

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/60/2017
Identifikačné číslo spisu: 1015200154
Dátum vydania rozhodnutia: 24.10.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1015200154.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členiek senátu JUDr. Sone Langovej a JUDr. Moniky Válašikovej PhD. v právnej veci sťažovateľky (pôvodne žalobkyňa): Mgr. Emília Achbergerová, Hlinková 34, Bernolákovo, IČO : 17 580 315, zastúpená: JUDr. Ing. Branislav Pecha, advokát, Piaristická 2, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/448475/2014/5067 zo dňa 21.11.2014, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č. k. 5S/26/2015-71 zo dňa 06. decembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľky proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/26/2015-71 zo dňa 6. decembra 2016 z a m i e t a.

Sťažovateľke právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej v texte rozsudku aj krajský súd alebo správny súd) rozsudkom č. k. 5S/26/2015-71 zo dňa 6. decembra 2016 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov, Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/448475/2014/5067 zo dňa 21.11.2014, ktorým žalovaný podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9104406/5/718826/2014 zo dňa 24.02.2014. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 70 044,31 eur a neuznal jej uplatnený nadmerný odpočet uplatnený v podanom daňovom priznaní z kontrolovaných faktúr za zdaňovacie obdobie november 2009.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že judikatúra Najvyššieho súdu SR potvrdzuje, že ak správca dane spochybní realnosť uskutočnenia zdaniteľných obchodov, musí daňový subjekt v

daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo. Pri uzatváraní obchodov si mal dostatočne zistiť a overiť dôveryhodnosť svojho zmluvného partnera, inak sa vystavuje riziku neuznania takýchto výdavkov za daňové výdavky zo strany daňových orgánov. Konštatoval aj, že podľa judikatúry súdneho dvora týkajúcej sa výkladu záväzných dokumentov EÚ v oblasti spoločného systému DPH, na ktorú poukazujú žalobkyňa i žalovaný, právo zdaniteľných osôb odpočítať DPH zaplatenú na vstupe z nadobudnutých tovarov alebo prijatých služieb dodaných inou zdaniteľnou osobou predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, ktorý bol premietnutý do vnútroštátnej právnej úpravy vykonanej predovšetkým zákonom o DPH. Daňové orgány členských štátov EÚ sú však oprávnené nepriznať uplatnené právo na odpočítanie dane, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

3. Krajský súd dospel k záveru, že žalobkyňa musela vzhľadom na všetky okolnosti vedieť, že predmetné plnenia sú súčasťou zneužitia práva v dodávateľskom reťazci a ak si aj svojej účasti v reťazci nebola vedomá, mala pri rozumnej miere opatrnosti prijať také opatrenia, ktoré by jej účasť na podvodnom konaní vylúčili, resp. by jej predišli. Už len skutočnosť, že dodávky mäsa i dodávateľské spoločnosti pre žalobkyňu dlhú dobu zabezpečoval pán V. D., ktorý za „dodávateľské“ firmy nosil doklady potrebné pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane (vrátane občianskych preukazov štatutárnych zástupcov), hoci podľa údajov v obchodnom registri nebol osobou oprávnenou konať za tieto subjekty a ani k tomu nebol splnomocnený, nemožno považovať v bežnom obchodnom styku za obvyklú. Znalosť obchodných partnerov podľa krajského súdu nie je nadštandardnou požiadavkou správcu dane, ale základným predpokladom riadneho obchodného styku.

4. Za podstatné považoval krajský súd zistenie správcu dane, že v prípade, ak sa niektorá dodávateľská firma stala problémovou, keď u nej začala napr. daňová kontrola, ihneď ju pán D. nahradil inou firmou, ktorej pozadie žalobkyňa takisto nepoznala. Pritom konatelia spoločností MARKT, s. r. o., MACADY SK, s. r. o., PERRO, s. r. o. a NEXT+, s. r. o., ktoré mali tovar nadobudnúť od spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o. a dodať ho buď priamo žalobkyňi alebo jej dodávateľom nepotvrdili resp. popreli vystavenie faktúr na dodávky mäsa a dokonca aj akýkoľvek obchodný styk so žalobkyňou. Naopak zástupcovia skutočného dodávateľa (Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o.) potvrdili, že ich šoféri vozili tovar priamo do prevádzkarne žalobkyne, kde preberali hotovosť, neodovzdali však žalobkyňi žiadne doklady, v ktorých by figurovali žalobkyňou deklarované dodávateľské firmy.

5. Zo zistených skutočností podľa krajského súdu vyplýva, že tovar existoval, tento žalobkyňa odoberala od českého dodávateľa Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o., avšak fakturačnými obchodnými partnermi boli iné subjekty. Fakturačný tok tovaru sa teda nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaným na územie SR. Dôvodom, pre ktorý sa vytvoril takýto komplikovaný fakturačný tok tovaru bolo zneužitie systému DPH. Daňové orgány preto pri vyhodnotení skutkového stavu správne poukázali na zneužitie práva v zmysle rozhodnutia súdneho dvora vo veci C-255/02 Halifax. Keďže nebola preukázaná reálna existencia a dodanie tovaru všetkými zúčastnenými subjektmi v reťazci, dodávateľovi žalobkyne nevznikla povinnosť platiť daň v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale v zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH, t. j. uvedením na faktúre. Žalobkyňi nevznikol napokon nárok na odpočet dane, pretože DPH zaplatila svojim deklarovaným dodávateľom len z titulu vystavených faktúr. Z uvedených dôvodov krajský súd žalobu v zmysle § 190 S. s. p. zamietol.

6. Proti rozsudku krajského súdu podala v zákonnej lehote žalobkyňa kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ Správneho súdneho poriadku, v ktorej uviedla, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

7. V kasačnej sťažnosti sťažovateľka opätovne uviedla, že si uplatnila DPH z dodávateľských faktúr, ktoré boli riadnymi daňovými dokladmi v zmysle § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, za dodávky tovarov preukázateľne zaplatila a dodané tovary použila na svoje zdaniteľné plnenia v rámci svojho podnikania a z ktorých preukázane splnila vlastnú daňovú povinnosť. Uviedla, že správca

dane nikdy nepreukázal, že by žalobkyňa vedela alebo mohla vedieť o existencii podvodu vo vzťahu k DPH, a že získanie daňovej výhody bolo primárnym cieľom celého obchodu. Žalobkyňa tovar nespochybniteľne nadobudla a preukázateľne využila v rámci svojej podnikateľskej činnosti na dodanie jednotlivým odberateľom. Riadne si splnila všetky povinnosti, ktoré jej ukladá náš právny poriadok a právo Európskej únie a vzhľadom na osobitosti obchodu s mäsom a zaužívané obchodné zvyklosti nezanedbala ani potrebnú opatrnosť vo vzťahu k iným subjektom.

8. Sťažovateľka ďalej namietala, že správca dane ani žalovaný neunesli dôkazné bremeno, ich rozhodnutie považuje za svojvoľné a v rozpore s platnými právnymi predpismi SR aj EÚ, keď bez ohľadu na skutkové zistenia a splnenie všetkých zákonom stanovených podmienok na uznanie uplatnenia odpočtu DPH zo strany daňového subjektu, podmieňovali uznanie uplatnenia DPH len skutočnosťou, ktorá z ustanovenia zákona o DPH nevyplýva.

9. Pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane postačuje podľa sťažovateľky, ak daňovník deklaruje prijatie dodávky tovaru alebo služby len preukázaním daňového dokladu ako je napr. faktúra alebo dodací list. Sťažovateľka sa nestotožňuje s absolútnou objektívnou zodpovednosťou žalobkyne a tvrdením, že znalosť svojich obchodných partnerov je základným predpokladom riadneho obchodného styku. Výber dôveryhodných obchodných partnerov je dôležitou, avšak nie primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí, v kontexte toho, čo uvádza súd.

10. Podľa názoru sťažovateľky súd nedostatočne zistil skutkový stav a nesprávne vykonal dokazovanie, zistený skutkový stav po právnej stránke nesprávne právne posúdil svoje rozhodnutie i nedostatočne, určite, zrozumiteľne a preto nepreskúmateľne odôvodnil, a navrhla, aby kasačný súd rozhodol tak, že rozhodnutie krajského súdu zruší a vec mu vráti na nové konanie a rozhodnutie.

11. Sťažovateľka navrhla, aby kasačný súd priznal kasačnej sťažnosti odkladný účinok v zmysle § 462 ods. 1 a 2 S. s. p.

12. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný a uviedol, že existencia faktúry alebo dodacieho listu ešte nemusí preukazovať reálnu existenciu tovaru, pretože faktúra môže byť vystavená na tovar alebo službu, ktoré neboli reálne dodané. V tomto prípade nebola spochybnená existencia tovaru, ale dôvodom neuznania odpočítania dane bola skutočnosť, že tovar nebol preukázateľne dodaný spoločnosťami uvedenými na faktúre ako dodávateľmi. Uvedené potvrdila aj žalobkyňa, ktorá realizovala obchody s p. Valáškom, ktorý nebol osobou poverenou konať za spoločnosti fakturujúce tovar. Zároveň bolo preukázané, že skutočným dodávateľom bola spoločnosť Jatky Moravský Krumlov spol. s r.o., ktorej bol tovar preplatený v hotovosti, priamo pri zložení z nákladných áut.

13. Žalovaný ďalej uviedol, že tvrdenia sťažovateľky jednoznačne vyvrátili zástupcovia skutočného dodávateľa predmetného tovaru (Jatky Moravský Krumlov, spol. s r. o.), ktorí potvrdili, že ich šoféri prebrali hotovosť, avšak neodovzdávali žiadne doklady patriace žalobkyňou deklaroványm dodávateľským firmám. Práve z uvedeného vyplýva skutočnosť, že Jatky Moravský Krumlov spol. s r. o. dodali tovar, ktorý zložili na prevádzkach, žalobkyňa za tovar zaplatila, ale faktúry mala vystavené od úplne iných firiem, s ktorými nikdy neprišla do žiadneho obchodného vzťahu a z takýchto faktúr si odpočítavala daň. Je absolútne nelogické, aby odberateľ platil za tovar úplne inej spoločnosti ako tej, ktorá mu tovar fakturovala. Práve z tejto skutočnosti podľa žalovaného vyplýva to, že pohyb tovaru sa nezhodoval s fakturačným a tovar nebol dodaný platiteľom, ktorý pre žalobkyňu vystavil faktúry.

14. Podľa názoru žalovaného krajský súd rozhodol správne, keď žalobu zamietol s odôvodnením, že neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zmenu alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia. Preto navrhol, aby kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť.

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší súd") ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449

ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

16. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

17. Podľa § 2 ods. 1 a 2 S. s. p., 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.

18. Podľa § 6 ods. 1 S. s. p. správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

19. 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.

20. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia rokov 2008, 2009, 2010 a 2011, z ktorej vyhotovil protokol č. 9104406/5/4764148/2013/Nya zo dňa 23.10.2013. Správca dane pri výkone kontroly preveroval predložené doklady a evidenciu dane z pridanej hodnoty, v preskúmvanom konaní za zdaňovacie obdobie november 2009. Z predložených dokladov zistil, že daňový subjekt si odpočítal daň z pridanej hodnoty z prijatých faktúr na nákup mäsa od dodávateľov MARKT, s. r. o., MACADY SK, s. r. o., a EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii. Zamestnanci správcu dane preukázali, že zdaniteľné obchody deklarované na faktúrach neboli uskutočnené dodávateľmi na nich uvedenými. Bolo preukázané, že štatutárny orgán spoločnosti MARKT, s. r. o., Tomáš Halo, nemal žiadnu vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktorými spoločnosť napĺňa definíciu pojmu podnikania, a že štatutárny orgán spoločnosti MACADY SK, s. r. o. p. Ivan Škultéty nemal žiadnu vedomosť o obsahu a rozsahu činnosti s komoditou mäso. V prípade spoločnosti MARKT, s. r. o. a MACADY SK, s. r. o. nie je žiadnym spôsobom preukázané vlastnícke alebo užívacie právo, alebo súhlas vlastníka nehnuteľnosti alebo jej časti so zápisom nehnuteľnosti alebo jej časti ako sídla alebo miesta podnikania do obchodného registra. Na základe uvedeného zamestnanci správcu dane konštatovali, že v prípade spoločnosti MARKT, s. r. o. sa jedná o fiktívne usadenie na adrese Lermontovova 17, Bratislava a spoločnosti MACADY SK, s. r. o. sa jedná o fiktívne usadenie na adrese Kopčianska 10, Bratislava, ktoré nie je možné kvalifikovať ako sídla hospodárskej činnosti a obchodnú činnosť týchto spoločností charakterizujú zamestnanci správcu dane ako deklarovanie fiktívnej ekonomickej činnosti, bez akéhokoľvek reálneho základu. V prípade spoločnosti EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii taktiež sťažovateľka nepreukázala, že uvedený dodávateľ po predaji mäsa N. H. na spracovanie, od neho späť nadobudol vlastnícke právo k tovaru, nebol preukázaný pôvod tohto mäsa, keďže jeho nadobudnutie od MARKT s.r.o. nebolo preukázané.

21. Na základe uvedených zistení, získaných informácií a dôkazov a ich vyhodnotenia správca dane rozhodnutím č. 9104406/5/718826/2014 zo dňa 24.02.2014 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil daňovému subjektu (žalobkyni) rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 70 044,31 eur, teda nepriznal jej právo na odpočítanie dane. Konštatoval, že platiteľ dane pri výkone kontroly nepreukázal, že mu právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločností MARKT, s. r. o., MACADY SK, s. r. o. a od EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii vzniklo.

22. Žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/448475/2014/5067 zo dňa 21.11.2014 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2009 v sume 70 044,31 eur potvrdil. Konštatoval, že daň na dokladoch je odpočítateľná len vtedy, ak bola uplatnená platiteľom, ktorý dodal tovar uvedený na faktúre. Daň uvedená na dokladoch vyhotovených fiktívnymi dodávateľmi žalobkyne, splatná len z titulu jej uvedenia na faktúre, nie je však odpočítateľná u žalobkyne. Platiteľ musí byť podľa žalovaného schopný preukázať nielen daňovými dokladmi, ale aj inými dôkazmi, že reálne prišlo k fakturovaným obchodom. V prípade, že zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia účtovaných súm pokladničnými dokladmi nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Žalovaný poukázal na to, že žalobkyňa si vôbec nepreverila postavenie dodávateľa, kto je oprávnený za neho konať, či je schopný tovar dodať, či je kontaktný, dokonca si nepreverila ani s kým obchody s mäsom realizovala. Platby za tovar boli odovzdávané priamo vodičom, ktorí tovar priviezli, a teda boli realizované priamo českej spoločnosti Jatyky Moravský Krumlov, spol. s r. o. a nie osobe, ktorá bola uvedená na dodávateľskej faktúre. Takýto postup realizácie obchodných vzťahov podľa žalovaného odporuje bežným obchodným zvyklostiam, v rámci ktorých odberateľ uhrádza dodanie tovaru svojmu priamemu dodávateľovi, čo v danom prípade nenastalo.

23. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty (zákon o DPH) v účinnom znení, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

24. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

25. 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 vlastníkom. 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.

26. 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.

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

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku, ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

35. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S. s. p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku.

36. 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.

37. 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.

38. 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 zistenia 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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záveru 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.

39. V tejto súvislosti najvyšší 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.“

40. Najvyšší 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 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 zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

41. K námietke sťažovateľky ohľadom nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom v napadnutom rozsudku kasačný súd uvádza, že právnym posúdením je činnosť súdu, pri ktorej sa zo skutkových zistení vyvodzujú právne závery a aplikuje konkrétna právna norma na zistený skutkový stav. Nesprávnym právnym posúdením vecí je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis, alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho však interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery. Žalobkyňa v kasačnej sťažnosti nekonkretizovala právne posúdenie krajského súdu, ktoré považuje za nesprávne ani v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. V kasačnej sťažnosti v podstate zopakovala žalobné dôvody, s ktorými sa vysporiadala krajský súd v napadnutom rozsudku.

42. Sťažovateľka i v kasačnej sťažnosti namietala konštatovanú nevierohodnosť svojich tvrdení o výške výdavkov, vychádzajúcich z dokladov deklarovaných v daňovom priznaní, ktoré však správca dane

nespochybňoval. Dôvodom neuznania odpočítania dane nebolo spochybnenie existencie tovaru ani reálna výška výdavkov žalobkyne za dodaný tovar, ale skutočnosť, že nebolo preukázané, že tovar bol dodaný spoločnosťami uvedenými na faktúre ako dodávateľmi, t. j. dodanie tovaru plátcami DPH. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nie len z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľských spoločnostiach. Nesprávny je názor žalobkyne o tom, že pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane postačuje deklarovanie prijatia dodávky tovaru alebo služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry alebo dodacieho listu. Takáto argumentácia sťažovateľky nemá oporu v zákone, pretože formálne doklady nepreukazujú reálnu existenciu tovaru a skutočného dodávateľa.

43. Kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu 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.

44. Ako správne uviedol krajský súd, 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.

45. K prezentovaným zásadám daňového konania kasačný súd, vychádzajúc zo znenia ustanovení § 49 ods. 1, 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, musí prisvedčiť tvrdeniu žalovaného, že iba doložením účtovného dokladu obsahujúceho zákonom stanovené náležitosti nie je nárok na odpočítanie dane preukázaný. Daň či nárok na odpočítanie dane nemajú základ vo formálnom doklade, ale v existencii zdaniteľného plnenia, pretože zákon o DPH nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní zdaniteľného plnenia od zdaniteľného subjektu - platcu DPH, a preto dôkaz predložením daňového dokladu je iba formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotnoprávne aspekty skutočného prevedenia zdaniteľného plnenia. Z uvedeného dôvodu preto nemôže byť len samotné predloženie daňového dokladu, hoci formálne správneho a bezchybného, podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane, ale tento nárok musí byť v prvom rade fakticky podložený existujúcim zdaniteľným plnením.

46. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena v daňovom konaní platí, že daňový subjekt preukazuje a) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosť, 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. Bolo na žalobkyňu, aby predložila dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia, ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ňou vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jej obchodných zvyklostí. Je na nej, 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 spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ 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 žalobkyne o realnosti dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobkyne v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobkyňa je zaťažená dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní. Dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobkyni, ktorej daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázala, (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobkyňa neurobila, pretože v daňovom konaní nebolo preukázané vierohodným spôsobom dodanie tovaru deklarovateľmi a úhrada ceny týmto dodávateľom - platiteľom DPH.

47. Vzhľadom na výsledky dokazovania vo vzťahu k dodávateľským spoločnostiam daňové orgány považovali za pochybnú skutočnosť, či žalobkyňou deklarované plnenia boli reálne dodané osobou uvedenou na faktúrach. Sťažovateľka uplatňujúca si nárok na odpočet DPH za účelom preukázania dodania zdaniteľných plnení predložila správcovi dane najmä faktúry vystavené deklarovateľmi dodávateľskými spoločnosťami, pričom však bolo vykonaným dokazovaním spochybnené, že osoby (plátcovia DPH) uvedené v nich ako dodávatelia tovar aj reálne dodali.

48. 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.

49. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobkyňa nesporne nepreukázala. Správca dane mal následne právo preveriť realnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti.

50. Kasačný súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní 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 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 spočívala na daňovom subjekte - sťažovateľke, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázala, (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobkyňa neurobila.

51. Vzhľadom na spochybnenie realnosti dodania plnenia deklarovateľmi dodávateľmi zdaniteľných plnení sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce sťažovateľku, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby žalobkyňa sama preukázala, že vynaložila a prijala všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránila tomu, aby sa stala súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH. Žalobkyňa v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázala, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonala všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o reálnom zdaniteľnom plnení.

52. Skutočnosti, ktorými sťažovateľka v kasačnej sťažnosti spochybňovala predmetné rozhodnutie

krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietala už v podanej žalobe, a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobkyne neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

53. Kasačný súd dospel k záveru, že rozhodnutie krajského súdu spĺňa kritériá pre odôvodňovanie súdnych rozhodnutí, a preto ho možno považovať za preskúmateľné a ústavne akceptovateľné. Dôvody svojho rozhodnutia dostatočným spôsobom vysvetlil, preto jeho rozhodnutie nemožno považovať za svojvoľné, zjavne neodôvodnené, resp. ústavne nekonformné. Za porušenie základného práva zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR nemožno považovať to, že krajský súd neodôvodnil svoje rozhodnutie podľa predstáv sťažovateľky.

54. Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie krajského súdu žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 S. s. p., keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

55. Záverom najvyšší súd vzhľadom k návrhu sťažovateľky na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti poukazuje na ust. § 446 ods. 2 písm. a/ S. s. p., podľa ktorého má kasačná sťažnosť odkladný účinok, ak bola podaná proti rozhodnutiu krajského súdu vo veci samej vydanému v konaní o správnej žalobe alebo žalobe proti inému zásahu, ak žalovaným orgánom verejnej správy je správca dane alebo orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku podanom proti rozhodnutiu alebo opatreniu správcu dane. Pretože v preskúmanom prípade má kasačná sťažnosť žalobkyne odkladný účinok zo zákona, nebolo potrebné o tomto návrhu rozhodovať.

56. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a/ S.s.p. v spojení s § 467 ods. 1 S. s. p. Sťažovateľka v kasačnom konaní úspech nemala a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto sťažovateľke právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

57. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.