

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/3/2018
Identifikačné číslo spisu: 3017200283
Dátum vydania rozhodnutia: 30.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200283.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobkyne TENDERFOOD AB, s.r.o., so sídlom Makovického 59/2, 010 01 Žilina, IČO: 46 398 228, právne zastúpená advokátskou kanceláriou TOMANÍČEK & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Sládkovičova 6, 010 01 Žilina, IČO: 47 239 000, proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101044149/2017 zo dňa 24. mája 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/58/2017-80 zo dňa 8. novembra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/58/2017-80 zo dňa 8. novembra 2017 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 100235269/2017 zo dňa 10.02.2017 určil žalobkyni podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 141.875,22 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014, pričom nepriznal nadmerný odpočet v sume 2.309,24 € a vyrubil daň v sume 139.565,98 €.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101044149/2017 zo dňa 24.05.2017 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 191 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

4. V odôvodnení krajský súd uviedol, že z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva, že tento nespochybňuje existenciu tovaru a jeho dodanie žalobkyni. Sporným zostalo, či spoločnosti, ktoré vystavili sporné dodávateľské faktúry (DSP trade s.r.o., Exporton s.r.o., GALLEX TRADE s.r.o.), boli aj skutočnými dodávateľmi mrazeného kuracieho mäsa, tak ako bolo deklarované. Preukázanie uvedenej skutočnosti má pritom vplyv na následné posúdenie oprávnenosti nároku žalobcu na odpočet DPH. Ďalšou podstatnou námietkou bolo posúdenie miery zaťaženia žalobkyne dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 Daňového poriadku, nakoľko podľa jeho názoru správca dane nad rámec zákona prenášal na žalobkyňu neprímerané dôkazné bremeno, keď od nej požadoval dôkazy týkajúce sa iných subjektov, ktoré žalobkyňa nemohla zabezpečiť. V neposlednom rade žalobkyňa taktiež namietala, že na vec neboli riadne aplikované závery vyslovené Súdnym dvorom vo veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House, C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft.

5. Správny súd konštatoval, že boj proti podvodom, daňovým únikom a pred prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty, je cieľom uznaným a podporovaným smernicou 2006/2012. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane z pridanej hodnoty, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie.

6. Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (rozsudok Bonik). 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 dovolávať noriem práva Únie. Ako už bolo uvedené vyššie 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 (opätovne rozsudok Bonik).

7. Tak je to v prípade, ak daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa svojou kúpou zúčastnila na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za účastníka na tomto podvode, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru, alebo poskytnutia služieb v rámci jej uskutočnených zdaniteľných plnení na výstupe. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

8. Správny súd okrem toho konštatoval, že koncept zneužitia práva Súdny dvor používa v rôznych oblastiach únijskeho práva, vrátane daňového. Spoločným znakom tohto konceptu je, že mieri na tzv. umelé situácie, keď fyzické, či právnické osoby zámerne umelo vytvoria podmienky pre získanie výhody plynúcej z únijskeho práva, bez toho, aby formálne porušili právne normy. Ide teda o prípady, keď aj napriek formálnemu splneniu podmienok stanovených právom, nedôjde k dosiahnutiu cieľa týchto noriem. Za zneužitie je považovaná situácia, keď zo všetkých objektívnych okolností vyplýva, že

hlavným účelom dotknutých plnení bolo získanie daňových zvýhodnení. Napriek splneniu formálnych podmienok stanovených relevantnými ustanoveniami smernice o DPH a vnútroštátnych predpisov, ktoré túto smernicu vykonávajú by bolo poskytnutie daňového zvýhodnenia v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Je preto potrebné zistiť skutočný obsah a význam dotknutých plnení a pričom je možné zobrať od úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, hospodárske alebo personálne vzťahy medzi subjektmi účastníkmi sa na pláne na znížení daňovej záťaže (Rozsudok Súdneho dvora zo dňa 21.02.2006, Halifax, C-255/02, odst. 73-75 a 81). Za zneužitie práva je preto možné vo všeobecnosti označiť obchádzanie zmyslu a účelu právnych noriem, bez toho, aby muselo dôjsť ku konaniu v rozpore s ich znením.

9. Naopak podvodom na DPH dochádza k porušeniu právnych noriem. Podvody na DPH môžu mať rôzne formy. Ako poznamenal generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo svojom stanovisku k spojeným veciam Kittel a Recolta (C-439/04 a C-440/04, odst. 35), v skutočnosti existujú varianty tak neobvyklé alebo spletité, ako je predstavivosť tých, ktorí ich pripravujú. Vo všetkých prípadoch však ide v podstate o tom, že nie je určitá čiastka odvedená získaná ako DPH. Jedná sa teda o dva odlišné spôsoby ako neoprávnene získať daňový prospech.

10. Správny súd ďalej poukázal na to, že zásada daňovej neutrality bráni všeobecnej diferenciacii medzi legálnymi a protiprávnymi plneniami. Preto subjekty, ktoré prijmu všetky opatrenia, ktoré od nich môžu byť rozumne požadované za účelom uistenia sa, že ich plnenia nie sú súčasťou podvodu, musia mať možnosť dôverovať legalite uvedených plnení, bez toho, aby riskovali stratu svojho nároku na odpočet DPH odvedenej na vstupe.

11. Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, je povinnosťou príslušných daňových úradov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, že skutočnosti uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku sú splnené. Vnútroštátnym súdom napokon prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností.

12. Správny súd konštatoval, že je v prvom rade potrebné zistiť, či došlo k podvodu, resp. zneužívajúcemu konaniu a pokiaľ áno, tak je potrebné na základe objektívnych skutkových okolností posúdiť, či daný daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že sa svojim nákupom zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH a či prijal všetky opatrenia, ktoré od neho mohli byť rozumne požadované, aby zaistil, že jeho prijatie plnenia nepovedie k účasti na podvode.

13. Je pritom potrebné pripomenúť, že všetky vnútroštátne orgány sú pri uplatňovaní národného práva povinné toto právo vykladať čo najviac vo svetle znenia a účelu újného práva, aby dosiahli výsledku, ktorý je ním zamýšľaný.

14. Krajský súd ďalej uviedol, že je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ služby dopustil podvodu, resp. zneužívajúceho konania alebo nie a či žalobca o tomto podvode, resp. zneužití, vzhľadom na všetky zistené skutočnosti vedel, resp. mohol vedieť. Skutočnosť, že žalobca mal, resp. mohol mať takúto vedomosť je dôkazným bremenom správcu dane. Je preto úlohou žalovaného, aby uvedené overil podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom poriadku. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel, resp. vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane. Svoje závery je potom povinný riadne odôvodniť aj v kontexte judikatúry Súdneho dvora.

15. V predmetnej právnej veci žalovaný zdôvodnil svoje rozhodnutie ohľadne aplikácie záverov vyslovených v rozhodnutiach Súdneho dvora C-354/03, C-355/03 a C-384/03 tak, ako je uvedené v odstavci 18 tohto rozhodnutia, keď dospel k záveru, že žalobkyňa sa nemôže dovolávať ochrany v zmysle vyššie uvedených rozhodnutí Súdneho dvora, nakoľko rozsiahlym dokazovaním bolo preukázané, že v obchodnom reťazci, ktorého sa žalobkyňa zúčastnila išlo o umelo nastavený mechanizmus vytvorený za účelom čerpania daňovej výhody. Ide o všeobecné konštatovanie odkazujúce vo všeobecnej rovine na „výsledky rozsiahleho dokazovania“ a nie konkrétne dôkazy a skutkové zistenia, ktoré z nich vyplynuli a boli pre posúdenie danej otázky podstatné. Žalovaný neuviedol

v žalobou napadnutom rozhodnutí žiadne konkrétne skutočnosti a úvahy, z ktorých by bolo možné uzavrieť, či má za to, že v danej veci malo ísť podľa jeho názoru o zneužívajúce konanie alebo o podvod na DPH, rovnako ako neuviedol žiadne skutočnosti a úvahy ohľadne vedomosti žalobcu o jeho účasti na takomto zneužívajúcom konaní, resp. podvode. V neposlednom rade sa žalovaný vôbec nevysporiadal s tým, či bolo zistené a na akom základe, či žalobkyňa urobila všetky opatrenia, ktoré bolo rozumné od nej požadovať, aby sa uistila, že sa na takomto podvode, resp. zneužívajúcom konaní nebude podieľať. Všeobecné konštatovanie uvedené v odstavci 18 tohto rozsudku jasne a zrozumiteľne nevysvetľuje záver žalovaného, že žalobkyňa sa podieľala na plnení, ktoré nemá pre účely dane z pridanej hodnoty ekonomickú podstatu, pričom vzhľadom na závažnosť dôsledkov je podstatné a žiaduce, aby svoje úvahy v tomto ohľade riadne odôvodnil tak, aby následne žalobkyňa dostala jasnú a zrozumiteľnú informáciu, prečo jej bolo odopreté uplatnené právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, a to vo svetle záverov, ktoré boli opakovane vyslovené Súdny dvorom a pri zachovaní účelu újného práva. Ak tak žalovaný neučinil, zaťažil svoje konanie vadou nezákonnosti, ktorá spočíva v nedostatočnom odôvodnení podstatných skutočností pre posúdenie veci, tak ako sú uvedené v odstavci 32 tohto rozsudku.

16. K zvyšným žalobným námietkam správny súd uviedol, že bez ohľadu na to, či ide o dôvodné alebo nedôvodné námietky, tieto by žiadnym spôsobom neovplyvnili výrok rozhodnutia správneho súdu, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje, nakoľko pre zrušenie rozhodnutia postačuje, aby bola dôvodná čo i len jedna žalobná námietka, príp. jej časť. Napriek tomu sa správny súd aspoň v stručnosti vyjadril i k ostatným žalobným námietkam.

17. Pokiaľ ide o námietky žalobkyne ohľadne nezákonného prenosu dôkaznej povinnosti tak, správny súd konštatoval, že dôkazným bremenom sa rozumie procesná zodpovednosť účastníka konania za to, či boli, resp. neboli v konaní preukázané jeho tvrdenia a z tohto dôvodu muselo byť rozhodnuté o veci samej v jeho prospech alebo neprospech. Dôkazné bremeno v daňovom konaní je postavené na zásade, že každý daňový subjekt má povinnosť daň priznať, teda akési bremeno tvrdenia, ale tiež toto svoje tvrdenie doložiť, t. j. bremeno dôkazné. Toto svoje bremeno plní daňový subjekt v konaní vedenom správcem dane, pričom je v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku povinný preukázať všetky skutočnosti, ktoré je povinný uviesť v daňovom priznaní, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií, ktoré je povinný viesť alebo skutočnosti, k preukázaniu ktorých bol vyzvaný správcem dane. Uvedená koncepcia logicky vychádza zo skutočnosti, že je to práve daňový subjekt, kto má povinnosť podávať daňové priznanie, v ktorom tvrdí určité skutočnosti a preto musí byť daňový subjekt aj tým, kto preukazuje správnosť týchto tvrdení. Ak správca dane doklady predložené kontrolovaným subjektom kvalifikovane spochybní, tak za tejto situácie je potom vecou daňového subjektu, aby predložil dôkazy alebo označil ďalšie dôkazné prostriedky, ktorými preukáže opodstatnenosť uplatneného nároku na odpočet, resp. odstráni pochybnosti správcu dane, s ktorými bol zákonným spôsobom pred vydaním rozhodnutia oboznámený. Uvedenou požiadavkou sa automaticky extenzívnym spôsobom nerozširuje dôkazná povinnosť daňového subjektu. Na druhej strane, za takejto situácie (keď spravidla ďalšie dôkazy kontrolovaného subjektu už nebudú pochádzať z účtovníctva daňového subjektu) je potom na správnych orgánoch, aby dôkladne zvážili odmietnutie vykonania takto navrhnutého dokazovania a následne svoj postup aj riadne a precízne odôvodnili.

18. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 S.s.p. tak, že úspešnej žalobkyni nárok na náhradu trov konania priznal.

III.

Konanie na kasačnom súde

19. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g), písm. h) S.s.p., v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie prípadne, aby napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol.

20. Sťažovateľ sa s rozsudkom krajského súdu nestotožnil, pretože svoje závery uvedené v napadnutom rozhodnutí považuje za dostatočné. Podľa názoru sťažovateľa správca dane eurokonformným spôsobom vyhodnotil všetky zistené skutočnosti, najmä keď poukázal na to, že priami dodávatelia žalobkyne neboli v čase, keď sa uskutočnili deklarované obchodné transakcie registrovaní ako sprostredkovatelia - podnikatelia špecializovaní na obchod s potravinami, ktorí zabezpečujú sprostredkovateľské operácie s produktmi živočíšneho pôvodu medzi dodávateľmi. Sťažovateľ opätovne podotkol, že nespochybnil reálnu existenciu tovaru, ale spochybnil dodanie tovaru tuzemskými dodávateľmi uvedenými na faktúrach, ktorí boli umelo vložený do reťazca spoločností za účelom dosiahnutia neoprávnenej daňovej výhody. Sťažovateľ trvá na tom, že všetky zistené skutočnosti poukazujú na to, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru a jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody vo forme nadmerného odpočtu DPH.

21. Žalobkyňa vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti nepodalala.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

22. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. júla 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

Podľa § 68 ods. 1, 3 a 5 Daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

Ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spisania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spisania úradného záznamu.

Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

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

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.

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.

23. Predmetom kasačného konania je preveriť správnosť právneho posúdenia veci krajským súdom z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti. Kasačný súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

24. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Správca dane v danej veci skúmal priamy vzťah medzi žalobkyňou a jej dodávateľmi ohľadom faktúrami deklarovaných obchodov.

25. 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 veci 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.

26. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným 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.

27. Zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov je účelom daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

28. Kasačný súd dáva do pozornosti právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sžf/97/2010, v ktorom sa uvádza: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplní jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené“.

Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

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. Preto je na správcovi dane vykonávaným 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 správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou 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. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD 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.

Správca dane mal právo preveriť realnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod.

V okamihu, kedy správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb tovaru a finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realnosti jeho dodávok. 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.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 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 dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH).

„...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 podvodom, 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).

V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi) čo žalobca neurobil.

Vzhľadom na spochybnenie realnosti dodania tovaru odberateľom deklarovanych zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH.

Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od zmluvného dodávateľa, odovzdá finančné prostriedky v značnej sume v hotovosti osobe, u ktorej si nepreverí, že koná v mene deklarovaneho dodávateľa (napr. formou splnomocnenia), a tým v podstate nemá doklad, komu cenu za dodávku zaplatil. V danom prípade žalobca nepreukázal pri kontrole ani existenciu dodaného tovaru, z dôvodu jeho spotrebovania.

Výkon práva, v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, ako už bolo vyššie uvedené, nepožíva právnu ochranu. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by sa riadil uvedenými zásadami, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

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 prijatého tovaru platiteľovi, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.“

29. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

30. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť 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 zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. 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.

31. Dôvodom neuznania odpočítania dane v danom prípade nebolo síce spochybnenie existencie tovaru, ale skutočnosť, že správca dane spochybnil skutočnosť, že pôvod tovaru a jeho dodanie prostredníctvom tuzemských dodávateľských spoločností DSP trade s.r.o., Exporton s.r.o. a GALLEX TRADE s.r.o. je autentické. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nie len z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné služby reálne uskutočnené. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje deklarovanie uskutočnenej služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry a potvrdenia o zaplatení, pretože formálne doklady nepreukazujú reálne vykonanie obchodu. Kasačný súd podotýka, že správca dane daňovou kontrolou preveroval splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že predmetný tovar nebol dodaný dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúrach, a to dodávateľmi DSP trade s.r.o., Exporton s.r.o. a GALLEX TRADE s.r.o.

32. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

33. Preskúmaním veci tak kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd neposudzoval zákonnosť rozhodnutí a postupov správcu dane a sťažovateľa v zmysle zásad uvedených vyššie, ale svoje

rozhodnutie odôvodnil tým, že správne orgány sa dôkladne nezaoberali otázkou podvodného, resp. zneužívacieho konania a vedomosti kontrolovaného subjektu o takomto konaní.

34. K zneužitiu práva kasačný súd uvádza, že záver o naplnení skutkovej podstaty zneužitia práva, ktorý učíní ktorýkoľvek orgán verejnej moci v individuálnej rozhodovanej veci, je výsledkom právneho hodnotenia ustáleného skutkového stavu. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 357/2016-16 zo dňa 07.06.2016, ktorom je uvedené, že „...Zneužitie práva je rýdzo právna kategória, pričom už jej samotné pojmové znaky preukazujú, že záver o ich naplnení nemôže byť výlučne výsledkom objasňovania skutkovej stránky prejednávanej veci, ale je výsledkom právneho posúdenia ustáleného skutkového stavu. Preto zneužitie práva, ktorému orgán verejnej moci pri realizácii rozhodovacej právomoci venuje pozornosť, nemôže byť predmetom dokazovania ako právny inštitút. Skutkový stav, ktorý je výsledkom dokazovania, až následne po svojom ustálení môže byť právne vyhodnotený tak, že skutková podstata zneužitia práva bola naplnená.“ Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, možno považovať za zneužitie objektívneho daňového práva.

35. Krajský súd zistenia vyplývajúce z daňovej kontroly nevzal do úvahy a týmto sa vo svojom rozhodnutí nezaoberal. Na základe uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, pretože krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Vzhľadom na okolnosť, že krajský súd nerozhodol uvedeným spôsobom, kasačný súd preto nemohol postupovať inak, ako pristúpiť k zrušeniu napadnutého rozsudku krajského súdu v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. a vráteniu veci na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu bude v ďalšom konaní vo veci opätovne rozhodnúť s poukazom na to, že právnym názorom kasačného súdu je krajský súd viazaný (§ 469 S.s.p.). Krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania podľa § 467 ods. 3 S.s.p.

36. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.