

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/45/2018
Identifikačné číslo spisu: 1016200311
Dátum vydania rozhodnutia: 11.09.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016200311.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a Mgr. Víliama Pohančeníka v právnej veci sťažovateľa: Juraj Kočíš, so sídlom Obchodná č. 19, 900 24 Veľký Biel, IČO: 32 823 665, právne zastúpený: JUDr. Jozefom Madejom, so sídlom Laurinská č. 3, 811 01 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 58960/2016 zo dňa 20. januára 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č.k. 6S/37/2016-121 zo dňa 21. júna 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/37/2016-121 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. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 58960/2016 vydaného dňa 20.01.2016, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 1382815/2015/91044/06 zo dňa 29.09.2015.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že zo svojej činnosti mal za preukázané, že na Krajskom súde v Bratislave prebieha viacero súdnych konaní, v ktorých vystupuje ten istý žalobca a ten istý žalovaný. Predmetom týchto rozhodnutí je preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného a jemu predchádzajúcich rozhodnutí prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu v Bratislave, vyrúbenie rozdielu DPH za obdobie január až august 2008.

3. V tomto prípade preto Krajský súd v Bratislave poukazoval na ust. § 140 SSP vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, pričom v odôvodnení svojho rozsudku poukázal najmä na právny názor v totožných, skôr rozhodnutých veciach.

4. Ďalej krajský súd uviedol, že sa v plnom rozsahu stotožnil s odôvodnením a záverom správneho súdu vyplývajúceho z náležite zisteného skutkového stavu veci ako bol opísaný vo vynesennom rozsudku Krajského súdu v Bratislave, v konaní sp.zn. 2S/37/2016 a pokladal ho za plne aplikovateľný na prejednávajúcu vec, pričom jediným rozdielom medzi prejednanou vecou a vecou vedenou pod sp.zn. 2S/37/2016 je, že v konaní pod sp.zn. 2S/37/2016 vystupovala v pozícii dodávateľa spoločnosť GEWEX s.r.o., a v prejednávaní veci jej miesto v reťazci obchodov zaujala spol. BDL Logistik s.r.o.

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

6. Krajský súd konštatoval, že správca dane a žalovaný správne skúmali náležitosti faktúr, ktoré ako doklady pre uplatnenie odpočtu DPH v zdaňovacom období júl 2008 predložil žalobca, teda aj dodávateľský subjekt vystavujúci faktúru (§ 71 zákona č. 222/2004 Z.z.).

7. Obranu žalobcu o tom, že sa kontaktoval s obchodným riaditeľom spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o., (producent dodávaného tovaru - mäsových výrobkov) K., za účelom uzatvorenia priamej obchodnej spolupráce ohľadom dodávok tovaru s vylúčením spoločnosti EUROCOOP, spotrebné družstvo v likvidácii krajský súd vyhodnotil ako účelovú.

8. Krajský súd vyslovil záver, že žalobca vedel alebo minimálne mohol vedieť, že sa zúčastňuje daňového podvodu, a preto žiadal o vylúčenie spoločnosti EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii z dodávateľského reťazca a domáhal sa priamej obchodnej spolupráce s dodávateľom mäsa spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. a až keď bol jeho návrh na priamu spoluprácu zo strany spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. odmietnutý, obchodné aktivity so spoločnosťou EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii, ukončil.

9. Správny súd, vzhľadom na uvedené konštatoval, že pokiaľ si platiteľ (žalobca) uplatnil nárok na

odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný aj preukázať, že mu tovar dodala spoločnosť uvedená na faktúre. V konaní bolo jednoznačne preukázané, že tovar spoločnosťami BDL Logistik s.r.o. a EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii dodaný žalobcovi nebol. Išlo teda o fiktívny fakturačný tok a ak týmto spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru žalobcovi, ani žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane. Z tohto aspektu považoval krajský súd argumentáciu žalobcu o vedomosti/nevedomosti o fiktívnej ekonomickej činnosti, v rámci dodávateľského reťazca, irelevantnú.

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

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

11. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave podal žalobca, v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 03.09.2018 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zrušenia vyššie citovaného rozsudku Krajského súdu v Bratislave a vrátenia veci na ďalšie konanie, eventuálne, aby kasačný súd zrušil rozhodnutie verejnej správy a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V dôvodoch kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe krajského súdu, keď v skutkovo a právne rovnakých konaniach vydal rozdielne rozhodnutia, ďalej sťažovateľ namietal odchýlenie sa krajského súdu od európskej judikatúry.

12. Sťažovateľ opakovane uvádzal, že tovar bol dodávaný reálne a bolo za neho reálne zaplatené a keďže sťažovateľovi nevyhovovala platba ihneď pri dodaní tovaru, tak chcel nadviazať priamu spoluprácu s Jatký Moravský Krumlov, spol. s r.o. Tým by sa v budúcnosti vyhol obchodovaniu so spoločnosťami, ktoré si podľa správcu dane neplnia daňové povinnosti. Pokiaľ by mal priamo sťažovateľ prospech z toho, že tovar ide tokom cez dotknuté spoločnosti, tak by nenavrhol priamy obchodný kontakt s dodávateľom z Čiech. Skutočnosť, že tovar reálne existoval, podľa jeho názoru preukazuje aj vyšetrovanie Národnej kriminálnej agentúry, Národná kriminálna jednotka finančnej polície, expozitúra Stred.

13. Pokiaľ krajský súd poukázal na to, že sťažovateľ sa mohol dozvedieť, že niečo nie je v poriadku, keďže subjekt Jatký Moravský Krumlov spol. s r.o. trval na zachovaní toku tovaru cez uvedené spoločnosti, tak áno, túto skutočnosť sťažovateľ vedieť mohol, ale až v okamihu, keď sa dozvedel, že tok tovaru musí byť zachovaný cez spomínané spoločnosti, inak sa žiadna spolupráca nekoná. To znamená, že do tohto momentu, teda v čase uskutočnenia predmetných obchodov, o tejto skutočnosti sťažovateľ nevedel a následne už cez predmetný obchodný reťazec tovar neodoberal. Má za to, že rozsudok vychádza z nesprávnej úvahy, že sťažovateľ o podvodnom konaní vedel, že bol jeho súčasťou dobrovoľne a mal z neho prospech. Z tohto dôvodu považuje sťažovateľ rozsudok Krajského súdu v Bratislave za nesprávny, nezákonný a zmätočný.

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 18.09.2018 uviedol, že krajský súd vo veci rozhodol správne a vyvodil správne právne závery. Má za to, že boli naplnené podmienky neuznania odpočítania dane z deklarovaných obchodov. Navrhuje, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol a účastníkovi nepriznal náhradu trov konania.

15. Dňa 30.04.2018 doručil právny zástupca sťažovateľa Krajskému súdu v Bratislave vyjadrenie k vyjadreniu žalovaného (repliku), v ktorej chcel poukázať na skutočnosti, ktoré žalovaný vo svojom

vyjadrení opomenul, resp. ich uviedol so značnými nepresnosťami a vyvodil nesprávne právne závery. Má za to, že z vykonaného dokazovania vyplývajú presne opačné závery, k akým prišiel správca dane. Zdôrazňuje, že nie sťažovateľ chcel byť súčasťou obchodného reťazca a nie sťažovateľ vyžadoval, aby do obchodnej spolupráce boli zapojené ďalšie subjekty, ale boli to práve osoby konajúce za spoločnosť Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o., ktoré odmietli priamu spoluprácu a trvali na zachovaní obchodovania v rámci existujúceho obchodného reťazca. Uvedené potvrdzuje skutočnosť, že sťažovateľ následne spoluprácu ukončil. Pokiaľ by bol sťažovateľ ten, kto mal mať prospech z obchodného reťazca ako je to mylne uvedené v rozhodnutí správcu dane, bolo by nelogické, aby sa pokúšal takúto spoluprácu ukončiť. Sťažovateľ zotrváva na podanej kasačnej sťažnosti a navrhuje zrušenie rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane.

III.

Konanie na kasačnom súde

16. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 2, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) dospeľ k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 445 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 11.09.2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

17. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/37/2016-121 zo dňa 21.06.2018, ktorým krajský súd podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 58960/2016, vydaného dňa 20.01.2016, ktorým bolo potvrdené prvostupňové správne rozhodnutie správcu dane č. 1482815/2015/9104406 zo dňa 29.09.2015.

18. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu v Bratislave bol sťažovateľovi vyrúbený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2008 vo výške 11 572,79 Eur.

19. Správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúr za dodávky mäsa od spoločnosti EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii (do 04.04.2013 EUROCOOP spotrebné družstvo) z dôvodu, že predmetný tovar nebol touto spoločnosťou dodaný. Daňový úrad v Bratislave vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie. Pri výkone kontroly, ktorá bola začatá podľa ust. § 46 ods. 3 daňového poriadku, preveril predložené doklady a evidenciu dane z pridanej hodnoty a podané daňové priznanie za predmetné zdaňovacie obdobie. Správca dane zistil, že si daňový subjekt odpočítal daň z pridanej hodnoty z prijatých faktúr za nákup bravčového mäsa od dodávateľa EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii. Na základe výsledkov zistených daňovou kontrolou správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúr za dodávky mäsa od vyššie uvedenej spoločnosti z dôvodu, že predmetný tovar nebol touto spoločnosťou reálne dodaný. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že jediným cieľom deklarováných tvrdení, na základe vyhotovených faktúr a podporných dokladov, bolo získanie daňovej výhody pre daňový subjekt.

20. Správca dane postupoval v danej veci podľa ust. § 46 ods. 3 Daňového poriadku, začal daňovú kontrolu na základe žiadosti Prezídia policajného zboru o súčinnosť a výkon daňových kontrol č. PPZ-BOK-S-143/001/2012 zo dňa 06.02.2012. Uvedenou žiadosťou Prezídium policajného zboru, Úrad boja proti organizovanej kriminalite, odbor Stred, oddelenie finančnej polície, Banská Bystrica, požiadalo Finančné riaditeľstvo SR v zmysle ust. § 2 ods. 1 písm. c/, § 76 ods. 1 zákona o Policajnom zbore, v spojení s ust. § 11 ods. 6 písm. j/, § 46 ods. 3 Daňového poriadku o výkon daňových kontrol, nakoľko bolo dôvodné podozrenie, že účtovné, resp. iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené.

21. Vo veci viedol správca dane rozsiahle dokazovanie za účelom úplného a presného zistenia skutkového stavu. Vo veci spolupracoval s Daňovým úradom v Ružomberku, Daňovým úradom v Novákoch, Daňovým úradom v Malackách ako aj s Policajným zborom, Národnou jednotkou finančnej

polície. Žiadal o medzinárodnú výmenu informácií českú daňovú správu. Českú finančnú správu požiadal o výsluch svedkov.

22. Nariadil opakované ústne pojednávania s vypočutím svedkov a dospel k záveru, že podnikateľské aktivity kontrolovaného daňového subjektu neboli štandardnými obchodmi, nakoľko bolo preukázané, že fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaným na územie Slovenskej republiky. Konštatoval, že všetky skutočnosti poukazujú na skutočnosť, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku a jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody.

23. Vo veci rozhodol rozhodnutím z 29.09.2015, č. 1482815/2015/9104406, ktorým žalobcovi vyrúbil rozdiel dane v sume 11 572,79 Eur za zdaňovacie obdobie júl 2008.

24. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal odvolanie žalobca (sťažovateľ), o ktorom bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného zo dňa 20.01.2016 tak, že vyššie špecifikované rozhodnutie Daňového úradu v Bratislave bolo potvrdené.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

25. 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). Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení 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).

26. 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.

27. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

34. 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.

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

36. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

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

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

39. 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.

40. 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 SSP 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 s v celom rozsahu.

41. 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.

42. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa

poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

43. Podľa právneho názoru vysloveného v 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 dovedy, 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.

44. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Ďalej kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

45. 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, ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ

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

46. 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 Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/26/2014).

47. 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.

48. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

49. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda, že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takehoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku uvádza, že krajský súd použil na vec správnu judikatúru a ďalej kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp.zn. 3Sžfk/40/2017, sp.zn. 4Sžfk/38/2017, sp.zn. 1Sžfk/1/2017, sp.zn. 6Sžfk/43/2017, sp.zn. 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 705/2017.

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

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

52. 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 sťažovateľa.

53. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom.

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

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 hmotnoprávnych podmienok uvedených v zákone o DPH a doloženie oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane.

58. 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.“

59. 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.“

60. Kasačný súd teda nesúhlasí s námietkou sťažovateľa, že v tomto prípade došlo zo strany krajského súdu k odchýleniu sa od ustálenej rozhodovacej praxe.

61. K námietke odchýlenia sa krajského súdu od európskej judikatúry kasačný súd uvádza, že rovnako nie je dôvodná. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Súdneho dvora zo dňa 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, podľa ktorého „Je však potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.“

62. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa 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 spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

63. 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 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP.

64. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.