

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/53/2018
Identifikačné číslo spisu: 2016200218
Dátum vydania rozhodnutia: 30.06.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2016200218.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobkyne BLOOM INVEST a.s., so sídlom Kladnianska 20, 821 05 Bratislava, IČO: 46 470 107, proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21240889/2015 zo dňa 16. novembra 2015, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/21/2016-75 zo dňa 29. marca 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/21/2016-75 zo dňa 29. marca 2017 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 20622322/2015 zo dňa 05.08.2015 určil NBB a.s., so sídlom Pekárska 23, 917 01 Trnava, IČO: 44 386 737 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 dane v sume 20.020,00 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013, znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013 zo sumy 20.265,42 € na sumu 245,42 €. Spoločnosť NBB a.s. ku dňu 27.01.2018 bola vymazaná z obchodného registra a právnym nástupcom sa stala žalobkyňa.

2. Na odvolanie daňového subjektu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 21240889/2015 zo dňa 16.11.2015 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Krajský súd napadnutým rozsudkom podľa § 191 ods. 1 písm. d), písm. g) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

4. Podľa názoru krajského súdu správca dane a žalovaný nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili žalobkyni ako daňovému subjektu, napriek tomu, že v predmetnej veci išlo aj o posudzovanie vzťahov medzi rôznymi subjektmi v rámci reťazca, ktoré žalobkyňa nemohla ovplyvniť. Krajský súd konštatoval, že pokiaľ správca dane pri dokazovaní neobjasnil zjavné nezrovnalosti v predmetných právnych vzťahoch, svedčí to o tom, že skutočnosti rozhodujúce pre stanovenie daňovej povinnosti neboli zistené čo najúplnejšie. Tiež zdôraznil, že správca dane má oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba, resp. správca dane potrebuje objasniť, s prihliadnutím na to, aké doklady má k dispozícii. V súvislosti s predmetnou vecou poukázal krajský súd na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011. V danom prípade z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správcom dane síce nebol jednoznačne preukázaný fyzický pohyb tovaru tak ako bol deklarovaný daňovým subjektom, v kontrolovanom zdaňovacom období boli zistené viaceré nezrovnalosti pri dodaní ako aj v samotnom pohybe tovaru spočívajúce v nesúlade medzi dátumami uvedenými na predložených medzinárodných nákladných listoch a vyhotovenými faktúrami, čo platí aj o množstve tovaru, avšak bolo zistené, že žalobkyňa nespochybňuje reálnu existenciu tovaru.

5. Za dôvodnú krajský súd považoval námietku žalobkyne týkajúcu sa procesného pochybenia správnych orgánov, keď v predmetnej veci bolo porušené právo žalobkyne byť prítomná pri výsluchu svedka p. B., keď došlo zo strany správcu dane k porušeniu § 25 ods. 4 Daňového poriadku. Krajský súd nesúhlasil s konštatovaním žalovaného, resp. správcu dane, že táto osoba nebola vypočutá v pozícii svedka ale v pozícii účastníka konania, pretože kontrolovaným daňovým subjektom bola žalobkyňa a nie dodávateľ žalobkyne spoločnosť ZETA INVEST s.r.o. Podľa názoru krajského súdu správca dane jednoznačne pochybil, pokiaľ Daňový úrad v Nitre v rámci dožiadania vykonával výsluch tejto osoby a žalobkyňu o tomto výsluchu neupovedomil, pričom takýmto postupom bola žalobkyni odňatá možnosť klásť tejto osobe otázky. Okrem toho konštatoval, že správca dane v súvislosti s jej výsluchom sa komplexne nezaoberal vyhodnotením jej výpovede, pričom vzal do úvahy len skutočnosti, ktoré svedčili v neprospech žalobkyne ako daňového subjektu. Je nepochybné, že menovaná bola vypočutá v rámci dožiadania Daňovým úradom Nitra k skutočnostiam týkajúcich sa kontrolovaného daňového subjektu, t. j. žalobkyni, a teda nemožno mať za to, že by bola účastníkom daňového konania, ale len jeho subjektom, čo je širší pojem. Takéto procesné pochybenie správcu dane preto malo dopad na zákonnosť rozhodnutia, pretože práve výpoveď tejto osoby bola jedným z podkladov rozhodnutia správcu dane, resp. žalovaného. Na tento prípad podľa názoru krajského súdu nie je možné aplikovať žalovaným uvádzaný rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/80/2013.

6. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 167 S.s.p. tak, že žalobkyni, ktorá mala v konaní úspech, náhradu trov konania priznal.

III.

Konanie na kasačnom súde

7. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

8. Sťažovateľ sa nestotožnil s názorom krajského súdu týkajúcim sa dôkazného bremena. Podľa názoru sťažovateľa je dôkazné bremeno na daňovom subjekte. Sťažovateľ je názoru, že postupoval v súlade s Daňovým poriadkom. Pochybnosti správcu dane neboli výrazom jej svojvôle, ale boli preukázané zisteniami s daňovej kontroly a z vyrubovacieho konania.

9. Z administratívneho spisu je zrejmé, že v danom prípade žalobkyňa v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania vierohodnými, správcom dane overiteľnými dôkazmi nepreukázala,

že jej bol tovar tak, ako je uvedené na dokladoch predložených ku kontrole, dodaný a tým nebolo preukázané, že pri týchto tovaroch a službách vznikla dodávateľovi daňová povinnosť a žalobkyni právo na odpočítanie odpočtu dane.

10. Sťažovateľ tiež namietal, že krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu SR. Na podporu svojho tvrdenia odkázal na judikatúru kasačného súdu poukazujúcej na rozloženie dôkazného bremena na daňový subjekt.

11. Sťažovateľ sa nestotožnil ani s názorom krajského súdu, že správca dane pochybil, keď neumožnil žalobkyni klásť svedkyni B.G. otázky. Sťažovateľ poukázal na zápisnicu zo dňa 20.11.2014, v ktorej právny zástupca žalobkyne kládol otázky danej svedkyni. Zároveň v súvislosti so sporným doplnením dožiadania zo dňa 12.05.2014 sťažovateľ poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/80/2013 a tvrdí, že svedkyňa nebola vypočutá ako svedok, ale ako účastník daňového konania.

12. Žalobkyňa vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti nepodalala.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

13. 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 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 30. júna 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

14. 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.

15. 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 správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. Podľa § 59 ods. 1 Daňového poriadku účastníkom daňového konania je daňový subjekt.

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

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. Po preskúmaní napadnutého rozhodnutia krajského súdu musí kasačný súd konštatovať, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil a odchyľil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

30. 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.

31. 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 vecí 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.

32. 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 vyhladávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, 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.

33. V tejto súvislosti kasačný 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 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.“ Ďalej kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

34. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Právny názor vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, na ktorý poukazuje krajský súd, je ojedinelým rozhodnutím kasačného súdu v kontexte ostatnej ustálenej a jednotnej rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR, týkajúcej sa obdobných vecí. Kasačný súd je názoru, že pre posúdenie veci je rozhodujúca ustálená jednotná a konštantná rozhodovacia činnosť kasačného súdu v obdobných veciach, a preto bolo potrebné napadnutý rozsudok krajského súdu zrušiť práve pre odklon od tejto ustálenej jednotnej a konštantnej rozhodovacej činnosti kasačného súdu.

35. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správny orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustafuje 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 daňový subjekt tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

36. 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).

37. 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.

38. 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 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.

39. Kasačný súd dodáva, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach Najvyššieho súdu SR, 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 SR 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.“

40. Kasačný súd sa nestotožnil ani s názorom krajského súdu týkajúcim sa procesného pochybenia správnych orgánov, keď malo dôjsť k porušeniu práva žalobkyne byť prítomná na výsluchu svedkyne p. B., ktorý vykonal Daňový úrad Nitra v rámci dožiadania. Daňový úrad Nitra doručil napádané doplnenie dožiadania správcovi dane dňa 12.05.2014. Z napadnutého rozsudku krajského súdu je však zrejmé, že krajský súd neprihliadol na zápisnicu z ústneho pojednávania č. 9104404/5/5118019/2014/FilV zo dňa 20.11.2014, kedy prišlo k vypočutiu svedkyne B., splnomocnenej zástupkyne spoločnosti ZETA INVEST s.r.o., za účasti splnomocneného zástupcu žalobkyne, ktorý mal možnosť klásť svedkyňi otázky, čo aj využil. Navyše kasačný súd dodáva, že v danom prípade bol daňový subjekt ZETA INVEST s.r.o. v pozícii účastníka daňového konania, a preto zástupkyňa dodávateľskej

spoločnosti v daňovom konaní konala ako účastníčka daňového konania, ktoré vykonával miestne príslušný správca dane. Svedkom môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu. Daňový úrad, ktorý preveroval a zisťoval skutkový stav u dodávateľskej spoločnosti, bol v danom prípade v postavení miestne príslušného správcu dane tejto spoločnosti a daňový subjekt bol v predmetnom konaní v postavení miestne príslušného daňového subjektu a nie v postavení svedka (obdobne rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/80/2013 zo dňa 30.07.2014). Z uvedených dôvodov považoval kasačný súd záver krajského súdu o pochybení správnych orgánov za nesprávny.

41. Kasačný súd s ohľadom na uvedené skutočnosti napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. . Ostatnými sťažnosťami bodmi sa kasačný súd nezaoberal, pretože zistil závažný dôvod odôvodňujúci zrušenie rozhodnutia krajského súdu. Úlohou krajského súdu bude v ďalšom konaní vo veci opätovne rozhodnúť a svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť, pričom krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania v zmysle § 467 ods. 3 S.s.p. Právnym názorom kasačného súdu je krajský súd viazaný (§ 469 S.s.p.).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.