

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/3/2020
Identifikačné číslo spisu: 6019200016
Dátum vydania rozhodnutia: 25.11.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6019200016.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: MTM-Zlieváreň s.r.o., so sídlom Lieskovská cesta 4743, 960 01 Zvolen, IČO: 36 635 529, právne zastúpeného spol. Advokátska kancelária UHAL s.r.o., so sídlom Štefana Moyzesa 9877/43, 960 01 Zvolen, IČO: 47 236 655, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102055973/2018 zo 16. októbra 2018 a o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/15/2019-177 zo 14. augusta 2019, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Žalobcovi p r i z n á v a úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 23S/152019-177 zo 14. augusta 2019 podľa ust. § 191 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného potvrdzujúce rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica č. 101219293/2018 z 25. júna 2018, ktorým tento podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určil rozdiel v sume 80 586,89 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016; a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Súčasne určil povinnosť žalovaného zaplatiť žalobcovi náhradu dôvodne vynaložených trov konania v úplnom rozsahu, v sume, aká bude vyčíslená v uznesení o výške trov konania, vydanom súdom po právoplatnosti tohto rozsudku, a to v lehote 15 dní od právoplatnosti uznesenia o výške trov.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia správny súd uviedol, že sa stotožnil s tvrdením žalobcu, že v prípade ak žalovaný svoje rozhodnutie postaví na tvrdení, že v danom prípade bol preukázaný „fiktívny“

obchod medzi dodávateľom a žalobcom, je nutné sa vysporiadať s otázkou existencie tovaru a zrozumiteľne a teda preskúmateľne uviesť dôkazy, ktoré preukazujú, že tovar buď nebol dodaný tak ako je deklarované alebo že došlo k dodaniu iného tovaru. V takomto prípade však má správny súd za to, že správca dane aj žalovaný musí úvahu o pôvode tovaru priamo a preskúmateľne uviesť vo svojich rozhodnutiach. Správny súd mal za to, že ak žalovaný vo svojom rozhodnutí uvedie, že tovar dodaný spoločnosťou SIVESPOL, s.r.o. žalobcovi nebol nadobudnutý od spoločnosti MIRMAJ s. r. o. a zároveň žalobca túto skutočnosť namietol aj v podanom odvolaní, musí žalovaný vo svojom rozhodnutí jednoznačne a zrozumiteľne uviesť, prečo z dôkaznej situácie vyplýva, že nejde o deklarovaný tovar. Len samotná skutočnosť, že dodávateľ tovar nenadobudol od svojho subdodávateľa ešte jednoznačne nepreukazuje, že tovar dodaný nebol. Pokiaľ žalovaný v rozhodnutí poukazoval na to, že vedel resp. mohol vedieť o skutočnosti, že V. O. zorganizoval celú sieť asociálov, nakoľko bol jeho jediným odberateľom, podľa správneho súdu táto skutočnosť sama o sebe nepreukazuje, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom.

3. Správny súd ďalej uviedol, že skutočnosť, konštatovaná v rozhodnutí, že konateľ žalobcu V. W. vedel, resp. mohol vedieť, že predmetnými faktúrami bol realizovaný fiktívny obchod založený z fiktívnych plnení, nevyplýva z odôvodnenia predmetného rozhodnutia spôsobom, ktorý to preukazuje. Opísané skutočnosti preukazujú len fiktívne nadobudnutie, resp. nepreukázanie nadobudnutia tovaru v subdodávateľských reťazcoch Basia s.r.o., Slovakovo s.r.o., MIRMAJ s. r. o., SIVESPOL, s.r.o. - avšak správca dane a žalovaný nedostatočne vyhodnotili skutočnosti týkajúce sa vedomosti žalobcu o týchto fiktívnych prevodoch. Rovnako preukázanie skutočnosti, že žalobca ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov. Dôkazné bremeno je spojené so zodpovednosťou za vznik dôkaznej núdze ohľadne preukázania tvrdených skutočností. Správny súd za danej situácie dospel k záveru, že správca dane a žalovaný nesprávne podmieňovali uznanie uplatnenia odpočtu DPH skutočnosťami, ktoré z ustanovení zákona o DPH nevyplývajú. Správne orgány síce konštatovali rôzne rozporuplné zistenia a vyvodili z nich dôsledky, avšak ich nevyhodnotili jednotlivito v ich vzájomných súvislostiach a nedali ich do skutkového súvisu s použitými zákonnými ustanoveniami. Je právom, ale aj povinnosťou správcu dane dôkazy zabezpečiť, ale tieto aj náležite posúdiť a vyhodnotiť za účelom zistenia skutkového stavu veci. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že dôkazný postup je potrebné vyčerpávajúcym spôsobom popísať a logicky i vecne presvedčivým spôsobom odôvodniť, pričom aká by mala byť štruktúra odôvodnenia rozhodnutia popísal Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/38/2017 z 19. júna 2019 (bod 71).

4. Správny súd uzavrel, že žalovaný sa nesprávne vysporiadal s namietanými skutočnosťami tvrdenými žalobcom v podanom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu orgánu verejnej správy. Žalovaný nedostatočne reagoval na žalobcom navrhnuté dôkazy, pričom neuviedol preskúmateľným spôsobom, prečo ich vyhodnotil ako nespôsobilé preukázať zmenu zistených skutočností. Zároveň nedostatočne odôvodnil svoju správnu úvahu pri hodnotení dôkazov vo vzťahu ku existencii tovaru, a vedomosti žalobcu o tvrdených skutočnostiach. Žalobca teda správne poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/8/2016 z 24. mája 2017, z ktorého vyplýva, že podstatnou vadou spôsobujúcou nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného, je absencia vlastných záverov žalovaného. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného opakovane zrozumiteľne vyhodnotiť jednotlivé dôkazy tak, aby bolo zrejme z odôvodnenia rozhodnutia, prečo tovar dodaný dodávateľom nemohol byť dodaný, pričom sa nemôže žalovaný uspokojiť len s konštatovaním, že ho nenadobudol od subdodávateľa. Zároveň sa musí vysporiadať aj so skutočnosťou, že tovar bol následne dodaný do zahraničia, pričom bude úlohou žalovaného vyhodnotiť dôkazy tak, aby bolo zrejme prečo tovar, ktorý bol dodaný do zahraničia nie je deklarovaným tovarom a zároveň prečo považuje za jednoznačne a za nesporné, že tento nebol dodaný zahraničnému odberateľovi a bude potrebné znovu posúdiť žalobcom uplatňovaný nárok na odpočítanie DPH v zmysle zákonných podmienok, zohľadniac relevantnú judikatúru.

5. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že plne úspešnému žalobcovi

priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100 %.

6. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

7. V odôvodnení kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že zotrváva na svojich záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí, ktoré správny súd nesprávne právne posúdil, a v ktorom dostatočne zdôvodnil a preukázal, že v predmetných obchodných prípadoch nedošlo k zdaniteľným obchodom tak ako to tvrdil žalobca. Správca dane preveroval predložené doklady a tvrdenia daňového subjektu a jeho dodávateľa vzhľadom na skutočnosti, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, nevychádzal teda len z dokladov, ktoré predložil daňový subjekt, ale vykonal k tomuto účelu dokazovanie. Na to aby si platiteľ mohol uplatniť nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené, tzn., že je nepostačujúce uplatňovať si nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, len na základe predložených faktúr, ale platiteľ musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou na faktúre uvedenej. Dôkazné bremeno je teda na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosť daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, tieto dôkazy len preveruje. Správca dane splnil svoje dôkazné bremeno, nakoľko preukázal svojou verifikáciou v rámci jednotlivých skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, jeho dodávateľom a subdodávateľom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený (viď napr. Uznesenie Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 401/09-17 a Rozsudok Najvyššieho súdu SR 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). Daňový subjekt síce nezodpovedá za správanie jeho obchodných partnerov, ale ako vyplýva z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/40/2011 mal by mať však vedomosť o tom, či partner s ktorým uzatvára obchodný vzťah je funkčný a či riadne uskutočňuje podnikateľskú činnosť. K námietke ohľadom dôkazného bremena je potrebné v prvom rade uviesť, že v predmetnom prípade je dôkazné bremeno na daňovom subjekte, t. j., ktoré skutočnosti významné pre správne posúdenie práva uplatneného daňovým subjektom preukazuje daňový subjekt. V prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil. V uvedenom prípade prevzal dokazovanie správca dane a zaobstaral si dôkazy, z ktorých bol oprávnený prijať právny záver uvedený vo výroku napadnutého rozhodnutia. Správca dane postupoval tiež v súlade s uznesením Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 401/09-17, preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, preto možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a dostatočne zistil skutkový stav pre prijatie záverov uvedených v prvostupňovom rozhodnutí.

8. Sťažovateľ ďalej uviedol, že správca dane pri daňovej kontrole preveroval doklady vystavené deklarovateľom, a teda daňová kontrola bola zameraná nielen na obsahovú stránku faktúr podľa zákona o dani z pridanej hodnoty, ale predovšetkým bola zameraná na skutkový stav vecí, na realitu vecného plnenia a to vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na vyššie uvedené skutočnosti a predovšetkým, či došlo ku skutočnému zdaniteľnému obchodu v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty na základe oprávnenosti, hodnovernosti a preukázateľnosti dodania tovaru a následného práva na odpočet dane z pridanej hodnoty. Preto neobstojí námietka žalobcu, že nemohol porušiť ustanovenia zákona o DPH, nakoľko hmotný podklad obchodu existuje a žalobca tiež disponuje riadnou faktúrou od dodávateľa - platiteľa DPH. Splnenie zákonných podmienok nie je viazané len na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný skutkový základ. Ak je nárok na uznanie odpočtu dane podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky pre uznanie nároku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom a dodávateľom deklarovateľom vo faktúre. Dôvodom neuznania odpočtu uplatneného

žalobcom v prejednávanej veci bola práve skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie dodávateľom uvedeným na faktúre a žalobca svoje tvrdenie nepreukázal. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu najvyšší súd uvádza, že žalobca nesprávne interpretuje závery napadnutého rozsudku, keď konštatuje, že krajský súd pripisuje na ťarchu žalobcu zistenia ohľadne nedostatkov v prostredí dodávateľa, pričom žalobca má za to, že nenesie zodpovedať za dôkaznú povinnosť iného daňového subjektu, k čomu Najvyšší súd SR uviedol, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane na základe ním predloženej faktúry, musí byť potom schopný preukázať, že obchod bol reálne uskutočnený tak, ako je deklarován na predloženej faktúre; v prejednanom prípade teda musí preukázať nielen to, že reklamná plocha bola poskytnutá, ale že prenájom reklamnej plochy poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. Skutočnosť, že v prejednávanej veci bolo relevantne spochybnené dodanie od deklarovaného dodávateľa, nemožno interpretovať tak, že dôkazné bremeno spočívajúce na dodávateľovi žalobcu bolo prenesené na žalobcu. Dodanie tovaru od dodávateľa deklaroval sám žalobca a na ňom teda spočívalo bremeno deklarovanú transakciu aj reálne preukázať.

9. Rozloženie dôkazného bremena ako aj otázku aktívnej starostlivosti o svoje obchody a obchodných partnerov rozoberá Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/31/2016 zo 17. októbra 2017. Aj z uvedeného rozsudku vyplýva nesprávne posúdenie predmetnej veci správnym súdom. Najvyšší súd SR v rozsudku uviedol, že nie je v rozpore s právom EU 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 (napríklad C-409/04 Teleos a i. - citované v bode č. 43, ďalej sp. zn. C-499/10 Vlaamse Olicmaatschappij, tiež už citované rozsudky sp. zn. C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling). Pokiaľ sa žalobcovi ako daňovému subjektu nepreukáže podvodný úmysel, je hodnotenie skutkovej otázky, či mohol a mal vedieť, že sa prijatím určitého plnenia zúčastnil reťazca spoločností poznačeného daňovým podvodom, spojené so zisťovaním preventívnych a kontrolných opatrení, ktoré v rámci zachovania obozretnosti daňový subjekt prijal alebo mal prijať, aby zabránil svojej hoc aj nevedomej účasti na daňovom podvode. Uvedené žalobca nepreukázal, čím dôsledok takéhoto konania dopadne na neho. Správca dane ako aj žalovaný podrobne v svojich rozhodnutiach uviedli, prečo nebol tovar nadobudnutý od dodávateľa SIVESPOL, s.r.o., MIRMAJ s. r. o.. Nie je úlohou správnych orgánov odpovedať na každú námietku žalobcu. Z kontrolných zistení, ktoré sú podrobne opísané v rozhodnutiach správnych orgánov a tiež z podporných dôkazov získaných z Prezídia Policajného zboru na základe Zápisníc o výsluchoch obvinených W. M. a V. Š. bolo dokázané, že p. O. zorganizoval celú sieť asociálov za účelom vyhotovovania faktúr na základe fiktívnych plnení pre spoločnosť SIVESPOL, s.r.o., o ktorej V. W. vedel alebo mohol vedieť, nakoľko bol jediným odberateľom tohto fiktívneho tovaru. Zo zistení uvedených v týchto rozhodnutiach nie je možné prijať iný logický záver, ako prijal správca dane a aj sťažovateľ (že sa uvedený zdaniteľný obchod neuskutočnil tak ako to deklaroval žalobca). Sťažovateľ tvrdí, že jeho rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane má presvedčivo a dostatočne štruktúrované odôvodnenie, v ktorom sú uvedené všetky dôkazy, skutkový stav, dôvody a úvahy správcu dane na základe ktorých pristúpil k nepriznaniu odpočítania dane. Takto vypracované rozhodnutie spĺňa zákonom stanovenú podmienku v zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku, preto nemôže byť posúdené ako nepreskúmateľné a konanie správcu dane považované za svojvoľné a neodborné, nakoľko konal v zmysle § 3 cit. zákona. Sťažovateľ znovu dáva do pozornosti, že v daňovom konaní nie je potrebné vysporiadať sa s každou námietkou, ale z rozhodnutia musí byť zrejmé, prečo nedošlo k neuznaniu žalobcom uplatnenému nároku, čo rozhodnutie podľa názoru sťažovateľa spĺňa.

10. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že táto nespĺňa náležitosti riadne odôvodnenej kasačnej sťažnosti podľa 440 S.s.p. a navrhol túto odmietnuť. Pre prípad, že by kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť náležitosti zákona spĺňa, poukázal na odôvodnenie žaloby a osobitne uviedol, že záver správcu dane a rovnako aj sťažovateľa o neunesení dôkazného bremena je nesprávny, keďže len ak by správca dane vykonal dokazovanie, ktoré navrhol daňový subjekt a toto dokazovanie by neprinieslo nové skutočnosti pozitívne pre daňový subjekt a pre skutočnosti tvrdené a preukazované daňovým subjektom, potom by správca dane a žalovaný mohli dospieť k záveru, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno. Správca dane teda nemôže na jednej strane odoprieť vykonať dokazovanie navrhované daňovým subjektom len s nepreskúmateľným a vyslovene formálnym a nekonkrétnym

vyjadrením, že by toto dokazovanie nemalo vplyv na výsledky daňovej kontroly a na druhej strane daňovému subjektu vytknúť, že dokazovaním nepreukázal skutočnosť, ktoré tvrdí v daňovom priznaní a ďalších dokumentoch. V dôsledku nevykonaného dokazovania nemohlo ani dôjsť k neuneseniu dôkazného bremena, pretože toto by mohlo nastať len pri vykonaní navrhnutých dôkazov a zároveň v prípade, ak by tieto dôkazy nepriniesli pre žalobcu pozitívne výsledky. Sťažovateľ k otázke nevykonania navrhovaného dokazovania v svojom rozhodnutí uviedol len to, že navrhnuté dôkazy by neovplyvnili závery, ktoré boli vyvedené na základe kontrolných zistení ako aj podporných dôkazov. Správny súd na túto skutočnosť poukázal v svojom rozsudku ako na jedno z viacerých pochybení žalovaného spočívajúce v nedostatočnom odôvodnení rozhodnutia. Žalobca navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa ustanovenia § 21 písm. a/ Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (ustanovenie § 443 Správneho súdneho poriadku a ustanovenie § 444 Správneho súdneho poriadku), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (ustanovenie § 442 Správneho súdneho poriadku), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (ustanovenie § 439 Správneho súdneho poriadku), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (ustanovenie § 445 ods. 1 Správneho súdneho poriadku a ustanovenie § 57 Správneho súdneho poriadku) preskúmal napadnuté rozhodnutie správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa ustanovenia § 440 Správneho súdneho poriadku, ustanovenia § 441 Správneho súdneho poriadku a ustanovenia § 453 Správneho súdneho poriadku a postupom podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku bez nariadenia pojednávania, keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na webovom sídle kasačného súdu (www.nsud.sk) podľa ustanovenia § 137 ods. 4 Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 452 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, po neverejnej porade senátu (ustanovenie § 137 ods. 1 Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 452 ods. 1 Správneho súdneho poriadku) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

12. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozhodnutiu správneho súdu, ktorým správny súd podľa ust. § 191 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z. z. S.s.p. zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného potvrdzujúce rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica č. 101219329/2018 z 25. júna 2018, ktorým tento podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určil rozdiel dane v sume 80 586,89 € na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

13. Predmetom sporu medzi žalobcom a žalovaným bola tá skutočnosť, či sa žalovaný správne vysporiadal s namietanými skutočnosťami tvrdenými žalobcom v podanom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu orgánu verejnej správy, či vecne a právne správne reagoval na žalobcom navrhnuté dôkazy a ako a prečo ich vyhodnotil ako nespôsobilé preukázať zmenu zistených skutočností. Zároveň bol rozpor či žalovaný dostatočne odôvodnil svoju správnu úvahu pri hodnotení dôkazov vo vzťahu ku existencii tovaru, a vedomosti žalobcu o tvrdených skutočnostiach, ako aj pre absenciu vlastných záverov žalovaného pri vydaní napadnutého rozhodnutia.

14. Podľa názoru kasačného súdu v danom prípade krajský súd postupoval v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu v obdobných veciach.

15. Kasačný súd zdôrazňuje, že rozloženie dôkazného bremena ako aj otázku aktívnej starostlivosti o svoje obchody a obchodných partnerov riešil kasačný súd aj v citovanom rozsudku sp. zn. 1Sžfk/31/2016 zo 17. októbra 2017, z ktorého vyplýva, že 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 (napríklad C-409/04 Teleos a i. - citované v bode č. 43, ďalej sp. zn. C-499/10 Vlaamse Olicmaatschappij, tiež už citované rozsudky sp. zn. C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling).

16. Podľa kasačného súdu však dôležitou otázkou zostáva povinnosť správcu dane ako aj v odvolacom konaní žalovaného preukázať daňovému subjektu buď podvodný úmysel (vedomý úmysel zúčastniť sa daňového podvodu), alebo či mohol a mal vedieť, že sa prijatím určitého plnenia zúčastnil reťazca obchodov poznačených daňovým podvodom (vedomá nedbanlivosť), ako aj skutočnosti či v rámci prebiehajúcich zdaniteľných obchodov prijal dostatočné opatrenia, aby zabránil svojej, hoc aj nevedomej účasti na daňovom podvode.

17. Aj kasačný súd v zhode so správnym súdom dospel k záveru, že z napadnutého rozhodnutia vyplýva len tá skutočnosť, že správcom dane opísané skutočnosti preukazujú len fiktívne nadobudnutie, resp. nepreukázanie nadobudnutia tovaru v subdodávateľských reťazcoch Basia s.r.o., Slovakovo s.r.o., MÍRMAJ s. r. o., SIVESPOL, s.r.o., pričom boli nedostatočne a nepresvedčivo vyhodnotené tie skutočnosti, ktoré sa týkajú vedomosti žalobcu o týchto fiktívnych prevodoch a rovnako tak aj skutočnosti, že žalobca ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom.

18. Ako už bolo zdôraznené kasačným súdom v iných obdobných veciach je právom, ale aj povinnosťou správcu dane dôkazy zabezpečiť, tieto náležite posúdiť a vyhodnotiť za účelom riadneho zistenia skutkového stavu veci, aby jeho rozhodnutie bolo argumentačne presvedčivé nielen pre účastníkov konania, a aj pre prípadný spor na správnom súde. Preto správny súd v tejto súvislosti poukázal na to, že dôkazný postup je potrebné vyčerpávajúcim spôsobom popísať a logicky i vecne presvedčivým spôsobom odôvodniť. Správne orgány síce konštatovali rôzne rozporuplné zistenia a vyvodili z nich dôsledky, avšak ich nevyhodnotili jednotlivo v ich vzájomných súvislostiach a nedali ich do skutkového súvisu s použitými zákonnými ustanoveniami. Je právom, ale aj povinnosťou správcu dane dôkazy zabezpečiť, ale tieto aj náležite posúdiť a vyhodnotiť za účelom zistenia skutkového stavu veci. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že dôkazný postup je potrebné vyčerpávajúcim spôsobom popísať a logicky i vecne presvedčivým spôsobom odôvodniť, pričom aká by mala byť štruktúra odôvodnenia rozhodnutia popísal Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/38/2017 z 19. júna 2019 (bod 71).

19. Aj kasačný súd sa priklonil k názoru správneho súdu, že žalovaný sa nesprávne vysporiadal s namietanými skutočnosťami tvrdenými žalobcom v podanom odvolaní a žalovaný nedostatočne reagoval na žalobcom navrhnuté dôkazy, pričom neuviedol, prečo ich vyhodnotil ako nespôsobilé privodiť iné rozhodnutie vo veci. Žalobca zároveň nedostatočne odôvodnil svoju správnu úvahu pri hodnotení dôkazov vo vzťahu ku existencii tovaru, a vedomosti žalobcu o tvrdených skutočnostiach. Ak žalovaný chcel dosiahnuť toho, aby jeho rozhodnutie vo veci nebolo vyhodnotené ako nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, musí svoje rozhodnutie doplniť o vlastné závery.

20. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného opakovane zrozumiteľne vyhodnotiť jednotlivé dôkazy tak, aby bolo zrejmé z odôvodnenia rozhodnutia, prečo tovar dodaný dodávateľom nemohol byť dodaný, pričom sa nemôže žalovaný uspokojiť len s konštatovaním, že ho nenadobudol od subdodávateľa. Zároveň sa musí vysporiadať aj so skutočnosťou, že tovar bol následne dodaný do zahraničia, pričom bude úlohou žalovaného vyhodnotiť dôkazy tak, aby bolo zrejmé prečo tovar, ktorý bol dodaný do zahraničia nie je deklarovaným tovarom a zároveň prečo považuje za jednoznačne a za nesporné, že tento nebol dodaný zahraničnému odberateľovi a bude potrebné znovu posúdiť žalobcom uplatňovaný nárok na odpočítanie DPH v zmysle zákonných podmienok, zohľadniac relevantnú judikatúru.

21. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol krajský súd podľa § 467 ods. 1 v spojitosti s ust. § 167 ods. 1 SSP a neúspešnému sťažovateľovi nepriznal právo na náhradu trov konania.

22. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol 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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.