

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/6/2017
Identifikačné číslo spisu: 2015200121
Dátum vydania rozhodnutia: 24.10.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:2015200121.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a zo sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: WAJDA WINE, s.r.o., so sídlom Šteruská 780/27, Vrbové, IČO: 36 273 571, zastúpeného URBAN FALATH GAŠPEREC BOŠANSKÝ, s.r.o., advokátska kancelária (do 31.12.2017 URBAN s.r.o., advokátska kancelária), so sídlom Havlíčkova 16, Bratislava, IČO: 47 244 895, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 1100306/1/7821/2015/5201 zo dňa 09. januára 2015, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave zo dňa 12. septembra 2016, č. k. 14S/36/2015-49, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave zo dňa 12. septembra 2016, č. k. 14S/36/2015-49, zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd v Trnave (ďalej v texte len „krajský súd“) právoplatným rozsudkom č. k. 14S/36/2015-49 zo dňa 12. septembra 2016 postupom podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. d) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného číslo: 1100306/1/7821/2015/5201 zo dňa 09. januára 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi zároveň priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 1100306/1/7821/2015/5201 zo dňa 09. januára 2015 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 „zák. č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. (ďalej len „správca dane“) č. 9301401/5/4136188/2014/Labo zo dňa 09. septembra 2014 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku bol žalobcovi na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“)

za zdaňovacie obdobie október 2013 určený rozdiel dane v sume 16.000,00 eur.

3. V odôvodnení rozsudku krajský súd k námietke žalobcu uviedol, že výrok rozhodnutia musí jednoznačne obsahovať aj právny predpis a ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, čo v predmetnej veci absentuje, nakoľko vo výroku prvostupňového ako aj druhostupňového správneho orgánu je uvedené iba ustanovenie týkajúce sa spôsobu rozhodovania toho ktorého orgánu.

4. Pokiaľ sa jedná o námietky žalobcu vznesené v súvislosti s realizovaním výsluchu niektorých svedkov (I. H. - štatutárneho zástupcu spoločnosti FACIES, s. r. o. ako aj bývalého štatutárneho zástupcu tejto spoločnosti U. Y. a tiež svedka K. I.) krajský súd konštatoval, že procesný postup správcu dane pri týchto výsluchoch bol dodržaný. Z administratívneho spisu bolo totiž zistené, že žalobca v týchto prípadoch bol upovedomený o tom, že ústne pojednávanie so svedkami v súvislosti s preverovaním vykonávaným u daňového subjektu - žalobcu sa uskutočnil dňa 29.04.2014 (jednalo sa o výsluch svedka H. a svedka Y.), o čom svedčí žalobcom prevzaté upovedomenie o vypočutí svedkov zo dňa 07.04.2014. Taktiež aj výsluch svedka U. Y. v rámci dožiadania pred Daňovým úradom Banská Bystrica dňa 05.03.2014 za účasti K. I. bol realizovaný po procesnej stránke správne, nakoľko žalobca bol o tomto výsluchu upovedomený dňa 10.02.2014, a teda mal možnosť byť prítomný pri týchto výsluchoch.

5. Krajský súd zdôraznil, že správne orgány sa dostatočným spôsobom nezaoberali vyhodnotením výsluchov jednotlivých svedkov (svedkovia Y. a I. potvrdili, že predmetný obchod bol zrealizovaný), keď realizovaný obchodný vzťah žalobcu s obchodnou spoločnosťou FACIES, s. r. o., napriek týmto tvrdeniam svedkov, vyhodnotili ako neuskutočnený. Za tohto stavu považoval krajský súd za potrebné konštatovať, že správca dane nesprávne vyhodnotil výsledky vykonaného dokazovania a vec preto nesprávne právne posúdil. Ďalej krajský súd konštatoval, že zásada zákonnosti v daňovom konaní súvisí aj s požiadavkou spoľahlivého zistenia skutočného stavu veci tvoriacej predmet konania. Správca musí vykonávať dokazovanie spôsobom, ktorý garantuje jeho objektivitu, teda musí vziať do úvahy dôkazy svedčiace v neprospech daňového subjektu, ale aj v jeho prospech. V predmetnej veci pri dokazovaní neboli zo strany správnych orgánov, pokiaľ ide o dodanie piestových čerpadiel, vzaté do úvahy skutočnosti svedčiace v prospech žalobcu a nebolo náležitým spôsobom ozrejmene ako teda bol v skutočnosti realizovaný predmetný obchodný vzťah medzi žalobcom a dodávateľom - spoločnosťou FACIES, s. r. o. Žalovaný sa nezaoberal všetkými námietkami, vznesenými zo strany žalobcu, pričom bolo jeho povinnosťou preskúmať napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní, čo vyplýva z ust. § 74 ods. 2 daňového poriadku.

6. Žalovaný sa podľa názoru krajského súdu, dostatočným spôsobom nevysporiadal s námietkami žalobcu, a to najmä v súvislosti s uplatnením nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu, pričom sa tohto stavu bolo potrebné považovať rozhodnutie žalovaného za čiastočne nepreskúmateľné. Uviedol, že nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov spočíva v nedostatku dôvodov skutkových, pričom ide o takú vadu, ktorá bráni súdu k vecnému preskúmaniu zákonnosti rozhodnutia. Za také vady sa podľa judikatúry správnych súdov považujú prípady, keď správny orgán oprie rozhodovacie dôvody o skutočnosti v konaní nezisťované, prípadne zistené v rozpore so zákonom, alebo prípady ak nie je zrejmé, či boli dôkazy vykonané. Krajský súd uviedol, že povinnosťou správneho orgánu je zistiť všetky právne rozhodné skutočnosti, tieto vyhodnotiť podľa zistení získaných v správnom konaní, bez ohľadu na to, v čí prospech svedčia.

7. Vzhľadom na vyššie zistené skutočnosti krajský súd rozhodnutie žalovaného v súlade s ust. § 191 ods. 1 písm. d) a g) SSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, nakoľko zistenie skutkového stavu veci nebolo správne vyhodnotené z hľadiska právneho posúdenia veci, a preto bolo potrebné považovať napadnuté rozhodnutie žalovaného za nezákonné pre nezrozumiteľnosť ako aj nedostatok dôvodov, pre ktoré správne orgány v predmetnej veci tak rozhodli.

8. O trovách konania krajský súd rozhodol tak, že priznal žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu

dôvodne vynaložených trov konania s poukazom na ust. § 167 ods. 1 SSP, pričom o nároku na náhradu trov konania ako aj o ich výške rozhodne správny súd postupom podľa § 175 ods. 1, 2 SSP po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, a to samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

II.

9. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov, že krajský súd sa výrazne odchyľil od procesných a hmotnoprávnych postupov daňového konania ustálených rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky.

10. Správca dane v celom konaní zásady daňového konania dodržal, svoje dôkazy vyhodnotil jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti, prihliadol na všetky skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré mal v priebehu konania k dispozícii, a preto neobstojí konštatovanie krajského súdu, že správca dane nesprávne vyhodnotil výsledky vykonaného dokazovania a vec preto nesprávne právne posúdil. Konateľ žalobcu sa pri ústnom pojednávaní odmietol vyjadriť a žiadnym spôsobom správcovi dane nevysvetlil odlišnosť čerpadiel nachádzajúcich sa v areáli žalobcu od fakturovaných čerpadiel, na základe čoho správca dane prijal záver, že nebolo preukázané reálne dodanie tovaru uvedeného na vystavenej faktúre.

11. Správca dane na základe rozsiahleho šetrenia konštatoval v súlade so zabezpečenými dôkazmi, ako aj svedeckými výpoveďami, že zdaniteľné plnenie podľa predloženej faktúry, na ktorú žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období realizoval daňový odpočet, sa deklarovaným dodávateľom neuskutočnilo a išlo len o formálnu existenciu faktúry. Správne orgány vzali do úvahy aj skutočnosti svedčiacie v prospech žalobcu, a to výpoveď bývalého konateľa dodávateľa žalobcu, ktorý však svoje rozporné tvrdenia týkajúce sa deklarovaného zdaniteľného obchodu nevedel preukázať žiadnymi relevantnými dôkazmi.

12. Správca dane v rámci vykonanej daňovej kontroly preukázateľne spochybnil vierohodnosť a pravdivosť dôkazov predložených žalobcom a bolo opäť na žalobcovi spochybnenie správcu dane vyvrátiť predložením dôkazov o tom, že čerpadlá boli skutočne dodané.

13. Žalovaný ďalej poukázal na to, že preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane v rozsahu požadovanom v odvolaní, pričom poukázal na judikatúru, podľa ktorej nie je potrebné dať podrobnú odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je potrebné reagovať na zásadnú a relevantnú námietku.

14. Žalovaný trval na svojom názore, že výrok žalobou napadnutého rozhodnutia obsahuje všetky náležitosti v zmysle ustanovenia § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku - údaje podľa písmena c) a rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo (§ 74 ods. 4 daňového poriadku).

15. Nedostatky v rozhodovaní správneho súdu, zhrnuté v prijatých záveroch súdu, uvedených v sťažnosťou napadnutom rozsudku, predstavujú podstatnú vadu konania, ktorá zakladá kasačný dôvod v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP, keďže správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

16. Žalovaný s poukazom na vyššie uvedené skutočnosti ako sťažovateľ navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

III.

17. Žalobca v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby ju kasačný súd ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol. Poukázal na to, že v zmysle judikatúry došlo k prenosu dôkazného bremena z daňovníka na správcu dane. Uviedol, že ak daňovník namieta jasné nové dôkazy, či namieta vykonanie dôkazov a tie správca dane nevykoná, či ich odignoruje, a súčasne tento svoj postup nezdôvodní, tak zaťaží svoje rozhodnutie vadou arbitrárnosti, a tým súčasne aj vadou zmätočnosti a vadou nezákonnosti. Žalovaný taktiež opomenul, že sa musí vždy vyjadriť ku kľúčovým vecným a právnym námietkam, inak poruší právo na spravodlivý súdny proces a právo na súdnu a inú právnu ochranu. Ak vzniknú dôvodné pochybnosti o správnom skutkovom stave veci, a ak žalobca vzniesol námietky a podal ďalšie návrhy na dokazovanie, tak žalovaný ich nemôže odignorovať s tým, že žalovaný hodnotí sám podľa svojej vlastnej úvahy dôkazy, ale aj správne rozhodnutie žalovaného o hodnotení dôkazov a o zhodnotení ich vykonania musí byť vecne a zákonne preskúmateľné.

IV.

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 1 SSP), je prípustná (§ 439 SSP) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednohlasne (§ 139 ods. 4 k § 463 SSP) dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je potrebné zrušiť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený 24. októbra 2018 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

19. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

20. Podľa § 191 ods. 1 písm. d) a g) SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, ak došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

21. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

22. Podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

23. Podľa § 462 ods. 1 SSP, ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

24. Podľa § 491 ods. 1 SSP ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

25. Podľa § 491 ods. 2 SSP právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia

účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Ak sa tento zákon použije na konania začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, nemožno uplatňovať ustanovenia tohto zákona, ak by boli v neprospech žalobcu, ak je ním fyzická osoba alebo právnická osoba.

26. Úlohou správneho súdu bolo posúdiť, či v predmetnej veci boli splnené zákonné podmienky, za existencie ktorých možno vyrubiť žalobcovi rozdiel na DPH za posudzované zdaňovacie obdobie.

27. V zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

28. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) veta pred bodkočiarkou zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

29. Podľa § 19 ods. 1 prvé dve vety zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

30. 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.

31. 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 6. 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.

32. 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.

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

34. 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.

35. Podľa § 3 ods. 5 daňového poriadku správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

36. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

37. Podľa § 24 ods. 1 písm. a), b) a c) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a

vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

38. 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.

39. 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.

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

41. Podľa § 63 ods. 3 daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať

- a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,
- b) číslo a dátum rozhodnutia,
- c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,
- d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená,
- e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,
- f) vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu.

42. 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.

43. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 3 ods. 1 daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti (§ 3 ods. 2 daňového poriadku) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 daňového poriadku), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 3 ods. 7 daňového poriadku), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

44. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

45. Podľa 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 ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnotnosť, 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.

46. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

47. Z podkladov súdneho spisu, ktorého súčasťou bol aj kompletný spis žalovaného správneho orgánu, vrátane prvostupňového, je zrejmé, že dňa 17. januára 2014 začal správca dane u žalobcu výkon daňovej kontroly, predmetom ktorej bolo zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október 2013, v ktorom mali byť žalobcovi dodávateľom FACIES, s. r. o. podľa faktúry č. 1020130443 (ZD 80.000,- eur, DPH 16.000,- eur) dodané piestové čerpadlá C.M.E. - IDEAL 620 2C INOX v počte 2 ks.

48. Pri miestnom zisťovaní uskutočnenom zamestnancami správcu dane dňa 22. apríla 2014 podľa Zápisnice o miestnom zisťovaní č. 9301401/5/15579790/2014/Labo bolo zistené, že sa v priestoroch žalobcu predmetné čerpadlá nenachádzali, pričom sa tam nachádzali 2 piestové čerpadlá C.M.E. S.R.L. typ I360, séria 04784, ANNO 2013 a typ I360, séria 04785, ANNO 2013, čiže iný typ čerpadiel ako mali byť dodané podľa faktúry.

49. O výsledku predmetnej daňovej kontroly bol vypracovaný Protokol č. 9301401/5/3634814/2014/Labo zo dňa 28. júla 2014, doručený žalobcovi dňa 12. augusta 2014 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu, pričom žalobca sa k zisteniam uvedeným v protokole v stanovenej lehote nevyjadril. Následne správca dane rozhodnutím č. 9301401/5/4136188/2014/Labo zo dňa 09. septembra 2014 v zmysle § 68 ods. 6 daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu určil rozdiel

dane v sume 16.000,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2013.

50. Správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období október 2013 nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie DPH uvedenej v predložených záznamoch DPH z dodávateľskej faktúry č. 1020130443 za dodanie tovaru, t. j. piestové čerpadlá, ktorý mala dodať spoločnosť FACIES, s. r. o. Správca dane vykonanou daňovou kontrolou zistil porušenie ustanovení § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 2 a § 8 zákona o DPH tým, že neboli splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z prijatej dodávky tovaru. Z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu nesporne vyplynulo, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie ním deklarovanych obchodných transakcií, t. j. uskutočnenie zdaniteľného plnenia v zmysle zákona o DPH.

51. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, pričom v súvislosti s preukazovaním skutočností vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti bola žalobcovi umožnená účasť na dokazovaní, ktorú však nevyužil (napriek zaslaným upovedomeniam o vypočutí svedkov sa týchto výsluchov nezúčastnil a po oboznámení správcu dane s výsledkami preverovania sa k sporným skutočnostiam nevyjadril). V tejto súvislosti správca dane vykonal šetrenia na príslušné daňové orgány, pokiaľ ide o spoločnosť, s ktorou platiteľ obchodoval a bolo preukázané, že žalobca ako platiteľ neunesol dôkazné bremeno. Počas výkonu daňovej kontroly správca dane postupoval v úzkej súčinnosti so žalobcom a inými osobami, pričom žalobca bol riadne oboznámený a vyzvoľnený so zistenými skutočnosťami správcu dane pri daňovej kontrole a bolo mu umožnené vyjadrovať sa k nim.

52. Následne žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, o ktorom žalovaný rozhodnutím číslo: 1100306/1/7821/2015/5201 zo dňa 09. januára 2015, rozhodol tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

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

54. Vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu, spoločnosti FACIES, s. r. o. kasačný súd z obsahu spisu zistil, že predmetná spoločnosť si písomnosti na adrese svojho sídla nepreberá, zásielky doručované daňovému subjektu sa vrátili správcovi dane s poznámkou doručovacej pošty „neprevzatá v odbernej lehote“. Konateľom v čase tvrdeného dodania tovaru bol U.Y., ktorý najskôr vo svojej výpovedi dňa 5. marca 2014 uviedol, že predmetné čerpadlá boli majetkom spoločnosti, keď ju prevzal a následne 29. apríla 2014 uviedol, že keď bol konateľom spoločnosti jej majetkom bol iba automobil, inak nič. Uvedený svedok najskôr uviedol, že predmetné čerpadlá si konateľ žalobcu prevzal zo skladu v Senici, kde prišiel so svojim nákladným autom a tovar mu bol odovzdaný, avšak dňa 29. apríla 2014 uviedol, že tieto čerpadlá boli zo skladu v Senici distribuované žalobcovi. Svedok ďalej vypovedal, že žalobcovi doručil čerpadlá v zmysle faktúry č. 1020130443, ktorú aj podpísal. K účtovným dokladom spoločnosti uviedol najskôr, že ich súdu doručí a následne, že doklady spoločnosti nemá k dispozícii, pretože ich odovzdal novému konateľovi spoločnosti FACIES, s. r. o. p. H., občanovi Bulharskej republiky, pri jej predaji. Svojou výpoveďou teda nedokázal relevantne potvrdiť uskutočnenie zdaniteľných obchodov so žalobcom.

55. Z podkladov spisu správneho orgánu vyplýva, že dňa 25. februára 2014 správca dane vypočul S. H., konateľa žalobcu za účelom preverenia uskutočnenia zdaniteľných obchodov, na základe vystavenej faktúry v kontrolovanom zdaňovacom období, pričom ten uviedol, že prijal čerpadlá podľa predloženej faktúry č. 1020130443, ktorú uhradil bezhotovostne. S. H. sa odmietol vyjadriť k rozdielu zistenému pri miestnom zisťovaní a zároveň bol oboznámený s výsledkami preverovania dodávateľa u správcu dane

Daňového úradu Banská Bystrica ako aj s výpoveďami svedkov ohľadom dodania predmetných čerpadiel.

56. Pokiaľ žalobca vo svojej žalobe opakovane uvádzal, že na dodávateľskej faktúre č. 1020130443 vystavenej spoločnosťou FACIES, s. r. o. je iba chyba v písaní (ako zrejmy omyl) - chybné uvedené nesprávne slovné označenie 2 ks piestových čerpadiel, neuniklo pozornosti kasačného súdu, že svedok U. Y. vo svojich výpovediach dňa 05.03.2014 a dňa 29.04.2014 uviedol, že spoločnosťou FACIES, s. r. o. boli dodané 2 ks piestových čerpadiel v zmysle faktúry číslo 1020130443, t. j. čerpadlá C.M.E. - IDEAL 620 2C INOX a nadobudnutie predmetných čerpadiel potvrdil aj konateľ žalobcu S. H. na ústnom pojednávaní dňa 21.05.2014. Uvedené tvrdenia svedka a konateľa žalobcu sú v rozpore so skutočnosťou, že žalobca vlastní 2 ks piestových čerpadiel C.M.E. S.R.L. typ 1360, séria 04784, ANNO 2013, dodávateľ 42012 CAMPANOLA EMILIA, IT a typ 1360, séria 04785, ANNO 2013, dodávateľ 42012 CAMPANOLA EMILIA, IT, zistenou zamestnancami správcu dane pri miestnom zisťovaní dňa 22.04.2014.

57. Žalobca v prípade nákupu piestných čerpadiel od spoločnosti FACIES, s. r. o. (ktorá sa v priebehu výkonu daňovej kontroly stala nekontaktná) nedokázal relevantným spôsobom preukázať nadobudnutie tovaru, jeho prepravu, cenu prepravy. Kasačný súd poukazuje na okolnosť, že napriek tvrdeniu bývalého konateľa spoločnosti FACIES, s. r. o., U. Y. o vystavení faktúry žiadnym iným spôsobom nedokázal preukázať reálny základ pre jej vystavenie, a preto nemožno jeho vyjadrenie považovať za dôkaz preukazujúci uskutočnenie zdaniteľného plnenia v prospech žalobcu. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či bol zdaniteľný obchod reálne uskutočnený, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľskej spoločnosti.

58. Kasačný súd v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje na nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07-44, v ktorom sa uvádza: „...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.“

59. Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky SD EÚ vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

60. Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

61. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyselnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok,

ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, plnenie bolo reálne dodané osobou uvedenou na účtovnom doklade (§ 9 zákona o DPH).

62. Kasačný súd s poukazom na § 24 ods. 1 daňového poriadku opätovne pripomína, že dôkazné bremeno, preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia, leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodu, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a. i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

63. V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal.

64. Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z reálne prijatého plnenia od platiteľa DPH, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.

65. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženému daňovému dokladu, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybností preukázané dodanie, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 24 ods. 1 daňového poriadku).

66. Kasačný súd má ďalej za to, že výrok žalobou napadnutého rozhodnutia je dostačujúci, pretože obsahuje všetky náležitosti v zmysle § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku - údaje podľa písmena c) a rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo (§ 74 ods. 4 daňového poriadku). Právne požiadavky na kvalitu administratívneho rozhodnutia orgánu verejnej správy zvyčajne na jednej strane potrebu určitosti a zrozumiteľnosti výrokovej časti administratívneho rozhodnutia a popritom zároveň judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky právne vníma preskúmané administratívne rozhodnutie ako jeden právny celok, ktorého neoddeliteľnou súčasťou sú popri výroku aj odôvodnenie rozhodnutia. Celkový obsah rozhodnutí správcu dane ako aj žalovaného spĺňa všetky procesnoprávne kritéria dané daňovým poriadkom, ako aj skutkové a právne odôvodnenie rozhodnutia s poukázaním na konkrétne dotknuté ustanovenia daňového poriadku a zákona o DPH. Kasačný súd v tejto súvislosti konštatuje vyčerpávajúci obsah rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov, a vo všetkých konkrétnych konštatovaniach aj ich súlad s obsahom administratívneho spisu.

67. Kasačný súd má za to, že správne orgány vzali do úvahy aj skutočnosti svedčiacie v prospech žalobcu, keď sa zaoberali výpoveďou U. Y., ktorý však svoje rozporné tvrdenia, týkajúce sa deklarovaného zdaniteľného obchodu, nepreukázal žiadnymi relevantnými dôkazmi, spoločnosť FACIES, s. r. o. bola vyzývaná na doručenie dokladov preukazujúcich uskutočnený obchod, avšak bezúspešne a konateľ žalobcu bol vyzvaný na vyjadrenie sa k zisteným rozporom, na čo sa ten nevyjadril.

68. Podľa názoru kasačného súdu, krajský súd v napadnutom rozhodnutí správne poznamenal, že procesný postup správcu dane pri vypočúvaní svedkov bol dodržaný.

69. Pokiaľ krajský súd v napadnutom rozsudku poukázal na to, že žalovaný sa nezaoberal všetkými námietkami žalobcu, uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu v zmysle § 74 ods. 2

daňového poriadku, podľa názoru kasačného súdu žalovaný ako odvolací orgán preskúmal prvostupňové rozhodnutie správcu dane v rozsahu odvolania žalobcu, pričom v rámci odôvodnenia rozhodnutia sa so všetkými podstatnými námietkami žalobcu, súvisiacimi so sporným prípadom, vysporiadal dostatočným spôsobom.

70. Kasačný súd na záver dodáva, že z hľadiska posúdenia nárokov žalobcu na uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie október 2013 nie je právne významnou skutočnosť, že žalobca reálne vlastní čerpadlá, avšak iného typu, čo správca dane ani nespochybnil. Kľúčovým pre právne posúdenie veci je zistenie správcu dane o tom, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie dodávky predmetných čerpadiel konkrétnym dodávateľom - FACIES, s. r. o. tak, ako to bolo deklarované vo faktúre predloženej správcovi dane.

71. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd dospel k záveru, že pokiaľ krajský súd žalobou napadnuté rozhodnutie zrušil - a to pre nezrozumiteľnosť s poukazom na výrok napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj nedostatok dôvodov, pre ktoré správne orgány v predmetnej veci tak rozhodli - tak vec nesprávne právne posúdil. Preto kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP z vyššie uvádzaných dôvodov zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

72. V ďalšom konaní krajský súd preskúma zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia s prihliadnutím na právny názor vyslovený v tomto rozhodnutí a vo veci opätovne rozhodne.

73. Krajský súd súčasne rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania v súlade s § 467 ods. 3 SSP.

74. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zák. č. 757/2004 o súdoch o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.