

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/51/2018
Identifikačné číslo spisu: 1016201343
Dátum vydania rozhodnutia: 14.11.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016201343.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a Mgr. Viliama Pohančeniča, v právnej veci žalobcu: JAZO, s.r.o. v likvidácii, so sídlom Rebarborová 1, Bratislava, IČO: 35 820 535, právne zastúpený: JUDr. Adela Válocká, advokátka so sídlom Radvanská 1, P. O. BOX 255, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 962638/2016 zo dňa 01.06.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/156/2016-33 zo dňa 23. augusta 2018, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť žalobcu z a m i e t a.

Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 1S/156/2016-33 zo dňa 23. augusta 2018 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) zamietol žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 962638/2016 zo dňa 01.06.2016 (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného“). Uvedeným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu v Bratislave (ďalej aj ako „správca dane“) č. 212156/2016/9104401/Sap zo dňa 01.03.2016 (ďalej aj ako „prvostupňové správne rozhodnutie“), ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“) určil žalobcovi ako platiteľovi DPH rozdiel dane v sume 14 749,71 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2010, t.j. nepriznal mu nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2010 v sume 13 942,04 Eur a vyrubil mu daň v sume 807,67 €. Správny súd zároveň žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania podľa § 168 SSP, keď podľa ustálenej judikatúry, tak ako konštatoval správny súd, žalovaný,

ktorý mal úspech v konaní, nemá právo na náhradu trov konania pred správnym súdom.

2. Správny súd poukázal na § 8 ods. 1 písm. a/, § 19 ods. 1 veta prvá a druhá, § 49 ods. 1, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“), § 2 ods. 3, 6, § 15 ods. 1, 5, 6, 16, § 29 ods. 1, 2, 4, 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj ako „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“), ako aj na skutočnosť, že od 01.01.2010 nadobudol účinnosť zákon č. 563/2009 Z.z. a jeho ust. § 165 ods. 2 tohto zákona.

3. Správny súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že kľúčovou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca tuzemských, ako aj zahraničných spoločností vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru a jeho samotná existencia, pričom všetky okolnosti jednoznačne nasvedčujú tomu, že prostredníctvom žalobcu prebiehala fakturácia tovaru v reťazci obchodných spoločností v tuzemsku, v rámci EÚ a tretích štátov, avšak bez reálneho dodania, čiže ide o tzv. karusel.

4. Podľa názoru krajského súdu sa správne orgány vecou dôkladne zaoberali, pričom najmä správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie a nie je možné ani tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Preskúvané rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov, a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné. Postupom správnych orgánov podľa správneho súdu nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane dôsledne postupoval podľa zákona č. 511/1992 Zb., ktorý je procesnou právnou normou, prostredníctvom ktorej správca dane a daňové subjekty vykonávajú úkony na dosiahnutie relatívne spoločného cieľa - správne určiť a vybrať daň v súlade s hmotnoprávnymi predpismi (daňovými zákonmi), určuje pravidlá postupu správcu dane v daňovom konaní na jednej strane a na strane druhej určuje povinnosti a priznáva práva daňovému subjektu. Je teda zárukou zákonného postupu správcu dane a ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

5. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/30,31/2013 zo dňa 14.04.2014, z ktorého vyplýva, že: „Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie prevádzaného tovaru, a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Je potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH. Nie je nič neobvyklé, ba je to potrebné, že pri tovare s tak špecifickými vlastnosťami závislými od kvality prírodného materiálu, spôsobu a precíznosti jeho opracovania, akým predmetný tovar bez pochyby mal byť, podnikateľ investujúci do jeho kúpy so zámerom jeho ďalšieho predaja, a teda s potrebnou zodpovednosťou za kvalitu voči odberateľom, takýto tovar aspoň minimálnym spôsobom skontroluje. Práve touto bežnou obchodnou aktivitou sa dá vylúčiť situácia, že nakúpi tovar, ktorého existencia je vážnym spôsobom spochybnená. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu, neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode.“

6. Podľa názoru správneho súdu správca dane ako aj žalovaný pri skúmaní podmienok pre žalobcom uplatnené odpočítanie správne zistili skutkový stav veci a vec správne právne posúdili, keď mu určili rozdiel na dani z pridanej hodnoty za príslušné zdaňovacie obdobie, nadmerný odpočet v požadovanej

sume mu nepriznali a vyrubili mu daň. Daňové orgány pritom postupovali v súlade s § 29 ods. 1, ods. 2, ods. 8 a § 2 ods. 3 a ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

7. Správny súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že prostredníctvom žalobcu prebiehala fakturácia tovaru v reťazci obchodných spoločností, avšak bez reálneho dodania. Žalobca je v reťazci daňových subjektov konečným daňovým subjektom na území SR, kde si uplatňuje a aj odpočítava daň z nadobudnutého tovaru v tuzemsku. Žalobca následne deklaroval dodanie preverovaného tovaru oslobodené od dane českému nadobúdateľovi, avšak jeho fyzická existencia sa nepotvrdila.

8. Správca dane preveroval opodstatnenosť nároku žalobcu na odpočítanie dane z týchto dodávateľských faktúr: č. 2010100 zo dňa 06.09.2010 v celkovej sume 33 076,05 Eur, z toho 19 % DPH v sume 5 281,05 Eur (predmet fakturácie mramorová dlažba I. tr. 65,40 m²), faktúra č. 2010102 zo dňa 09.09.2010 v celkovej sume 30 627,63 Eur, z toho 19 % DPH v sume 4 890,13 Eur (predmet fakturácie granitová dlažba I. tr. 72,50 m²), faktúra č. 2010105 zo dňa 26.08.2010 v celkovej sume 28 676,03 Eur, z toho 19 % DPH v sume 4 578,53 Eur (predmet fakturácie mramorová dlažba I. tr. 56,70 m²) od spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o.

9. Správca dane formou viacerých dožiadaní žiadal preveriť realnosť uskutočnenia zdaniteľného obchodu, ako aj platby za zdaniteľný obchod. Správca dane konštatoval porušenie § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 citovaného zákona tým, že žalobca si odpočítal daň z tovaru, pri ktorom nevznikla daňová povinnosť. Správca dane podľa názoru správneho súdu veľmi dôsledne preveroval všetky podstatné skutočnosti a súvislosti ohľadom tovaru.

10. V súvislosti s deklarovanými zdaniteľnými obchodmi v reťazci spoločností správca dane zaslal dožiadanie aj na Daňový úrad Piešťany ako miestne príslušnému správcovi dane daňového subjektu FOR DESIGN, s.r.o., ktorý podľa predložených záznamov bol uvedený ako dodávateľ granitových dosiek, granitovej a mramorovej dlažby pre odberateľa - spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o. Daňový úrad Bratislava IV v súvislosti s požadovaným preverovaním objasnenia pôvodu granitovej a mramorovej dlažby až po výrobcu zistil, že daňový subjekt S&J PRESSBURG plus, s.r.o. predmetný tovar nakúpil od spoločnosti FOR DESIGN, s.r.o. Správca dane na základe vykonaných šetrení v tuzemsku vyhodnotil deklarované obchodné transakcie tak, že k dodaniu tovaru medzi spoločnosťou S&J PRESSBURG plus, s.r.o. ako dodávateľom a žalobcom ako odberateľom nedošlo.

11. Správca dane v súvislosti s požadovaným objasnením pôvodu tovaru až po výrobcu zistil, že spoločnosť FOR DESIGN, s.r.o. na adrese sídla reálne nesídlí, nie je možné zastihnúť jej konateľa, ani inú osobu zo spoločnosti, jediným konateľom a spoločníkom je S. E. od 06.10.2010.

12. Krajský súd mal z administratívneho spisu za preukázané, že správcovi dane sa v tomto prípade nepodarilo zistiť pôvod a fyzickú existenciu deklarovaného tovaru v reťazci tuzemských spoločností FOR DESIGN, s.r.o. = S&J PRESSBURG plus, s.r.o. = JAZO, s.r.o. Všetko nasvedčuje tomu, že skutočným účelom v tomto prípade bolo iba profitovať na nadmerných odpočtoch DPH.

13. Samotné preukázanie dodávok tovaru len listinnými dokladmi nemožno považovať za dôkaz, na základe ktorého si môže daňový subjekt uplatniť odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Skutočnosť, že žalobca má doklady od svojho výlučného dodávateľa, ešte nedokazuje, že dodávky boli aj skutočne realizované. Faktické plnenie predmetu zmluvy totiž nebolo preukázané, keďže zo všetkých dôkazov objektívne vyplýva, že žiaden tovar neexistoval, takže nebolo s čím obchodovať. Faktúra je relevantným dokladom len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce reálne plnenie. Zaúčtovanie faktúr v účtovníctve ešte nie je dôkazom reálneho dodania tovaru dodávateľom, ktorý ich vystavil, ale len tvrdením o takejto skutočnosti. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.

14. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie

uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Faktúry musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. V daňovom konaní je dôkazné bremeno na platiteľovi, ktorý preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

15. Krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (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“.

16. Správca dane na základe šetrení v reťazci dodávateľov a odberateľov v tuzemsku a na základe získaných informácií z medzinárodných dožiadaní od českej finančnej správy vyhodnotil tento obchodný prípad dôvodne tak, že k prijatiu a následnému dodaniu tovaru nedošlo.

17. Správny súd sa stotožnil s názorom, že transakcie deklarované účtovnými dokladmi v preverovaných spoločnostiach na strane dodávateľov i odberateľa žalobcu nenesú znaky základných obchodných princípov a podporujú správnosť názoru, že k dodávkam tovaru nedošlo a to z nasledujúcich dôvodov:

- tovar (granitová dlažba) je na faktúrach uvedený len všeobecným spôsobom bez bližšej špecifikácie druhu, farby, kvalitatívnej triedy, rozmeru, hrúbky a iných charakteristík, ktoré by ho presne určovali.
- pohyb tovaru v reťazci tuzemských ale i zahraničných spoločností prebehol len formálne - papierovo. Všetky spoločnosti na území SR zapojené v reťazci deklarujú, že skladovali svoj tovar v priestoroch spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o., ktorá patrí A. E..
- tovar je následne fakturovaný ako intrakomunitárne dodanie v rámci EÚ a následne na územie tretích štátov (USA a Srbsko), kde sa reálnosť dodania nepotvrdila.
- z odpovede na medzinárodnú žiadosť od českej daňovej správy vyplynulo, že v uvedených prípadoch bola vykonaná iba dokladová kontrola tovaru, fyzické kontroly tovaru neboli v evidencii colného úradu zaznamenané.
- pôvod tovarov uvedených na dodávateľských faktúrach nie je známy (nadobudnutie tovaru z iného členského štátu ani z dovozu nebolo zistené a potvrdené) a ich vysoká cena na faktúrach vylučuje konečného spotrebiteľa, o čom svedčí i tá skutočnosť, že žiadna spoločnosť v reťazci nepoužije ani časť dodávok na konečnú spotrebu, ale tovar je niekoľkokrát za sebou predávaný ďalším spoločnostiam, pričom ani raz neopustí sklad, v ktorom bol zložený.
- v spoločnostiach v reťazcoch dochádza často k zmene konateľov spoločností.
- pre všetky spoločnosti v reťazci s výnimkou spoločností S&J PRESSBURG plus, s.r.o. a KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., ktoré vlastní pán A.H. E. platí, že nezamestnávajú žiadnych zamestnancov, nevlastnia žiadne majetok a nepreukázali absolútne žiadne predpoklady pre skutočné vykonávanie podnikateľskej činnosti, ktorá je deklarovaná vo vyhotovených faktúrach.

18. Čo sa týka dôkaznej povinnosti platiteľa správny súd uviedol, že ak správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti predložených dokladov, či vyjadrení, nemusí tieto uznať ako relevantné, ak daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. neodstránil pochybnosti zistené správcom dane. Právo na odpočítanie dane je podmienený nevyhnutnosťou priameho a bezprostredného vzťahu medzi príslušným tovarom alebo službami a zdaniteľnými plneniami, ktoré platiteľ vykonáva v rámci svojej podnikateľskej činnosti.

19. Právo na odpočítanie dane si pritom môže daňový subjekt uplatniť len prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, čo nebolo preukázané. Správca dane na základe šetrení v reťazci dodávateľov a odberateľov v tuzemsku a na základe získaných informácií z medzinárodných dožiadaní vyhodnotil obchodné prípady dôvodne tak, že k prijatiu a následnému dodaniu tovaru v skutočnosti nedošlo.

20. Žalobca tým, že predložil ku kontrole faktúry, ako aj iné doklady, ešte nepreukázal, že mu vzniklo právo na odpočítanie dane, pričom správca dane nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal dokazovanie formou dožiadaní a medzinárodných žiadostí smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o existencii fakturovaného tovaru, pretože samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená predmetná obchodná transakcia, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. V skutočnosti je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne bolo poskytnuté. Z formálnej stránky je potrebné, aby bolo možné na základe týchto dokladov uznať odpočítanie dane, aby tieto doklady boli odrazom reálneho plnenia.

21. V zmysle ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR argumentácia svedčiaca právu na odpočet dane nemôže vychádzať len z priamočiareho jazykového výkladu ustanovení § 8 ods. 1 písm. a/, resp. § 9, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., ale je potrebné vo vzájomných súvislostiach s využitím teleologického a systematického výkladu prihliadnúť i na základné princípy, na ktorých je výber DPH postavený.

22. Pre úplnosť správny súd uviedol, že vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ treba každý jeden prípad posudzovať individuálne s prihliadnutím na všetky jeho okolnosti, čo správne orgány aj urobili a dospeli k záveru, že žalobca skutočne nepreukázal samotnú existenciu a dodanie tovaru a súd sa s týmto názorom stotožnil.

23. Podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ 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 (pozri rozsudok Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 51).

24. Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby 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 (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27.09.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25).

25. 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 Mahagében kft a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

26. Súdny dvor EÚ konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť.

27. Žalobca namietal nezákonnosť dokazovania a nesprávnosť vyhodnotenia výsledkov dokazovania, pričom mal za to, že správca dane nad rámec zákona prenášal na žalobcu neprímerané dôkazné bremeno, keď od neho požadoval dôkazy týkajúce sa iných subjektov, ktoré nemohol zabezpečiť.

Žalobca mal za to, že vyčerpал svoje dôkazné bremeno tým, že predložil zákonom požadované daňové doklady. Na podporu svojej argumentácie poukazoval aj na rozsudky Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. V súvislosti s poukazom žalobcu na judikatúru Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ krajský súd konštatoval, že v uvádzaných rozsudkoch sa nejednalo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t.j. existencia tovaru a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného plnenia.

28. Z obsahu rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2010 z 19.08.2010 napríklad vyplýva, že v konaní bolo zásadnou právnou otázkou posúdenie rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane, ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa (taktiež platiteľa), keď práve dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, že dodaný tovar vyrobil, resp. ako ho obstaral a následne reálne dodal platiteľovi. Z rozsudkov Súdneho dvora EÚ vyplýva, že dotknuté plnenia boli súčasťou dodávateľských reťazcov, do ktorých patril bez vedomia žalujúcich obchodných spoločností vo veciach samých subjekt, ktorý si neplnil záväzky, teda subjekt povinný platiť DPH, ale zmizol bez toho, aby túto daň príslušným orgánom uhradil, alebo subjekt, ktorý neoprávnene používal identifikačné číslo platiteľa DPH, teda číslo, ktoré mu nepatrilo, pričom tieto praktiky sú podľa Commissioners (kontrolné daňové orgány na úseku spotrebných daní v Spojenom kráľovstve) podvodmi typu „kolotoč“. Súdny dvor vychádzal z predpokladu, že príslušné daňové orgány a ani vnútroštátne súdy nespochybňovali reálny základ kontrolovaných zdaniteľných plnení, ale vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako to vyplývalo z predmetných faktúr a že faktúry obsahovali všetky zákonom požadované údaje, a teda boli splnené vecne a formálne podmienky práva na odpočet dane. To znamená, že sporné daňové kontroly sa týkali reálnych zdaniteľných obchodov.

29. Avšak v tomto prípade týkajúcom sa žalobcu, bola spochybnená existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania a tu je namieste otázka, s akou odbornou starostlivosťou žalobca pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo neexistovalo. Takýto obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, (ktoré žalobca skutočne má), nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými vyššie uvádzanými zúčastnenými článkami obchodného reťazca. Z obsahu napádaných rozhodnutí nevyplýva, že by orgány daňovej správy od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované ako i iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení obchodovaním so sporným tovarom medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet, takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť pôvod tovaru ako 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, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval. Mohol predložiť dôkazy svedčiacie o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s klientkami, prípadne odberateľmi, sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí, spôsob komunikácie s potenciálnymi zákazníkmi alebo záujemcami o predmetný tovar, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru. Žalobca však v skutočnosti reálne neobchodoval, pretože mal iba snahu získať profit na nadmerných odpočtoch DPH.

30. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, krajský súd konštatoval, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na spochybnenie existencie prevádzaného tovaru, a teda

reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH. Nie je nič neobvyklé, ba je to potrebné, že pri tovare s tak špecifickými vlastnosťami závislými od kvality prírodného materiálu, spôsobu a precíznosti jeho opracovania, akým predmetný tovar bezpochyby mal byť, podnikateľ investujúci do jeho kúpy so zámerom jeho ďalšieho predaja a teda s potrebnou zodpovednosťou za kvalitu voči odberateľom, takýto tovar aspoň minimálnym spôsobom skontroluje. Minimálne touto bežnou obchodnou aktivitou sa dá vylúčiť situácia, že nakúpi tovar, ktorého existencia je vážnym spôsobom spochybnená. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

31. Pri rozhodovaní je potrebné vykladať relevantné právne normy eurokonformným spôsobom s prihliadnutím na judikatúru Súdneho dvora EÚ prípadne Európskeho súdu pre ľudské práva, ak je to v tom ktorom prípade potrebné, avšak nemožno opomíňať povinnosť prihliadať na osobitné okolnosti každého prípadu a účel relevantného zákona, ktoré vo veľkej miere ovplyvňujú konečné rozhodnutie v tej ktorej veci.

32. Po preskúmaní veci správny súd konštatoval, že neboli zistené žiadne také porušenia zásad daňového konania, ktoré by spôsobili nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihladol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov Krajský súd v Bratislave dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie preskúmaných rozhodnutí. Postup žalovaného ako aj preskúmané rozhodnutia boli v súlade so zákonom, a preto súd postupom podľa § 190 SSP žalobu zamietol.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

33. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/156/2016-33 zo dňa 23.08.2018 podal riadne a včas kasačnú sťažnosť žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej aj ako „sťažovateľ“) písomným podaním zo dňa 28.09.2018.

34. Tvrdil, že napadnuté rozhodnutie správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď správny súd v odôvodnení rozhodnutia nevyvrátil oprávnené pochybnosti správcu dane o pôvode a dodaní tovaru, že v danom prípade išlo len o fakturáciu tovaru bez jeho reálneho plnenia.

35. Ďalej uviedol, že súd v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na závery žalovaného, ktoré prijal na základe vykonanej kontroly, preverovania reálnosti obchodu, t.j. nákupu a dodania tovaru. Z vykonaného dokazovania, žiadnym relevantným spôsobom nebolo podľa názoru žalobcu, preukázané, že k reálnemu plneniu nedošlo. Opierať svoje závery o získané informácie iných správcov dane (dodávateľa a odberateľa) či už na základe medzinárodnej výmeny informácií a v rámci tunajších daňových orgánov, v ktorých sa konštatuje nečinnosť a nemožnosť skontaktovania sa so štatutárnymi orgánmi týchto daňových subjektov, ktorý by preverované skutočnosti potvrdili alebo vyvrátili, považoval žalobca za nedostatočné a nepreukazujúce, že k reálnemu plneniu nedošlo.

36. Súd sa stotožnil so záverom správcu dane, že dôkazné bremeno je na strane žalobcu a že bolo jeho povinnosťou preukázať reálnosť zdaniteľného plnenia. Tento záver žalobca považoval za nesprávny, pretože v priebehu celého konania poukazoval na to, že v zmysle § 71 ods. 2 písm. f/ zákona o DPH musí faktúra pri dodaní tovaru a služby v tuzemsku okrem iného obsahovať množstvo a druh dodaného

tovaru. Uviedol, že relevantné právne predpisy výslovne uvádzajú, čo musí predmetný daňový doklad obsahovať a tieto skutočnosti aj ním predložené faktúry riadne obsahovali. Žalovaný si nemôže svojvoľne určovať, ako má konkrétny daňový doklad vyzeráť, faktúra ako daňový doklad nemusí obsahovať označenie pôvodu tovaru. Žalobca sa zúčastňoval ústnych pojednávaní a predložil všetky doklady, s ktorými mal v zmysle zákona povinnosť disponovať a zároveň si splnil všetky daňové povinnosti (daňové priznania).

37. Vzhľadom k tomu, že zákon okrem žalobcom predložených dokladov neukladá povinnosť zabezpečiť iné doklady v súvislosti s predmetným tovarom, nemožno podľa názoru žalobcu od neho spravodlivo očakávať predloženie dôkazov, ktorými nemôže disponovať a a priori ani to, že odhadne, čo treba ako dôkaz predložiť, aby odstránil pochybnosti správcu dane o hodnovernosti dokladu. Podľa žalobcu nie je v jeho dosahu preukázať, prečo došlo v danom prípade k reálnemu dodaniu tovaru na inej adrese ako bola uvádzaná CMR. Prepravu spoločnosť žalobcu nevykonávala a ak sa jeho odberateľ v konečnom dôsledku rozhodol pre zmenu umiestnenia tovaru v priebehu prepravy tovaru, je to len v jeho dispozícii. Poukázanie na rozpor v tom, čo je deklarované na CMR a v skutočnosti sa udialo, len podľa názoru žalobcu potvrdzuje, že preprava tovaru a následne jeho prevzatie odberateľom žalobcu sa uskutočnilo.

38. Žalobca podporne poukázal na rozsudok najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010 a uviedol, že v tejto súvislosti je relevantný moment, že daňový subjekt predmetný tovar nevyrábala ani špeciálne neupravovala, primárne ho zabezpečil pre potreby svojich odberateľov. Bol názoru, že nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacie procesy tovarov a iných subjektov, pred dodaním tovaru. Nie je možné spochybňovať v danom prípade materiálnu existenciu tovaru, keď daňový subjekt má skladovú evidenciu, príjemku a výdajku tovaru. Nie je možné od platiteľa dane žiadať preukázanie skutočností týkajúcich sa vzťahu dodávateľa a jeho subdodávateľov.

39. Podľa názoru žalobcu sa správny súd nevysporiadal s faktom, že správca dane a žalovaný svojím postupom počas predmetného daňového konania prekročil hranice základných zásad daňového konania, a to tým, že pri dokazovaní prenášal dôkazné bremeno na žalobcu. Bol toho názoru, že navyše rovnako nesprávne vyhodnotil dôkaznú situáciu, keď sa stotožnil so všetkými tvrdeniami žalovaného a priklonil sa tak na stranu žalovaného bez toho, aby sa adekvátne zaoberal aj skutočnosťami uvádzanými žalobcom.

40. Poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012, ktorých podstata spočíva v tom, že daňové úrady nemôžu od podnikateľov chcieť, aby preverovali dodávateľov a tiež Súdny dvor rozhodol, že daný štát môže stopnúť vrátenie dane týmto podnikateľom len vtedy, keď im daniari cez objektívne dôkazy dokážu, že vedeli alebo mali vedieť, že obchody sú fiktívne a sú tak spojené s daňovým podvodom.

41. Mal za to, že všetky podmienky formulované v zákonných ustanoveniach, ktoré mal podľa žalovaného ako aj súdu porušiť, naopak splnil, na predložených faktúrach sú správne uvedené všetky zákonom ustanovené položky a súčasne skutočnosti, ktoré vyšli počas konania najavo, jednoznačne deklarujú, že k jednotlivým zdaniteľným plneniam skutočne došlo.

42. Na základe vyššie uvedených skutočností navrhol, aby kasačný súd podľa § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

43. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný v podaní zo dňa 10.10.2018, ktorý zotrval na skutkovom a právnom posúdení veci správnym súdom a žiadal, aby Najvyšší súd SR kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol a nepriznal mu trovy konania.

III.

Konanie na kasačnom súde

44. Najvyšší súd SR ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) (§ 438 ods. 2 SSP) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ust. § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 445 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

45. Najvyšší súd SR ako príslušný súd podľa ust. § 11 písm. g/ SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

46. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/156/2016-33 zo dňa 23.08.2018.

47. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

48. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

49. Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

50. Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

51. Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. 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 správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

52. 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.

53. 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.

54. 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.

55. Podľa § 165 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z.z. právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v

sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

56. Najvyšší súd SR konštatuje, že ide o obdobnú vec, ktorá bola predmetom konania pred odvolacím súdom pod sp.zn. 8Sžf/133/2013, žalobca i žalovaný je totožný.

57. Je potrebné zdôrazniť, že povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci je svojou činnosťou napĺňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je právna istota a s princípom právnej istoty logicky korešponduje zásada rozhodovať v obdobných veciach rovnako.

58. Na základe ustanovenia § 464 ods. 2 SSP senát Najvyššieho súdu SR poukazuje na dôvody uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/125/2013 zo dňa 25.11.2014, s ktorými sa v plnom rozsahu stotožňuje a zároveň uvádza text jeho odôvodnenia nasledovne:

„Pri preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia najvyšší súd nezistil existenciu zásadnej právnej otázky, ktorú by bolo nevyhnutné judikovať. Spor sa týka skutkového stavu a preukázania existencie zdaniteľného plnenia. V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club sp.zn. 3 Sžf/1/2011 ASPI JUD 65295 SK.

„Daňový subjekt vyčerpal 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 správcu dane.

Podľa § 29 ods. 8 zák. SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zák. SNR č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

59. Kasačný súd sa stotožnil s argumentáciou správneho súdu, na ktorú v plnej miere odkazuje, preto ju duplicitne neopakuje. Správny súd sa podrobne, zrozumiteľne a vyčerpávajúco vysporiadal so žalobnými bodmi správnej žaloby, závery vyjadrené v napadnutom rozsudku správneho súdu, jeho dôvodoch vyplývajú z obsahu súdneho a administratívneho spisu.

60. Nad rámec uvedeného kasačný súd poukazuje na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR, ktorá vychádza z premisy, že dôkazné bremeno, preukázanie nároku daňového subjektu na odpočet DPH je v zásade na strane daňového subjektu. Pre naplnenie ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH a vzniku práva daňového subjektu (platiteľa) na odpočet dane z tovaru alebo služby, keď pri tomto tovare alebo službe vzniká daňová povinnosť, predpokladá nielen preukázanie zo strany daňového subjektu listín preukazujúcich existenciu obchodnej transakcie a jej realizáciu, ale produkovanie takých dôkazov, preukazujúcich fyzickú realnosť deklarovaneho plnenia (obchodu).

61. Zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov je účelom daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 veta prvá daňového poriadku). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

62. Kasačný súd dáva do pozornosti právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu SR č.k. 5Sžf/97/2010, v ktorom sa uvádza: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené“.

Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10).

Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade, požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod.

V okamihu, kedy správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb tovaru a finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH).

„...dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi) čo žalobca neurobil.

„Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené“.

Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania tovaru odberateľom deklarováných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH.

Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od zmluvného dodávateľa, odovzdá finančné prostriedky v značnej sume v hotovosti osobe, u ktorej si nepreverí, že koná v mene deklarovaneho dodávateľa (napr. formou splnomocnenia), a tým v podstate nemá doklad, komu cenu za dodávku zaplatil. V danom prípade žalobca nepreukázal pri kontrole ani existenciu dodaného tovaru, z dôvodu jeho spotrebovania.

Výkon práva, v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, ako už bolo vyššie uvedené, nepožíva právnu ochranu. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by sa riadil uvedenými zásadami, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH.

V danom prípade, na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z prijatého tovaru platiteľovi, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.“

63. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte -

žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dne z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene 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.“

64. Žalobca v administratívnom konaní predložil správne orgánu listinné dôkazy - posudzované faktúry dodávateľa žalobcu - obchodnej spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o., Bratislava, IČO: 35 835 737, č. 2010102, 2010105, 2010100 (ďalej len „posudzované faktúry“), k nim viažuce sa príjemky tovaru, vlastnú skladovacu evidenciu, doklady o platbách za prepravu, doklady o preprave, CMR, o úhrade faktúr. Kasačný súd sa stotožnil s názorom správneho orgánu a správneho súdu, že v posudzovaných faktúrach a k nim viažucich sa príjemkách nie je dodávaný tovar - granitová dlažba, mramorová dlažba I. triedy nezameniteľne, a teda riadne identifikovaný.

65. Kasačný súd sa stotožnil s názorom správneho súdu, ako aj s názorom žalovaného, že v administratívnom konaní nebol, na základe vykonaného dokazovania, preukázaný pôvod fyzická existencia deklarovaného tovaru v reťazci tuzemských spoločností FOR DESIGN, s.r.o. = S&J PRESSBURG plus, s.r.o. = JAZO, s.r.o., čo preukazujú výsledky dokazovania, vykonaného správnymi orgánmi.

66. Kasačný súd mal z obsahu administratívneho spisu preukázané, že žalovaný vykonal rozsiahle dokazovanie, v ktorom preveroval obchody deklarované žalobcom v posudzovaných faktúrach, preto nemožno súhlasiť s názorom sťažovateľa, že výlučne správny súd, ako aj žalovaný vychádzal len z dôkazov produkovaných žalobcom v administratívnom konaní, ktoré vyhodnotil za nepostačujúce, keď z administratívneho spisu je zrejmé, že žalovaný preveroval uvedený tuzemský obchodný reťazec a ďalšie skutočnosti súvisiace s následným dodaním tovaru žalobcom ďalším obchodným partnerom.

67. Pokiaľ žalovaný vychádzal aj zo záverov (dôkazov) získaných na základe medzinárodnej výmeny informácie, tak kasačný súd konštatuje, že aplikácia takto získaných dôkazov a na základe nich zistených skutočností je a bola pri rozhodovaní žalovaného plne legitímna a vychádza tento postup z ustálenej praxe daňových orgánov.

68. Týmito dôkazmi zistené skutočnosti (zistená nečinnosť a nemožnosť kontaktovania sa so štatutárnymi orgánmi daňových subjektov dodávateľa a odberateľa žalobcu, ktoré by preverované skutočnosti potvrdili alebo vyvrátili) nebola zo strany žalobcu žiadnym dôkazom, alebo návrhom na vykonanie dôkazov spochybnená, keď navyše takto získané informácie boli len jedným z mnohých dôkazov vykonaných daňovými orgánmi, na základe ktorých žalovaný rozhodol.

69. Kasačný súd súhlasí s názorom správneho súdu a žalovaného, že v prípade posudzovaných faktúr nie je tovar dostatočne identifikovaný nielen na faktúrach, ale k nim viažucich sa príjemkách, keď nie je zrejmé o akú konkrétnu dlažbu sa jedná (granitovú, mramorovú), keď je všeobecne známe, že dlažby sa predávajú nielen v rôznych hrúbkach, tvaroch, farbách, dizajne, ale aj rôznej kvalite, rozmeroch a iných identifikačných a špecifických vlastnostiach. Potom kasačný súd musí súhlasiť s názorom správneho súdu a žalovaného, že uvedenie druhu tovaru na týchto faktúrach nemôže zodpovedať ust. § 71 ods. 2 písm. f/ zákona o DPH, keď uvedenie druhu a množstva na faktúre má byť vymedzené tak, aby tovar bol označený určite a nezameniteľne.

70. Kasačný súd konštatuje, že správne orgány bez konkrétnych návrhov žalobcu na vykonanie dôkazov vykonali rozsiahle dokazovanie a „neuspokojili sa“ pri posudzovaní žalobcom uplatneného nároku na odpočet DPH len s dôkazmi produkovanými alebo označenými žalobcom. Práve tento postup daňových

orgánov, ktorý bol aplikovaný aj v posudzovanej veci, popiera tvrdenie sťažovateľa, že správne orgány „očakávali“ od žalobcu predloženie dôkazov, ktorými žalobca nedisponuje, čo však neznamená, že daňový subjekt pri uzatváraní a realizácii obchodného vzťahu, od ktorého (je reálny predpoklad) si v budúcnosti bude alebo bude môcť odvodzovať uplatnenie odpočtu DPH voči štátu, má byť dôsledný natoľko, aby disponoval všetkými jemu dostupnými dôkaznými prostriedkami, ktoré budú spôsobilé preukázať splnenie zákonných podmienok na odpočet DPH, ktorý si môže uplatniť.

71. Pokiaľ sťažovateľ poukazoval na obsah CMR a výsluch osôb, ktoré prepravu tovaru pre žalobcu do Českej republiky realizovali, kasačný súd konštatuje, že vykonanie týchto dôkazov, v kontexte všetkých ostatných vykonaných dôkazov nepreukazuje, tak ako konštatoval aj správny súd, pôvod a fyzickú existenciu deklarovaného tovaru v uvedenom tuzemskom obchodnom reťazci. Preto kasačný súd, zhodne s názorom správneho súdu a žalovaného, konštatoval, že žalobca nepreukázal existenciu zákonných podmienok na uplatnenie odpočtu DPH z posudzovaných faktúr. Práve preukázanie dodania tovaru od dodávateľov žalobcu súvisí so zisťovaním pôvodu tohto tovaru, ktorý vykonaným dokazovaním správnymi orgánmi a dôkazmi produkovanými žalobcom v konaní, nebol preukázaný, ako aj nebola preukázaná dôkazmi fyzická realnosť obchodnej transakcie.

72. Kasačný súd sa stotožňuje so záverom, že pokiaľ daňový subjekt požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je jeho zákonnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne je správca dane oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti, pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnenie vrátenia nadmerného odpočtu DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnil deklarovany zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane. V danej veci daňové orgány preukázateľne spochybnili reálne dodanie tovaru žalobcovi a ich využiteľnosť na jeho podnikateľskú činnosť. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru a služieb zaťažuje daňový subjekt, keď toto bremeno nemožno chápať absolútne.

73. Kasačný súd poukazuje na to, že bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je len na správcovi dane, aby zistenie skutkového stavu bolo presné a úplné a závisí výlučne od správcu dane, aké dokazovanie za týmto účelom vykoná. Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadří pochybnosti o tvrdení daňového subjektu.

74. Najvyšší súd SR poukazuje, že v zmysle konštantnej judikatúry „hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné“.

75. Kasačný súd dospel k záveru, že postup správnych orgánov, ktorý predchádzal vydaniu napadnutého rozhodnutia žalovaného, bol súladný so zákonom, keď sa kasačný súd stotožnil s názorom správneho súdu a názorom, vyjadreným v preskúmanom rozhodnutí žalovaného, že v konaní žalovaného a prvostupňového správneho orgánu neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania, ktoré by spôsobili nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí, keď daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný správny orgán prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo.

76. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, preto postupom podľa § 461 SSP, s poukazom na závery uvedené vyššie, považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

77. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní neúspešný, nepriznal právo na náhradu trov kasačného konania, keď nezistil dôvody pre priznanie náhrady trov konania žalovanému, ktorý úspech v konaní mal postupom podľa § 168 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP.

78. O výške náhrady trov konania rozhodne krajský súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

79. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.