

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/18/2019
Identifikačné číslo spisu: 1016200317
Dátum vydania rozhodnutia: 04.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1016200317.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: A. E., so sídlom Obchodná 19, Veľký Biel, IČO: 32 823 665, právne zastúpený: JUDr. Jozef Madej, advokát so sídlom Laurinská 3, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 58750/2016 zo dňa 20. januára 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/37/2016-122 zo dňa 11. apríla 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/37/2016-122 zo dňa 11. apríla 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

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 58750/2016 zo dňa 20. januára 2016. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 1482549/2015/9104406 zo dňa 29. septembra 2015, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2008 v sume 5.033,92 €. Krajský súd napadnutým rozsudkom zároveň podľa § 25 SSP v spojení s § 162 ods. 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (ďalej len „CSP“) zamietol návrh žalobcu na prerušenie konania.

2. Krajský súd sa prioritne zaoberal procesným návrhom žalobcu na prerušenie konania až do skončenia trestného stíhania vedeného pod ČVS: PPZ-577/NKA-FP-ST-2012. V predmetnej otázke dospel krajský súd k záveru, že v prejednávanej veci neboli splnené podmienky na prerušenie konania v zmysle § 100

ods. 1, resp. § 100 ods. 2 SSP. Krajský súd v tejto súvislosti uviedol, že trestné konanie, v ktorom sa má riešiť otázka, či žalobca vedel o zapojení do podvodného konania, nemá na daňové konanie vplyv, skúma sa teda vedomá účasť žalobcu na daňovom podvode. V daňovom konaní nie je nevyhnutné, aby bolo nado všetku pochybnosť preukázané, že žalobca vedel alebo musel vedieť o svojej participácii v konaní, ktoré má všetky znaky skutkovej podstaty trestného činu tak, ako v trestnom konaní, ale stačí, že mohol vedieť, že v reťazci došlo k podvodnému konaniu, pričom je dôležité skúmať, či prijal všetky rozumné opatrenia na vyvarovanie sa takej situácie. Prijatie rozumných opatrení a možná vedomosť žalobcu o daňovom podvode v obchodnom reťazci sú predmetom meritórneho konania o skúmaní dodržania podmienok na uplatnenie odpočtu DPH, pričom krajský súd sa nimi zaoberal v meritórnej časti napadnutého rozsudku. Vzhľadom na skutočnosť, že výsledok trestného konania nie je z vyššie špecifikovaných dôvodov pre krajský súd relevantný, nepredstavuje dôvod na prerušenie konania.

3. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že z obsahu pripojeného administratívneho spisu mal za preukázané, že správca dane postupoval v súlade s ustanovením § 46 ods. 3 Daňového poriadku s tým, že bol oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa prvého odseku predmetného ustanovenia. Správca dane vykonal daňovú kontrolu na základe žiadosti Prezídia Policajného zboru o súčinnosť a výkon daňových kontrol č. PPZ-BOK-S-143-001/2012 zo dňa 6. februára 2012. Touto žiadosťou Prezídium Policajného zboru, Úrad boja proti organizovanej kriminalite, oddelenie finančnej polície Banská Bystrica požiadalo žalovaného v zmysle § 2 ods. 1 písm. c/, § 76 ods. 1 zákona č. 171/1993 Z. z. o Policajnom zbore v znení neskorších predpisov o výkon daňových kontrol. Z uvedeného dôvodu krajský súd vyhodnotil námietku žalobcu týkajúcu sa nezákonnosti začatia daňovej kontroly za nedôvodnú.

4. V súvislosti s námietkou žalobcu ohľadom zaujatosti zamestnancov správcu dane krajský súd uviedol, že žalovaný postupoval zákonne, keď neakceptoval tvrdenie daňového subjektu uvedené v odvolaní, že na základe podaného trestného oznámenia na zamestnancov správcu dane vykonávajúcich daňovú kontrolu, vedúci zamestnanec týchto zamestnancov nevyľúčil. Zneužitia právomoci verejného činiteľa sa mali uvedení zamestnanci dopustiť tým, že ústne pojednávanie dňa 10.8.2012, z ktorého bola vyhotovená zápisnica o ústnom pojednávaní číslo 9102406/5/2164144/2012/Nya, neuskutočnili s daňovým subjektom, pričom podpis daňového subjektu mal byť údajne sfaľšovaný. Žalovaný dospel k správne záveru, že v danom prípade nebola preukázaná pochybnosť o zaujatosti pracovníkov vykonávajúcich daňovú kontrolu, pretože nebol preukázaný ich priamy pomer k veci samotnej a ani iný pomer k daňovému subjektu, resp. k jeho zástupcovi, čo by nezaručovalo objektívne rozhodovanie vo veci. Z uznesenia OR PZ BA I, oddelenie vyšetrovania ČVS: ORP-288/1-VYS-B1-2014 (ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 10.2.2015) vyplýva, že trestné konanie bolo zastavené, pretože sa nestal skutok, pre ktorý sa viedlo trestné stíhanie, so zdôvodnením, že zápisnicu o výsluchu svedka Z. E., ktorý sa konal dňa 30.12.2014, menovaná podpísala za svojho otca - žalobcu. Námietku žalobcu o nezákonnosti rozhodnutia žalovaného považoval preto krajský súd za nedôvodnú.

5. Krajský súd konštatoval, že správne orgány v konaní preukázali, že zdaniteľné obchody deklarované na faktúrach, na ktorých bola ako dodávateľ uvedená spoločnosť GEWEX, s.r.o., neboli uskutočnené dodávateľom na nich uvedeným. Daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené subjektom uvedeným na faktúre. Spoločnosť GEWEX, 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., keďže nepreukázala nadobudnutie práva spoločnosti nakladať ako vlastníka s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu. Správca dane správne vyhodnotil vykonané dokazovanie, keď konštatoval, že zdaniteľné obchody deklarované na faktúrach, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť GEWEX, s.r.o., neboli uskutočnené dodávateľom na nich uvedeným. Na uvedené nadväzuje aj zistená skutočnosť, že spoločnosť EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii v kontrolovanom období deklarovalo nadobudnutie tovaru práve od spoločnosti GEWEX, s.r.o., ktorá podľa vykonaného dokazovania tovar nenadobudla. Všetky účtovné doklady deklarujúce dodanie tovaru od spoločnosti GEWEX, s.r.o. pre spoločnosť EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii boli vystavené na základe reálne nevykonaných

obchodov, čo v žalobe nespochybnil ani sám žalobca. Uvedené sa týka aj účtovných dokladov spoločnosti EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii od 2.6.2008 do 30.6.2008, na ktorých bolo EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii uvádzané ako dodávateľ pre žalobcu. Žalovaný prijal správny záver, že daň na dokladoch môže byť odpočítateľná, 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 GEWEX, 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 zdôraznil, že nie je úlohou daňových orgánov odstraňovať rozpory vzniknuté v rámci šetrenia správcu dane, ktorým sa overuje pravdivosť tvrdení žalobcu, ako aj pravdivosť skutočností uvedených na dokladoch predložených žalobcom. Naproti tomu je povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z daňových dokladov, relevantnými dôkazmi preukázať, že ním uplatnený nárok bol oprávnený. Dôkazná povinnosť správcu dane spočíva až v overovaní pravdivosti tvrdení daňového subjektu. Pokiaľ daňový subjekt spoľahlivo nepreukáže pravdivosť svojich tvrdení, nemôže mu byť uznané právo na odpočítanie dane. Právo na odpočítanie dane z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Právo na odpočítanie dane teda vzniká len za predpokladu, že tovar bol aj skutočne dodaný a jeho dodanie bolo daňovým subjektom aj náležite preukázané. Pri posudzovaní správnosti daňového priznania sa nemôže vychádzať len z faktúr a iných písomností, ale k tomuto účelu musí byť vykonané dokazovanie za účelom zistenia, či predložené faktúry a písomnosti odrážajú skutočnosť a či majú aj obsahový základ. Ani doklady so všetkými požadovanými náležitosťami nemusia byť dostatočným podkladom pre uznanie práva odpočítať daň, pokiaľ nie je preukázané, že skutočne k uskutočneniu zdaniteľného obchodu došlo tak, ako je na daňových dokladoch deklarované. Nie je úlohou a ani povinnosťou daňových orgánov preukazovať skutočnosť tvrdenú daňovým subjektom, táto povinnosť spočíva len na daňovom subjekte. V danom prípade vznikli v rámci daňovej kontroly dôvodné pochybnosti o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a o skutočnostiach v týchto dokladoch uvedených. Správca dane umožnil žalobcovi uvedené pochybnosti odstrániť, avšak žalobca tak neučinil.

7. Súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa preukáže, že platiteľ dane sa svojou participáciou (kúpou) zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Bolo na žalobcovi (on mal dôkazné bremeno), aby preukázal, že vynaložil adekvátne úsilie a prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať a ktoré by účinne viedli k tomu, aby nebol súčasťou fiktívneho obchodu, ktorého účelom bolo získať (neoprávnené) nadmerný odpočet DPH. Osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť noriem práva Únie. Z toho dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. Obchod, existenciu ktorého preukazujú len formálne doklady, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality DPH žalobcom. Z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by správne orgány od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od iného daňového subjektu (svojho subdodávateľa, resp. odberateľa). Správca dane mal právo preveriť existenciu obchodu, príp. odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení o skutočnom vykonaní deklarovaného zdaniteľného obchodu. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že tovar bol skutočne dodaný tak, ako to deklaroval, čo však žalobca neučinil.

8. Krajský súd uviedol, že žalovaný sa pri hodnotení tvrdení žalobcu ohľadom jeho kontaktovania sa s

obchodným riaditeľom subjektu Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o., P. B. C., za účelom uzatvorenia priamej obchodnej spolupráce ohľadom dodávok tovaru s vylúčením subjektu EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii, logicky odvolal na zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9102406/5/2195704/2012/Nya zo dňa 14.8.2012, ktoré správca dane uskutočnil so svedkyňou Z. E. (zamestnanec a dcéra žalobcu), ktorá zabezpečovala všetky obchodné transakcie pre žalobcu. Z. E. ako dôvod ukončenia spolupráce s EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii uviedla, že im nevyhovoval termín splatnosti faktúr, pretože pán N. väčšinou požadoval úhradu v hotovosti hneď po dodávke. Uvedené tvrdenie je v priamom rozpore so zistenou skutočnosťou, pretože základnou a na začiatku obchodnej spolupráce tvrdenu podmienkou spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. bola práve platba v hotovosti pri dodávke tovaru, preto deklarovaná skutočnosť nemohla byť dôvodom vylúčenia EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii z reťazca. Uvedené podporuje 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 priamu obchodnú spoluprácu s dodávateľom mäsa Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. Keď bol jeho návrh na priamu spoluprácu zo strany Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. odmietnutý, obchodné aktivity s EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii ukončil. Krajský súd v predmetnom kontexte konštatoval, že pokiaľ si platiteľ (žalobca) uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že mu tovar dodali spoločnosti uvedené na faktúrach. V konaní bolo jednoznačne preukázané, že tovar spoločnosťami GEWEX, s.r.o. a EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii žalobcovi dodaný 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 pohľadu je argumentácia žalobcu o vedomosti/nevedomosti ohľadom fiktívnej ekonomickej činnosti v rámci dodávateľského reťazca irelevantná.

9. Krajský súd v závere odôvodnenia napadnutého rozsudku konštatoval, že v konaní nezistil žiadne namietané porušenia zásad daňového konania. Daňové orgány vykonali riadne dokazovanie, v zodpovedajúcom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci, pričom žalovaný v napadnutom rozhodnutí prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Napadnuté rozhodnutie obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti a je riadne odôvodnené. Žalovaný sa v rozhodnutí vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu, podrobne rozobral predložené dôkazy aj skutkový stav, ktorý správne právne vyhodnotil. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel krajský súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správca dane, sú vecne správne, a preto žalobu ako nedôvodnú zamietol.

2.

10. Proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/37/2016-122 zo dňa 11. apríla 2018 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby zrušil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/37/2016-122 zo dňa 11. apríla 2018, rozhodnutie žalovaného č. 58750/2016 zo dňa 20. januára 2016 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 1482549/2015/9104406 zo dňa 29. septembra 2015 a vec vrátil Daňovému úradu Bratislava na ďalšie konanie, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Žalobca zároveň požadoval priznanie náhrady trov konania a trov kasačného konania.

11. Žalobca v podanej kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd sa napadnutým rozhodnutím odklonil od skoršej rozhodovacej praxe krajského súdu, keď v skutkovo a právne rovnakých konaniach vydal rozdielne rozhodnutia, čo je v rozpore s požiadavkou právnej istoty, resp. predvídateľnosti súdneho rozhodnutia. Žalobca taktiež namietal odchýlenie sa krajského súdu od európskej judikatúry.

12. Žalobca v kasačnej sťažnosti opätovne zdôraznil, že tovar bol dodávaný reálne a bolo za neho reálne platené a keďže žalobcovi nevyhovovala platba hneď pri dodaní tovaru, tak chcel nadviazať priamu spoluprácu s Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o., čím by sa v budúcnosti vyhol obchodovaniu so spoločnosťami, ktoré si podľa správca dane neplnia svoje daňové povinnosti. Žalobca poukázal na skutočnosť, že pokiaľ by mal mať priamo prospech z toho, že tovar ide tokom cez dotknuté spoločnosti, tak by nenavrhol priamy obchodný kontakt s dodávateľom z Čiech. K veci dodal, že

práve subjekt Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. trval na zachovaní toku tovaru cez dotknuté spoločnosti.

13. Žalobca podaním, doručeným Krajskému súdu v Bratislave dňa 28. 09. 2018, doplnil kasačnú sťažnosť o nové skutočnosti, poukazujúc na rozsudky Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/38/2016-230 zo dňa 23. augusta 2018 a č. k. 1S/39/2016-134 zo dňa 23. augusta 2018, ktorými krajský súd rozhodol v právne a skutkovo rovnakých konaniach medzi rovnakými účastníkmi konania, ako v kasačnou sťažnosťou napadnutom rozhodnutí, avšak odlišným spôsobom (došlo k zrušeniu rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane), čo podľa názoru žalobcu potvrdzuje jeho argument uvedený v kasačnej sťažnosti, a to, že krajský súd sa rozsudkom č. k. 2S/37/2016-122 zo dňa 11. apríla 2018 odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe.

3.

14. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril písomným podaním, doručeným Krajskému súdu v Bratislave dňa 9. januára 2019, v ktorom navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol a nepriznal trovy konania.

15. Vo vzťahu k námietke žalobcu týkajúcej sa rozdielnej rozhodovacej činnosti krajského súdu v skutkovo a právne rovnakých veciach žalovaný konštatoval, že skutočnosť, že iný senát toho istého správneho súdu má na druhovo rovnakú vec odlišný názor, nemožno považovať za porušenie právneho poriadku.

16. K tvrdeniu žalobcu ohľadom snahy nadviazať priamu spoluprácu s Jatkami Moravský Krumlov, spol. s r. o. bez účasti ďalších spoločností v danom reťazci z dôvodu nevyhovujúcej splatnosti faktúr žalovaný uviedol, že toto tvrdenie považuje za zavádzajúce z dôvodu, že aj Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. vyžadovali bezpodmienečne úhradu v hotovosti za tovar zložený z ich dopravných prostriedkov. Z uvedeného dôvodu sa aj krajský súd stotožnil s názorom správnych orgánov, že dôvodom deklarovanej iniciatívy o priamu spoluprácu s dodávateľom Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. a snahy o vylúčenie spoločnosti EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii z obchodného reťazca nebola platba v hotovosti pri dodávke tovaru, pričom uvedené naznačuje, že žalobca vedel alebo prinajmenšom mohol vedieť, že sa zúčastňuje daňového podvodu.

17. Žalovaný zastáva stanovisko, že krajský súd rozhodol správne, keď zamietol žalobu žalobcu a vyvodil správny právny záver. Krajský súd sa vecou náležite zaoberal, vyhodnotil a posúdil všetky primárne dôvody, na základe ktorých zamietol žalobu. Naďalej trvá na tom, že boli naplnené podmienky neuznania odpočítania dane z deklarovaných tovarov.

4.

18. Dňa 21. januára 2019 bolo Krajskému súdu v Bratislave doručené vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného ku kasačnej sťažnosti žalobcu, ktorého cieľom bolo poukázať na skutočnosti, ktoré žalovaný vo svojom vyjadrení opomenul, resp. ich uviedol so značnými nepresnosťami a vyvodil z nich nesprávne právne závery.

19. Vo vzťahu k vyjadreniu žalovaného k námietke žalobcu týkajúcej sa odchýlenia krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe, v zmysle ktorého rozsudky súdov v správnom súdnictve majú povahu prirodzených precedensov, žalobca uviedol, že uvedená myšlienka v žiadnom prípade neodôvodňuje skutočnosť, že správny súd (resp. senát správneho súdu) v danom konaní v totožnej veci rozhoduje odlišne od iných súdov (resp. senátov) a tým si vytvára vlastnú judikatúru. Žalobca podčiarkol, že v kasačnej sťažnosti namietal nielen protichodnosť rozhodnutia krajského súdu v porovnaní so zaužívanou rozhodovacou praxou, ale aj skutočnosť, že odôvodnenie napadnutého rozsudku nedáva zmysel. V závere vyjadrenia žalobca uviedol, že zotrváva na podanej kasačnej sťažnosti a návrhoch v nej vyjadrených, predovšetkým pokiaľ ide o navrhovaný spôsob rozhodnutia kasačného súdu.

5.

20. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 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 (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

21. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, 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.

22. Podľa § 454 SSP, na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

23. Z obsahu súdneho a administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až august 2008. Správca dane v danej veci postupoval v zmysle § 46 ods. 3 Daňového poriadku, keď daňovú kontrolu začal na základe žiadosti Prezídia Policajného zboru o súčinnosť a výkon daňových kontrol č. PPZ-BOK-S-143/001/2012 zo dňa 06.02.2012 (Zápisnica o začatí daňovej kontroly č. 9102406/5/477428/Nya zo dňa 22. mája 2012). Uvedenou žiadosťou Prezídium Policajného zboru, Úrad boja proti organizovanej kriminalite, odbor Stred, oddelenie finančnej polície, Banská Bystrica, požiadalo Finančné riaditeľstvo SR v zmysle § 2 ods. 1 písm. c/, § 76 ods. 1 zákona o Policajnom zbore, v spojení s § 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.

24. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol z daňovej kontroly č. 9104406/5/4000281/2013/Nya zo dňa 2. septembra 2013 (ďalej len „protokol“), ktorý bol žalobcovi doručený dňa 5. septembra 2013. Správca dane zaslal žalobcovi Oznámenie č. 9104406/5/15237377/204/Nya zo dňa 17. apríla 2014, v ktorom určil deň prerokovania pripomienok a dôkazov, ktoré predložil žalobca k Protokolu č. 9104406/5/4000281/2013/Nya zo dňa 2. septembra 2013. Dňa 20. mája 2014 sa žalobca dostavil k správcovi dane za vyššie špecifikovaným účelom, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9104406/5/2021610/2014/Nya zo dňa 20. mája 2014.

25. Na základe výsledkov zistených daňovou kontrolou správca dane vydal rozhodnutie č. 9104406/5/2272598/2014 zo dňa 28. mája 2014, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 5 033,92 eur za zdaňovacie obdobie január 2008. Žalobca podal proti predmetnému rozhodnutiu odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/82149/2015/5067 zo dňa 23. februára 2015 tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 9104406/5/2272598/2014 zo dňa 28. mája 2014 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

26. Následne správca dane po opätovnej realizácii medzinárodnej výmeny informácií na základe žiadosti č. 9104406/5/259338/15/Nya zo dňa 13. apríla 2015, za účelom výsluchu svedka P. B. C., konateľa spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. vydal rozhodnutie č. 1482549/2015/9104406 zo dňa 29. septembra 2015, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 5.033,92 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2008.

27. Proti predmetnému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 58750/2016 zo dňa 20. januára 2016 tak, že rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 1482549/2015/9104406 zo dňa 29.9.2015 potvrdil.

6.

28. 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.

29. 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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

- 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.

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 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.

35. 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.

36. Podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. V týchto prípadoch v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie.

37. 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.

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

39. 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.

40. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

41. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „zákon o DPH“), právo odpočítat' daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

42. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, platiteľ môže odpočítat' 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 odpočítat' daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

43. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona 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.

7.

44. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/37/2016-122 zo dňa 11. apríla 2018, ktorým zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 58750/2016 zo dňa 20. januára 2016, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybnit' vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

45. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

46. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že primárnym cieľom daňovej kontroly je v súčinnosti s daňovým subjektom zabezpečiť podklady na zistenie skutočnosti, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli preverovať, či si daňové subjekty splnili zákonom stanovené povinnosti. 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.

47. V prejednávanej veci bola spornou otázka oprávnenosti nároku žalobcu na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr:

- č. 8000096 zo dňa 9.1.2008 na sumu 242.017,- Sk, z toho základ dane v sume 203.376,- Sk a DPH v sume 38.641,40 Sk,
- č. 8000121 zo dňa 24.1.2008 na sumu 236.991,- Sk, z toho základ dane v sume 199.152,- Sk a DPH v sume 37.838,90 Sk,
- č. 8000126 zo dňa 21.1.2008 na sumu 224.824,- Sk, z toho základ dane v sume 188.928,- Sk a DPH v sume 35.896,30 SK,
- č. 8000159 zo dňa 22.1.2008 na sumu 125.288,- Sk, z toho základ dane v sume 105.284,- Sk a DPH

v sume 20.004,- Sk,

- č. 8000160 zo dňa 23.4.2008 na sumu 120.695,- Sk, z toho základ dane v sume 101.424,- Sk a DPH v sume 19.270,60 Sk,

vystavených deklarovateľom EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii v zdaňovacom období január 2008 pre žalobcu ako odberateľa v celkovej hodnote 949.815,- Sk, z toho daň z pridanej hodnoty v sume 151.651,20 eur, za dodanie bravčového mäsa - bravčové polky s hlavou v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH.

48. 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.

49. V zmysle záverov vyjadrených v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadom 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.

50. Keďže náležité zistenie skutkového stavu vecí úzko súvisí s otázkou rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval za potrebné zaujať právny názor k tomu, či zo skutkového stavu vecí zisteného daňovými orgánmi bolo možné vyvodiť nimi prijatý záver, a to, že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko neunesol dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním dodania tovaru v zmysle dodávateľských faktúr od spoločnosti EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii.

51. V tejto súvislosti Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 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“.

52. Najvyšší súd Slovenskej republiky v predmetnom kontexte upriamuje pozornosť taktiež na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23. februára 2017, v ktorom bolo konštatované nasledovné: „...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...“

53. Z vyššie citovaných ustanovení Daňového poriadku, ako aj rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplýva, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt. Dôkazné bremeno daňového subjektu však nesmie byť vnímané ako absolútne. Sekundárne dôkazné bremeno znáša správca dane, ktorý je povinný dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a prihliada na všetko, čo v konaní vyšlo najavo.

54. V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia

55. Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že zákon o DPH nie je postavený na formálnom vykazovaní zdaniteľných plnení a preto formálna existencia faktúr nie je dostačujúcim podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane, pokiaľ nie je nepochybniteľne preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia fakticky došlo tak, ako je deklarované v predložených dokladoch, a to vo všetkých jeho znakoch, t.j. v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

56. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode. „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti“ (Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid).

57. Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

58. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky je nevyhnutné správne zadefinovať postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. V rámci uvedeného postupu je povinný zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce, ako aj ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt vystupuje v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukazovať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré musí obligatórne 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 evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Takouto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ žalobca tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu, pričom pri jeho

neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

59. Je si potrebné uvedomiť, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH 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 (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8SŽf/26/2014 zo dňa 17. septembra 2015).

60. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že mu konkrétny dodávateľ naozaj tovar, resp. službu, dodal. Tento je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Vzhľadom na to, že ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou, ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Najvyšší súd Slovenskej republiky zastáva názor, že správca dane svojimi zisteniami v prejednávanej veci dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo podrobne preveriť 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 žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávanom prípade nestalo.

61. Judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zaoberajúca sa otázkou dôkazného bremena v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, avšak v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, a teda, že v prípade, pokiaľ správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti deklarovaného zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, nepostačuje predloženie faktúry, či dodacích listov.

62. Záver vyjadrený v preskúvanom rozsudku, odôvodňujúci nevyhnutnosť zamietnuť správnu žalobu, krajský súd oprel primárne o tú skutočnosť, že žalobca 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. Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje toto právne posúdenie krajským súdom za správne.

63. Najvyšší súd Slovenskej republiky 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.

64. Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní obsahu 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 popísali 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 žalobcu.

65. Pre účely aplikácie § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

66. Žalobca v konaní nepreukázal, že zdaniteľné obchody deklarované na faktúrach, na ktorých sú ako dodávatelia uvedení družstvo EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii a spoločnosť GEWEX, s.r.o. a, boli uskutočnené dodávateľom na nich uvedených. Pokiaľ týmto spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru žalobcovi, potom ani žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH.

67. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na nález Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 241/07-44 zo dňa 18. septembra 2008, v zmysle 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.

68. Teda rovnako ako krajský súd, aj Najvyšší súd Slovenskej republiky musí potvrdiť, že správca dane oprávnené vyžadoval od žalobcu v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok uvedených v zákone o DPH a doloženie oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane.

69. Najvyšší súd Slovenskej republiky podotýka, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach najvyššieho súdu, napríklad v rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 zo dňa 28. apríla 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.“

70. Rovnako aj v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21. septembra 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.“

71. Najvyšší súd Slovenskej republiky s odkazom na vyššie citované rozhodnutia konštatuje, že sa

nestotožňuje s námietkou žalobcu, že v prejednávanej veci došlo zo strany krajského súdu k odchyleniu sa od ustálenej rozhodovacej praxe, ktorá je vytváraná najvyššími súdnymi autoritami, predovšetkým Najvyšším súdom Slovenskej republiky a Ústavným súdom Slovenskej republiky.

72. K namietanému rozporu rozhodovacej činnosti v rámci jednotlivých senátov krajského súdu Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že rozhodovacia činnosť krajského súdu nie je pre Najvyšší súd Slovenskej republiky záväzná, a preto vyhodnotil uvedenú námietku ako bezpredmetnú.

73. Najvyšší súd Slovenskej republiky dáva v predmetnej súvislosti do pozornosti, že rozsudok krajského súdu, proti ktorému bola v danom prípade podaná kasačná sťažnosť, nepredstavuje jediné rozhodnutie, ktorým by krajský súd rozhodol vo veci tých istých účastníkov konania, s totožným predmetom konania tak, že žalobu žalobcu zamietol. K obdobnému právnomu názoru dospel krajský súd aj v rozsudkoch sp. zn. 6S/38/2016 zo dňa 21. júna 2018, sp. zn. 6S/37/2016 zo dňa 21. júna 2018, sp. zn. 2S/36/2016 zo dňa 31. januára 2018, sp. zn. 2S/35/2016-119 zo dňa 31. januára 2018, ktoré sa týkali totožných skutkových a právnych skutočností, toho istého žalobcu a toho istého žalovaného, pričom rozdielnym znakom bolo iba zdaňovacie obdobie, za ktoré bol žalobcovi vyrubený rozdiel na DPH (zdaňovacie obdobia apríl 2008, máj 2008, jún 2008 a júl 2008).

74. Na dôvazok je potrebné uviesť, že viaceré z vyššie špecifikovaných rozsudkov krajského súdu, ktorými došlo k zamietnutiu správnej žaloby žalobcu, boli na základe podaných kasačných sťažností preskúmané Najvyšším súdom Slovenskej republiky, ktorý sa stotožnil so závermi v nich vyjadrenými a z uvedeného dôvodu kasačné sťažnosti žalobcu ako nedôvodné zamietol (rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/43/2018 zo dňa 12. septembra 2019, sp. zn. 10Sžfk/81/2018 zo dňa 30. júla 2019, 6Sžfk/45/2018 zo dňa 11. septembra 2019).

75. Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje zároveň za podstatné upozorniť na skutočnosť, že rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/38/2016 zo dňa 23. augusta 2018 a sp. zn. 1S/39/2016 134 zo dňa 23. augusta 2018, ktorými krajský súd rozhodol v právne a skutkovo obdobných konaniach medzi rovnakými účastníkmi konania, ako v kasačnou sťažnosťou napadnutom rozhodnutí, avšak odlišným spôsobom (kedy došlo k zrušeniu rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane), boli na základe podaných kasačných sťažností zrušené Najvyšším súdom Slovenskej republiky a vrátené krajskému súdu na ďalšie konanie (rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/25/2018 zo dňa 7. augusta 2019, sp. zn. 5Sžfk/53/2018 zo dňa 12. septembra 2019).

76. K žalobcom namietanému odchyleniu sa krajského súdu od európskej judikatúry Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že túto námietku taktiež nepovažuje za dôvodnú. Najvyšší súd Slovenskej republiky zastáva názor, že krajský súd aplikoval v prejednávanej veci správnu judikatúru, pričom jej použitie náležitým spôsobom odôvodnil. Najvyšší súd Slovenskej republiky navyše poukazuje na rozsudok Súdneho dvora zo dňa 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, podľa ktorého „Je však potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom 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.“

77. V súvislosti s ďalšími námietkami žalobcu dáva Najvyšší súd Slovenskej republiky do pozornosti, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý

proces (III. ÚS 209/04). Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa so všetkými podstatnými námietkami žalobcu a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti preskúmaného, ako aj prvostupňového správneho rozhodnutia.

78. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, 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 a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

79. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že s právnymi námietkami žalobcu sa krajský súd v kasačnou sťažnosťou napadnutom rozsudku 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 Slovenskej republiky ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia krajského súdu. Z uvedeného dôvodu Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

8.

80. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, ktorý v kasačnom konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP). Žalovanému kasačný súd náhradu trov kasačného konania nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.