

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/42/2018
Identifikačné číslo spisu: 1015201995
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1015201995.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD., v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) W4, s. r. o., so sídlom Blagoevova 9, 851 04 Bratislava, IČO: 44 015 232, právne zastúpená Advokátskou kanceláriou Bugala - Ďurček, s.r.o., so sídlom Miletičova 5B, 821 08 Bratislava, IČO: 36 731 544, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1398954/2015 zo dňa 10. septembra 2015, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/286/2015-151 zo dňa 11. januára 2018, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 553839/2015/9104405/Husá zo dňa 25.05.2015 určil žalobkyni podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel v sume 168.771,16 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2008, nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie apríl 2008 v sume 167.737,67 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 1.033,49 €.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1398954/2015 zo dňa 10.09.2015 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

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

4. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí mal krajský súd za preukázané, že ako rozhodnutie správcu dane, tak aj napadnuté rozhodnutie žalovaného nevychádzali zo zistení z opakovanej kontroly, výsledkom ktorej bol protokol z opakovanej daňovej kontroly a nepoužili ho ani ako dôkaz, podklad napadnutého rozhodnutia, hoci sa to žalobkyni mohlo tak javiť. Krajský súd konštatoval, že v napadnutých rozhodnutiach boli síce v časti zisteného skutkového stavu uvádzané skutočnosti zistené počas opakovanej kontroly, no išlo len o chronologický sled udalostí vzhľadom na pokračujúce konanie, keďže o nároku žalobkyne bolo prvýkrát rozhodnuté po ukončení daňovej kontroly rozhodnutím správcu dane č. 604/230/41673/10/Avar zo dňa 15.04.2010, ktoré bolo zrušené rozhodnutím č. 1/222/12799-85654/2010/991031-r zo dňa 08.08.2010 a vec bola vrátená na ďalšie konanie. V pokračujúcom konaní Daňový úrad Bratislava vykonal na podnet odvolacieho orgánu u žalobkyne opakovanú daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2008, na základe ktorej správca dane vydal dňa 15.04.2014 dodatočný platobný výmer č. 9104405/5/1506617/2014/Husá. Aj toto rozhodnutie bolo rozhodnutím žalovaného č. 1100302/1/542756/2014/5320 zo dňa 10.12.2014 zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie s odôvodnením, že vyrubovacie konanie na základe posúdenia predloženého spisového materiálu nebolo ukončené v zmysle § 44 ods. 6 Daňového poriadku a opakovaná kontrola nemohla byť vykonaná. Správca dane mal pokračovať vo vyrubovacom konaní, ktoré nebolo ukončené, a preto podnet na vykonanie opakovanej kontroly nebol vydaný v súlade so zákonom o správe daní.

5. V intenciách právneho záveru žalovaného vysloveného v rozhodnutí č. 1100302/1/542756/2014/5320 zo dňa 10.12.2014 správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní a po jeho ukončení vydal preskúmané rozhodnutie zo dňa 25.05.2015. Z administratívneho spisu je zrejmé, že prvoinštančné rozhodnutie, ako aj rozhodnutie žalovaného vychádzalo zo zisteného skutkového stavu veci v daňovom konaní, teda počas daňovej kontroly ukončenej dňa 06.04.2010 a vo vyrubovacom konaní. Vo vyrubovacom konaní správca dane vzhľadom podané námietky žalobkyne ju vyzval, aby jednoznačne preukázala nárok na vyplatenie nadmerného odpočtu v sume 167.737,67 €, relevantnými dôkazmi a vyjadrila sa k zisteniam správcu dane. Žalobkyňa v reakcii na výzvu správcu dane doručila len písomné vyjadrenie zotrvávajúc na predošlých tvrdeniach a žiadne dôkazy správcovi dane nepredložila. Ani záver správcu dane a ani žalovaného v preskúmanom rozhodnutí nenasvedčuje, že správca dane svoje rozhodnutie oprel o zistenia z opakovanej daňovej kontroly. Je možné konštatovať, že zistenia z opakovanej kontroly len potvrdzujú zistenia z riadnej daňovej kontroly ukončenej prerokovaním protokolu dňa 06.04.2010.

6. S poukazom na uvedené sú irelevantné i námietky žalobkyne týkajúce dĺžky opakovanej daňovej kontroly vzhľadom na skutočnosť, že dodatočný platobný výmer zo dňa 15.04.2014, ktorý správca dane vydal po skončení opakovanej daňovej kontroly a ktorý vychádzal z protokolu zo dňa 20.03.2014, žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/542756/2014/5320 zo dňa 10.12.2014 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Napriek tomu krajský súd uviedol, že opakovaná daňová kontrola bola začatá dňa 29.09.2010 a ukončená dňa 09.04.2014. Z dôvodu preverenia deklarovaného vývozu tovaru mimo územie Európskej únie na Ukrajinu, bola kontrola prerušená dvakrát, a to od 10.03.2011 do 15.07.2013 a od 11.11.2013 do 28.01.2014. Podľa § 25a ods. 5 Daňového poriadku ak je konanie prerušené, lehoty neplynú. Žalovaný v súlade s § 15 ods. 17 Daňového poriadku oznámením č. 11/320/827/2011/3289 zo dňa 02.03.2011 predĺžil šesť mesačnú lehotu na výkon opakovanej daňovej kontroly o šesť mesiacov, o čom bola žalobkyňa informovaná upovedomením č. 604/321/27200/2011/Husa zo dňa 02.03.2011, ktoré jej bolo doručené dňa 07.03.2011. Kontrola trvala 353 dní, čo znamená, že trvala menej ako 12 mesiacov a bola vykonaná v súlade s § 15 ods. 17 Daňového poriadku. K žalobkyňou uvedenému rozhodnutiu Najvyššieho súdu SR sa krajský súd nemohol vyjadriť, pretože žalobkyňa uviedla neúplnú spisovú značku rozsudku - sp. zn. Sžf/41/2010.

7. Vo vzťahu k neuznaniu práva žalobkyne na odpočet DPH z nákupu tovarov od jej dodávateľa sa krajský súd stotožnil so zisteniami správcu dane, ako aj žalovaného a jeho prijatými závermi o porušení § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“). Krajský súd v rámci súdneho prieskumu vychádzal zo zistených pochybností, ktoré vzišli zo záverov správcu dane z vykonaného dokazovania počas daňovej kontroly týkajúceho sa dodávky daného tovaru od dodávateľa žalobkyne a jej následné dodanie ukrajinskému odberateľovi žalobkyňou. Vykonaným dokazovaním bolo správcom dane spochybnené dodanie tovaru žalobkyňi spoločnosťou HELPACK spol. s r.o., ktorá dodanie tovaru žalobkyňi nepreukázala.

8. Krajský súd poukázal na to, že správca dane za účelom preverenia dodávok deklarovaného tovaru v zmysle žalobkyňou predložených faktúr uskutočnil rozsiahle dokazovanie, vrátane medzinárodnej výmeny daňových informácií. K nákupu solárnych lôžok od spoločnosti HELPACK, spol. s r.o., k ich prevzatíu, k preprave tovaru žalobkyňa vo výpovedi dňa 13.08.2008 a v podstate aj v písomnom vyjadrení z 11.11.2008 uviedla, že tovar si preberal ukrajinský partner po dohode s dodávateľom HELPACK, spol. s r.o., žalobkyňa tovar fyzicky nevidela okrem poslednej dodávky, ktorú si ukrajinský partner neprevzal a bola na sklade na Trenčianskej, prepravu si zabezpečil ukrajinský partner. Tiež uviedla, že zakúpený tovar preberal v mene ukrajinského partnera v mieste uskladnenia v Brezne vodič nákladného auta.

9. Uvedenému nekorešponduje ani prvá výpoveď svedka C. T., konateľa spoločnosti HELPACK, spol. s r.o., zo dňa 03.09.2008 pred Daňovým úradom Brezno, na ktorú sa žalobkyňa v žalobe odvoláva, že touto výpoveďou bol preukázaný deklarovaný obchod. Správny súd poukázal, že práve C. T. už v tejto výpovedi spochybnil uskutočnenie obchodu tvrdiac, že „tovar skladoval v sklade DLAKER BREZNO a nevie, kam bol tovar prepravený, podľa jeho vyjadrenia si spoločnosť W4, s. r. o. tovar prevzala v Brezne od neho, bol pri tom, tovar si odviezol odberateľ W4, s. r. o.“, čo je v priamom rozpore s tvrdením žalobkyne. Dňa 03.09.2008 C. T. tiež uviedol, že daň z faktúr vyhotovených pre W4, s. r. o. priznal a odviezol v daňovom priznaní k DPH za príslušné zdaňovacie obdobie, čo sa tiež v následne prebiehajúcim trestnom konaní nepreukázalo a C. T. bol rozsudkom Okresného súdu Brezno č. k. 4T 6/2010-229 z 12.05.2010 odsúdený, keď vykonanou daňovou kontrolou bolo zistené, že do daňového priznania nezahrnul faktúry vystavené pre odberateľa - spoločnosť W4, s. r. o., za dodanie solárnych zariadení a nezaplatil daň z týchto faktúr (č. 03/04/08/02, č. 10/04/08/05, č. 17/04/08/02, č. 27/04/08/03, č. 29/04/08/03, č. 30/04/08/01). Uskutočnenie obchodných transakcií nebolo preukázané ani vyhlásením C. T. zo dňa 22.12.2008, ktoré predložila žalobkyňa správcovi dane dňa 13.01.2009, nakoľko jeho vierohodnosť bola spochybnená už len tým, že do tlačenej vyhlásenia bol rukou vpísaný dátum narodenia C. T., jeho adresa, číslo občianskeho preukazu, dátum a miesto, kedy bolo vyhlásenie podpísané. Nakoniec aj sám C. T. vo svojej výpovedi dňa 03.03.2010, poprel uskutočnenie predaja predmetného tovaru žalobkyňi v apríli 2008 a nevedel uviesť ani kto s kým jednal o uložení tovaru v sklade DLAKER Brezno. Je potrebné uviesť, že uvedenú výpoveď podal sám bez predchádzajúceho predvolania správcom dane. Ani svedkovia J. a L. nepotvrdili žalobkyňou deklarovaný obchod. Žalobkyňa síce vo vyjadrení zo dňa 09.02.2010 uviedla, že tieto výpovedali nepravdivo, no tieto sa ani po predvolaní Daňovým úradom Brezno nedostavili a svoju výpoveď do ukončenia daňovej kontroly dňa 06.04.2010 nezmenili.

10. Tiež je potrebné podľa názoru krajského súdu uviesť, že počas daňovej kontroly uskutočnenie deklarovaných obchodných transakcií bolo spochybnené aj informáciami získanými z medzinárodnej výmeny informácií, keď ukrajinská colná správa v odpovedi uviedla, že za obdobie od 01.01.2008 do 17.06.2009 neeviduje žiadne zahranično-obchodné operácie s účasťou žalobkyne a OAO MDZ Doneck a táto spoločnosť nie je evidovaná v databáze ukrajinskej colnej správy ako subjekt zahranično-obchodnej činnosti a jej sídlo je na adrese DM., IČO: 00 191 164, čo nezodpovedá údajom na zaslaných JCD. Tiež užhorodský colný úrad, v ktorého pôsobnosti sa nachádza colný úrad vstupu Vyšné Nemecké - Užhorod uviedol, že neeviduje žiadne dovozy tovaru pre príjemcu OAO DMZ Doneck. Uvedené nevyvracia ani odpoveď Colného riaditeľstva SR zo dňa 09.03.2010, podľa ktorého skutočnosť, že „v evidencii ukrajinskej colnej správy sa nenachádzajú žiadne zahranično-obchodnej operácie s účasťou žalobcu a OAO MDZ nevyklučuje možnosť, že tovar vstúpil na územie Ukrajiny, a že mohlo prísť k

zámene sprievodných dokladov s uvedením iných odosielateľov a príjemcov. Uvedená odpoveď je len hypotetická, ktorá uvedenú možnosť nevyklučuje ale ani nepotvrďuje. Už len samotná skutočnosť, že dodanie tovaru žalobkyni spoločnosťou HELPACK spol. s r.o. nebolo preukázané nasvedčuje tomu, že žalobkyňa tento tovar nemohla dodať svojmu ukrajinskému partnerovi OAO DMZ. Tvrdenie žalobkyne, že dodanie tovaru pre spoločnosť OAO DMZ, Doneck nie je spochybnené tým, že táto spoločnosť je na inom než evidovanom sídle a s iným IČO sa vo svetle všetkých skutočností javí ako účelové a irelevantné.

11. Z daňovej kontroly vzišli tak závažné pochybnosti o reálnosti dokladmi preukazovaných obchodných dodávok tovarov, že bolo povinnosťou žalobkyne preukázať ich skutočné realizovanie aj ďalšími dôkazmi podporujúcimi jej uplatnený nárok voči správcovi dane. Na tejto skutočnosti nič nemení ani fakt, že tieto pochybnosti nadobudol správca dane až z dokazovania vykonaného s časovým odstupom od uskutočnenia deklarovaneho obchodu. Práve naopak, v prípade takto zistených pochybností žalobkyňa mala vyvinúť aktivitu, aby preukázala všetkými možnými priamymi i nepriamymi dôkazmi, že obchod bol skutočne uskutočnený tak, ako bol ňou deklarován na ňou predložených dokladoch. Tiež je potrebné uviesť, že od kontrolovaného zdaňovacieho obdobia jún 2009 do výkonu daňovej kontroly (27.04.2010 - 10.09.2012) neuplynula až tak dlhá doba, aby žalobkyňa nemohla disponovať žiadnymi podpornými dôkazmi. Je neobvyklé, ak obchodná spoločnosť vykonáva podnikanie za účelom dosiahnutia zisku, aby nebola pri výkone svojej podnikateľskej činnosti obozretná a neuchovala si pre prípad kontroly žiadne dôkazy, resp. dokumentáciu, napr. emailovú komunikáciu, resp. iný spôsob komunikácie so svojimi obchodnými partnermi. Takéto dôkazy by mohli byť spôsobilé vyvrátiť pochybnosť správcu dane a žalobkyňa by tým mohla preukázať obozretnosť pri výkone podnikania a tiež, že podnikanie vykonáva v súlade so zásadou poctivého obchodného styku. Preto ak správca dane nadobudol závažné pochybnosti o reálnosti preukazovaných obchodných dodávok tovarov žalobkyne, bolo povinnosťou žalobkyne preukázať ich skutočné realizovanie ďalšími dôkazmi, čo však neučinila, odvolávajú sa na ňou už predložené doklady a námietky o tom, že dôkazné bremeno v danom prípade za jeho dodávateľa a odberateľov nemôže byť na nej. Krajský súd sa preto jednoznačne stotožnil so záverom žalovaného, že žalobkyňa neunesla svoje dôkazné bremeno.

12. V danom prípade nevychádzal správca dane len z dokladov predložených žalobkyňou, ale vykonal primerané dokazovanie v zmysle Daňového poriadku formou dožiadaní smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o fakturovaných zdaniteľných obchodoch. Iba samotné faktúry (prípadne aj iné doklady - medzinárodný nákladný list, dodací list) vyhotovené žalobkyňou ako platiteľom dane, na ktorých je uvedená DPH, ešte nezakladajú právo na odpočítanie dane. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne bolo aj poskytnuté. Takéto doklady je možné vyhotoviť aj v mene inej spoločnosti. Splnenie formálnej stránky je len jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane. Doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia. Hodnotenie dôkazov správcom dane však neznamená mechanické preberanie informácií, resp. bezvýhradné akceptovanie dokladov a údajov v nich uvedených, ako faktov.

13. Správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly v danom prípade postupoval podľa zákona, pričom kládol dôraz na zisťovanie jednotlivých dôkazov, ich hodnotenie a následné zdokumentovanie v protokole. Využil pritom všetky zákonné možnosti pre splnenie účelu daňovej kontroly a eliminovanie daňového úniku v kontrolovanom reťazci. Správca dane umožnil žalobkyni vyjadriť sa ku skutočnostiam týkajúcich sa daňovej kontroly, ako aj o problémoch v rámci dokazovania pravdivosti údajov a zároveň predložiť doklady preukazujúce jej tvrdenia. Je treba zvýrazniť, že Daňový poriadok neukladá správcovi dane získavať dôkazy preukazujúce tvrdenia daňového subjektu, ale vytvoríť daňovému subjektu v priebehu daňovej kontroly priestor pre preukázanie tvrdení, ktoré považuje správca dane za sporné alebo nehodnoverné. V tejto súvislosti možno konštatovať, že správca dane neuprel daňovému subjektu žiadne právo vyplývajúce z § 15 ods. 5 Daňového poriadku.

14. Správny súd poukázal na odôvodnenie rozsudku zo dňa 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, kde súdny dvor pripomenul, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112. V tejto súvislosti súdny dvor už

rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie. Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne.

15. Podľa judikatúry súdneho dvora subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať, na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

16. Ďalej žalobkyňa namietala nesprávnosť vyhodnotenia výsledkov dokazovania, pričom mala za to, že správca dane nad rámec zákona prenášal na ňu neprimerané dôkazné bremeno. Mala za to, že vyčerpala svoje dôkazné bremeno tým, že predložila zákonom požadované daňové doklady. Ide o pokladničné doklady ako dôkaz o hotovostných platbách za predmet plnení, technickú dokumentáciu o existencii tovaru, JCD preukazujúce vývoz tovaru pre ukrajinského odberateľa OAO DMZ a tiež obchodné transakcie boli potvrdené svedeckými výpoveďami. Podľa názoru krajského súdu je neštandardné realizovať finančné transakcie v celkovej sume 44.380.600,00 Sk v hotovosti, žalobkyňa nepreukázala žiaden vklad ani výber finančnej hotovosti na bankovom účte, a to ani vklad hotovosti v sume 2.159.400,00 Sk, ktorá po realizácii deklarovovaných obchodov mala zostať žalobkyni. Žalobkyňa dokonca svojho obchodného partnera OAO DMZ, ktorý jej mal odovzdať sumu 23.270.000,00 Sk v hotovosti na predložených pokladničných dokladoch pri tak vysokej sume ani správne neidentifikovala a tento svoju nesprávnu identifikáciu ani nenamietal. Žalobkyňa na i odberateľských faktúrach nesprávne identifikovala odberateľa, keď uviedla nesprávnu adresu a aj nesprávne identifikačné číslo a tieto nezrovnalosti ani žiadnym spôsobom nevysvetlila.

17. Na predložených jednotných colných dokladoch JCD je ako príjemca uvedený odberateľ OAO DMZ, I B., pričom správca dane zistil z odpovede Colného riaditeľstva zo dňa 23.11.2009, že takáto spoločnosť neexistuje. Spoločnosť OAO DMZ má sídlo na adrese K., IČO: 00 191 164, čo nezodpovedá údajom na zaslaných JCD a žalobkyňa uvedené rozpory nevysvetlila a pochybnosti o pravdivosti údajov na predložených jednotných colných dokladoch JCD neodstránila. Krajský súd v tejto súvislosti podčiarkol to, že samotná existencia formálnych dokladov ešte nepreukazuje reálnu podstatu obchodnej operácie a jej ekonomický účel. Obdobný záver vyplýva aj z preskúmaných rozhodnutí. Výlučne formálny prístup daňových orgánov k posudzovaniu oprávnenosti nárokov na odpočet DPH by mohol vytvoriť priestor pre zneužívanie práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty zúčastnenými subjektmi obchodného reťazca.

18. Z obsahu preskúmaných rozhodnutí vyplýva, že orgány daňovej správy od žalobkyne požadovali vzhľadom na vzniknuté závažné pochybnosti, aby riadne a dostatočným spôsobom preukázala realizáciu deklarovovaných obchodov. Správca dane nepochybne mal právo preveriť existenciu obchodov a dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobkyni napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že skutočne k danej obchodnej transakcii došlo tak, ako to deklarovala. Dôkazné bremeno a dôkazy potvrdzujúce, že predmetné obchody sa reálne uskutočnili, bolo na žalobkyni.

19. Na základe výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov vyplývajúcu zo zákona o správe daní, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, krajský súd konštatoval, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný potvrdil, zodpovedá zásadám logického myslenia a medziám správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. S poukazom na konkrétnymi zisteniami podložené

spochybnenie existencie obchodov, a teda reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení, daňové orgány dospeli k správneému záveru, že žalobkyňa neunesla dôkazné bremeno na preukázanie svojich tvrdení vyplývajúcich z predložených daňových dokladov.

20. Žalobkyňa namietala i tú skutočnosť, že správca dane vec nesprávne právne posúdil, keď z rozsudku OS Brezno v trestnej veci proti svedkovi T. vyplýva, že spoločnosti HELPACK spol. s r.o. vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. a túto povinnosť nesplnila a žalovaný rozhodnutie trestného súdu nerešpektoval. Krajský súd sa však s touto námietkou nestotožnil z dôvodu, že Okresný súd Brezno vo výroku rozsudku č. k. 4T 6/2010-229 zo dňa 12.05.2010 odsúdil obžalovaného C. T., ktorý ako konateľ spoločnosti HELPACK, spol. s r.o., podal 26.05.2008 Daňovému úradu v Brezne daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2008, pretože vykonanou daňovou kontrolou bolo zistené, že do daňového priznania nezahrnul faktúry vystavené pre odberateľa - spoločnosť W4, s. r. o., za dodanie solárnych zariadení a nezaplatil daň z týchto faktúr (č. 03/04/08/02, č. 10/04/08/05, č. 17/04/08/02, č. 27/04/08/03, č. 29/04/08/03, č. 30/04/08/01), čím za predmetné zdaňovacie obdobie skrátil daň z pridanej hodnoty v celkovej výške 168.771,16 €, teda vo veľkom rozsahu skrátil daň, čím spáchal zločin skrátenia dane a poistného podľa § 276 ods. 1, ods. 4 Trestného zákona. Z uvedeného rozsudku teda nevyplýva, že spoločnosti HELPACK, spol. s r.o. vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., teda za dodávku tovaru žalobkyňi, ale z dôvodu, že vystavil faktúry pre žalobkyňu, v ktorých uviedol daň v celkovej sume 5 084 400,00 Sk (168.771,16 €) a túto daň nezaplatil, čím porušil §71 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2008 do 30.11.2008. Ak platiteľ vo faktúre alebo v inom doklade o predaji uviedol vyššiu sumu dane, ako je povinný platiť podľa zákona č. 222/2004 Z.z., bol povinný platiť túto vyššiu sumu dane, čo znamená, že každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná túto daň zaplatiť, a to aj v prípade, že sa faktúra vzťahuje iba k fiktívnym plneniam a k žiadnemu reálnemu dodaniu tovaru nedošlo.

21. Správny súd neprisvedčil ani námietke žalobkyne, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Správca dane ako i žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí podrobne vysporiadali so všetkými námietkami žalobkyne a tiež je z neho zrejmé, akými úvahami bol správca dane vedený pri vyhodnocovaní jednotlivých dôkazov osobitne a vo vzájomnej súvislosti.

22. Žalobkyňa v neposlednom rade žiadala súd, aby sa obrátil na Súdny dvor Európskej únie s prejudiciálnymi otázkami. Krajský súd sa s postupom navrhnutým žalobkyňou nestotožnil a jej návrh na začatie prejudiciálneho konania pred Súdnym dvorom Európskej únie zamietol. V zmysle rozsudku ESD Cilfit a spol. (06.10.1982, 283/81) je definovaná výnimka z prejudiciálnej povinnosti vnútroštátneho súdu vo vzťahu k otázkam výkladu práva Únie v prípade, ak prejudiciálna otázka nie je relevantná. Prezumpcia relevantnosti môže byť vyvrátená, keď je nastolený problém čisto hypotetickej úvahy. Z formulácie žalobkyňou prejudiciálnej otázky je zrejmé, že táto je položená v hypotetickej rovine. Navyiac je potrebné uviesť, že smernica, ktorej výklad žalobkyňa požadovala je transponovaná do zákona č. 222/2004 Z.z. a správnosť jej transpozície žalobkyňa nespochybnila a ani žiadnym spôsobom podanie návrhu na prejudiciálne konanie ani nezdôvodnila.

23. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že neúspešnej žalobkyňi nárok na náhradu trov konania nepriznal.

III.

Konanie na kasačnom súde

24. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), písm. g) a písm. h) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

25. Sťažovateľka namietala, že krajský súd vo svojich záveroch vychádzal z nezákonnej opakovanej daňovej kontroly a z nej získaného protokolu. Z uvedeného dôvodu vec nesprávne právne posúdil. Sťažovateľka tiež namietala prenášanie dôkazného bremena na ňu ako daňový subjekt. V daňovom konaní podľa jej názoru vyčerpala vlastné dôkazné bremeno.

26. Ďalšie námietky sťažovateľky sa týkali toho, že krajský súd nesprávne posúdil alebo sa nezaoberal všetkými kľúčovými dôkazmi sťažovateľky. Krajský súd iba prevzal argumenty žalovaného a tvrdeniami sťažovateľky sa nezaoberal. Podľa názoru sťažovateľky krajský súd použil na vec správny právny predpis, ale ho nesprávne aplikoval.

27. Žalovaný vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti nepodal.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

28. 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 nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. apríla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

29. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutí správnych orgánov, ktorými bol sťažovateľke určený rozdiel v sume 168.771,16 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 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 správnymi orgánmi ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

35. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

36. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosť 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.

37. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

38. 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.

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

40. 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 vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

41. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

42. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

43. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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

45. 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.

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

47. 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.

48. 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.“ Z uvedených dôvodov považoval kasačný súd námietku sťažovateľky týkajúcej sa rozloženia dôkazného bremena v rámci dokazovania na sťažovateľku za nedôvodnú. 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...“

49. 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 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 sťažovateľka tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ju dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

50. 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).

51. 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 sťažovateľke, aby predložila také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo v prejednávanom prípade nenastalo.

52. Krajský súd založil svoje rozhodnutie o zamietnutí žaloby na tom, že sťažovateľka okrem predložených daňových dokladov, nevyvinula žiadne úsilie k tomu, aby preukázala, že v rámci deklarovaných obchodov, došlo reálne k dodaniu solárnych lôžok, tak ako to vyplýva z predložených listinných dokladov sťažovateľkou. Kasačný súd považuje toto právne posúdenie krajským súdom za správne.

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

54. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnutí súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľky. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, 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.

55. Z vykonaného dokazovania vyplýva, že sťažovateľka nepreukázala, že nákup tovaru sa uskutočnil tak, ako je deklarované na predložených faktúrach č. 03/04/08/02, 10/04/08/05, 17/04/08/02, 27/04/08/03, 29/04/08/03, 30/04/08/01 od dodávateľa HELPACK spol. s r.o. Podľa predložených dokladov mala sťažovateľka prijať 23.270.000,00 Sk v hotovosti od svojho odberateľa, ukrajinskej spoločnosti OAO DMZ, ktorá však popiera akékoľvek obchodné aktivity s daňovým subjektom W4, s.r.o. - sťažovateľkou. Na predložených pokladničných dokladoch sťažovateľka spoločnosť OAO DMZ ani správne neidentifikovala, keď uviedla nesprávnu adresu a aj nesprávne identifikačné číslo. Vozidlá uvedené na jednotlivých colných dokladoch JCD, na ktorých mali tovar - solárne lôžka vystúpiť z územia Slovenskej republiky a zároveň aj z územia Európskej únie a vstúpiť na územie Ukrajiny, však prepravovali iný tovar a tiež odosielateľom a príjemcom tohto tovaru neboli spoločnosti W4, s.r.o. a OAO DMZ. Podľa odpovede ukrajinskej colnej správy v období od 01.01.2008 do 17.06.2009 neeviduje žiadne zahranično-obchodné operácie s účasťou sťažovateľky a OAO MDZ Doneck. Navyše ani u jedného subjektu v reťazci spoločností PRESSTIGE Advertasing, s.r.o. - HELPACK, spol. s r.o. - W4, s.r.o. - OAO DMZ sa nepotvrdilo dodanie fakturovaného tovaru - solárnych lôžok. Z uvedených dôvodov sťažovateľke nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.. 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 č. 222/2004 Z.z., pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že k dodaniu tovaru uvedenom na faktúre skutočne došlo.

56. 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.

57. 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 hmotnoprávných podmienok uvedených v zákone č. 222/2004 Z.z. a doloženie oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane. Kasačný súd podotýka, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach Najvyššieho súdu, napr. v rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011, podľa ktorého „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011, podľa ktorého „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia

spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

58. Námietku sťažovateľky týkajúcej sa nezákonnosti opakovanej daňovej kontroly vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú. V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje na odsek 77 napadnutého rozsudku krajského súdu, v ktorom sa s uvedenou námietkou krajský súd dôkladne vysporiadal a s ktorého odôvodnením sa kasačný súd stotožňuje.

59. K námietke sťažovateľky, že krajský súd nesprávne vyhodnotil výpovede svedkov L., J. a T. kasačný súd uvádza, s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/40/2011 zo dňa 18.04.2012, že čestné vyhlásenia týchto svedkov nemožno považovať za dôkaz v daňovom konaní. Kasačný súd tiež poukazuje na zápisnicu o miestom zisťovaní č. 652/320/37623/2008/Stra zo dňa 09.09.2008, v ktorej svedkovia J. a L. uviedli, že nemajú vedomosť o tom, že by v sklade predajne DLAKER bol uskladnený predmetný tovar, ktorý mala skladovať spoločnosť HELPACK spol. s r.o. a C. T., konateľa spoločnosti HELPACK spol. s r.o., nepoznajú. V tejto zápisnici svedkovia priamo popreli informácie uvedené v čestných vyhláseniach.

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

61. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľky sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

62. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

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

Poučenie:

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