

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/27/2018
Identifikačné číslo spisu: 6017200150
Dátum vydania rozhodnutia: 29.01.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6017200150.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Pavol Medveď - MEDMETAL, Podkoreňová 30, 977 01 Brezno, IČO: 32 228 058, právne zastúpený Aequitas, s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Dolná 19, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 36 628 841, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100177684/2017 zo dňa 30. januára 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/47/2017-170 zo dňa 28. novembra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Banská Bystrica, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 104195810/2016 zo dňa 28.10.2016 určil žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel v sume nadmerného odpočtu 4.795,30 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014, znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 zo sumy 9.293,85 € na sumu 4.498,55 €.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100177684/2017 zo dňa 30.01.2017 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. Podľa správneho súdu sú správne závery daňových orgánov o tom, že nebolo preukázané, že žalobca bol v roku 2012 v inej odberateľskej pozícii, že bol len akýmsi doplnkovým odberateľom na prebytky kovového odpadu a že až v dôsledku sprostredkovania spoločnosťou LEGA TRADE, s. r. o., sa dostal do inej kategórie odberateľov. Svedok I.. Q. (štatutárny orgán ALFAFIN, s.r.o.) potvrdil, že žalobca sa stal odberateľom spoločnosti ALFAFIN, s.r.o., na základe určitého sprostredkovania cez T. B., konateľa LEGA TRADE, s.r.o., ale len vo vzťahu k Rámcovej kúpnej zmluve zo dňa 01.03.2012. Zároveň tiež uviedol, že ceny neboli určené výhodnejšie pre tých, čo odoberajú veľké množstvá, ale určujúca je pri cene kovového šrotu cena na trhu v Slovenskej republike a kvalita odpadu. V priebehu daňového konania sa teda nepreukázalo tvrdenie žalobcu, že by sprostredkovanie bolo potrebné za účelom dojednania lepších cenových podmienok, ani to, že pred uzavretím Zmluvy o sprostredkovaní by bol žalobca len doplnkovým odberateľom spoločnosti ALFAFIN, s.r.o..

5. Správny súd ďalej poukázal na to, že výpovede I.. W. a I.. Q., ktoré považoval žalobca za zásadné a daňovými orgánmi za nesprávne vyhodnotené, sú rozporné. I.. W. v rámci ústnej výpovede ako svedok uviedol, že spoločnosť ALFAFIN, s.r.o., so spoločnosťou LEGA TRADE, s.r.o., od decembra 2012 nespupracuje, a to z dôvodu neplnenia finančnej disciplíny (nedodržiavanie splatnosti faktúr). Uviedol, že dodávky kovového odpadu a fakturácia pre žalobcu boli realizované na základe Rámcovej kúpnej zmluvy zo dňa 01.03.2012. Zároveň potvrdil úhrady od žalobcu a aj to, že žalobca si sám realizuje dopravu. Až spolu s vyjadrením k Protokolu o daňovej kontrole žalobca predložil doplnujúce písomné vyjadrenie od I.. W., podané na žiadosť žalobcu. V tomto písomnom vyjadrení I.. W. doplnil svoju výpoveď a uviedol, že v čase výpovede nevedel, že spoločnosť ALFAFIN, s.r.o. spolupracuje so spoločnosťou LEGA TRADE, s.r.o. od 01.01.2013 ako so sprostredkovateľom pre žalobcu a komunikácia prebehla na úrovni štatutárnych orgánov spoločnosti. Správny súd uviedol, že ak by bolo pravdou toto tvrdenie spolu s tvrdením žalobcu o výhodnejších cenových podmienkach dojednaných spoločnosťou LEGA TRADE, s.r.o. ako sprostredkovateľom, ako aj o tom, že sa žalobca na základe sprostredkovania stal väčším odberateľom od spoločnosti ALFAFIN, s.r.o., I.. W., ktorý podľa vyjadrenia I.. Q. je finančným riaditeľom spoločnosti ALFAFIN, s.r.o., jej účtovníkom a obchodníkom, ktorý stanovuje ceny, by musel mať o sprostredkovaní od jeho počiatku vedomosť. Ak výsledkom sprostredkovania malo byť dohodnutie lepších odberateľských a najmä cenových podmienok pre žalobcu, musela by to byť práve táto osoba, ktorá by o existencii sprostredkovania musela vedieť a výsledok sprostredkovateľskej činnosti by premietla do dodávok a cien kovového šrotu. Uvedené tvrdenia žalobcu sa v rámci administratívneho konania a ani v rámci súdneho konania nepreukázali.

6. K poukazom na rozdielne ceny kovového šrotu, ktorý mal byť dodávaný žalobcovi priamo, oproti cenám kovového šrotu, ktorého dodanie sprostredkovala spoločnosť LEGA TRADE, s.r.o., správny súd ešte uviedol, že ani I.. Q. a ani I.. W. nepotvrdili, že by fakturované ceny boli odlišné práve z dôvodu, že určité dodávky boli realizované na základe sprostredkovania spoločnosťou LEGA TRADE, s.r.o.. I.. Q. vypovedal, že ceny ovplyvňuje cena na trhu a kvalita kovového odpadu a že ceny dohaduje na 99,9 % pán I.. W.. Ani výpoveďou I.. Q. a ani výpoveďou I.. W. nebolo preukázané tvrdenie žalobcu, že ceny kovového odpadu boli v roku 2013 a 2014 nižšie práve vďaka sprostredkovateľskej činnosti spoločnosti LEGA TRADE, s.r.o.. I.. W. (ako osoba zodpovedná v spoločnosti ALFAFIN, s. r. o., za určovanie cien) nič konkrétne v tomto smere neuviedol. Uviedol len to, že obchody so žalobcom prebiehajú na základe Rámcovej kúpnej zmluvy zo dňa 01.03.2012. I.. Q. navyše vylúčil obchodnú politiku, podľa ktorej by cena mala byť stanovovaná rozdielne, v závislosti od odobratého množstva kovového šrotu. Nepotvrdil tvrdenie žalobcu, že by cena mohla byť výhodnejšia tam, kde uskutočňoval odber vo väčšom množstve namiesto spoločnosti LEGA TRADE, s.r.o., a naopak vyššia tam, kde mal byť len akýmsi doplnkovým odberateľom na prebytky kovového odpadu. Z vykonaných dôkazov nebolo preukázané ani to, že ak by bolo ukončené sprostredkovanie, bola by spolupráca spoločnosti ALFAFIN, s.r.o. a žalobcu hneď ukončená. Navyše žalobca sám tvrdil, že so spoločnosťou ALFAFIN, s.r.o., obchoduje aj bez

sprostredkovania.

7. Ďalej správny súd poukázal na to, že svedok I.. Q. uviedol, že dodávky pre žalobcu mali byť realizované len na základe Rámcovej kúpnej zmluvy zo dňa 01.03.2012, autodopravu si žalobca mal zabezpečovať sám, pričom bola uzatvorená aj Zmluva o poskytovaní služieb zo dňa 01.03.2012. Tento svedok zároveň vypovedal, že ich o dodanie tovaru pre žalobcu požiadal LEGA TRADE, s.r.o. - T. B., konateľ. Ohľadom žalobcu ako odberateľa mali rokovania medzi ALFAFIN, s.r.o. a LEGA TRADE, s.r.o., prebiehať už od uzatvorenia Rámcovej kúpnej zmluvy zo dňa 01.03.2012, a to na základe toho, že spoločnosť LEGA TRADE, s.r.o., si neplnila záväzky, ukončila sa preto ich spolupráca, ale chceli naďalej spolupracovať s pánom B. ako osobou, preto pán B. priviedol žalobcu, ktorý bol schopný dodržiavať splatnosť faktúr. Spolupráca ohľadom sprostredkovania obchodu medzi spoločnosťou ALFAFIN, s.r.o. a žalobcom mala byť dojednávaná práve z dôvodu, že spoločnosť LEGA TRADE, s.r.o., nebola schopná platiť svoje záväzky a táto spolupráca mala byť už v marci 2012.

8. K uvedenej výpovedi správny súd uviedol, že ak by aj bolo uzavretie Rámcovej kúpnej zmluvy zo dňa 01.03.2012 medzi žalobcom a spoločnosťou ALFAFIN, s.r.o., sprostredkované spoločnosťou LEGA TRADE, s.r.o., nemohlo to byť na základe posudzovanej a pre prejednávajúcu vec podstatnej sprostredkovateľskej zmluvy z 31.12.2012. Navyše samotný žalobca v správnej žalobe tvrdil, že za sprostredkovanie uvedenej Rámcovej kúpnej zmluvy si spoločnosť LEGA TRADE, s.r.o., nenárokovala žiadnu províziu. Ďalej ak sa sprostredkovanie vo vzťahu k Rámcovej kúpnej zmluve zo dňa 01.03.2012 malo vzťahovať len na rok 2012, táto skutočnosť by podľa správneho súdu jednoznačne vyplynula zo svedeckých výpovedí osôb oprávnených konať za spoločnosť ALFAFIN, s.r.o. Žalobca však žiadne ďalšie dôkazy v tomto smere nenavrhol a túto ním tvrdenú skutočnosť nijakým spôsobom nepreukázal. Ani I.. Q. a ani I.. W. nevypovedali, že na základe Rámcovej kúpnej zmluvy sa obchodovalo len v roku 2012 tak, ako to tvrdil žalobca, naopak samotný I.. Q. vo svojej výpovedi potvrdil obchodovanie so žalobcom práve len na základe Rámcovej kúpnej zmluvy zo dňa 01.03.2012.

9. K cenám kovového odpadu krajský súd uviedol aj to, že napokon aj samotný žalobca v správnej žalobe k výške cien kovového odpadu poukázal na to, že cena závisí aj od produkcie kovového odpadu a od potrieb rozhodujúcich spoločností. Žalobca podľa správneho súdu žiadnym spôsobom nepreukázal, že by kúpna cena kovového odpadu bola určená dodávateľskou spoločnosťou ALFAFIN, s.r.o. rozdielne pre rozdielnych odberateľov, a nepreukázal ani to, že tovar - kovový odpad, dodaný na základe dvoch faktúr zo dňa 30.04.2014, by napríklad bol rovnakej kvality.

10. Je pravdou tvrdenie žalobcu, že rámcová kúpna zmluva určuje len všeobecné podmienky do budúcnosti, na jej podklade vznikajú konkrétne obchodno-právne vzťahy - samostatné kúpne zmluvy. V prejednávacom prípade ale nebolo preukázané, že na základe Rámcovej kúpnej zmluvy zo dňa 01.03.2012 by sa obchodovalo vo vzťahu žalobcu a spoločnosti ALFAFIN, s.r.o., len v roku 2012.

11. Pokiaľ žalobca zdôrazňoval, že spoločnosť LEGA TRADE, s.r.o., sa mala v jeho prospech vzdať svojej obchodnej činnosti - odberu kovového odpadu od spoločnosti ALFAFIN, s.r.o., toto tvrdenie sa podľa správneho súdu nezakladá na pravde. Z výpovede I.. W. a I.. Q. vyplývalo, že hlavným dôvodom ukončenia spolupráce medzi spoločnosťami ALFAFIN, s.r.o. a LEGA TRADE, s.r.o., bolo neplatenie faktúr, teda porušovanie platobnej disciplíny.

12. Žalobca ďalej v správnej žalobe poukázal na to, že spoločnosť LEGA TRADE, s.r.o., neustále pre neho zabezpečuje dodanie kovového odpadu od spoločnosti ALFAFIN, s.r.o.. V prípade pravdivosti tohto tvrdenia žalobcu nie je potom možné akceptovať to, aby konateľ LEGA TRADE, s.r.o. - T. B., ktorý mal byť rozhodujúcou osobou pri sprostredkovaní, nevedel uviesť, s kým zo spoločnosti ALFAFIN, s.r.o., obchody dojednával, resp. ešte ich aj dojednáva. Je nepravdepodobné, aby v prípade, že sprostredkovanie trvá, nebola potrebná od uzavretia deklarovanej Zmluvy o sprostredkovaní do prejednávania veci správnym súdom, žiadna ďalšia komunikácia medzi sprostredkovateľom a dodávateľskou spoločnosťou, pretože ide o dlhšie časové obdobie takmer 5 rokov.

13. Pokiaľ ide o preukazovanie reálnosti deklarovanej obchodnej transakcie, v tomto prípade dodania služby, správny súd uznal argumentáciu žalobcu, že nie o všetkom je v prípade sprostredkovateľskej činnosti spisovaná písomná dokumentácia a že často ide aj o rôzne ústne alebo telefonické rokovania. Aj napriek tomu je podľa názoru správneho súdu realizáciu sprostredkovateľskej činnosti možné preukázať. Základný rámec skutočností, ktoré by preukazovali realizáciu sprostredkovania, sú prinajmenšom zhodné výsledky konfrontácie výpovedí osôb, ktoré sa rokovani mali zúčastniť, a to ohľadom obdobia, miesta a spôsobu rokovaní. Konateľ spoločnosti LEGA TRADE, s.r.o., pri miestnom zisťovaní neuviedol konkrétnu osobu, s ktorou mali za spoločnosť ALFAFIN prebiehať rokovania. Ani v lehote 8 dní nereagoval na výzvu správcu dane, aby oznámil osobu, s ktorou za spoločnosť ALFAFIN, s.r.o., rokoval.

14. Správny súd zdôraznil, že povinnosťou správcu dane v prejednávanej príhode nebolo vyvracať tvrdenia daňového subjektu. Jeho povinnosťou bolo preveriť tvrdenia daňového subjektu a to, či bola skutočne realizovaná sprostredkovateľská činnosť žalobcom deklarovaným spôsobom. Správca dane tvrdenia žalobcu spochybnil, čím sa dôkazné bremeno na vyvrátenie pochybností správcu dane prenieslo na žalobcu a žalobca dôkazné bremeno neunesol.

15. Poukaz žalobcu na priemerné mesačné obraty a ich vývoj správny súd taktiež nepovažoval za relevantné, pretože nepreukazujú zásadné skutočnosti vo vzťahu k Zmluve o sprostredkovaní zo dňa 31.12.2012. Je logické, že ak spoločnosť ALFAFIN, s.r.o., stratila väčšieho odberateľa, ktorým bola spoločnosť LEGA TRADE, s.r.o., mohol odoberať viac kovového šrotu žalobca, pretože sa uvoľnilo miesto na odberateľskom trhu.

16. Pokiaľ žalobca poukázal na výsledky daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2013, k týmto žalobným námietkam správny súd uviedol, že v danom zdaňovacom období bola spoločnosťou LEGA TRADE, s.r.o., fakturovaná odmena na základe Zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 02.01.2013, išlo teda o úplne iné časové okolnosti a nebol preukázaný ani skutkový súvis s prejednanou vecou.

17. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi nárok na náhradu trov konania nepriznal.

III.

Konanie na kasačnom súde

18. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutia správnych orgánov a vec im vráti na ďalšie konanie.

19. Sťažovateľ namietal, že krajský súd bez žiadneho dôkazu poprel pravdivosť toho, že na základe sprostredkovania prevzal obchodnú činnosť po spoločnosti LEGA TRADE, s.r.o. Sťažovateľ nesúhlasí ani s tvrdením krajského súdu, že v prípade ďalšej nekomunikácie sprostredkovateľa a dodávateľa nedochádza k realizácii obchodov v dôsledku sprostredkovania. Sťažovateľ ďalej namietal postup krajského súdu týkajúci sa dokazovania, ktorý je podľa jeho názoru v rozpore so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a nesprávne právne posúdenie protokolu o výsledku daňovej kontroly u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie máj 2013.

20. Žalovaný vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti nepodal.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

21. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, 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.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. 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 29. januára 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

22. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutí správnych orgánov, ktorými bol sťažovateľovi určený rozdiel v sume 4.795,30 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti 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 správnyimi orgánmi ako aj sťažovateľom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

23. 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.

24. 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 prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

31. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

32. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

33. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. 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 S.s.p. 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.

38. 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, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

39. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti 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.

40. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realnosť dodania tovaru

alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru, resp. vykonanie služby, bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

41. 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 č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8SŽf/26/2014).

42. 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. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. 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 sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne preukázali vykonanú službu, a to sprostredkovaním, čo v prejednávanom prípade nenastalo.

43. Krajský súd založil svoje rozhodnutie o zamietnutí žaloby na tom, že sťažovateľ okrem predložených dokladov, nevyvinul žiadne úsilie k tomu, aby preukázal, že v rámci obchodnej transakcie naplnil skutkovú podstatu a vierohodnosť zdaniteľného plnenia, ktoré deklaruje vo svojich vystavených dokladoch, teda reálne dodanie tovaru, resp. vykonanie služby, deklarovaným dodávateľom, tak ako to vyplýva z predložených listinných dokladov sťažovateľa. Kasačný súd považuje toto právne posúdenie krajským súdom za správne.

44. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

45. 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 vyhodnutí súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. je nevyhnutné

kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, resp. poskytnutie služby, deklarovanej dodávateľom, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

46. Z vykonaného dokazovania vyplýva, že nebolo preukázané, že spoločnosť LEGA TRADE, s.r.o. sprostredkovala dodanie kovového šrotu sťažovateľovi od spoločnosti ALFAFIN, s.r.o. na základe zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 31.12.2012. Aj vzhľadom na priamu spoluprácu sťažovateľa so spoločnosťou ALFAFIN, s.r.o., nebola preukázaná opodstatnenosť tvrdeného sprostredkovania. Z uvedeného dôvodu bol preto záver správcu dane, že nebol potrebný zásah tretej osoby - spoločnosti LEGA TRADE, s.r.o., logický. Tvrdenia o sprostredkovaní dodávok šrotu od spoločnosti ALFAFIN, s.r.o. sťažovateľovi ako odberateľovi spoločnosťou LEGA TRADE, s.r.o. neboli preukázané, pretože žiadna zo strán neposkytla konkrétne informácie a dôkazy ohľadom sprostredkovateľskej činnosti spoločnosti LEGA TRADE, s.r.o. Jediný konateľ spoločnosti LEGA TRADE, s.r.o. ani nevedel povedať s kým jednal. Z uvedených dôvodov sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z.z., keďže sťažovateľ dostatočne nepreukázal skutočnosti uvedené vo faktúre od spoločnosti LEGA TRADE, s.r.o., teda nepreukázal reálne uskutočnenie sprostredkovania spoločnosťou LEGA TRADE, s.r.o., na základe ktorého mala byť fakturovaná sprostredkovateľská odmena a nepreukázal jeho opodstatnenie. Na základe vykonaného dokazovania dospel kasačný súd k záverom, že sťažovateľ nepreukázal za čo konkrétne mal spoločnosti LEGA TRADE, s.r.o. vyplatiť sprostredkovateľskú odmenu, nepreukázal ako bol naplnený predmet zmluvy o sprostredkovaní, ako spoločnosť LEGA TRADE, s.r.o. splnila svoje povinnosti zo zmluvy. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane, ako už kasačný súd uviedol, nepostačuje deklarovanie uskutočnenej služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry, pretože formálne doklady nepreukazujú reálne dodanie tovaru, resp. vykonanie služby. Kasačný súd podotýka, že správca dane daňovou kontrolou preveroval splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že k vykonaniu služby uvedenej na faktúre skutočne došlo.

47. 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.

48. Teda rovnako ako krajský súd musí aj kasačný súd potvrdiť, že správca dane od sťažovateľa oprávnenne vyžadoval v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok uvedených v zákone č. 222/2004 Z.z. 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 spol. J., s.r.o.“

49. K ďalším námietkam sťažovateľa kasačný súd dáva do pozornosti, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľky a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti preskúvaného ako aj prvoinštančného rozhodnutia.

50. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský 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 spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

51. 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 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.