

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/48/2018
Identifikačné číslo spisu: 1016200313
Dátum vydania rozhodnutia: 28.11.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016200313.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu : D. P., so sídlom vo Veľkom Bieli, Obchodná 19, IČO : 32 823 665, právne zastúpený : JUDr. Jozef Madej, advokát, so sídlom v Bratislave, Laurinská 3, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného z 20. januára 2016 č. 58915/2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu (sťažovateľa) proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave z 21. júna 2018 č. k. 6 S 38/2016-121, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu z a m i e t a.
Účastníkom konania náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom z 21. júna 2018 č. k. 6 S 38/2016-121 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správneho súdu“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného z 20. januára 2016 č. 58915/2016 (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného orgánu verejnej správy“), ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej aj ako „žalovaný orgán verejnej správy“) potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Bratislava z 29. septembra 2015 č. 1482740/2015/9104406 (ďalej aj ako „rozhodnutie prvoinštančného orgánu verejnej správy“), ktorým Daňový úrad Bratislava (ďalej aj ako „prvoinštančný orgán verejnej správy“ alebo „správca dane“) vyrubilo daňovému subjektu (žalobcovi v konaní pred správnym súdom) podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. rozdiel dane v sume 6 778,96 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008. Správny súd žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd v napadnutom rozhodnutí poukázal na ustanovenia § 2 ods. 1, § 6 ods. 1, § 177 ods. 1 a § 491 ods. 1 a ods. 2 Správneho súdneho poriadku a skonštatoval, že sa v plnom rozsahu stotožnil s odôvodnením a záverom správneho súdu vyplývajúceho z náležite zisteného skutkového stavu veci ako bol opísaný v rozsudku v konaní sp. zn. 2 S 37/2016 a pokladá ho za plne aplikovateľný na prejednávajú

vec, pričom jediným rozdielom medzi prejednávanou vecou a vecou vedenou pod sp. zn. 2 S 37/2016 je, že v konaní sp. zn. 2 S 37/2016 vystupovala v pozícii dodávateľa spol. GEWEX s.r.o., a v prejednávanej veci jej miesto v reťazci obchodov zaujala spol. BDL Logistik s.r.o..

3. Ďalej správny súd uviedol, že sa nestotožnil so záverom prijatým v rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5 S 36/2016 zo dňa 10.10.2017 (boli ním zrušené preskúmané rozhodnutia správnych orgánov - prvostupňového a druhostupňového z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci), nakoľko mal za to, že takýto záver súdu vzhľadom na skutkový stav veci zachytený v Protokole a opísaný v preskúmaných rozhodnutiach správnych orgánov neobstojí. Identické odôvodnenie námietky skutkového stavu veci obsahoval aj rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2 S 37/2016 zo dňa 21.06.2018. Dôvod zrušenia preskúmaných rozhodnutí žalovaného a správcu dane, ktorý uviedol správny súd v rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5 S 36/2016 bol v rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2 S 37/2016 náležite vysvetlený a potreba zistiť skutkový stav veci konajúcimi správnymi orgánmi v naznačenom smere v bodoch 44 a 49 rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5 S 36/2016 (nepreukázanie dobrej viery účasti žalobcu na podvodnom obchodnom reťazci) nie je potrebná.

4. Podľa správneho súdu orgány verejnej správy v konaní jednoznačne preukázali, že zdaniteľné obchody deklarované na faktúrach, na ktorých ako dodávateľ bola uvedená spoločnosť BDL Logistik s.r.o., neboli v skutočnosti realizované touto spoločnosťou. Správny súd uviedol, že daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené subjektom uvedeným na faktúre. Spoločnosť BDL Logistik s.r.o., však nepreukázala splnenie jednej zo základných podmienok, a to nadobudnutie tovarov z krajiny EÚ - Česká republika od spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o., t. j. nadobudnutie práva nakladať ako vlastníč s tovarom uvedeným na vyhotovených faktúrach. Správca dane správne vyhodnotil vykonané dokazovanie, keď konštatoval, že zdaniteľné obchody deklarované na faktúrach, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť BDL Logistik s.r.o., neboli uskutočnené dodávateľom na nich uvedeným. Na takéto konštatovanie nadväzuje aj zistená skutočnosť, že spoločnosť EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii v kontrolovanom období deklarovala nadobudnutie tovaru práve od spoločnosti BDL Logistik s.r.o., ktorá podľa vykonaného dokazovania však daný tovar nenadobudla. Všetky predložené účtovné doklady deklarujúce dodanie tovaru od spoločnosti BDL Logistik s.r.o., pre odberateľa spoločnosti EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii boli vystavené na základe reálne nevykonaných obchodov, čo ani žalobca v žalobe nespochybnil. Uvedené sa týka aj účtovných dokladov spoločnosti EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii týkajúcich sa posudzovaného obdobia máj 2008, na ktorých bolo EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii uvádzané ako dodávateľ žalobcu. Žalovaný orgán verejnej správy prijal správny záver, že daň na dokladoch môže byť odpočítateľná len ak osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ na faktúre, je zároveň identická s osobou, ktorá aj reálne dodala tovar odberateľovi. Uvedená podmienka v tomto prípade splnená nebola. Dôvodom nepriznania odpočtu DPH bola neexistencia zdaniteľných obchodov spoločnosťami BDL Logistik s.r.o., a EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii, ktoré vo vykonštruovanom reťazci vystavili faktúry, z ktorých si daňový subjekt (žalobca v konaní pred správnym súdom) uplatnil odpočítanie dane. Správca dane a žalovaný orgán verejnej správy správne skúmali náležitosti faktúr, ktoré ako doklady pre uplatnenie odpočtu DPH v zdaňovacom období máj 2008 predložil žalobca, teda aj dodávateľsky subjekt vystavujúci faktúru (§ 71 zákona č. 222/2004 Z. z.).

5. Obranu žalobcu o tom, že sa kontaktoval s obchodným riaditeľom spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o., (producent dodávaného tovaru - mäsových výrobkov) O. I.Š. T. za účelom uzatvorenia priamej obchodnej spolupráce ohľadom dodávok tovaru s vylúčením subjektu EUROCOOP, spotrebné družstvo v likvidácii správny súd vyhodnotil ako účelovú. Žalovaný orgán verejnej správy sa pri hodnotení tohto tvrdenia logicky odvolal na zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9102406/5/2195704/2012/Nya zo dňa 14.08.2012, ktorú správca dane uskutočnil so svedkyňou E. P. (zamestnankyňa a dcéra žalobcu), ktorá zabezpečovala všetky obchodné transakcie pre žalobcu. Ako dôvod ukončenia spolupráce so spoločnosťou EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii uviedla, že im nevyhovoval termín splatnosti faktúr, pretože pán R. väčšinou požadoval úhradu v hotovosti hneď po dodávke tovaru. Uvedené tvrdenie je však v priamom rozpore so zistenou skutočnosťou, pretože základnou a na začiatku obchodnej spolupráce tvrdenu podmienkou spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o., bola práve platba v hotovosti pri dodávke tovaru, takže takýto uvádzaný dôvod

nemohol byť skutočným dôvodom vylúčenia spoločnosti EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii z reťazca. Práve naopak, vedie to k záveru, že žalobca vedel alebo minimálne mohol vedieť, že sa zúčastňuje daňového podvodu, a preto žiadal o vylúčenie spoločnosti EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii z dodávateľského reťazca a domáhal sa priamej obchodnej spolupráce s dodávateľom mäsa spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o., a až keď bol jeho návrh na priamu spoluprácu zo strany spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o., odmietnutý, obchodné aktivity so spoločnosťou EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii ukončil. Správny súd vzhľadom na uvedené konštatoval, že pokiaľ si platiteľ (žalobca v konaní pred správnym súdom) uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný aj preukázať, že mu tovar dodala spoločnosť uvedená na faktúre. V konaní bolo jednoznačne preukázané, že tovar spoločnosťami BDL Logistik s.r.o., a EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii dodaný žalobcovi nebol. Išlo teda o fiktívny fakturačný tok a ak týmto spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru žalobcovi, ani žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane. Z tohto aspektu je argumentácia žalobcu o vedomosti/nevedomosti o fiktívnej ekonomickej činnosti v rámci dodávateľského reťazca irelevantná.

6. Záverom správny súd uviedol, že ani v prebiehajúcom konaní nezistil žiadne namietané porušenia zásad daňového konania. Mal za to, že orgány verejnej správy vykonali riadne dokazovanie, v zodpovedajúcom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci a žalovaný orgán verejnej správy v napadnutom rozhodnutí prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Napadnuté rozhodnutie obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti a je náležite odôvodnené. Žalovaný orgán verejnej správy sa v rozhodnutí vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu, podrobne rozobral predložené dôkazy ako aj skutkový stav, ktorý správne právne vyhodnotil. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že rozhodnutie žalovaného orgánu verejnej správy, ako aj rozhodnutie správcu dane, je vecne správne, a preto žalobu ako nedôvodnú v súlade s ustanovením § 190 Správneho súdneho poriadku zamietol.

7. O nároku na právo na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa ustanovenia § 168 Správneho súdneho poriadku, a vo veci úspešnému žalovanému orgánu verejnej správy ich nepriznal, pretože mu žiadne dôvodne vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil a navyše ide o orgán štátnej správy.

8. Žalobca podal prostredníctvom svojho právneho zástupcu riadne a včas proti rozhodnutiu správneho súdu kasačnú sťažnosť (ďalej aj ako „podaná kasačná sťažnosť“ alebo „kasačná sťažnosť žalobcu“), v ktorej sa domáhal aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) zrušil rozhodnutie správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby zmenil rozhodnutie správneho súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného orgánu verejnej správy a rozhodnutie prvoinštančného orgánu verejnej správy a vráti vec správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobca si uplatnil trovy kasačného konania.

9. V dôvodoch kasačnej sťažnosti žalobca uviedol, že správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe správneho súdu, keď v skutkovo a právne rovnakých konaniach vydal rozdielne rozhodnutia, ďalej žalobca namietal odchýlenie sa správneho súdu od európskej judikatúry, opakovane uvádzal, že tovar bol dodávaný reálne a bolo za neho reálne zaplatené a keďže žalobcovi nevyhovovala platba ihneď pri dodaní tovaru, tak chcel nadviazať priamu spoluprácu so spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. Tým by sa v budúcnosti vyhol obchodovaniu so spoločnosťami, ktoré si podľa správcu dane neplnia daňové povinnosti. Pokiaľ by mal priamo žalobca prospech z toho, že tovar ide tokom cez dotknuté spoločnosti, tak by nenavrhol priamy obchodný kontakt s dodávateľom z Čiech. Skutočnosť, že tovar reálne existoval, podľa jeho názoru preukazuje aj vyšetrovanie Národnej kriminálnej agentúry, Národná kriminálna jednotka finančnej polície, expozitúra Stred.

10. Pokiaľ správny súd poukázal na to, že žalobca sa mohol dozvedieť, že niečo nie je v poriadku, keďže subjekt Jatky Moravský Krumlov spol. s r.o. trval na zachovaní toku tovaru cez uvedené spoločnosti, tak áno, túto skutočnosť žalobca vedieť mohol, ale až v okamihu, keď sa dozvedel, že tok tovaru musí byť zachovaný cez spomínané spoločnosti, inak sa žiadna spolupráca nekoná. To znamená, že do tohto momentu, teda v čase uskutočnenia predmetných obchodov, o tejto skutočnosti žalobca nevedel a následne už cez predmetný obchodný reťazec tovar neodoberal. Mal za to, že rozhodnutie správneho súdu vychádza z nesprávnej úvahy, že žalobca o podvodnom konaní vedel, že bol jeho súčasťou dobrovoľne a mal z neho prospech. Z tohto dôvodu považoval žalobca rozhodnutie správneho súdu za nesprávne, nezákonné a zmätočné.

11. Žalovaný orgán verejnej správy sa k podanej kasačnej sťažnosti vyjadril listom z 18. septembra 2018 a žiadal, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú a žalobcovi nepriznal trovy kasačného konania.

12. Podľa ustanovenia § 2 ods. 1 a ods. 2 Správneho súdneho poriadku 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. 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.

13. Podľa ustanovenia § 461 Správneho súdneho poriadku kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa ustanovenia § 21 písm. a) Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (ustanovenie § 443 Správneho súdneho poriadku a ustanovenie § 444 Správneho súdneho poriadku), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (ustanovenie § 442 Správneho súdneho poriadku), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (ustanovenie § 439 Správneho súdneho poriadku), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (ustanovenie § 445 ods. 1 Správneho súdneho poriadku a ustanovenie § 57 Správneho súdneho poriadku) preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa ustanovenia § 440 Správneho súdneho poriadku, ustanovenia § 441 Správneho súdneho poriadku a ustanovenia § 453 Správneho súdneho poriadku a postupom podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku bez nariadenia pojednávania, po neverejnej porade senátu (ustanovenie § 137 ods. 1 Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 452 ods. 1 Správneho súdneho poriadku) dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť žalobcu je potrebné zamietnuť.

15. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o kasačnej sťažnosti žalobcu podanej proti rozhodnutiu správneho súdu, ktorým správny súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného z 20. januára 2016 č. 58915/2016, ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Bratislava z 29. septembra 2015 č. 1482740/2015/9104406, ktorým Daňový úrad Bratislava vyrubilo daňovému subjektu (žalobcovi v konaní pred správnym súdom) podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. rozdiel dane v sume 6 778,96 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008.

16. Podľa ustanovenia § 464 ods. 1 Správneho súdneho poriadku ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

17. Na základe citovaného zákonného ustanovenia poukazuje kasačný súd na svoje rozhodnutia v obdobnej veci tých istých účastníkov konania pod sp. zn. 10 Sžfk 81/2018, sp. zn. 5 Sžfk 43/2018 a sp. zn. 6 Sžfk 45/2018, ktorých odôvodnenie, s ktorými sa kasačný súd v celom rozsahu stotožňuje, uvádza :

„14. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutí správnych orgánov, ktorými bol sťažovateľovi určený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie jún 2008, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovanými správnymi orgánmi ako aj sťažovateľom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

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

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.

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

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.

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

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

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

15. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

16. 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.

17. 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.

18. 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 vykonávajúcim 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.

19. 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...“

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

úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

21. 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).

22. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Vzhľadom na to, že ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou, ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

23. 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 realnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku uvádza, že krajský súd použil na vec správnu judikatúru a ďalej 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.

24. Krajský súd založil svoje rozhodnutie o zamietnutí žaloby na tom, že sťažovateľ okrem predložených dokladov, nevyvinul žiadne úsilie k tomu, aby preukázal, že v rámci dodávok naplnil skutkovú podstatu a vierohodnosť zdaniteľného plnenia, ktoré deklaruje vo svojich vystavených dokladoch. Kasačný súd považuje toto právne posúdenie krajským súdom za správne.

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

26. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav,

ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona 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.

27. Sťažovateľ v konaní nepreukázal, že zdaniteľné obchody deklarovane na faktúrach, na ktorých sú ako dodávatelia uvedení spoločnosť BDL Logistik, s.r.o. a družstvo EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii, boli uskutočnené dodávateľom na nich uvedených. Z uvedeného dôvodu preto sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane, ako už kasačný súd uviedol, nepostačuje deklarovanie uskutočnenej služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu, pretože formálne doklady nepreukazujú reálne dodanie tovaru. Kasačný súd podotýka, že správca dane daňovou kontrolou preveroval splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH, pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že k dodaniu tovaru dodávateľom uvedenom na faktúre skutočne došlo.

28. 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.

29. Teda rovnako ako krajský súd musí aj kasačný súd potvrdiť, že správca dane od sťažovateľa oprávnenne vyžadoval v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok uvedených v zákone o DPH a doloženie oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane. Kasačný súd podotýka, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach najvyššieho súdu, napr. v rozsudku sp.zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011, podľa ktorého „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku najvyššieho súdu sp.zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011, podľa ktorého „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

30. K namietanému rozporu rozhodovacej činnosti krajského súdu kasačný súd uvádza, že rozhodovacia činnosť krajského súdu nie je pre kasačný súd záväzná, a preto vyhodnotil uvedenú námietku ako bezpredmetnú.

31. K námietke odchýlenia sa krajského súdu od európskej judikatúry kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná. Kasačný súd je názoru, že krajský súd použil na vec správnu judikatúru a použitie európskej judikatúry aj dostatočným spôsobom odôvodnil. Kasačný súd navyše poukazuje na rozsudok Súdneho

dvora zo dňa 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, podľa ktorého „Je však potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.“

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

18. Námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú podľa ustanovenia § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol.

19. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, ktorý v kasačnom konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (ustanovenie § 467 ods. 1 Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd náhradu trov kasačného konania nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (ustanovenie § 467 ods. 1 Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 168 Správneho súdneho poriadku).

20. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (ustanovenie § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

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