

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/17/2018
Identifikačné číslo spisu: 6017200066
Dátum vydania rozhodnutia: 25.11.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6017200066.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: Tuber s.r.o., so sídlom Šurice 261, zast.: Mgr. Henrich Schindler, advokát, so sídlom Janka Kráľa 7, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 104370141/2016, č. 104370058/2016, č. 104370008/2016, č. 104370112/2016, všetky zo dňa 28. novembra 2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/20/2017-68 zo dňa 31. októbra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/20/2017-68 zo dňa 31. októbra 2017 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

1. Kasačnou sťažnosťou napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj len „krajský súd“) v spoločnom konaní podľa § 191 ods. 1 písm. c/ a f/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutia žalovaného č. 104370141/2016, č. 104370058/2016, č. 104370008/2016 a č. 104370112/2016, všetky zo dňa 28. novembra 2016, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Pred spojením na spoločné konanie boli veci vedené na KS v Banskej Bystrici pod spisovými značkami 24S/20/2017, 24S/21/2017, 24S/22/2017, 24S/23/2017.

2. Žalovaný napadnutými rozhodnutiami potvrdil rozhodnutia vydané v prvom stupni Daňovým úradom Banská Bystrica (ďalej aj ako „správca dane“), a to:

č. 103809999/2016 zo dňa 31. augusta 2016, ktorým správca dane v zmysle § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2014 v sume 29.486,40 Eur, t. j. znížil nadmerný odpočet na DPH za toto zdaňovacie obdobie zo sumy 29.582,85 Eur na sumu 96,45 Eur,

č. 103809554/2016 zo dňa 31. augusta 2016, ktorým správca dane v zmysle § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrt'rok

2013 v sume 192.640,05, t. j. znížil nadmerný odpočet na DPH za toto zdaňovacie obdobie zo sumy 192.640,05 Eur na sumu 0,00 Eur,

č. 103810301/2016 zo dňa 31. augusta 2016, ktorým správca dane v zmysle § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie február 2014 v sume 74.651,88 Eur, t. j. znížil nadmerný odpočet na DPH za toto zdaňovacie obdobie zo sumy 75.256,13 Eur na sumu 604,25 Eur,

č. 103809330/2016 zo dňa 31. augusta 2016, ktorým správca dane v zmysle § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného na DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2013 v sume 56.574,34 Eur, t. j. znížil nadmerný odpočet na DPH za toto zdaňovacie obdobie zo sumy 56.615 Eur na sumu 40.66 Eur.

3. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na to, že správca dane vykonal u žalobcu štyri daňové kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobia 3. štvrtrok 2013, 4. štvrtrok 2013, január 2014 a február 2014. Výsledky týchto kontrol správca danie premietol do protokolov z daňovej kontroly a rozhodnutí, ktorými žalobcovi určil rozdiel DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia. Žalovaný sa so zisteniami správcu dane stotožnil a považoval ich za dostatočné na vyvodenie záveru o nesplnení podmienok na uplatnenie nároku na odpočítanie dane podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“).

4. Podľa zistení správcu dane si žalobca v daňových priznaniach odpočítal DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa RISZULA s.r.o. za dodávku cukru v jednotlivých zdaňovacích obdobiach a v zdaňovacom období 4. štvrtrok 2013 aj za výmenu okien a dverí, plávajúcu podlahu s montážou, izoláciu strechy s materiálom, vertikálne žalúzie a dodávku hríbov. Správca dane mal za preukázané, že pohyb, preprava a dodanie tovaru (cukru) od dodávateľa RISZULA s.r.o. a jeho subdodávateľov FLP s.r.o. a P-SYSTEM s.r.o. k žalobcovi a následné dodanie a preprava tovaru k odberateľom DOSZTÁL-TRADE Kft., NOTO INVESTMENTS a MYBA nebolo preukázané a žalobcovi preto nevzniklo právo na odpočítanie DPH podľa § 49 až § 51 zákona o DPH. Nebolo preukázané ani dodanie stavebného materiálu a prác dodávateľom RISZULA s.r.o. pre žalobcu ani dodanie hríbov. Subdodávateľské spoločnosti P-SYSTEM s.r.o. a FLP s.r.o. sú nekontaktné. Žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by preukázali reálne dodanie a pohyb tovaru, ako aj dodanie služieb a tým aj preukázanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe dodávateľských faktúr od dodávateľa RISZULA s.r.o. Cukor nakúpený od spoločnosti RISZULA s.r.o. mal byť podľa dokladov predložených žalobcom následne dodaný maďarským odberateľom, ktorí nepodali daňové priznania, nespupracujú, na adrese sídla sa nenachádzajú a nepriznali nadobudnutie tovaru. Podľa prepravných dokladov mali prepravu tovaru odberateľovi do Maďarska vykonať prepravcovia NEO-TRANSZ, LD ÉP. Správca dane zistil, že LD ÉP Kft. nevykonala prepravy pre žalobcu. NEO-TRANSZ Kft. formálne potvrdila, že vykonala prepravu, ale nevedela presne špecifikovať miesta dodania tovaru, komu bol tovar odovzdaný. Podľa údajov poskytnutých Národnou diaľničnou spoločnosťou a.s. motorové vozidlá, ktoré boli použité na prepravu tovaru, neboli zaevidované v elektronickom mýtnom systéme.

5. Krajský súd považoval za dôvodné žalobné námietky týkajúce sa nesprávneho hodnotenia niektorých dôkazov o dodaní tovaru maďarským odberateľom. Žalobca namietal, že správca dane a ani žalovaný nehodnotili prepravné doklady CMR dopravcu NEO-TRANSZ a ani to, čo bolo zistené maďarskou daňovou správou u dopravcu NEO-TRANSZ. Žalobca predložil ako dôkaz o vyvezení tovaru fakturovaného maďarským odberateľom prepravné doklady CMR, keďže prepravu vykonal prostredníctvom zmluvného dopravcu NEO-TRANSZ. Krajský súd v tejto súvislosti dôvodil, že CMR je prepravným dokladom, ktorý obsahuje potvrdenie dopravcu o prevzatí tovaru na prepravu a potvrdenie adresáta o prijatí tovaru a o mieste dodania, v predmetnom prípade v inom členskom štáte. Žalobca predložením takéhoto dokladu podľa názoru krajského súdu vyčerpал dôkazné bremeno na preukázanie skutočností o dodaní tovaru uvedeného v prepravnom doklade odberateľovi uvedenému v prepravnom doklade a na miesto tam uvedené, t. j. o vyvezení tovaru do iného členského štátu, a teda splnení podmienok na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty. Žalovaný zdôrazňoval, že prepravný doklad vystavil žalobca sám. Podľa krajského súdu nie je zrejmé, čo tým žalovaný mienil. Za právne irelevantné krajský súd považoval to, kto konkrétne vyplňa tlačivo prepravného dokladu. Podstatné je, že

dopravca na prepravnom doklade CMR potvrdil prevzatie tovaru na prepravu a že adresát na prepravnom doklade potvrdil prevzatie tovaru od dopravcu a doklad obsahuje aj miesto prevzatia tohto tovaru v inom členskom štáte. Potom, ako daňovník vyčerpá dôkazné bremeno, je na správcovi dane preukázať v prípade pochybností opak. Žalovaný argumentoval, že dopravca nepreukázal, kde tovar odovzdal, šoféri sa odvolávali len na CMR. Krajský súd zdôraznil, že toto je mimo sféry vplyvu žalobcu. Mal za to, že žalobca predložením prepravného dokladu CMR preukázal, že tovar odovzdal na prepravu na miesto určenia dopravcovi, ako aj to, že tovar prevzal adresát v mieste, do ktorého bol odoslaný. Žalobca správne vytkol žalovanému, že CMR dopravcu NEO-TRANS nevyhodnotil vôbec. Pokiaľ žalovaný tento dôkaz neuznal z dôvodu, že dopravca nevedel menovať osoby, ktoré tovar prevzali a šoféri len odkazovali na CMR a že zistil, že neboli niektoré z vozidiel zachytené elektronickým mýtnym systémom, tak takéto posudzovanie je podľa krajského súdu výsledkom nesprávneho právneho posúdenia.

6. Krajský súd dôvodil, že ak daňovník vyčerpá dôkazné bremeno, je na správcovi dane, aby ak má pochybnosti, preukázal opak. Nestačí teda len spochybňovať pravosť CMR, je treba dokázať, že ide o falošný doklad. Poukázal na to, že zo svojej činnosti pozná mnoho prípadov, kedy správca dane takéto dôkazy o falošnosti CMR získal. Napr. zistil, že vozidlá uvedené na CMR sú vozidlá, ktorými technicky nebolo možné tovar prepraviť, napr. pre nedostatok kapacity, nosnosti, alebo preto, že išlo o vozidlá vyradené z cestnej premávky, alebo boli zachytené v elektronickom mýtnom systéme na úplne odlišnej trase pri preprave tovaru pre iný subjekt. Žalobca vo vzťahu k vývozu tovaru do Maďarska maďarským odberateľom v prípadoch, keď to preukazoval prepravným dokladom CMR o vykonaní prepravy treťou osobou dopravcu NEO-TRANSZ, podľa krajského súdu správne namietol, že odôvodnenia napadnutých rozhodnutí sú nepodložené vykonaným dokazovaním. Krajský súd súhlasil s tým, že ak má byť dôkaz, ktorým je prepravný doklad dopravcu, vyvrátený, t. j. zistená jeho falošnosť, nestačí, že pri niektorých jazdách nebolo vozidlo zachytené v elektronickom mýtnom systéme bez toho, aby bolo zrejmé, z čoho vyplýva, že tam zachytené muselo byť, ak by bola vykonaná preprava uvedená na prepravnom doklade. Napríklad, že nie je možné prejsť hraničný priebeh inak, ako cestami spoplatnenými mýtnym systémom. Žalobca preto podľa krajského súdu dôvodne namietal, že toto preverovanie nebolo vykonané v dostatočnom rozsahu. Ak dopravca len porušil predpisy a jazdil cestami obchádzajúcimi mýtny systém, nemožno z toho dospieť k záveru, že žalobca nedodal tovar podľa CMR. Takisto nemožno vyvrátiť potvrdenie odberateľa o prevzatí tovaru v mieste uvedenom v prepravnom doklade tým, že šoféri vozidiel si nepamätajú mená osôb, ktoré pre adresáta tovar prebrali. Uvedené sa netýka prepravných dokladov, ktoré žalobca predkladal k prepravám, ktoré mali byť vykonané žalobcom a prepravám, ktoré mali byť vykonané LD EP Kft., ktorých nesprávnosť vyhodnotenia v žalobách namietaná nebola.

7. Za nedôvodné považoval krajský súd žalobné námietky o tom, že žalobca tovar prevzal od dodávateľa RISZULA s.r.o. V tejto súvislosti uviedol, že žalobca vo vzťahu k týmto skutočnostiam forsíroval vlastné hodnotenie dôkazov. Takto uplatnené námietky sú len vyjadrením nesúhlasu s hodnotením dôkazov, ktoré urobil správca dane a s ktorým sa žalovaný stotožnil. Nesúhlas však nestačí na to, aby súd mohol dospieť k tomu, že rozhodnutie je nezákonné. Nesprávnosť úvahy pri hodnotení dôkazov žalobca namietal len pri hodnotení výpovedí zamestnancov, avšak bez toho, aby konkretizoval, čo z ich výpovede bolo nesprávne vyhodnotené. Námietka, že boli vyhodnotené v neprospech žalobcu bez logického vysvetlenia nekorešponduje s odôvodnením napadnutých rozhodnutí. Žalovaný v odôvodneniach uviedol odpovede vypočúvaných zamestnancov na položené otázky a vyhodnotenie, čo z nich zistil. Uviedol, že podľa vyjadrení žalobcu a dodávateľa mali tieto subjekty spoločné skladové priestory, v ktorých mal byť tovar skladovaný a v ktorých manipuláciu s tovarom zabezpečovali tie isté osoby O. D. a S. D., ktoré sú zamestnancami len žalobcu. Výpočutí svedkovia, zamestnanci kontrolovaného daňového subjektu (žalobcu), síce do zápisnice potvrdili, že cukor bol privezený do skladových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, ale uviedli, že bol privezený poľskými kamiónmi a nepotvrdili a neuviedli také skutočnosti, ktoré by potvrdili reálne dodanie tovaru dodávateľom RISZULA s.r.o. K tomu krajský súd poukázal na konštatovanie správcu dane, že zamestnanci potvrdili podpísanie CMR, avšak žalobca ani dodávateľ doklady o preprave tovaru pre žalobcu nepredložili. Takému hodnoteniu vykonaného dokazovania podľa krajského súdu nemožno

vyčítať nedostatok logiky a ani rozpor s výpoveďou zamestnancov. Podľa krajského súdu sa žalobca mýli, keď tvrdí, že zvládol dôkazné bremeno predložením faktúry a tým, že obchody má zaevidované vo svojich evidenciách. Odôvodnenia napadnutých rozhodnutí obsahujú hodnotenie dôkazov vykonaných v daňovej kontrole, pričom žalobca v žalobe nenamieta, v čom konkrétne je toto hodnotenie nesprávne a odporujúce obsahu dôkazu. Namiesto toho len tvrdí, že preukázal splnenie podmienok a že to potvrdili aj zástupca a konateľ dodávateľa. Žalovaný ale uviedol hodnotenie týchto vyhlásení dodávateľa, resp. subdodávateľa ako ničím nepodložené. Ďalej, že výpovede týchto osôb si v niečom vzájomne odporujú, pričom tieto osoby nevedeli uviesť žiadne konkrétne a bližšie skutočnosti o vykonaných obchodoch a Z.D. J., ktorý mal obchody za dodávateľa a subdodávateľa obstarat', nevedel ani uviesť žiadne skutočnosti, ktoré by potvrdili dodanie tovaru pre žalobcu alebo v reťazci spoločností a nevedel uviesť, ani kde tieto spoločnosti sídli.

8. Krajský súd nepovažoval za dôvodné ani ďalšie žalobné námietky, keďže išlo o námietky všeobecné a nemajúce oporu v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí. Dôvodil, že všeobecne uplatnené námietky neobstoja, pretože neumožňujú vykonať prieskum zákonnosti bez toho, aby boli konkretizované na daný prípad podľa okolností vyplývajúcich z obsahu spisu. Podľa krajského súdu neobstoja ani námietky, ktoré nemajú oporu v obsahu odôvodnení. Správca dane nezamietol návrhy na vykonanie dokazovania. Uviedol úvahy, ktorými dôkazy vyhodnotil. Neargumentoval, že žalobca vedel o podvode. Napadnuté rozhodnutia nie sú založené na tom, že v danom prípade išlo o podvod. Žalovaný v odôvodneniach rozhodnutí opakovane uviedol, že nárok na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa RISZULA s.r.o. nebol uznaný z dôvodu, že žalobca neprodukoval také dôkazy, ktoré by preukázali jeho dodanie, teda dôkazy o tom, že tovar od tohto subjektu žalobca prijal. Žalovaný konštatoval, že na základe správcom dane vykonaného tuzemského aj medzinárodného šetrenia bolo spochybnené, že sa s deklarovávaným tovarom reálne obchodovalo tak, ako to žalobca preukazoval listinnými dôkazmi. Tým podľa krajského súdu nepovedal, že v reťazci bol zistený podvod.

9. S poukazom na § 24 daňového poriadku krajský súd uviedol, že pokiaľ daňovník uplatňuje odpočet DPH, musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky boli splnené a právo na odpočet vzniklo. Inak povedané, dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane len v prípade, že nie je sporné, že daňovník prijal zdaniteľné plnenie od dodávateľa uvedeného na faktúre, a teda nie je sporná ani existencia materiálneho plnenia a ani žiadne iné rozhodné skutočnosti zakladajúce či už právo na odpočet dane z pridanej hodnoty alebo právo na oslobodenie dane z pridanej hodnoty. Aj judikatúra Súdneho dvora Európskej únie, na ktorú žalobca v žalobách poukazoval, je založená, resp. podáva výklad práva Európskej únie za takej skutkovej situácie, keď nie je sporné, že vecné a materiálne podmienky splnené boli. V takom prípade sa dôkazné bremeno presúva na správcu dane. Bez preukázania, že ide o zneužitie práva alebo o podvod, o ktorom daňovník vedel, nie je možné daňovníkovi odoprieť právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, resp. právo na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty. Žalovaný napadnuté rozhodnutia nezaložil na tom, ako tvrdí žalobca, že žalovaný, resp. správca dane odoprel žalobcovi právo na odpočítanie dane z toho dôvodu, že zistil nekontaktnosť na strane dodávateľov, subdodávateľov a odberateľa žalobcu. Na takomto skutkovom základe rozhodnutia založené nie sú. Rozhodnutia sú založené na tom, že v daňovej kontrole a ani počas vyrubovacieho konania nebolo preukázané, že boli splnené podmienky na odpočet dane, pričom dôkazné bremeno na preukazovanie týchto podmienok znášal žalobca.

10. Za nedôvodné krajský súd tiež považoval tvrdenia žalobcu o tom, že žalovaný sa nevysporiadal so žalobcom poukazovanými rozhodnutiami Súdneho dvora Európskej únie. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na to, že žalovaný uviedol svoje stanoviská k týmto námietkam žalobcu v odôvodnení napadnutých rozhodnutí. Krajský súd uviedol, že na základe výkladu práva Európskej únie upravujúceho oblasť dane z pridanej hodnoty, ktorý podal Súdny dvor Európskej únie vo svojich rozhodnutiach, aj keď daňovník zvládne dôkazné bremeno, je možné mu odoprieť odpočítanie dane, či oslobodenie od platenia dane. Tento záväzný výklad možno vo všeobecnosti zhrnúť na dva prípady, v ktorých správca dane v situáciách, kedy nie je sporné splnenie vecných a materiálnych podmienok, môže odmietnuť priznať právo na odpočet DPH, či oslobodenie od jej platenia pri vývoze zdaniteľného plnenia do iného členského štátu. Prvý, že správca dane preukáže, že išlo o zneužitie práva, t. j. obchodné transakcie

nemali ekonomický význam a ich účelom bolo len dosiahnutie daňovej výhody u niektorého daňovníka. Druhý, že správca dane preukáže, že vykonaný obchod bol súčasťou reťazca obchodov zaťažených podvodom a zároveň preukáže, že daňovník o tomto podvode vedel, alebo musel vedieť. V preskúvaných veciach boli napadnuté rozhodnutia založené na tom, že žalobca dôkazné bremeno nezvládol, pretože nepreukázal, že boli splnené podmienky na odpočítanie dane. Žalovaný a správca dane žalobcovi dostatočne zdôvodnili, prečo ním predkladaná faktúra sama o sebe ani v spojení s kúpnu zmluvou nestačí na preukázanie toho, že zdaniteľné plnenie žalobca prijal od daňovníka uvedeného na faktúre. Žalobca okrem uvedeného a tvrdenia členov štatutárnych orgánov, t. j. svojich a dodávateľových tvrdení, žiadny iný dôkaz o prijatí fakturovaného tovaru od dodávateľa uvedeného na faktúre nepredkladal.

11. Podľa krajského súdu to, že žalobca nevie preukázať od koho nadobudol tovar, ešte neznamená, že ho nenadobudol. Má to ale ten právny dôsledok v zmysle zákona o DPH, že nie je možné uznať právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, pretože daňovník nevie preukázať, že mu toto právo vzniklo. Môže sa preto javiť ako zbytočné zrušiť rozhodnutie pre nesprávne právne posúdenie týkajúce skutočností, či žalobca vyviezol tovar do iného členského štátu, keď na nepriznanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty stačí, že nebolo preukázané, že žalobca prijal plnenie uvedené na faktúre od dodávateľa, ktorý ju vystavil. Faktom ale je, že žalovaný značnú časť odôvodnení napadnutých rozhodnutí venoval práve tomu, že žalobca nepreukázal, že tovar uvedený na faktúrach pre maďarských odberateľov bol vyvezený do Maďarska pre týchto odberateľov. Krajský súd zdôraznil, že žalobca má právo na riadne odôvodnenie, čo znamená, aby v odôvodnení boli uvedené len také skutočnosti, ktoré sú riadne zistené a preukázané a na ktorých je rozhodnutie založené. Odôvodnenie rozhodnutia odôvodňuje výrok rozhodnutia. Musí teda obsahovať skutkové dôvody vzťahujúce sa k tomu výroku, ako aj ich právne posúdenie.

12. Na základe vyššie uvedeného krajský súd napadnuté rozhodnutia zrušil, pretože sú výsledkom nesprávneho právneho posúdenia, keď žalovaný svoje rozhodnutia založil aj na tom, že žalobca nepreukázal, že tovar odoslal zahraničnému odberateľovi prostredníctvom tretej osoby - dopravcu NEO-TRANSZ. Podľa názoru krajského súdu skutkový záver o nepreukázaní tohto vývozu nemá oporu vo vykonanom dokazovaní.

13. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi ako úspešnému účastníkovi bola priznaná úplná náhrada účelne vynaložených trov konania, na ktorej náhradu bol zaviazaný žalovaný.

14. Žalovaný podal riadne a včas proti rozhodnutiu krajského súdu kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

15. Zastával názor, že krajský súd nesprávne právne posúdil predmetnú vec, nakoľko nezohľadnil relevantné zistenia žalovaného v spojení s príslušnými ustanoveniami daňového poriadku a zákona o DPH. Zotrvával na svojich záveroch uvedených v napadnutých rozhodnutiach, ktoré boli krajským súdom nesprávne posúdené z hľadiska dorubenej dane žalobcovi pozostávajúcej len z neuznaného odpočítania dane v tuzemsku od dodávateľa RISZULA, s.r.o. Podľa žalovaného krajský súd nesprávne posúdil celý zdaniteľný obchod a venoval sa vývozu tovaru do Maďarska, ktorý nebol predmetom doruby, ale len ozrejmoval celé obchodovanie s predmetným tovarom. Poukázal na to, že krajský súd sám potvrdil správnosť postupu správcu dane a žalovaného pri neuznaní predmetného odpočítania dane. Nevidel preto opodstatnenosť v zrušení jeho rozhodnutí z hľadiska hospodárnosti konania, keďže zamietnutie odpočítania dane v predmetných prípadoch je právne ustálené.

16. Dôvodil, že v rámci daňovej kontroly dotknutých zdaňovacích období správca dane preveroval, či daňovému subjektu vzniklo právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od deklarovaného dodávateľa RISZULA, s.r.o., či toto právo na odpočítanie dane daňový subjekt uplatnil v súlade s § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, t. j., či pri tomto tovare dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 uvedeného zákona, či skutočne došlo k dodaniu tovaru deklarovaným dodávateľom a či nakúpený tovar

daňový subjekt použil na dodávky tovarov a služieb ako deklaroval predloženými dokladmi. Žalovaný zdôraznil, že správca dane žalobcovi neuznal len právo na odpočítanie dane na vstupe, a to z dodávateľských faktúr od uvedeného dodávateľa, nakoľko z vykonaného dokazovania nebolo preukázané, že k dodaniu došlo práve týmto dodávateľom. U dodávateľa RISZULA, s.r.o. nedošlo k preukázaniu, že mu vznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH. Správca dane existenciu samotného tovaru nespochybňoval, ale nedošlo k preukázaniu, že dodávateľom tovarov bola spoločnosť RISZULA, s.r.o., čo potvrdil aj krajský súd tým, že žalobné námietky týkajúce sa dodania od tohto dodávateľa považoval za nedôvodné.

17. Uviedol, že jednou z podmienok na odpočítanie dane je použitie tovaru na dodávky tovarov a služieb. S ohľadom na poukázanie spôsobu obchodovania žalobcu správca dane preveroval aj následné dodanie tovaru s oslobodením od dane deklarovaným odberateľom do iného členského štátu. Zo zistení správcu dane vyplýva, že ani jeden z týchto odberateľov nepredložil žiadne dôkazy o dodaní tovaru žalobcom. Odberateľské spoločnosti na dotknutých adresách ani nevykonávali ekonomickú činnosť. Týmito zisteniami správca dane poukazoval na konanie žalobcu, v ktorom nakupoval tovar od deklarovaného dodávateľa RISZULA, s.r.o., pričom dodanie od tohto dodávateľa nebolo preukázané a zároveň nebolo preukázané dodanie tovaru odberateľom, ktorí nákup a prijatie tovaru nepreukázali. Žalovaný poukázal na to, že správca dane žalobcovi nezdanil a nespochybnil dodanie tovaru do iného členského štátu, ale neuznal mu len právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa RISZULA, s.r.o. Správca dane pritom preveroval celý obchodný reťazec tak na strane dodávateľov, ako aj na strane odberateľov, aby tak posúdil, či si žalobca odpočítanie dane na vstupe uplatnil v súlade so zákonom o DPH.

18. Vo vzťahu k argumentácii krajského súdu týkajúcej sa prepravy tovaru do iného členského štátu (Maďarska) deklarovanej prepravnými dokladmi CMR žalovaný poukázal na zistenia správcu dane, podľa ktorých pohyb vozidiel nebol zachytený na Slovensku a vodiči sa odvolávali len na prepravné doklady CMR, ktoré navyše vystavoval sám žalobca. V tejto súvislosti žalovaný zdôraznil, že správca dane nespochybňoval dodanie tovaru mimo územia Slovenskej republiky, keďže toto dodanie žalobcovi dodatočne nezdanil. Správca dane poukazoval iba na skutočnosť, že tovar neprijali žalobcom deklarovaní odberatelia. Správca dane vyhodnotil sporné CMR ako dôkaz nepostačujúci na preukázanie vývozu tovaru do iného členského štátu konkrétnemu odberateľovi v Maďarsku. Podľa žalovaného sa žalobca nemôže zbaviť zodpovednosti len tým, že poukáže na odovzdanie tovaru prepravcovi podľa § 43 zákona o DPH. Daňové orgány nie sú povinné dokazovať uskutočnenie zdaniteľného obchodu (zistiť trasu prepravy), ale len prejednávajú predložené doklady. Žalovaný netvrdil, že doklady CMR sú falošné, ale len poukazoval na skutočnosť, že vývoz tovaru nebol uskutočnený tak, ako to žalobca tvrdil.

19. Záverom poukázal na konštatovanie krajského súdu o tom, že na nepriznanie nároku na odpočet DPH stačí, že nebolo preukázané, že žalobca prijal plnenie uvedené na faktúre od dodávateľa, ktorý ju vystavil, na čom boli aj žalobami napadnuté rozhodnutia postavené. Krajským súdom zrušené rozhodnutia podľa žalovaného dávajú jasné a zrozumiteľné odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom konania. Žalovaný preto nesúhlasil s názorom krajského súdu, že v napadnutých rozhodnutiach absentuje posúdenie merita veci podporené úvahami daňových orgánov a že ide o rozhodnutia predčasné a nepreskúmateľné.

20. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Banskej Bystrici a s vysloveným právnym záverom sa stotožňoval.

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného je dôvodná.

22. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutia žalovaného, ktorými boli potvrdené v úvode tohto rozsudku opísané rozhodnutia správcu dane vo veci určenia rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 3. štvrtrok 2013, 4. štvrtrok 2013, január 2014 a február 2014.

23. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

24. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

25. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

26. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo 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 tovaru a služieb, ktorú 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. 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 pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

30. 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.

31. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- 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,
- skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

32. 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.

33. 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.

34. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom

zist'ovani a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

35. Ako už Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval v rozsudku sp. zn. 4Sžf/61/2016 zo dňa 08. novembra 2017, účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi 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. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie.

36. Vo vzťahu k právu daňového subjektu na odpočítanie dane je nutné uviesť, že odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia.

37. V prejednávanom prípade bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce v prvom rade oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Daňové orgány v prípadoch jednotlivých zdaňovacích období žalobcovi určili rozdiel dane tým, že mu znížili v daňových priznaniach uplatnený nadmerný odpočet DPH. Dôvodom bola skutočnosť, že žalobca vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal dodanie deklarovaného plnenia (viď bod 4 tohto rozhodnutia) od dodávateľa RISZULA, s.r.o., čím nedošlo k splneniu podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. To znamená, že dodávateľovi RISZULA, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH, pretože žalobcovi nedodal fakturované plnenie tak, ako bolo deklarované na sporných faktúrach, a teda nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, keďže fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodané plnenie.

38. Ako vyplýva z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí žalovaného, správca dane, ktorého závery žalovaný prevzal, skúmal celý obchodný reťazec nielen vo vzťahu k nadobudnutiu plnenia žalobcom od deklarovaného dodávateľa RISZULA, s.r.o., ale aj vo vzťahu k následnému použitiu dodaného plnenia (tovaru) žalobcom v rámci deklarovaného intrakomunitárneho dodania do iného členského štátu. Po dôkladnom oboznámení sa s obsahom napadnutých rozhodnutí žalovaného sa kasačný súd nestotožňuje so záverom krajského súdu o tom, že značná časť odôvodnení týchto rozhodnutí je venovaná nepreukázaniu intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu (Maďarska) žalobcom. Práve naopak, žalovaný svoje rozhodnutia, ktorými potvrdil rozhodnutia správcu dane o znížení uplatneného nadmerného odpočtu DPH, oprel predovšetkým o závery týkajúce sa nesplnenia podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 až § 51 zákona o DPH. Tieto závery daňových orgánov o nesplnení zákonných podmienok na odpočítanie dane uplatnenej na vstupe považoval krajský súd za správne.

39. V kontexte uvedeného sa preto kasačnému súdu javí zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného krajským súdom ako samoučelné a odporujúce predovšetkým zásade hospodárnosti konania. Ak daňový subjekt nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane uplatnenej voči nemu na vstupe, čo bolo daňovými orgánmi ustálené a s týmto záverom sa krajský súd stotožnil, pre rozhodnutie vo veci nie je nevyhnutné skúmať a preukázať splnenie podmienok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH. Napokon, splnenie podmienok na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní do iného členského štátu nie je vo vzťahu k rozhodovaniu o znížení uplatneného nadmerného odpočtu DPH fakturovanej za to isté plnenie rozhodujúce.

40. Na základe uvedeného kasačný súd považuje právne posúdenie veci krajským súdom v otázke dôvodnosti zrušenia rozhodnutí pre nedostatočné zistený skutkový stav v otázke preukázania

intrakomunitárneho dodania tovaru, ktorá nie je rozhodujúca pre záver o nároku na nevzniknutie práva na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH za nesprávne, a preto rozsudok krajského súdu zrušil podľa § 462 ods. 1 SSP a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom bude postupovať v naznačenom smere a v zmysle § 469 SSP dôsledne vychádzať z právnych záverov najvyššieho súdu.

41. O trovách kasačného konania kasačný súd nerozhodoval. Bude povinnosťou krajského súdu v novom rozhodnutí podľa § 467 ods. 3 SSP rozhodnúť aj o trovách a ich náhrade v rámci prvostupňového, ako aj kasačného konania.

42. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 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 nie je prípustný opravný prostriedok.