

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/20/2018
Identifikačné číslo spisu: 3017200027
Dátum vydania rozhodnutia: 22.05.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200027.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobkyne MH kov s.r.o., so sídlom Sverepec 307, 017 01 Sverepec, IČO: 44 104 472, právne zastúpená Advokátskou kanceláriou Štrbáň, s.r.o., so sídlom Dvory 1932, 020 01 Púchov, IČO: 36 867 454, proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104319017/2016 zo dňa 16. novembra 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/12/2017-75 zo dňa 6. februára 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/12/2017-75 zo dňa 6. februára 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 103343305/2016 zo dňa 14.06.2016 vyrubil žalobkyni ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty podľa § 68 ods. 5 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 1.980,00 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 104319017/2016 zo dňa 16.11.2016 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) zrušil napadnuté rozhodnutia správnych orgánov a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

4. Po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu mal krajský súd za to, že preskúmané rozhodnutia orgánov verejnej správy, vrátane ich postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu, nie sú v súlade so zákonom pre nesprávne právne posúdenie vecí.

5. V prejednávanom prípade medzi účastníkmi konania zostala spornou okolnosť, či spoločnosť PROFESIONAL CORPORATION s.r.o. bola aj skutočným dodávateľom služieb pre žalobcu podľa sporných faktúr.

6. Pri objasňovaní celého prípadu bolo potrebné podľa názoru krajského súdu zdôrazniť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a pred prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty je cieľom uznaným a podporovaným smernicou 2006/2012. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. (rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11). Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb. (rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11, bod 40). Krajský súd tiež poukázal na rozsudok ESD zo dňa 21. júna 2012 v spojených veciach C - 80/2011 a C - 142/2011 (Mahagében Kft a Pétér Dávid). Vychádzajúc z právneho názoru vysloveného vo vyššie uvedených rozhodnutiach Súdneho dvora, z ktorých má pri svojej rozhodovacej činnosti vychádzať aj správca dane a žalovaný, je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ služby dopustil podvodu alebo nie a či žalobca o tomto podvode vzhľadom na všetky zistené skutočnosti vedel, resp. mohol vedieť. Preukazovanie tejto vedomosti je dôkazným bremenom správcu dane, resp. žalovaného, ktorého úlohou je, aby uvedené overil podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom poriadku.

7. K argumentom správnych orgánov, že uvedená povinnosť im zo zákona nevyplýva, správny súd uviedol, že uvedené zistenia ohľadne zneužívajúce konania daňových subjektov zapojených do obchodného reťazca a uskutočnenie záveru ohľadne vedomosti kontrolovaného daňového subjektu o tomto zneužívaní, nie sú bez ďalšieho totožné s trestnou zodpovednosťou týchto subjektov. Uvedenú povinnosť správnych orgánov nie je možné vykladať tak, že majú de facto vykonávať právomoci, ktoré sú zákonom zverené orgánom činným v trestnom konaní. Ich povinnosťou je na základe výsledkov vykonaného dokazovania učiniť záver ohľadne existencie zneužívajúceho konania realizovaného za účelom získania daňovej výhody na niektorom stupni obchodného reťazca a súčasne záver o tom, či z výsledkov takto vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že o tomto konaní kontrolovaný daňový subjekt vedel, resp. vzhľadom na všetky okolnosti tej - ktorej veci vedieť musel.

8. Správny súd súčasne poukázal na skutočnosť, že najvyšší súd vo svojej rozhodovacej činnosti už uzavrel a žalovaného zaviazal zaoberať sa v zmysle európskej judikatúry aj otázkou podvodného, resp. zneužívajúceho konania a vedomosti kontrolovaného subjektu o takomto konaní.

9. K zvyšným žalobným námietkam správny súd uviedol, že bez ohľadu na to, či ide o dôvodné alebo nedôvodné námietky, tieto by žiadnym spôsobom neovplyvnili výrok rozhodnutia správneho súdu, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje, nakoľko pre zrušenie rozhodnutia postačuje, aby bola dôvodná, čo i len jedna žalobná námietka, príp. jej časť. Napriek tomu sa správny súd aspoň v stručnosti vyjadril i k ostatným žalobným námietkam, a to tak, že zvyšné žalobné body vyhodnotil ako nedôvodné.

10. Správny súd konštatoval, že dôkazným bremenom sa rozumie procesná zodpovednosť účastníka

konania za to, či boli, resp. neboli v konaní preukázané jeho tvrdenia a z tohto dôvodu muselo byť rozhodnuté o veci samej v jeho prospech alebo neprospech. Dôkazné bremeno v daňovom konaní je postavené na zásade, že každý daňový subjekt má povinnosť daň priznať, teda akési bremeno tvrdenia, ale tiež toto svoje tvrdenie doložiť, t. j. bremeno dôkazné. Toto svoje bremeno plní daňový subjekt v konaní vedenom správcom dane, pričom je v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku povinný preukázať všetky skutočnosti, ktoré je povinný uviesť v daňovom priznaní, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií, ktoré je povinný viesť alebo skutočnosti k preukázaniu ktorých bol vyzvaný správcom dane. Uvedená koncepcia logicky vychádza zo skutočnosti, že je to práve daňový subjekt, kto má povinnosť podávať daňové priznanie, v ktorom tvrdí určité skutočnosti, a preto musí byť daňový subjekt aj tým, kto preukazuje správnosť týchto tvrdení.

11. V predmetnej právnej veci samotná žalobkyňa predložila správcovi dane za účelom preukázania zdaniteľného obchodu sporné faktúry vystavené dodávateľom PROFESIONAL CORPORATION s.r.o. a objednávkou a dodacími listami. V konaní nebolo sporné, že uvedené fakturované práce boli reálne uskutočnené. Sporným zostalo, či boli realizované dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach.

12. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať jednak to, že 1. zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, a jednak, že 2. prijaté služby a tovary ďalej použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Samotné faktúry a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou priznania nároku na odpočet DPH, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie nároku na odpočet DPH, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akúkoľvek faktúru, akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté a rovnako je technicky možné previesť akékoľvek peňažné prostriedky na akýkoľvek účet, t. j. predstierať zaplatenie vystavených faktúr bezhotovostným prevodom na účet dodávateľa. Je teda zrejmé, že splnenie formálnej stránky na priznanie nároku na odpočet DPH vyjadrenej predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok, aby bol na základe týchto dokladov priznaný nárok na odpočet DPH, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia. Jednoducho povedané, ak daňové doklady (faktúry a doklady o úhrade) neodrážajú reálne plnenie, nemôžu založiť nárok na odpočet DPH, nakoľko ide o fiktívne plnenie.

13. Aj s poukazom na uvedené je zrejmé že daňový subjekt nemôže preukazovať svoje tvrdenia výlučne formálnymi účtovnými dokladmi, keďže je potrebné rešpektovať súlad skutočného stavu so stavom formálno-právnym. To znamená, že ani doklady so všetkými požadovanými náležitosťami nemusia byť podkladom pre uznanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, ak nie je preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia došlo tak, ako je v dokladoch deklarované, resp. nie sú splnené ďalšie zákonné podmienky pre jeho uplatnenie. Daň a ňou podmienený nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty totiž nemajú základ vo formálnom doklade, ale v existencii skutočného zdaniteľného plnenia ako predmetu dane. Hoci je jednou zo zákonných podmienok priznania nároku na odpočet dane formálne vykázanie zdaniteľného plnenia so všetkými náležitosťami, odpočet nikdy nemôže byť priznaný v prípade nevyvrátenia pochybností o faktickom uskutočnení plnenia. Iný záver by popieral zmysel a účel zákona.

14. V predmetnej právnej veci síce žalobkyňa predložila správcovi dane základné účtovné dokumenty, ako je dodávateľská faktúra a objednávka, čím si splnila svoju základnú dôkaznú povinnosť, ktoré však správca dane vykonaným dokazovaním vierohodne spochybnil v tom, či k ich realizácii došlo dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Správny súd zhodne so žalovaným dospel k záveru, že skutkové zistenia vo svojom súhrne predstavujú skutočnosti, ktoré zakladajú dôvodné pochybnosti o tom, že služby boli poskytnuté dodávateľskou spoločnosťou PROFESIONAL CORPORATION s.r.o. Za tejto situácie je potom vecou daňového subjektu, aby predložil dôkazy alebo označil ďalšie dôkazné prostriedky, ktorými preukáže opodstatnenosť uplatneného nároku na odpočet, resp. odstráni

pochybnosti správcu dane, s ktorými bol zákonným spôsobom pred vydaním rozhodnutia oboznámený. Uvedenou požiadavkou sa automaticky extenzívnym spôsobom nerozširuje dôkazná povinnosť daňového subjektu. Za situácie, ako je v predmetnej právnej veci, keď nebolo sporné, že práce boli vykonávané v priestoroch žalobkyne, z jej materiálov a na jej strojoch, je možné dôvodne predpokladať, že žalobkyňa musela mať vedomosť o konkrétnej osobe alebo osobách, ktoré práce vykonali, keďže im zverovala svoj majetok. Išlo o osoby, ktoré vykonávali práce na jeho pracovisku za použitia jej strojov. Z uvedeného je zrejmé, že za predpokladu, že tieto práce boli skutočne vykonané fakturovaným dodávateľom prostredníctvom jej subdodávateľa, musela mať žalobkyňa vzhľadom na všetky okolnosti veci o týchto osobách konkrétnu vedomosť a nič jej nebránilo v prípade vyslovených pochybností správcom dane, takéto osoby označiť, resp. predložiť dôkazy súvisiace s ich vstupom na jej pracovisko a použitím jeho majetku.

15. Ide pritom o listiny, ktoré možno od žalobkyne ako obozretného podnikateľa spravodlivo požadovať, keďže si musí byť vedomá, že pri ich absencii sa vystavuje riziku dôkaznej núdze, a to nielen v konaní pred správcom dane a žalovaným, ale napríklad aj v prípade, že by došlo na jej pracovisku na jej strojoch k poškodeniu zdravia takejto osoby, čo nebolo možné vzhľadom na charakter prác vylúčiť. Za danej situácie krajský súd konštatoval, že vzhľadom na všetky okolnosti veci, najmä výsledky dokazovania, ktoré vo svojom súhrne predstavuje kvalifikované spochybnenie správnosti údajov uvedených na spornom daňovom doklade, bolo vecou žalobkyne, aby tieto pochybnosti predložením dôkazov, resp. označením dôkazných prostriedkov odstránila. Za danej skutkovej situácie však nemôže byť jej dôkazná povinnosť splnená predložením formálne správneho daňového dokladu.

16. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 S.s.p. tak, že úspešnej žalobkyni nárok na náhradu trov konania priznal.

III.

Konanie na kasačnom súde

17. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g), písm. h) S.s.p., v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

18. Sťažovateľ sa s rozsudkom krajského súdu nestotožnil, pretože svoje závery uvedené v napadnutom rozhodnutí považuje za dostatočné. Podľa jeho názoru krajský súd nad rámec hmotnoprávneho a procesného postupu navádza na nevyhnutnosti eurokonformného výkladu a preukazovania dopustenia sa podvodu na strane platiteľa dane. Prioritou daňovej kontroly je preverenie splnenia zákonných podmienok odpočítania dane z pridanej hodnoty, a preto správne orgány nepoukazovali na podvodné konanie zúčastnených osôb, pretože z Daňového poriadku ako aj zákona o DPH im takáto povinnosť nevyplýva.

19. Žalobkyňa v celom konaní neunesla ťarchu dôkazného bremena a pochybnosti správcu dane nevyvrátila. Na podporu svojich tvrdení sťažovateľ poukázal na judikatúru kasačného súdu. Sťažovateľ trvá na tom, že správca dane postupoval v zmysle Daňového poriadku. Vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených žalobkyňou, čím splnil svoju povinnosť, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie.

20. Žalobkyňa sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnila so skutkovými a právnymi závermi krajského súdu, a preto kasačnému súdu navrhla, aby kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

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.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť 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 22. mája 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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.

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 správne určeniu a vyrubeniu dane.

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.

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 skutočnosti nevyhnutné 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 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.

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.

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

Podľa § 68 ods. 1, 3 a 5 Daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Výrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Výrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

Ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o

výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spisania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spisania úradného záznamu.

Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítat' 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 odpočítat' 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 odpočítat' 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.

22. 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 napadnutý rozsudok krajského súdu je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

23. 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. Správca dane v danej veci skúmal priamy vzťah medzi žalobkyňou a jej dodávateľom PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o. ohľadom faktúrami deklarovanych služieb a nie obchodný reťazec spoločností, v ktorom niektorá predchádzajúca alebo nasledujúca spoločnosť bola súčasťou podvodného, resp. zneužívacieho konania.

24. 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.

25. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 aplikácie relevantných zákonných ustanovení. 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. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na

skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

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

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

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

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

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

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

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

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

všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

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

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

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

„Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené“ (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sžf/97/2010).

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

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

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

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

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

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

žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dne z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

29. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť služieb deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, vypočul svedkov. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH 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, 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.

30. Dôvodom neuznania odpočítania dane v danom prípade nebolo síce spochybnenie uskutočnenie služieb, resp. prác, ale skutočnosť, že nebolo preukázané, že služby boli skutočne vykonané deklarovaným dodávateľom alebo jeho subdodávateľom. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nie len z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné služby reálne uskutočnené. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje deklarovanie uskutočnenej služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry a potvrdenia o zaplatení, pretože formálne doklady nepreukazujú reálne vykonanie služieb resp. prác. 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 písm. a) zákona o DPH, pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že služby, resp. práce neboli vykonané dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúrach, a to spoločnosťou PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o. alebo jeho subdodávateľom spoločnosťou ISOPAK s.r.o.

31. 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.

32. Preskúmaním vecí tak kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd neposudzoval zákonnosť rozhodnutí a postupov správcu dane a sťažovateľa v zmysle zásad uvedených vyššie, ale svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že správne orgány sa nezaoberali otázkou podvodného, resp. zneužívacieho konania a vedomosti kontrolovaného subjektu o takomto konaní.

33. Krajský súd zistenia vyplývajúce z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nevzal do úvahy a týmto sa vo svojom rozhodnutí nezaoberal. Na základe uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, pretože krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia vecí a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Vzhľadom na okolnosť,

že krajský súd nerozhodol uvedeným spôsobom, kasačný súd preto nemohol postupovať inak, ako pristúpiť k zrušeniu napadnutého rozsudku krajského súdu v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. a vráteniu veci na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu bude v ďalšom konaní vo veci opätovne rozhodnúť s poukazom na to, že právnym názorom kasačného súdu je krajský súd viazaný (§ 469 S.s.p.). Krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania podľa § 467 ods. 3 S.s.p.

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

Poučenie:

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