

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/33/2018
Identifikačné číslo spisu: 1016201655
Dátum vydania rozhodnutia: 14.11.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016201655.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci sťažovateľa: S U N D E R M A N N s.r.o., Opavská 10, 831 01 Bratislava, IČO: 17 309 255, právne zastúpený: JUDr. Laura Bíróová, advokátka, Klincová 37/B, 821 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103474586/2016 zo dňa 11.07.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/192/2016-63 zo dňa 26.04.2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/192/2016-63 zo dňa 26.04.2018 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.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 1S/192/2016-63 zo dňa 26.04.2018 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103474586/2016 zo dňa 11.07.2016, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 102942956/2016 zo 14.04.2016. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 111,99 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2013, keď neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH z faktúry č. 73/2013 vystavenej dodávateľom AGRODREVO, s.r.o., pričom konštatoval porušenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) v nadväznosti na § 51 uvedeného zákona, pretože správca dane nadobudnutie tovaru žalobcom posúdil ako neuskutočnené a faktúru ako účelovo

vystavenú.

2. Správny súd po preskúmaní zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa dospel k záveru, že daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, dostatočne zistili skutkový stav a na tomto základe správne rozhodli. V súvislosti s prejednávanou vecou uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí vedieť preukázať, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený a že tovar bol dodaný platiteľom dane uvedeným na faktúre. Dôkazné bremeno je v daňovom konaní zásadne na strane daňového subjektu, ktorý je iniciátorom odpočítania dane. Jeho povinnosťou je preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a 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. Krajský súd v súvislosti s uvedeným poukázal na závery konštatované v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011.

3. Krajský súd uviedol, že správca dane nespochybňoval existenciu tovaru, ale tvrdenie žalobcu, že tovar dodala spoločnosť AGRODREVO s.r.o. Poukázal na to, že od 15.08.2012 bol konateľom spoločnosti AGRODREVO s.r.o. p. F., ktorý uviedol, že odkedy sa stal konateľom spoločnosti, za túto nekonal, nevyvíjal žiadnu činnosť, ani nevystavoval účtovné ani iné doklady, nepodával ani nepodpisoval daňové priznania, nepozná bývalých konateľov spoločnosti, nikdy nebol v banke a nikoho nepoveril na zastupovanie spoločnosti. Podpis na plnomocenstve z 24.08.2012 nie je jeho, aj keď sa mu podobá. Správca dane taktiež preveroval plnomocenstvo, ktoré mal podpísať konateľ spoločnosti AGRODREVO p. Š.Á., bolo ním spochybnené a ako uviedol do zápisnice zo dňa 11.08.2015, toto vidí prvýkrát, podpísaný na ňom nie je jeho a nikdy toto plnomocenstvo nepodpísal.

4. Správca dane ako aj žalovaný spochybnil taktiež tvrdenie žalobcu o úhrade dodávok tovarov za kontrolované obdobie, pretože žalobca predloženými dokladmi, ktorými preukazoval ich úhradu, realizoval najmä započítaním záväzkov a pohľadávok jednostranným právnym úkonom (doklady v administratívnom spise č. 12.1 až 12.36). Judikatúra Najvyššieho súdu SR (napr. 5Sž-o-KS 29/2005, 5Sžf/97/2009, 8Sžf/51/2010 alebo 8Sžf/9/2012) potvrdzuje, že ak správca dane spochybní reálnosť (preukázanosť) uskutočnenia zdaniteľných obchodov, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo. Ak totiž daňovník reálne nepreukáže uskutočnenie zdaniteľného plnenia, je vecou jeho podnikateľského rizika, aby znášal dôsledky tohto konania. Pri uzatváraní obchodov si mal dostatočne zistiť a overiť dôveryhodnosť svojho zmluvného partnera, inak sa vystavuje riziku neuznania takýchto výdavkov za daňové výdavky zo strany daňových orgánov (z rozsudku Najvyššieho súdu SR 8Sžf/9/2012).

5. Krajský súd ďalej uviedol, že žalobcova námietka, že nemal dôvod žiadať V. X. o predloženie plnej moci, nakoľko dodávky tovaru, ktoré boli dohodnuté, boli aj realizované a podľa jeho prehlásenia bol naďalej oprávnený konať v mene spoločnosti AGRODREVO s.r.o. na základe plnej moci udelenej konateľom spoločnosti, neobstojí. Z uvedeného podľa názoru súdu vyplýva, že žalobca mal vedomosť o zmene v osobe konateľa, a preto z dôvodu obozretnosti a vyvrátenia prípadného podozrenia z účasti na podvodnom konaní a v zmysle zásady poctivého obchodného styku bol povinný preveriť, či tvrdenia V. X., prostredníctvom ktorého realizoval deklarované obchody, sú založené na reálnom skutkovom základe a či skutočne disponuje plnou mocou od aktuálneho konateľa na konanie v mene spoločnosti AGRODREVO s.r.o. Krajský súd poukázal i na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/66/2014 zo dňa 09.06.2015.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

6. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a

žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, resp. aby napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

7. Mal za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe. Sťažovateľ poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2010, podľa ktorého nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. Podľa uvedeného rozsudku všeobecné dôkazné bremeno definované zákonom je modifikované právom EÚ a správca dane a žalovaný v danom prípade nesprávne vychádzali iba z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdili z hľadiska práva EÚ. Taktiež poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/9/2013, podľa ktorého dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Ak u správcu dane vzniknú pochybnosti z dôvodu preverovania dodávateľa daňového subjektu, na túto skutočnosť daňový subjekt nemá vplyv. Daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniťnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená.

8. Podľa sťažovateľa aj z rozsudkov Súdneho dvora EÚ (C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bod House) vyplýva, že odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Z rozsudkov súdneho dvora (C-80/11 Mahagében a Dávid, C-285/11 Bonik, C-18/13 Maks Pen) vyplýva, že dôkazné bremeno ohľadne podvodného konania iného daňového subjektu je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov a ani na stav ich účtovníctva.

9. Sťažovateľ mal za to, že daňové orgány nedostatočne zistili skutkový stav a nevykonali potrebné dokazovanie. Nevysporiadali sa s plnou mocou z 24.08.2012, o ktorej F. F. tvrdil, že podpis nie je jeho. Toto tvrdenie pritom ešte nespochybňuje platnosť plnej moci ako verejnej listiny. Daňové orgány nevykonali výsluch bývalého konateľa spoločnosti AGRODREVO s.r.o. V. X. ani výsluch F. O., osoby poverenej sťažovateľom na preberanie tovaru v sklade výrobkov vo vlastníctve sťažovateľa v Zubnom. Daňové orgány chránili len fiškálne záujmy štátu, ale nezachovávajú práva sťažovateľa, čím bola porušená zásada zákonnosti daňového konania.

10. Sťažovateľ namietal, že krajský súd aplikoval extenzívny výklad zákona, keď konštatoval, že platiteľ pri uplatnení práva na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry musí preukázať, že zdaniťné obchody boli reálne uskutočnené, tovar bol reálne dodaný, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

11. K spochybneniu úhrady dodávok tovarov započítaním záväzkov a pohľadávok jednostranným právnym úkonom sťažovateľ uviedol, že jedným zo zákonných spôsobov splnenia záväzkov je zápočet vzájomných pohľadávok. Cena tovarov za kontrolované obdobie bola vrátane dane z pridanej hodnoty vo výške 28 827,52 Eur. Úhrada ceny vo výške 19 219,23 Eur bola vykonaná bezhotovostným prevodom z účtu žalobcu v banke. Cena tovaru vo výške 466,40 Eur a 6 180,48 Eur bola uhradená vo forme zápočtu vzájomných pohľadávok. Zostávajúca nesplatená časť kúpnej ceny bola vo výške 2 961,41 Eur.

12. Záverom namietal, že v bode 32. odôvodnenia rozsudku je neprávne číslo rozhodnutia správcu dane a že krajský súd sa neriadil ustanovením § 140 SSP a porušil zásadu rovnakého rozhodovania v rovnakých veciach.

13. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že napadnutý rozsudok krajského súdu považuje za správny, vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto navrhol, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť zamietol. K námietkam sťažovateľa uviedol, že správca dane vypočul konateľa dodávateľskej spoločnosti AGRODREVO, s.r.o. pána F., ktorý je bezdomovec, pričom tento poprel, že by udelil plnú moc na zastupovanie spoločnosti predchádzajúcemu konateľovi a tiež uviedol, že v obci Zubné, kde mal plnú moc podpísať, nikdy nebol. K osobe F. O. žalovaný uviedol, že táto osoba nie je uvedená v žiadnych dokumentoch týkajúcich sa prijatia tovaru na sklad.

14. Žalovaný tiež poukázal na to, že činnosť spoločnosti AGRODREVO, s.r.o. preverovali orgány činné v trestnom konaní, pričom zistili, že táto spoločnosť nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť od 23.01.2012, kedy došlo k zániku funkcie konateľa a spoločníka V. X. a novým konateľom sa stal T. Š.. Aj T. Š. mal pánovi X. podpísať splnomocnenie na zastupovanie spoločnosti, avšak pri výsluchu na Okresnom riaditeľstve PZ Humenné uviedol, že podpis nie je jeho a takéto splnomocnenie nikdy nepodpísal.

15. K preukazovaniu úhrad za tovar žalovaný uviedol, že správca dane neuznal sťažovateľovi odpočítanie dane z faktúry č. 732013 zo dňa 29.07.2013 v sume 111,99 Eur vystavenej spoločnosťou AGRODREVO s.r.o. Úhrady iným spoločnostiam za nákup tovarov správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období nespochybňoval. Je však nesporné, že medzi obidvoma spoločnosťami existovali neuhradené pohľadávky, ktoré potvrdil pán B. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 150935/2015/9104403 zo dňa 27.03.2015. Úhrady za tovary uvádzané v kasačnej sťažnosti nepreukazujú, že tvrdenia správcu dane, resp. žalovaného o úhradách formou vzájomného započítania záväzkov a pohľadávok medzi žalobcom a dodávateľom, spoločnosťou AGRODREVO s.r.o., je účelové.

16. K námietke porušenia zásady rovnakého rozhodovania v rovnakých veciach uviedol, že voči obom rozhodnutiam Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 6S/192/2016 a sp.zn. 6S/193/2016 podal žalovaný kasačné sťažnosti.

III.

Konanie na kasačnom súde

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk podľa ust. § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

18. Predmetom skúmania kasačného súdu bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave, č.k. 1S/192/2016-63 zo dňa 26.04.2018 z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

19. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd preukázané, že žalobca dňa 23.04.2015 prevzal od správcu dane oznámenie o výkone daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za marec 2013 - marec 2014. Dňa 23.04.2015 bola u žalobcu začatá daňová kontrola, z ktorej bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 20133964/2015/9104403.

20. Správca dane dožiadaním zo dňa 10.06.2015 požiadal miestne príslušného správcu dane o preverenie uskutočnenia zdaniteľných plnení daňového subjektu AGRODREVO, s.r.o. Zubné v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach marec 2013 až marec 2014, v ktorých si spoločnosť SUNDERMANN, s.r.o. odpočítala DPH z faktúr za nákup bukových prírezov. V odpovedi na dožiadanie miestne príslušný správca dane uviedol, že daňový subjekt AGRODREVO, s.r.o. Zubné od 23.01.2012 nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť. Dňa 23.01.2012 zanikla funkcia konateľa a spoločníka V. X., dňa 15.08.2012 zanikla funkcia konateľa a spoločníka T. Š. a týmto dňom sa stal spoločníkom a konateľom F. F.. Na ústnych pojednávaniach správcu dane a orgánov činných v trestnom konaní, obaja konatelia (T. Š., F. F.) ako svedkovia uviedli, že spoločnosť AGRODREVO, s.r.o. nevystavili žiadne faktúry, nedodali žiaden tovar a nevystavili žiadne splnomocnenie na zastupovanie a vykonávanie economickej činnosti za uvedenú spoločnosť. Faktúry predložené k dožiadaniu nevystavili a tovar deklarovaný na týchto faktúrach nebol dodaný spoločnosťou AGRODREVO, s.r.o.

21. Zo zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 24.10.2014 svedka F. F.Č. okrem iného vyplýva, že

plnomocenstvo zo dňa 24.08.2012 nikdy nepodpísal a jeho podpis to nie je, aj keď sa mu podobá. Bývalých konateľov nepozná, nehovoria mu nič ich mená, nikdy za spoločnosť AGRODREVO, s.r.o. nič nepodpisoval, nikdy nespĺnomocnil žiadnu osobu, aby za spoločnosť konala, spoločnosť žiadnu činnosť nevykonávala, účtovné ani iné doklady nevystavoval, nepodával daňové priznania. Dňa 11.08.2015 bol vypočutý ako svedok T. Š. a zo Zápisnice o výsluchu svedka vyplýva, že v čase keď bol konateľom spoločnosti (od 08.02.2012 do 22.08.2012) nevykonávala spoločnosť AGRODREVO, s.r.o. žiadnu činnosť. Nikdy nespĺnomocnil na zastupovanie spoločnosti p. V. X. a plnomocenstvo zo dňa 23.01.2012 na jeho zastupovanie nepodpísal a podpis nie je jeho.

22. Dňa 02.02.2016 obdržal žalobca oboznámenie so zisteniami v rámci vykonávanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2013 - marec 2014, v ktorom ho správca dane informoval o zisteniach z preverovania zdaniteľných obchodov - preverovania prepravy tovarov, pôvodu tovaru a zaslanie dokladov súvisiacich s uvedenými faktúrami. Zo zistení vykonaných miestne príslušného správcu dane vyplýva, že obaja konatelia T. Š. a F. F. uviedli, že nevystavili faktúry a nedodali tovar žalobcovi, splnomocnenie na zastupovanie a vykonávanie ekonomickej činnosti za spoločnosť AGRODREVO, s.r.o. nevystavili. Dňa 15.02.2015 žalobca doručil správcovi dane stanovisko k oboznámeniu so zistením platiteľa dane, v ktorom uviedol, že tovar mu bol dodávaný spoločnosťou AGRODREVO, s.r.o., bol prevzatý v strediskách Zubné, Banská Štiavnica, ku každej dodávke bola doručená od tejto spoločnosti faktúra, ktorá bola z ich strany finančne vysporiadaná, a to buď zápočtom so záväzkami firmy AGRODREVO, s.r.o. alebo úhradou na účet.

23. Dňa 08.03.2016 vyhotovil správca dane protokol z daňovej kontroly č. 102680278/2016 za zdaňovacie obdobie marec 2013 - marec 2014, ktorý obdržal daňový subjekt dňa 11.03.2016, ku ktorému zaslal vyjadrenie s tým, že so závermi správcu dane nesúhlasil a z dokladov priložených k vyjadreniu jednoznačne vyplýva, že bukové prírezy, ktoré fakturovala spoločnosť AGRODREVO, s.r.o. v uvedenom období, boli aj fyzicky dodané. Dňa 14.04.2016 vydal správca dane rozhodnutie č. 102942956/2016, ktorým určil daňovému subjektu rozdiel v sume nadmerného odpočtu 111,99 Eur za zdaňovacie obdobie júl 2013. Správca dane znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za júl 2013 zo sumy 13 392,86 Eur na sumu 13 280,87 Eur. Voči uvedenému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím zo dňa 11.07.2016 č. 103474586/2016 tak, že odvolanie zamietol a napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

24. Podľa ustanovenia § 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.

25. Podľa ustanovenia § 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

26. Podľa ustanovenia § 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.

27. Podľa ustanovenia § 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.

28. Podľa ustanovenia § 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.

29. Podľa ustanovenia § 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.

30. Podľa ustanovenia § 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 zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

31. Podľa ustanovenia § 63 ods. 1 daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

32. Podľa ustanovenia § 63 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

33. Podľa ustanovenia § 8 ods. 1 písm. a/ veta pred bodkočiarkou zákona č. 222/2004 Z.z. dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

34. Podľa ustanovenia § 19 ods. 1 vety prvej a druhej zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

35. Podľa ustanovenia § 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.

36. Podľa ustanovenia § 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.

37. Podľa ustanovenia § 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.

38. Podľa ustanovenia § 71 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. na účely tohto zákona

a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

b) elektronickej faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickej formáte; elektronickej faktúrou možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby,

- c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,
- d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,
- e) elektronickou výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickou formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

39. 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 (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

40. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

41. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

42. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP 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 správneho súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

43. Najvyšší súd v tejto súvislosti, využijúc ust. § 464 ods. 1 SSP, poukazuje na rozhodnutie najvyššieho súdu vydané v obdobnej veci pod sp.zn. 10Sžk/49/2018 zo dňa 03.07.2018, ktoré konštatuje, že „najvyšší súd nemôže akceptovať námietku sťažovateľa, že krajský súd aplikoval extenzívny výklad zákona. S poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. najvyšší súd uvádza, že splnenie podmienok na odpočítanie dane nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nejde pritom o extenzívny výklad zákona, ale o jeho logický výklad súladný s jeho zmyslom a účelom. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje). Ak platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane, je nevyhnutné, aby zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované predloženými faktúrami, teda nielen že tovar musí byť reálne dodaný, ale zároveň musí byť preukázané, že ho dodal dodávateľ uvedený na faktúre.

44. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa najvyšší súd uvádza, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba reálne dodaná (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje

DPH.

45. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených 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 a 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“.

46. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (§ 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustaľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Najvyšší súd pritom musí konštatovať, že v prejednávanej veci nenastala situácia, že by daňové orgány zaťažili sťažovateľa dôkazným bremenom ohľadne podvodného konania iného daňového subjektu, len požadovali, aby sťažovateľ preukázal tie skutočnosti, ktoré sám deklaroval.

47. Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.I-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

48. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol. C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

49. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/2/2013).

50. Najvyšší súd konštatuje, že samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. V prejednávanej veci bolo pritom vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnené, že obchodné

transakcie skutočne prebehli spôsobom deklarovaným v predložených faktúrach. Všetky zhromaždené informácie podporujú záver prijatý daňovými orgánmi, že deklarovaný dodávateľ sťažovateľa - spoločnosť AGRODREVO s.r.o. nevystupuje v predmetných obchodných transakciách ako skutočný dodávateľ. Ako vyplýva z preskúmaného rozhodnutia, žalovaný oprel svoje závery o viaceré dôkazy a skutočnosti, ktoré následne vzájomne vyhodnotil, pričom záver, ku ktorému dospel, je v súlade s pravidlami logického uvažovania a zákonného hodnotenia dôkazov. Najvyšší súd poukazuje na to, že dodávateľ sťažovateľa - spoločnosť AGRODREVO, s.r.o. nekomunikoval so správcom dane, písomnosti zaslané na adresu sídla spoločnosti sa vracali s poznámkou pošty „adresát neznámy“. Vykonaným šetrením správcu dane a orgánov činných v trestnom konaní bolo zistené, že spoločnosť AGRODREVO, s.r.o. nevykonáva od 23. januára 2012 žiadnu ekonomickú činnosť. Od uvedeného dátumu došlo k zmene funkcie konateľa z V. X. na osobu T. Š. a od 15. augusta 2012 na osobu F. F.. F. F. je bezdomovec a pri výsluchu uviedol, že nikoho nepoveril zastupovaním spoločnosti AGRODREVO s.r.o. a splnomocnenie pre V.Í. X. nepodpísal. Žalovaný tiež poukázal na rozpory ohľadne realizovania prepravy tovaru, keď konateľ sťažovateľa D.. B. uvádzal, že prepravu fakturovaného tovaru zabezpečovala a prepravné náklady znášala spoločnosť AGRODREVO, s.r.o., pričom však sťažovateľ v kontrolovanom zdaňovacom období fakturoval spoločnosti AGRODREVO, s.r.o. prepravu bukových prírezov.

51. Dokazovanie v daňovom konaní vedie správca dane, a to spôsobom, aby čo najúplnejšie zistil skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní. Je pritom právom daňového subjektu (a jeho imanentným záujmom) navrhovať a predkladať dôkazy na podporu svojich tvrdení. Vo vzťahu k uvedeným zisteniam správcu dane sťažovateľ nepoukázal na žiadne konkrétne skutočnosti ani nepredložil žiadne relevantné doklady, ktoré by vyvracali zistenia a závery daňových orgánov a preukazovali by uskutočnenie zdanieľného obchodu tak, ako ho sťažovateľ deklaroval v predložených faktúrach.

52. Pokiaľ išlo o úhradu dodávok tovaru jednostranným započítaním záväzkov a pohľadávok, najvyšší súd poukazuje na to, že zo strany žalovaného išlo len o jednu z indícií, ktorá viedla k spochybneniu skutočnej realizácie deklarovaného plnenia, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti relevantne nespochybnil konštatovanie žalovaného a spôsob jeho uvažovania, keďže argumentoval poukazovaním na celkovú sumu uhradených tovarov za kontrolované obdobie a podielom bezhotovostných úhrad a úhrad formou započítania pohľadávok na tejto celkovej sume uhradených tovarov. Takáto argumentácia sťažovateľa je však irelevantná vo vzťahu k prejednávanej veci, nakoľko poukazovanie na celkový objem úhrad vykonaných v kontrolovanom období, zahŕňajúcich aj nákup tovarov, ktoré správca dane nijako nespochybnoval, nemá relevantnú výpovednú hodnotu vo vzťahu k spochybneným obchodom.

53. Ako vyplýva z uvedeného, po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu a konania, ktoré mu predchádzalo, v zmysle námietok uvedených v kasačnej sťažnosti, dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd postupoval v súlade so zákonom, keď žalobu zamietol. Kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú preto kasačný súd podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol.“

54. V dôsledku uvedených okolností dospel kasačný súd k totožnému záveru, vyplývajúcejmu z rozhodnutia iného senátu tohto súdu vo veci sp.zn. 10Sžfk/49/2018 zo dňa 21.08.2019, a preto kasačnú sťažnosť podľa ustanovenia § 461 SSP pre jej nedôvodnosť zamietol.

55. O trovách súdneho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky s prihliadnutím na ust. § 467 ods. 1 SSP v spojení s ust. § 167 ods. 1 SSP a 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu jeho neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

56. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.