

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/47/2018
Identifikačné číslo spisu: 2016200590
Dátum vydania rozhodnutia: 21.08.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2016200590.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD., v právnej veci žalobcu: GEO INDUSTRIA, s.r.o., Pažitná 1015/25, Sereď, IČO: 46 510 281, zastúpeného spoločnosťou Prosman a Pavlovič, advokátska kancelária, s.r.o., Hlavná 31, Trnava, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103646301/2016 zo dňa 02. augusta 2016, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/93/2016-71 zo dňa 21. marca 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/93/2016-71 zo dňa 21. marca 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 103646301/2016 zo dňa 02.08.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 9201401/5/892075/2014 zo dňa 04.04.2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie správcu dane“) ktorým bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi určený rozdiel v sume 10 016,36 eura na dani z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2013, a súčasne došlo k zníženiu nadmerného odpočtu za uvedené zdaňovacie obdobie zo sumy 10.802,31 Eur na sumu 785,95 Eur.

2. Z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie jún 2013. Po vyhodnotení zistených skutočností správca dane dospel k záveru, že kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal, že dodanie prijal a že ho dodal platiteľ, ktorý je uvedený na faktúre. Daňový subjekt i napriek tomu, že bol správcom dane vyzývaný na

predloženie dôkazov a vysvetlení k spornej faktúre, žiadne iné dôkazy nepredložil. Po popísaní priebehu prvostupňového konania a obsiahlej reakcii na odvolacie námietky žalovaný konštatoval, že vecné podmienky vzniku práva na odpočet dane neboli zo strany daňového subjektu preukázané, keď nepredložil jednoznačné dôkazy, že predmetná dodávka kameniva bola dodaná práve dodávateľom uvedeným na faktúre (nepreukázanie pôvodu kameniva). Nie je možné zo strany odvolacieho orgánu súhlasiť s tvrdením daňového subjektu, že postup zo strany správcu dane, resp. jeho pracovníkov, je v reálnej miere spôsobilý privodiť poškodenie jeho obchodného mena. Nie je totiž ani zrejmé - daňový subjekt to neoznačil - čím konkrétne by mohlo dôjsť k poškodeniu jeho dobrého mena. Odvolací orgán na základe predloženého spisového materiálu konštatoval, že správca dane hodnotil všetky dôkazy v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, t. j. dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko čo pri správe daní vyšlo najavo a dospel k záveru, že daňový subjekt vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal, že splnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Odvolací orgán preskúmal napadnuté rozhodnutie v požadovanom rozsahu a nezistil také porušenie zákona, alebo inú nesprávnosť, ktorá by mala vplyv na zákonnosť výroku rozhodnutia.

II.

Konanie na krajskom súde

4. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu správnu žalobu. Krajský súd v Trnave po preskúmaní veci dospel k záveru, že prvostupňové správne rozhodnutie ako aj preskúmané rozhodnutie je v zmysle § 191 ods. 1 písm. d) a e) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) S.s.p. potrebné zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie z nasledujúcich dôvodov:

- správca dane a žalovaný nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili žalobcovi ako daňovému subjektu, napriek tomu, že v predmetnej veci išlo aj o posudzovanie vzťahov, ktoré sa týkali iného subjektu, a to dodávateľskej obchodnej spoločnosti S.E.A - MBM spol. s r.o., ktorá realizovala dodanie kameniva žalobcovi. V tejto súvislosti poukázal predovšetkým na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR č. k. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15.3.2011, v ktorého odôvodnení je konštatované, že skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. V tejto súvislosti poukázal tiež na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulstrum electronics) a C-484/03 (Bond house).

- je potrebné správcovi dane, resp. žalovanému vytknúť, že v súvislosti s výkonom daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti žalobcovi nebol vypočutý ako svedok konateľ dodávateľskej spoločnosti B. N., ktorý by mohol vysvetliť a ozrejmiť všetky dôležité otázky týkajúce sa dodania kameniva. Správca dane, resp. žalovaný mal využiť aj ďalšie možnosti ako zabezpečiť účasť tohto svedka na výsluchu pred správcom dane, keď mohli byť požiadané o súčinnosť príslušné orgány polície s požiadavkou, aby tomuto svedkovi doručili predvolanie na výsluch, resp. zrealizovali jeho predvedenie, v prípade, že by sa tento svedok na výsluch neustanovil.

- v prípade B. N. ide o výpoveď kľúčového svedka, ktorá je zásadnou otázkou a dôkazom pri preukázaní tvrdení žalovaného o tom, že plnenie nebolo dodané spoločnosťou S.E.A - MBM, spol. s r.o.

- v konaní sa vyskytla zásadná právna otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane, ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa, čo je potrebné v danom prípade zistiť, nakoľko ide o rozhodujúcu skutočnosť pre posúdenie, či plnenie bolo v danom prípade dodané spoločnosťou S.E.A - MBM, spol. s r.o.

- ak daňové orgány nezistili v náležitom rozsahu skutkový stav veci, je záver žalovaného, že žalobca nemal nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty predčasny a takéto nedostatočné zistenie skutkového stavu veci je dôvodom na zrušenie žalobou napadnutého rozhodnutia.

- vzhľadom k tomu, že daňové orgány nezistili v náležitom rozsahu skutkový stav veci, je záver žalovaného, že žalobca nemal nárok na odpočet DPH predčasny.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti/stanoviská

A)

5. Proti rozsudku krajského súdu sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť z dôvodu v zmysle § 440 ods. 1 písm. g), h) S.s.p., t. j. z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

6. Sťažovateľ v nasledujúcich sťažnostných bodoch v súlade s § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. najmä uviedol, že:

- odmieta prezentovaný právny názor krajského súdu, pretože v danom prípade išlo o iné skutkové okolnosti, ako v spomenutom rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15.03.2011. Žalobca nedisponoval dokladmi, ktoré by podrobne identifikovali dodaný tovar (kamenivo). V tejto súvislosti sťažovateľ hodnotil ako relevantné závery NS SR uvedené v rozsudku sp. zn. 5Sžf/97/2009.

- krajský súd nesprávne poukázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-3 54/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond Hous).

- s poukazom na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/8/2014 zo dňa 03.03.2015 mal za to, že uvedený judikát možno primerane aplikovať aj na prejednávany prípad, pričom žalobca mal počas daňovej kontroly a aj vo vyrubovacom, či odvolacom konaní, možnosť predkladať nové dôkazy, prípadne mohol navrhnúť ich vykonanie správcovi dane, čo však neurobil.

- nepovažuje za dôvodný ani skutkový názor súdu, že v prípade spomenutého p. N. ide o výpoveď kľúčového svedka, ktorá je dôkazom, že sporné plnenie bolo dodané spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r.o., pretože zo strany tejto spoločnosti bolo správcovi dane doručené potvrdenie vydané Obvodným oddelením PZ Galanta o podaní trestného oznámenia p. B. N. o skutočnosti odcudzenia kompletného účtovníctva z osobného motorového vozidla dňa 15.04.2014. V danom prípade by tak išlo o výpoveď svedka, ktorú by však vzhľadom na hore uvedenú skutočnosť nebolo možné žiadnym spôsobom verifikovať práve z dôvodu chýbajúcich (údajne odcudzených) listinných dokladov.

- s poukazom na poslednú vetu bodu 10 napadnutého rozsudku uviedol, že odmieta predmetné tvrdenie krajského súdu, keďže podľa jeho názoru bol žalobca počas daňovej kontroly i počas nasledujúcich daňových konaní pasívny, pričom si nezistil ani skutočnosti, ktoré sú podľa názoru sťažovateľa plne pod jeho kontrolou. Názorovo konzistentne sa v podobnej veci vyslovil NS SR v rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/63/2015 zo dňa 21.06.2017. Podobný názor zastával NS SR aj vo svojom rozsudku sp. zn. 4Sžf/52/2016 zo dňa 06.06.2017, pričom poukázal aj na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžfk/30/2017 zo dňa 31.01.2017, ktorý má charakter právne záväzného judikátu.

7. Vzhľadom na uvedené navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

B)

8. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti najmä uviedol, že:

- považuje napadnutý rozsudok za zákonný a vecne správny, keďže sťažovateľ ani prvostupňový orgán nezistili náležité skutkový stav veci a z tohto dôvodu dospeli k predčasnému záveru o tom, že žalobca nemá nárok na odpočet dane.

- nevykonanie žalobcom navrhnutých dôkazov nemôže byť dôvodom toho, aby správca dane dospel k záveru, že odpočet dane žalobcovi neprizná (Rs 91/2002), prípadne mal svoje závery korigovať v zmysle zásady *in dubio mitius* (I. ÚS 241/07).

- správca dane ani sťažovateľ nepomenovali vo svojich rozhodnutiach, resp. pred ich vydaním nikdy dostatočne jasne svoje pochybnosti ohľadom skutočností, ktoré požadovali preukázať od žalobcu a žalobca tak nemohol poznať rozsah svojho dôkazného bremena požadovaného správcom dane, okrem zisťovania konateľa dodávateľa.

- žalobca splnil dostatočne svoju obligatórnu prevenciu v obchodných vzťahoch, na ktorú poukazuje sťažovateľ (5Sžf/97/2009), keďže v čase uskutočnenia obchodu neexistovali žiadne jemu dostupné skutočnosti (informácie), ktoré by mohli vyvolať u žalobcu dôvodnú pochybnosť o neserióznosti jeho plánovaného dodávateľa.

- sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti uvádza rozhodnutia súdov bez toho, aby sa vyjadril za akých okolností je prípustné nevykonať navrhované dokazovanie a poukazuje na nepriliehavé rozhodnutia súdov, ktoré predmetnú otázku neriešia.

9. Vzhľadom na uvedené navrhol, aby súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

10. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že napadnutý rozsudok je potrebné zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 21. augusta 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

Podľa § 3 Daňového poriadku

(1) 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.

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

(3) 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.

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.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutne na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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

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

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

Podľa § 462 ods. 1 S.s.p., ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

Podľa § 467 ods. 3 S.s.p., ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

11. Predmetom kasačného konania je preveriť správnosť právneho posúdenia veci krajským súdom z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti. Kasačný súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, pretože krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

12. Kasačný súd primárne poukazuje na to že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie a jeho úlohou je zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

13. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom

stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukázu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

14. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar resp. službu dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Vzhľadom na to, že ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou, ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz.

15. Správca dane v predmetnej veci svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenie bolo realizované tak, ako to je uvedené na predloženej faktúre. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetný obchod sa uskutočnil tak, ako bolo deklarované, čo v prejednávanom prípade nenastalo.

16. Správca dane od žalobcu oprávnene vyžadoval v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok uvedených v zákone o DPH a doloženie oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane. Kasačný súd podotýka, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach Najvyššieho súdu, napr. v rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011, podľa ktorého „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. 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 predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011, podľa ktorého „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom 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 bol dodaný...“

17. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“. Ďalej kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

18. Aj vzhľadom na vyššie uvedené, judikatúra najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. V tejto súvislosti kasačný súd príkladmo poukazuje aj na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku uvádza, že krajský súd nepoužil na vec správnu judikatúru, keď poukázal na rozhodnutie sp. zn. 3Sžf/1/2011. Aplikácia krajským súdom citovaného rozhodnutia sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej. Ide o rozhodnutie ďalšou rozhodovacou praxou prekonané, pričom odlišný je aj skutkový stav vzhľadom na to, že vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa pri sporných faktúrach nachádzal podrobný súpis tovarov, pričom v preskúmvanej veci išlo len o všeobecný opis zdaniteľného plnenia, ktoré bolo nepreskúmateľné.

19. Krajský súd založil svoj rozsudok, ktorým zrušil obe správne rozhodnutia na tom, že správca dane a sťažovateľ nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena. Kasačný súd považuje toto právne posúdenie krajským súdom, vo svetle vyššie uvedeného, za nesprávne. Taktiež je dôvodná námietka sťažovateľa, že krajský súd nesprávne poukázal na rozsudky SD EÚ C-354/03, C-355/03 a C-484/03, nakoľko v predmetnej veci správca dane (i sťažovateľ) nevyslovili podozrenie zo spáchania daňového podvodu typu karusel. Kasačný súd pokladá za vhodné na tomto mieste zopakovať, že ak skutkový stav, nie je totožný so skutkovým stavom uvedeným v judikatúre Súdneho dvora Európskej únie, je poukazovanie na jeho judikatúru neopodstatnené. Nakoľko nejde o totožnosť skutkového stavu, ako bol ustálený v poukazovaných rozsudkoch Súdneho dvora Európskej únie, s prejednávanou vecou nejde o aplikovateľnú judikatúru.

20. Krajský súd v napadnutom rozsudku ako dôvod zrušenia taktiež uviedol, že správne orgány nezistili dostatočne skutkový stav veci s poukazom na to, že nebol vypočutý ako svedok konateľ dodávateľskej spoločnosti B. N., pričom podľa názoru súdu ide o výpoveď kľúčového svedka. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis sťažovateľa, dospel k záveru odlišnému ako krajský súd, a to, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie s cieľom

preveriť realnosť obchodu deklarovaného špecifikovanou faktúrou, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, pričom nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotili a vysporiadali sa dôkladne aj so všetkými námietkami žalobcu.

21. Čo sa týka výpovede B. N., správne orgány mali záujem zrealizovať výsluch tohto svedka, ktorý však dlhodobo so správcom dane nespolupracuje, doručované písomnosti nepreberá ani z poštového úradu Z. a viaceré vykonané miestne zisťovania boli neúspešné rovnako ako aj predvedenia prostredníctvom Kriminálneho úradu finančnej správy či policajného orgánu. Taktiež je z administratívneho spisu zjavné, že ani v jednom prípade overiť sa nepodarilo, či daňový subjekt S.E.A. - MBM, spol. s r.o. vykonáva obchodnú činnosť (Úradný záznam č. 9201401/5/4531141/2013/Jan, Úradný záznam č. 92014011514498032/ 2013/Jan). Čo sa týka údajného telefonátu konateľa so zamestnancom správcu dane nebolo preukázané, že naozaj išlo práve B. N., pričom správca dane vysvetlil volajúcemu, že pokiaľ je skutočne konateľom spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o., má reagovať na doručované písomnosti, k čomu nedošlo. Zo strany B. N. teda nešlo o správanie zodpovedného podnikateľa, ktorý by hodnoverným spôsobom (dokladmi) potvrdil skutočné dodanie predmetného kameniva. Je nevyhnutné poukázať aj na to, že správcovi dane bolo doručené potvrdenie vydané Obvodným oddelením PZ Galanta o podaní trestného oznámenia B. N. o skutočnosti od cudzenia kompletného účtovníctva z osobného motorového vozidla dňa 15.04.2014, z čoho vyplýva, že výpoveď svedka by však vzhľadom uvedenú skutočnosť nebolo možné žiadnym spôsobom verifikovať.

22. Kasačný súd záverom konštatuje, že žalobca v konaní nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného obchodu s tovarom - kamenivom podľa faktúry č. 1020130869 vystavenej dodávateľom S.E.A - MBM, spol.s r.o. a preto nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a následne odberateľovi uvedenom na faktúre (žalobcovi) nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, a žalovaný ustálil, podľa názoru kasačného súdu zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania podľa názoru kasačného súdu je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybnosti preukázané dodanie dodávateľom. S.E.A - MBM, spol. s r.o., čo oprávnené vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnenom deklarovanom zdaniteľnom plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku).

23. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd napadnutý rozsudok podľa § 462 ods. 1 S.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne vo veci rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť, s poukazom na to, že právnym názorom kasačného súdu je krajský súd viazaný (§ 469 S.s.p.).

24. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v súlade s § 467 ods. 3 SSP o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

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

Poučenie:

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