanie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie a o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/551918/2014/5060 zo 16. decembra 2014 postupom podľa § 190 SSP zamietol.

32. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmto rozhodnutiam

predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených správnymi orgánmi ako aj sťažovateľom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

33. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

34. 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 prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

35. 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.

36. 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

37. 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.

38. 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.

39. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

40. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

41. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

42. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

43. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je

dôvodná.

44. K namietanému nesprávnemu právnemu posúdeniu veci správnym súdom, uvádza kasačný súd, že s týmto sťažostným bodom nesúhlasí. Je treba pripomenúť, že z administratívneho spisu mal správny, ako aj kasačný súd za preukázané, že sťažovateľ k uplatneniu nároku na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie december 2008 predložil správcovi dane kúpnu zmluvu uzatvorenú s predávajúcim THP INVEST, s.r.o. zo dňa 03.10.2008, predmetom ktorej bol predaj nemocničných postelí pre žalobcu, zmluvu o dielo zo dňa 07.10.2008 uzatvorenú so spoločnosťou THP INVEST, s.r.o., ako zhotoviteľom diela, ktorej predmetom je oprava nemocničných postelí v počte 81 ks, odovzdávacie protokoly zo dňa 05.12.2008, 24.11.2008, 07.11.2008 a 16.10.2008 k zmluve o dielo zo dňa 07.10.2008, skladovú evidenciu týkajúcu sa nemocničných postelí v období od 16.10.2008 do 22.12.2008 a potvrdenie o súlade produktu nemocničná posteľ, zdravotnícka pomôcka I. triedy so zákonom v ES zo dňa 17.02.2008. Z uvedeného teda vyplýva, že spoločnosť THP INVEST, s.r.o., v obchodných vzťahoch so žalobcom vystupovala jednak ako predávajúci nemocničných postelí a následne aj ako realizátor opravy tých istých nemocničných postelí.

45. Správane bolo správnym súdom poznamenané, že nemožno opomenúť, že kúpna zmluva bola uzatvorená 3. októbra 2008, zmluva o dielo 7. októbra 2008 a k samotnej preprave nemocničných postelí malo dôjsť až neskôr v novembri 2008. Ide o skutočnosť, ktorú sa sťažovateľovi nepodarilo nijako rozumne vysvetliť, pritom ako sám tvrdil, k poškodeniu postelí došlo pri preprave.

46. Kasačný súd považuje za potrebné poukázať na právoplatne skončené daňové konanie v zdaňovacom období november 2008. Je odôvodnené mať pochybnosti o možnej oprave tovaru, ktorého dodanie bolo spochybnené. Okrem toho je potrebné uviesť, že za opravu každej postele bez ohľadu na rozsah poškodenia, ak vôbec nejaký vznikol, bola v zmluve o dielo zo 7. októbra 2008 dohodnutá paušálna suma, jednotková cena za opravu postele bola 9 000,- € bez DPH. Poškodenie postelí malo byť podľa zmluvy o dielo zo 7. októbra 2008, uzatvorenej štyri dni po uzavretí kúpnej zmluvy na predaj postelí od spoločnosti THP INVEST, s.r.o., spôsobené prepravou tovaru, a ako sám sťažovateľ uviedol, šlo o opravu uvoľnených skrutiek a potrhánych fólií, či spadnutých ovládačov.

47. Žalovaný správne poukázal na pochybné konanie sťažovateľa s ohľadom na vyššie uvedené, ktorý skôr než malo k preprave vôbec dôjsť už predpokladal, že postele budú poškodené prepravou bez toho, aby to v tom čase mohol fyzicky zistiť a napriek tomu dohodol paušálnu sumu za opravu každej postele. Logicky, ako aj správny súd uviedol v odôvodnení rozhodnutia, možno mať pochybnosti o tom, že prepravou bola poškodená každá jedna nemocničná posteľ.

48. Sťažovateľ v celom konaní nevysvetlil, prečo postupoval tak, ako postupoval. Je preto prirodzené, že vznikajú pochybnosti o ekonomickom zmysle celej transakcie pre sťažovateľa a fakturovania sumy za opravu nemocničných postelí v zdaňovacom období december 2008 a zároveň aj o realite uskutočnenia dodania služby. Argumentácia sťažovateľa smerujúca k tomu, že k poškodeniu postelí malo dôjsť počas prepravy, sa javí kasačnému súdu ako účelová.

49. V súvislosti s vyššie uvedeným preto kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu sp.zn. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

50. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem

obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

51. 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 správny súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný správny súd uviedol vo svojom rozhodnutí.

52. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa správny súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

53. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP.

54. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

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