

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/32/2018
Identifikačné číslo spisu: 6017200656
Dátum vydania rozhodnutia: 13.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6017200656.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej PhD. a členov senátu JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: WorldWood Slovakia, s. r. o., so sídlom Kukučínova 253/90, 962 12 Detva, IČO: 36 638 315, právne zastúpený: JUDr. Miroslav Červenka, advokát, KOMERCIA - Združenie advokátov, so sídlom M. R. Štefánika 72, 962 12 Detva, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101849321/2017 zo dňa 30.08.2017, č. 101850535/2017 zo dňa 30.08.2017, č. 101850686/2017 zo dňa 30.08.2017, č. 101850020/2017 zo dňa 30.08.2017, č. 101850859/2017 zo dňa 30.08.2017, č. 101851109/2017 zo dňa 30.08.2017, č. 101852565/2017 zo dňa 30.08.2017, č. 101849796/2017 zo dňa 30.08.2017, č. 101851010/2017 zo dňa 30.08.2017, č. 101849641/2017 zo dňa 30.08.2017, č. 101852764/2017 zo dňa 30.08.2017 a č. 101852891/2017 zo dňa 30.08.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/140/2017-138 zo dňa 21. marca 2018, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101849321/2017 zo dňa 30. augusta 2017, č. 101850535/2017 zo dňa 30. augusta 2017, č. 101850686/2017 zo dňa 30. augusta 2017, č. 101850020/2017 zo dňa 30. augusta 2017, č. 101850859/2017 zo dňa 30. augusta 2017, č. 101851109/2017 zo dňa 30. augusta 2017, č. 101852565/2017 zo dňa 30. augusta 2017, č. 101849796/2017 zo dňa 30. augusta 2017, č. 101851010/2017 zo dňa 30. augusta 2017, č.

101849641/2017 zo dňa 30. augusta 2017, č. 101852764/2017 zo dňa 30. augusta 2017, č. 101852891/2017 zo dňa 30. augusta 2017.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že z ustanovení zákona o DPH a z početnej ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR (týkajúcej sa DPH) vyplýva, že pri uplatňovaní práva na odpočítanie dane nestačí splniť len formálne podmienky - predloženie faktúry s opisom tovaru/služby, dodacie listy, prípadne iné účtovné doklady, ale je potrebné preukázať aj reálnosť materiálneho plnenia. Daňový subjekt tak pri uplatňovaní práva na odpočítanie dane zaťažuje dôkazné bremeno nielen po stránke formálnej (vystavenými dokladmi), ale aj po stránke obsahovej (reálnosť deklarovaného plnenia). Právo na odpočítanie dane vzniká po splnení zákonných podmienok, ktorých splnenie je daňový subjekt povinný preukázať. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8SŽf/66/2015 zo dňa 25.01.2018).

3. V prejednávanej veci je nepochybné, že žalobca vykonával podnikateľskú činnosť, pri ktorej používal motorovú naftu, a to za účelom zabezpečenia prevádzky svojich motorových vozidiel. Žalobca ale nepreukázal, že motorovú naftu odobral aj od deklarovaného dodávateľa LIBENZ, s.r.o., na základe čoho si uplatnil odpočítanie dane v zdaňovacích obdobiach január 2011 - december 2011.

4. Žalobca predložil faktúry vystavené dodávateľskou spoločnosťou LIBENZ, s.r.o. Faktúry predstavujú formálnu stránku nároku na odpočítanie DPH a bez ďalších dôkazov sú nepostačujúce.

5. Žalobca nepredložil dodacie listy v takom rozsahu (počte), aby preukazovali všetky deklarované dodávky motorovej nafty od spoločnosti LIBENZ, s.r.o. Žalobca na pojednávaní na otázku súdu uviedol, že podľa jeho vedomostí by mali byť k dispozícii aj ďalšie dodacie listy a on v rámci administratívneho konania predložil len tie dodacie listy, ktoré si vyžiadal daňový úrad, a to dodacie listy, ktoré súviseli so svedeckými výpoveďami zamestnancov C. V. a I. T.. Žalobca uviedol, že iné dodacie listy od neho neboli daňovými orgánmi vyžadované.

6. K dodacím listom správny súd uviedol, že tieto nemali evidenčné čísla, boli rukou vypísané a na niektorých z nich absentoval údaj o množstve motorovej nafty a o cene. Z dodacích listov, ktoré sa nachádzajú v administratívnom spise, vyplýva, že spoločnosť LIBENZ, s.r.o., bola v nich uvedená ako dodávateľ, ale žiadnym spôsobom neparticipovala na vyhotovení týchto dodacích listov. Pokiaľ žalobca na pojednávaní uviedol, že disponuje aj ďalšími dodacími listami, k tomuto správny súd uviedol, že bolo jeho oprávnením a aj povinnosťou v zmysle § 24 daňového poriadku preukázať všetky skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, a preto ak takýmito dodacími listami disponoval, resp. disponuje, mohol ich predložiť v administratívnom konaní. O existencii ďalších dodacích listov sa žalobca vyjadril v súdnom konaní len na otázku súdu a ani v samotných správnych žalobách nevyvracal závery daňových orgánov tým, že by poukazoval aj na iné dodacie listy, ktoré mal, resp. má k dispozícii.

7. Podľa správneho súdu zamestnanci žalobcu, ktorí boli vypočutí ako svedkovia, taktiež nepotvrdili dodanie motorovej nafty deklarovaným dodávateľom. Ich výpovede boli všeobecné, neurčité a v niektorých častiach si odporovali.

8. Správca dane za účelom preverenia reálnosti žalobcom deklarovaných obchodných transakcií preveroval, či sa tieto stali žalobcom deklarovaným spôsobom, či v deklarovanom období odobral od deklarovaného dodávateľa deklarovaný tovar. Za týmto účelom správca dane preveroval aj okolnosti na strane deklarovaného dodávateľa žalobcu.

9. Správca dane spochybnil žalobcom deklarované obchodné transakcie tým, že u deklarovaného dodávateľa zistil, že tento v rozhodujúcom období nevykonával ekonomickú činnosť a nepreukázalo sa, že by disponoval materiálnym plnením - motorovou naftou, ktoré by mohol dodať žalobcovi. Nebola preukázaná ani preprava motorovej nafty deklarovanou prepravnou spoločnosťou.

10. Správny súd nepovažoval za dôvodnú ani tú skupinu žalobných námietok, ktorými žalobca

poukazoval na to, že boli preverované skutočnosti, ktoré boli nesúvisiace, a že mu bola pričítaná zodpovednosť za skutočnosti zistené na strane dodávateľa, ktoré on nemohol ovplyvniť. Podstatné v prejednávanej veci bolo preukázanie formálnej aj materiálnej stránky nároku na odpočítanie DPH a v tomto smere žalobca dôkazné bremeno neunesol.

11. Správny súd k uvedeným žalobným námietkam uviedol, že daňové orgány dospeli k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane, pretože nepreukázal reálne uskutočnenie deklarovaných obchodných transakcií, pri ktorých malo vzniknúť právo na odpočítanie DPH. Záverom preskúmaných rozhodnutí teda je, žalobca si ako daňový subjekt neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z uvedených prijatých dodávateľských faktúr od spoločnosti LIBENZ, s.r.o., v zmysle § 49 zákona o DPH. Správca dane dospel k záveru, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v príslušných zdaňovacích obdobiach roku 2011 z dodávateľských faktúr od dodávateľa LIBENZ, s.r.o., nakoľko došlo k porušeniu ustanovení § 49 ods. 1 zákona o DPH, keď si žalobca ako platiteľ uplatnil právo odpočítať daň z tovaru, pri ktorom nevznikla daňová povinnosť z titulu jeho dodania v zmysle § 19 zákona o DPH a § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, keď si ako platiteľ odpočítal od dane, ktorú bol povinný platiť, daň, ktorú voči nemu uplatnil iný platiteľ v tuzemsku z tovaru, ktorý mu nebol a ani nemohol byť dodaný, čím porušil aj § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

12. Na základe vyššie uvedených skutočností krajský súd žalobu zamietol.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

13. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 16.05.2018 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zrušenia vyššie citovaného rozhodnutia Krajského súdu v Banskej Bystrici a vráťania veci Finančnému riaditeľstvu SR, prípadne Daňovému úradu v Banskej Bystrici, pobočka Zvolen, na ďalšie konanie. Súčasne sa domáhal náhrady trov konania.

14. V dôvodoch kasačnej sťažnosti uviedol, že namieta nesprávne právne posúdenie veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. SSP. Mal za to, že preukázal odobratie motorovej nafty od spoločnosti LIBENZ s.r.o., a to svedeckými výpoveďami štatutárneho zástupcu C. K., splnomocneného zástupcu dodávateľa P. B., na ktorého obsah výpovede poukázal a svedkami C. V. a I. T.. Svedok B. popísal spôsob dodávania tovaru sťažovateľovi, uviedol osoby, s ktorými jednal ako aj to, akým spôsobom konal za dodávateľa.

15. Sťažovateľ ďalej poukázal na predloženú sumarizáciu nákupu, predaja, spotreby a zásob pohonných hmôt za rok 2011, ktorou sa správca dane nezaoberal. Táto sumarizácia preukazuje, že bez reálneho odobratia motorovej nafty od spoločnosti LIBENZ s.r.o. by žalobca nemohol vykonávať vlastnú ekonomickú činnosť, pretože by nemal pohonné hmoty na zabezpečenie funkčnosti motorových vozidiel.

16. Podľa názoru sťažovateľa daňové orgány zovšeobecňovali skutočnosti zásadné pre správne vyhodnotenie vykonaných dôkazov, ktoré vyznievali v prospech sťažovateľa a naopak, dôraz prikladali dôkazom znejúcich v jeho neprospech. Sťažovateľ sa domnieva, že správca dane mal snahu preniesť dôkazné bremeno výhradne na daňový subjekt, pričom na preukázanie opaku, v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa sťažovateľa, resp. u ďalších subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane a nie daňový subjekt.

17. Sťažovateľ ďalej tvrdil, že skutočnosti, ktoré sa správcovi dane nedarilo preukázať u dodávateľa sťažovateľa, zásadne vyhodnotil v jeho neprospech. Daňové orgány spochybnili pôvod motorovej nafty, avšak táto skutočnosť sa podľa sťažovateľa týka iného daňového subjektu, a to spoločnosti LIBENZ s.r.o.

18. Sťažovateľ má za to, že si riadne plní svoje daňové povinnosti a že splnil všetky stanovené

podmienky pre uplatnenie nákladov. V neposlednom rade sťažovateľ poukázal na znenie Smernice č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá v danom prípade nebola rešpektovaná a tiež poukazuje na rôznu rozhodovaciu činnosť Krajského súdu v Banskej Bystrici v obdobných veciach.

19. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, ktoré Krajskému súdu v Banskej Bystrici doručil 05.06.2018 uviedol, že sa v celom rozsahu stotožňuje s právnym posúdením veci v preskúvanom rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici a námietky sťažovateľa v podanej kasačnej sťažnosti považuje za neopodstatnené a nedôvodné.

III.

Konanie na kasačnom súde

20. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažností bodov (§ 438 ods. 2, § 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou, v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a po zistení, že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci rozhodol podľa ust. § 445 SSP).

21. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/140/2017-138 zo dňa 21.03.2018, ktorým Krajský súd v Banskej Bystrici zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutí žalovaného správneho orgánu, ktoré boli špecifikované v kapitole 1. tohto rozsudku.

22. Predmetnými rozhodnutiami Finančné riaditeľstvo SR podľa ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdilo rozhodnutia Daňového úradu v Banskej Bystrici, ktorými tento podľa ust. § 68 ods. 5 daňového poriadku spoločnosti WorldWood Slovakia s.r.o. vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie mesiacov január až december 2017.

23. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd ďalej konštatoval, že uznesením č.k. 23S/140/2017-90 zo dňa 15.12.2017 správny súd postupom podľa § 65 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. SSP spojil veci žalobcu (sťažovateľa), ktoré sa u neho začali na základe samostatne podaných správnych žalôb a ktoré sa týkali zdaňovacích období DPH január 2011 až december 2011, na spoločné konanie, a to z dôvodu, že išlo o totožných účastníkov konania a totožné skutkové okolnosti.

24. Kasačný súd najskôr považuje za potrebné uviesť, že krajský súd podrobne opísal skutkový stav veci, rovnako ako aj prvostupňový aj odvolací správny orgán a tak skutkový stav kasačný súd nebude opakovať a v plnom rozsahu na tieto časti preskúvaného rozsudku poukazuje, aby zbytočne neopakoval detaily skutkového stavu krajského súdu.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

25. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

26. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§2 ods. 1, 2 SSP).

27. Správne súde v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú

ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

28. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posúdiť či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

29. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, preskúmal aj rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a jemu predchádzajúce konanie, a to najmä z toho pohľadu či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe.

30. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici konštatoval, že nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

31. 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.

32. Podľa § 49 ods. 2 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

33. 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.

34. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

35. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

36. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

37. Podľa § 3 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.

38. Podľa § 3 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

39. Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

40. Podľa § 3 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z.z. daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

41. Podľa § 3 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

42. Podľa § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

43. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

44. Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

45. Podľa § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

46. Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

47. Podľa § 24 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. na doklad znejúci na neexistujúcu osobu v čase vydania dokladu sa v daňovej kontrole a v daňovom konaní neprihliada.

48. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, teda 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, aké 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.

49. 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, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

50. V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených 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 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...“

51. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. 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 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...“

52. 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 ustáľuje 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) skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočností, 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 reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

53. 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 SR sp.zn. 8Sžf/26/2014).

54. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybné 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.

55. 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 zviazať, 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 potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávanej veci nestalo.

56. Kasačný súd v prejednávanej veci konštatoval, že sťažovateľ síce preukázal určité doklady, ktoré však ale nepreukázali reálny obchodný vzťah so spoločnosťou LIBENZ s.r.o., a to ani doplnujúcou svedeckou výpoveďou P. B., ktorý nepreukázal vykonávanie ekonomickej činnosti uvedenej spoločnosti, ktorá mala byť dodávateľom motorovej nafty pre sťažovateľa.

57. Kasačný súd teda uzatvára, že sťažovateľom predložené dôkazy v žiadnom prípade nepreukázali reálnu skutočnosť, že sťažovateľ v období od januára 2011 až december 2011 odoberal motorovú naftu od deklarovaného dodávateľa LIBENZ s.r.o. Podanie daňových priznaní na DPH spoločnosťou LIBENZ s.r.o. rovnako nepreukazuje reálne dodanie motorovej nafty sťažovateľovi, ale skôr smerovalo k neoprávnene uplatnených nárokom voči štátnemu rozpočtu.

58. Správca dane teda zistenými skutočnosťami, preukázateľným spôsobom zistil, že obchodné transakcie sa nestali tak, ako boli deklarované a na výzvu daňových orgánov sťažovateľ nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by tieto závery správca dane vyvrátili.

59. Aj podľa názoru kasačného súdu správne orgány správne ustálili, že náklady vyfakturované spoločnosťou LIBENZ s.r.o. nespĺňajú podmienku vecnosti, tzn. neslúžili na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov sťažovateľa a podmienku preukázanosti, t.j. nebola preukázaná opodstatnenosť ich vynaloženia, a preto tieto náklady nebolo možné uznať za daňové výdavky. Uplatnenie nákladov - daňových výdavkov, ako už bolo povedané vyššie, je viazané na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok, pričom už nesplnenie jednej z nich vylučuje opodstatnenosť zahrnutia nákladov do daňových výdavkov.

60. Na základe vyššie uvedených zistení kasačný súd nepovažoval žiaden zo sťažnostných bodov z kasačnej sťažnosti za opodstatnený, a preto rozhodol podľa ust. § 461 SSP tak, že kasačnú sťažnosť zamietol.

61. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu podľa ust. § 168 v spojení s § 467 ods. 1 SSP nepriznal a žalovanému ich nepriznal, pretože mu právo na náhradu trov v konaní pred správnymi súdmi zásadne neprináleží.

62. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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.