

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/81/2018
Identifikačné číslo spisu: 1016200312
Dátum vydania rozhodnutia: 30.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016200312.1

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 žalobcu (sťažovateľa) Juraja Kočiša, so sídlom Obchodná 19, 900 24 Veľký Biel, IČO: 32 823 665, právne zastúpený JUDr. Jozefom Madejom, advokátom, so sídlom Laurinská 3, 811 01 Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 58936/2016 zo dňa 20. januára 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/35/2016-119 zo dňa 31. januára 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 1482774/2015/9104406 zo dňa 29.09.2015 vyrubil žalobcovi 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 10.546,33 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2008.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 58936/2016 zo dňa 20.01.2016 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Správny súdny poriadok (ďalej

len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. Z pripojeného administratívneho spisu krajský súd zistil, že správca dane postupoval v súlade s ustanovením § 46 ods. 3 Daňového poriadku s tým, že bol oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa ods. 1, teda ak to ustanovuje osobitný predpis, alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní, alebo je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnoteného alebo zničeného. V takých prípadoch zamestnanec v deň začatia kontroly spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly. Správca dane v zmysle Daňového poriadku daňovú kontrolu vykonal na základe žiadosti Prezídia PZ o súčinnosť a výkon daňových kontrol č. PPZ-BOK-S-143-001/2012 zo dňa 06.02.2012. Touto žiadosťou Prezídium PZ, úrad boja proti organizovanej kriminalite, oddelenie finančnej polície Banská Bystrica požiadalo žalovaného v zmysle § 2 ods. 1 písm. c), § 76 ods. 1 zákona č. 171/1993 Z. z. o výkon daňových kontrol. Vo vzťahu k podanej námietke zaujatosti zamestnancov správcu dane žalovaný postupoval zákonne, keď neakceptoval tvrdenie daňového subjektu uvedené v odvolaní, že správca dane postupoval v rozpore so zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, keď na základe podaného trestného oznámenia na zamestnancov správcu dane vykonávajúcich daňovú kontrolu, vedúci zamestnanec týchto zamestnancov nevytlúčil. Daňový subjekt konštatoval v Zápisnici z ústneho pojednávania číslo 9104406/5/819021/2014/Nya zo dňa 04.03.2014 zaujatosť zamestnancov správcu dane z dôvodu ním podaného trestného oznámenia na Okresnú prokuratúru Bratislava I vo veci trestného činu zneužitia právomoci verejného činiteľa podľa § 326 zákona č. 300/2005 Z.z. v platnom znení. Zneužitia právomoci verejného činiteľa sa mali uvedení zamestnanci dopustiť tým, že ústne pojednávanie dňa 10.08.2012, z ktorého je vyhotovená zápisnica o ústnom pojednávaní číslo 9102406/5/2164144/2012/Nya, sa s daňovým subjektom neuskutočnilo a podpis daňového subjektu je sfaľšovaný. Žalovaný správne dospel k záveru, že nebola preukázaná pochybnosť o zaujatosti pracovníčok vykonávajúcich daňovú kontrolu, pretože nebol preukázaný ich priamy pomer k veci samotnej a ani iný pomer k daňovému subjektu resp. k jeho zástupcovi, čo by nezaručovalo objektívne rozhodovanie vo veci. Z uznesenia OR BZ BA I, oddelenie vyšetrovania ČVS: ORP-288/1-VYS-B1-2014 (nadobudlo právoplatnosť dňa 10.02.2015) vyplýva, že trestné konanie bolo zastavené, pretože sa preukázalo, že sa nestal skutok, pre ktorý sa viedlo trestné stíhanie so zdôvodnením, že zápisnicu o výsluchu svedka M. C., ktorý sa konal dňa 30.12.2014 menovaná podpísala za svojho otca. Správne orgány preukázali, že zdaniteľné obchody deklarované na faktúrach, na ktorých ako dodávateľ bola uvedená spoločnosť BDL Logistik, s.r.o. neboli uskutočnené dodávateľom na nich uvedeným. Daňový subjekt musí byť schopný aj preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to subjektom uvedeným na faktúre. Spoločnosť BDL Logistik, s.r.o. však nepreukázala splnenie podmienky - nadobudnutie tovarov z krajiny EÚ - Česká republika od spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spot s.r.o. CZ49437771, nepreukázala nadobudnutie práva spoločnosti nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu. Správca dane správne vyhodnotil vykonané dokazovanie, keď konštatoval, že zdaniteľné obchody deklarované na faktúrach, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť BDL Logistik, s.r.o. neboli uskutočnené dodávateľom na nich uvedeným. Na uvedené nadväzuje aj zistená skutočnosť, že Družstvo EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii (do 04.04.2013: EUROCOOP spotrebné družstvo) v kontrolovanom období deklarovalo nadobudnutie tovaru - mäsa práve od spoločnosti BDL Logistik, s.r.o., ktorá podľa vykonaného dokazovania tovar nenadobudla. Všetky účtovné doklady deklarujúce dodanie tovaru od spoločnosti BDL Logistik, s.r.o. pre družstvo EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii (do 04.04.2013: EUROCOOP spotrebné družstvo) boli vystavené na základe reálne nevykonaných obchodov. Uvedená sa týka aj účtovných dokladov družstva EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii (do 04.04.2013: EUROCOOP spotrebné družstvo) od 02.06.2008 do 30.06.2008, na ktorých bolo EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii (do 04.04.2013: EUROCOOP spotrebné družstvo) uvádzaný ako dodávateľ pre kontrolovaný daňový subjekt Juraj Kočíš. Žalovaný prijal správny interpretačný záver, že daň na dokladoch môže byť odpočítateľná, ak osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ na faktúre, je zároveň identická s osobou, ktorá aj reálne dodala tovar odberateľovi. Uvedená podmienka v tomto prípade splnená nebola. Dôvodom nepriznania bola neexistencia zdaniteľných obchodov spoločnosťami BDL Logistik, s.r.o. a EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii, ktoré vo vykonštruovanom reťazci vystavili faktúry, z ktorých si

daňový subjekt (žalobca) uplatnil odpočítanie dane.

5. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, krajský súd poznamenal, že nie je úlohou daňových orgánov odstraňovať rozpory vzniknuté v rámci šetrenia správcu dane, ktorým sa overuje pravdivosť tvrdení žalobcu, ako aj pravdivosť skutočností uvedených na dokladoch predložených žalobcom. Je povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z daňových dokladov preukázať relevantnými dôkazmi, že nim uplatnený nárok bol oprávnený. Dôkazná povinnosť správcu dane spočíva až v overení pravdivosti tvrdení daňového subjektu. Pokiaľ daňový subjekt spoľahlivo nepreukáže pravdivosť svojich tvrdení, nemôže mu byť uznané právo na odpočítanie dane. Právo na odpočítanie dane z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Právo na odpočítanie dane teda vzniká len za predpokladu, že tovar bol i skutočne dodaný a dodanie daňovým subjektom náležite preukázané. Pri posudzovaní správnosti daňového priznania sa nemôže vychádzať len z faktúr a iných písomností ale k tomuto účelu musí byť vykonané dokazovanie na zistenie, či predložené faktúry a písomnosti odrážajú v skutočnosti a či majú i obsahový podklad. Ani doklady so všetkými požadovanými náležitosťami nemusia byť dostatočným podkladom pre uznanie práva odpočítať daň, ak nie je preukázané, že skutočne k uskutočneniu zdaniteľného obchodu došlo tak, ako je na daňových dokladoch deklarované. Nie je úlohou ani povinnosťou daňových orgánov preukazovať skutočnosti tvrdené daňovým subjektom, táto povinnosť spočíva len na daňovom subjekte. V danom prípade vznikli v rámci daňovej kontroly u správcu dane dôvodné pochybnosti o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a o skutočnostiach v týchto dokladoch uvedených. Správca dane umožnil žalobcovi uvedené pochybnosti odstrániť, z dôkazov predložených žalobcom však o odstránení pochybností nemožno hovoriť.

6. Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca v žalobe namietal rovnaké skutočnosti, ktoré namietal už v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane. Žalovaný sa v rozhodnutí napadnutom žalobou podrobne vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami, svoje závery náležite a zrozumiteľne odôvodnil, pričom súd sa s nimi v plnom rozsahu stotožňuje. Z celkového priebehu deklarovaných obchodov však vyplýva, že účastníci reťazca v skutočnosti nemali záujem využiť daný tovar pre svoju potrebu a nemali ani za cieľ hľadať jeho konečných spotrebiteľov - nevykonávali činnosť za účelom zabezpečenia dodania predmetného tovaru, konečnému spotrebiteľovi na jeho priame využitie. Krajský súd sa stotožnil so žalovaným, že uvedené tvrdenie potvrdzuje i tá skutočnosť, že pri takých veľkých objemoch obchodovaného tovaru, ktorý bol vykázaný vo faktúrach, nebol nájdený ani jeden konečný zákazník, ktorý by daný tovar využil buď na vlastnú spotrebu alebo jeho ďalšie spracovanie. Podľa názoru krajského súdu bolo v konaní pred daňovými orgánmi dostatočne preukázané, že žalobca bol súčasťou reťazca, ktorý zámerom nebolo hľadať konečného spotrebiteľa tovaru, ale zámerom reťazca a v ňom zúčastnených obchodných spoločností bolo využitie systému DPH s cieľom získať nenáležitú daňovú výhodu.

7. Žalobca tvrdil, že sa kontaktoval s obchodným riaditeľom subjektu Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. Ing. Q. za účelom uzatvorenia priamej obchodnej spolupráce ohľadom dodávok tovaru s vylúčením subjektu EUROCOOP, s.d. Z tejto skutočnosti podľa neho vyplývalo to, že keďže podnikol kroky k vylúčeniu subjektu EUROCOOP, s.d., nemal účasť na daňovom podvode a fiktívnej obchodnej činnosti. Žalovaný sa pri hodnotení týchto tvrdení logicky správnu úvahou odvolal na zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9102406/5/2195704/2012/Nya zo dňa 14.08.2012 (obsiahnutá v administratívnom spise, ktorý tvorí prílohu spisu tunajšieho súdu spis. zn. 2S/37/2016), ktorú správca dane uskutočnil so svedkom M. (zamestnanec žalobcu). Menovaná zabezpečovala všetky obchodné transakcie pre firmu žalobcu. Ako dôvod ukončenia spolupráce s EUROCOOP spotrebné družstvo uviedla, že im nevyhovoval termín splatnosti faktúr, pretože pán Z. väčšinou požadoval úhradu v hotovosti hneď po dodávke. Uvedené tvrdenie je v priamom rozpore so skutočnosťou, pretože základnou podmienkou spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. bola platba v hotovosti pri dodávke tovaru, takže toto nemohol byť dôvod vylúčenia EUROCOOP spotrebné družstvo. Preukazuje to záver, že žalobca vedel alebo prinajmenšom mohol vedieť, že sa zúčastňuje daňového podvodu. Preto žiadal o vylúčenie

spoločnosti EUROCOOP spotrebné družstvo a priamu obchodnú spoluprácu s dodávateľom mäsa Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. Keď bola priama spolupráca odmietnutá, obchodné aktivity s EUROCOOP spotrebné družstvo ukončili. Správny súd vzhľadom na uvedené konštatuje, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry - musí byť schopný aj preukázať, že mu tovar dodali spoločnosti uvedené na faktúrach. Jednoznačne bolo preukázané, že tovar spoločnosťami BDL Logistik, s.r.o. a EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii dodaný žalobcovi nebol. Išlo teda o fiktívny fakturačný tok a teda ak týmto spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru žalobcovi, žalobcovi nikdy nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie danie. Z tohto aspektu je argumentácia žalobcu o vedomosti/nevedomosti fiktívnej ekonomickej činnosti v rámci dodávateľského reťazca dokonca irelevantná. Krajský súd v tomto konaní nezistil žiadne namietané porušenia zásad daňového konania, daňové orgány vykonali riadne dokazovanie, v zodpovedajúcom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci a žalovaný v napadnutom rozhodnutí prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Napadnuté rozhodnutie obsahuje všetky zákonom naň kladené náležitosti a je riadne odôvodnené. Žalovaný sa v rozhodnutí vyrovnal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu, podrobne rozobral predložené dôkazy aj skutkový stav, ktorý správne právne vyhodnotil. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, je vecne správne, a preto žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 S.s.p. zamietol.

8. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 168 S.s.p. tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

III.

Konanie na kasačnom súde

9. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo, aby zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a aj rozhodnutia správnych orgánov a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

10. Sťažovateľ namietal, že krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe krajského súdu, keď v skutkovo a právne rovnakých konaniach vydal rozdielne rozhodnutia. Ďalej sťažovateľ namietal odchýlenie sa krajského súdu od európskej judikatúry.

11. Sťažovateľ opakovane uviedol, že tovar bol dodávaný reálne a bolo za neho reálne platené a keďže sťažovateľovi nevyhovovala platba hneď pri dodaní tovaru, tak chcel nadviazať priamu spoluprácu s Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o.. Tým by sa v budúcnosti vyhol obchodovaniu so spoločnosťami, ktoré si podľa správcu dane neplnia svoje daňové povinnosti. Pokiaľ by mal priamo sťažovateľ prospech z toho, že tovar ide tokom cez dotknuté spoločnosti, tak by nenavrhol priamy obchodný kontakt s dodávateľom z Čiech. K veci dodal, že práve subjekt Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. trval na zachovaní toku tovaru cez dotknuté spoločnosti.

12. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd rozhodol správne a vyvodil správny právny záver. Krajský súd sa vecou náležite zaoberal, vyhodnotil a posúdil všetky primárne dôvody, na základe ktorých zamietol žalobu. Naďalej trvá na tom, že boli naplnené podmienky neuznania odpočítania dane z deklarovaných tovarov.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

13. 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.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č.

757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie 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.).

14. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutí správnych orgánov, ktorými bol sťažovateľovi určený rozdiel dane v sume za zdaňovacie obdobie jún 2008, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovanými správnymi orgánmi ako aj sťažovateľom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni 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 prieťahov 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. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

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

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

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.

15. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, 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. S týmito sa kasačný súd stotožňuje s v celom rozsahu.

16. 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.

17. 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.

18. 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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, 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.

19. 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.“. Ďalej kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

20. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustauje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

21. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/26/2014).

22. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Vzhľadom na to, že ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou, ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu

k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

23. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku uvádza, že krajský súd použil na vec správnu judikatúru a ďalej kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017.

24. Krajský súd založil svoje rozhodnutie o zamietnutí žaloby na tom, že sťažovateľ okrem predložených dokladov, nevyvinul žiadne úsilie k tomu, aby preukázal, že v rámci dodávok naplnil skutkovú podstatu a vierohodnosť zdaniteľného plnenia, ktoré deklaruje vo svojich vystavených dokladoch. Kasačný súd považuje toto právne posúdenie krajským súdom za správne.

25. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovanych 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.

26. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnutí súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa. 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.

27. Sťažovateľ v konaní nepreukázal, že zdaniteľné obchody deklarované na faktúrach, na ktorých sú ako dodávatelia uvedení spoločnosť BDL Logistik, s.r.o. a družstvo EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii, boli uskutočnené dodávateľom na nich uvedených. Z uvedeného dôvodu preto sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane, ako už kasačný súd uviedol, nepostačuje deklarovanie uskutočnenej služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu, pretože formálne doklady nepreukazujú reálne dodanie tovaru. 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 zákona o DPH, pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že k

dodaniu tovaru dodávateľom uvedenom na faktúre skutočne došlo.

28. 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.

29. Teda rovnako ako krajský súd musí aj kasačný súd potvrdiť, že správca dane od sťažovateľa oprávnené vyžadoval v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok uvedených v zákone o DPH a doloženie oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane. Kasačný súd podotýka, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach najvyššieho súdu, napr. v rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011, podľa ktorého „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011, podľa ktorého „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

30. K namietanému rozporu rozhodovacej činnosti krajského súdu kasačný súd uvádza, že rozhodovacia činnosť krajského súdu nie je pre kasačný súd záväzná, a preto vyhodnotil uvedenú námietku ako bezpredmetnú.

31. K námietke odchýlenia sa krajského súdu od európskej judikatúry kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná. Kasačný súd je názoru, že krajský súd použil na vec správnu judikatúru a použitie európskej judikatúry aj dostatočným spôsobom odôvodnil. Kasačný súd navyše poukazuje na rozsudok Súdneho dvora zo dňa 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, podľa ktorého „Je však potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.“

32. K sťažovateľovým ďalším námietkam kasačný súd dáva do pozornosti, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal,

vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti preskúvaného ak aj prvoinštančného rozhodnutia.

33. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

34. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

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

Poučenie:

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