

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/15/2018
Identifikačné číslo spisu: 3017200028
Dátum vydania rozhodnutia: 27.11.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200028.1

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. Ing. Miroslava Gavalca, PhD., v právnej veci žalobkyne MH kov s.r.o., so sídlom Sverepec 307, 017 01 Sverepec, IČO: 44 104 472, právne zastúpená Advokátskou kanceláriou Štrbáň, s.r.o., so sídlom Dvory 1932, 020 01 Púchov, IČO: 36 867 454, proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104319731/2016 zo dňa 16. novembra 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/13/2017-71 zo dňa 12. decembra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/13/2017-71 zo dňa 12. decembra 2017 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 103343530/2016 zo dňa 14.06.2016 vyrubil žalobkyni ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty 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 3.650,00 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 104319731/2016 zo dňa 16.11.2016 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

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

4. Po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu krajský súd zistil, že v prejednávanej veci sa jedná o vec totožnej žalobkyne a totožného predmetu konania, ktorá už bola predmetom konania pred krajským súdom vedeným pod sp. zn. 11S/9/2017, v ktorom prípade krajský súd rozsudkom sp. zn. 11S/9/2017 zo dňa 12.12.2017 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104318564/2016 zo dňa 16.11.2016 a rozhodnutie správneho orgánu prvej inštancie č. 103345528/2016 zo dňa 15.06.2016 a vec vrátil na ďalšie konanie. Vzhľadom na túto skutočnosť krajský súd, s prihliadnutím na § 140 S.s.p., iba stručne poukázal na dôvody tohto rozsudku, ktoré sú totožné s dôvodmi v prejednávanej veci.

5. V predmetnom konaní, ako aj v konaní sp. zn. 11S/9/2017, bola spornou skutočnosť, či fakturovaný dodávateľ, spoločnosť PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o., bola aj skutočným dodávateľom služieb - odihľovanie, rezanie závitov a zámočnícke práce podľa sporných faktúr pre žalobkyňu. Rovnako tak spornou bolo zodpovedanie otázky, či žalobkyňa ako účastník preverovaného obchodného reťazca mala, resp. mohla mať vedomosť o podvodnom konaní iných subjektov v danom reťazci (dodávateľov, príj. subdodávateľov) a či táto vedomosť žalobkyne bola správnymi orgánmi dostatočne preukázaná natoľko, aby žalobkyňa mohla byť nepriznaný nárok na odpočet DPH z dodávateľských faktúr.

6. Svoje predchádzajúce rozhodnutie sp. zn. 11S/9/2017 zo dňa 12.12.2017 krajský súd po právnej stránke odôvodnil § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) s prihliadnutím na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie - rozsudok zo dňa 21. júna 2012 v spojených veciach C - 80/2011 a C - 142/2011 (Mahagében Kft a Pétér Dávid) a rozsudok C-285/11 (Bonik).

7. S poukazom na právny názor Súdneho dvora Európskej únie vyslovený vo vyššie uvedených rozhodnutiach, z ktorých mali pri svojej rozhodovacej činnosti vychádzať aj správca dane a žalovaný, krajský súd konštatoval, že je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ služby dopustil podvodu alebo nie a či žalobkyňa o tomto podvode, vzhľadom na všetky zistené skutočnosti vedela, resp. mohla vedieť. Skutočnosť, že žalobkyňa mala, resp. mohla mať takúto vedomosť, je dôkazným bremenom správcu dane. Je preto úlohou žalovaného, aby uvedené overil podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom poriadku. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel, resp. vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane. Svoje závery je potom povinný riadne odôvodniť aj v kontexte judikatúry Súdneho dvora.

8. K argumentom správnych orgánov, že uvedená povinnosť im zo zákona nevyplýva, krajský súd uviedol, že uvedené zistenia ohľadne zneužívajúceho konania daňových subjektov zapojených do obchodného reťazca a uskutočnenie záveru ohľadne vedomosti kontrolovaného daňového subjektu o tomto zneužívaní, nie sú bez ďalšieho totožné s trestnou zodpovednosťou týchto subjektov. Uvedenú povinnosť správnych orgánov nie je možné vykladať tak, že majú de facto vykonávať právomoci, ktoré sú zákonom zverené orgánom činným v trestnom konaní. Ich povinnosťou je na základe výsledkov vykonaného dokazovania urobiť záver ohľadne existencie zneužívajúceho konania realizovaného za účelom získania daňovej výhody na niektorom stupni obchodného reťazca a súčasne záver o tom, či z výsledkov takto vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že o tomto konaní kontrolovaný daňový subjekt vedel, resp. vzhľadom na všetky okolnosti tej - ktorej veci vedieť musel. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na skutočnosť, že aj Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojej rozhodovacej činnosti už uzavrel a žalovaného zaviazal zaoberať sa v zmysle európskej judikatúry aj otázkou podvodného, resp. zneužívajúceho konania a vedomosti kontrolovaného subjektu o takomto konaní.

9. Pokiaľ ide o ostatné žalobné body, tieto krajský súd vo veci sp. zn. 11S/9/2017 vyhodnotil ako nedôvodné, s ktorým názorom sa krajský súd v tomto konaní rovnako stotožňuje.

10. Krajský súd v predmetnom rozsudku sp. zn. 11S/9/2017 zo dňa 12.12.2017 s poukazom na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH dodal, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať jednak to, že 1. zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, a jednak, že 2. prijaté služby a tovary ďalej použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Samotné faktúry a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou priznania nároku na odpočet DPH, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie nároku na odpočet DPH pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia.

11. Žalobkyňa v predmetnom konaní sp. zn. 11S/9/2017 rovnako ako v tejto veci síce predložila správcovi dane základné účtovné dokumenty, ako je dodávateľská faktúra, objednávka, čím si splnila svoju základnú dôkaznú povinnosť. V danom prípade však boli tieto doklady správcom dane kvalifikovane spochybnené v tom, že napriek tomu, že práce boli skutočne vykonané, nebolo zistené, že k ich realizácii došlo skutočne dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Správny súd dospel k záveru, že skutkové okolnosti zistené správcom dane vo svojom súhrne predstavujú skutočnosti, ktoré odôvodňujú dôvodné pochybnosti o tom, že služby boli poskytnuté dodávateľskou spoločnosťou PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o. Za tejto situácie je potom vecou daňového subjektu, aby predložil dôkazy alebo označil ďalšie dôkazné prostriedky, ktorými preukáže opodstatnenosť uplatneného nároku na odpočet, resp. odstráni pochybnosti správcu dane, s ktorými bol zákonným spôsobom pred vydaním rozhodnutia oboznámený. Uvedenou požiadavkou sa automaticky extenzívnym spôsobom nerozširuje dôkazná povinnosť daňového subjektu. Za situácie, ako je v predmetnej právnej veci, keď nebolo sporné, že práce boli vykonávané v priestoroch žalobkyne, z jej materiálov a na jej strojoch, je možné dôvodne predpokladať, že žalobkyňa musela mať vedomosť o konkrétnej osobe alebo osobách, ktoré práce vykonali, keďže im zverovala svoj majetok predstavujúci tak materiál, ako aj stroje. Išlo o osoby, ktoré vykonávali práce na jej pracovisku za použitia jej strojov.

12. S poukazom na všetky okolnosti veci, najmä výsledky dokazovania, ktoré vo svojom súhrne predstavujú kvalifikované spochybnenie správnosti údajov uvedených na spornom daňovom doklade, bolo vecou žalobkyne, aby tieto pochybnosti predložením dôkazov, resp. označením dôkazných prostriedkov odstránila. Za danej skutkovej situácie však nemôže byť jej dôkazná povinnosť splnená predložením formálne správneho daňového dokladu.

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

III.

Konanie na kasačnom súde

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

15. Sťažovateľ sa s rozsudkom krajského súdu nestotožnil, pretože svoje závery uvedené v napadnutom rozhodnutí považuje za dostatočné. Podľa jeho názoru krajský súd nad rámec hmotnoprávneho a procesného postupu navádza na nevyhnutnosti eurokonformného výkladu a preukazovania dopustenia sa podvodu na strane platiteľa dane. Prioritou daňovej kontroly je preverenie splnenia zákonných podmienok odpočítania dane z pridanej hodnoty, a preto správne orgány nepoukazovali na podvodné konanie zúčastnených osôb, pretože z Daňového poriadku ako aj zákona o DPH im takáto povinnosť nevyplýva.

16. Žalobkyňa v celom konaní neuniesla ťarchu dôkazného bremena a pochybnosti správcu dane nevyvrátila. Na podporu svojich tvrdení sťažovateľ poukázal na judikatúru kasačného súdu. Sťažovateľ trvá na tom, že správca dane postupoval v zmysle Daňového poriadku. Vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených žalobkyňou,

čím splnil svoju povinnosť, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie.

17. Žalobkyňa sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnila so skutkovými a právnymi závermi krajského súdu, a preto kasačnému súdu navrhla, aby kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

18. 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 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 27. novembra 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

19. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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.

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

27. Podľa § 68 ods. 1, 3 a 5 Daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Výrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacím konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Výrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie

vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

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

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

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

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. Podľa § 139 ods. 2 S.s.p. v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

33. Na úvod považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že nesprávne právne posúdenie veci, teda nesprávna aplikácia objektívneho práva nastáva v prípade, ak správny súd použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Aby mohol byť tento dôvod kasačnej sťažnosti vyhodnotený, musí byť z napadnutého rozhodnutia krajského súdu zrejmé, z akej právnej normy, resp. akých ustanovení právneho predpisu krajský súd v rozhodovaní vychádzal, teda čo bolo základom právneho posúdenia veci. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu musí konštatovať, že táto požiadavka odôvodnenia nie je splnená a dospel preto k záveru o nutnosti zrušenia rozhodnutia krajského súdu z dôvodu jeho zmätočnosti a nepreskúmateľnosti výkladu ustanovení § 24 Daňového poriadku, t. j. dôkazného bremena.

34. Kasačný súd konštatuje, že v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky je jedným z princípov, ktoré predstavujú súčasť práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť, v správnom súdnictve s odkazom na ustanovenie § 139 ods. 2 S.s.p. Z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu potom musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na druhej strane. Nepreskúmateľné rozhodnutie tiež nedáva dostatočné záruky pre to, že nebolo vydané v dôsledku ľubovôle a spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces.

35. Odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu, z ktorého nemožno zistiť, akým spôsobom krajský súd postupoval pri posudzovaní rozhodných skutočností v prejednávanej veci, najmä čo sa týka ustálenia dôkazného bremena v daňovom konaní, nevyhovuje zákonným požiadavkám, ktoré Správny súdny poriadok kladie na obsah odôvodnenia rozhodnutia a v konečnom dôsledku takéto rozhodnutie zasahuje do základných práv účastníka správneho súdneho konania, ktorý má nárok na to, aby bola jeho vec spravodlivo posúdená. Krajský súd bol preto povinný svoje rozhodnutie riadne odôvodniť, bol povinný tiež zrozumiteľným spôsobom vysvetliť, ako a prípadne prečo sa určitou žalobnou námietkou nezaoberal. Ak tak krajský súd nepostupuje, porušuje právo účastníka správneho súdneho konania na spravodlivý proces garantovaný článkom 46 Ústavy Slovenskej republiky, článkom 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd a článkom 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

36. Kasačný súd má za to, že spôsob, akým sa krajský súd vysporiadal s dôkazným bremenom v daňovom konaní, nemožno považovať za jasný a dostatočný. Európsky súd pre ľudské práva v rozhodnutí *Vetrenko v. Moldavsko* uviedol: „...jednou z požiadaviek článku 6 Dohovoru na vnútroštátne súdy je, aby sa zaoberali najdôležitejšími argumentmi vznesenými účastníkmi konania a aby uviedli dôvody pre prijatie alebo odmietnutie týchto argumentov. Hoci rozsah, v ktorom sú súdy povinné uviesť dôvody sa môže meniť v závislosti od osobitných okolností prípadu, opomenutie zaoberať sa podstatnými argumentmi alebo zjavne svojvoľné (arbitrárne) zaoberanie sa takýmito argumentmi, je nezlučiteľné s ideou spravodlivého procesu.”

37. Kasačný súd si uvedomuje, že krajský súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, je však povinný jasne objasniť rozhodujúci skutkový a právny základ rozhodnutia, čo krajský súd neurobil. Ak krajský súd ustálil, že dôkazné bremeno má znášať žalobca a na splnenie zákonných podmienok na odpočet nepostačuje predloženie formálnych dokladov, ak nie sú odrazom reálneho plnenia, ako to je konštatované v bodoch 31 až 33 rozsudku krajského súdu (body 10 až 12 tohto rozsudku), je pre kasačný súd nepochopiteľný dôvod zrušenia napadnutého a prvoinštančného rozhodnutia. Na strane druhej, ak dôvodom zrušenia rozhodnutí je potreba preukázania vedomosti žalobkyne o podvodnom konaní v daňovom reťazci a krajský súd mal teda za to, že dôkazné bremeno spočíva na daňových orgánoch (body 26 až 28 rozsudku krajského súdu a body 7 a 8 tohto rozsudku), nie je pre kasačný súd zrozumiteľný záver rozsudku týkajúci sa dôkaznej povinnosti žalobkyne. Z rozhodnutia krajského súdu nie je možné vyvodiť, ako teda ustálil dôkazné bremeno v daňovom konaní.

38. Z uvedených dôvodov je kasačný súd toho názoru, že rozsudok krajského súdu nespĺňa ani zákonnú požiadavku presvedčivého odôvodnenia v zmysle § 139 ods. 2 S.s.p. Rozhodnutie krajského súdu, v ktorého odôvodnení absentuje náležité a najmä zrozumiteľné vysporiadanie sa so spornou skutočnosťou, posúdením dôkazného bremena v daňovom konaní, nemôže spĺňať atribúty zákonného rozhodnutia a je nutné ho zrušiť.

39. Záverom považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že preukazovanie podvodného konania žalobkyne daňovými orgánmi a preukazovanie splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane žalobkyňou nie je možné v prejednávanej veci stotožňovať.

40. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktorého vykonanie (uplatnenie) 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. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie od konkrétneho dodávateľa (dodávateľov), je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz.

41. Ak však dôjde na základe ďalších zistení správcu dane k spochybneniu, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených sporných faktúrach, má správca dane právo a

zároveň povinnosť preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobkyňou alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti žalobkyňi a vyzve ju, aby sa k nim vyjadrila, najmä aby neúplné údaje doplnila, nejasnosti vysvetlila a nepravdivé údaje opravila alebo pravdivosť údajov riadne preukázala. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. K nepriznaniu práva na odpočítanie dane na vstupe môže viesť už dôvodné spochybnenie skutočného dodania tovaru dodávateľom daňového subjektu deklarovaným v predložených faktúrach, spojené s následným nepredložením ďalších relevantných dôkazov a neunesením dôkazného bremena daňovým subjektom.

42. Iná situácia nastáva v prípade, ak daňový subjekt predložil listiny, ktoré preukazujú realizáciu zdaniteľného plnenia od dodávateľa spôsobom uvedeným na predložených dokladoch, avšak v dodávateľskom reťazci došlo k úniku dane a skutočnosti spochybňujúce realizáciu zdaniteľného plnenie nenastali u daňového subjektu a ani jeho dodávateľa (dodávateľov). V takom prípade by potom daňové orgány mali pokračovať v dokazovaní s poukazom na ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku, ktoré však v druhej vete predpokladá ako hypotézu svojej aplikácie účelové obchádzanie alebo znižovanie daňovej povinnosti, čo už vyžaduje aj určitú subjektívnu stránku u daňového subjektu. Pri preukázaní účasti daňového subjektu na daňovom podvode a s tým súvisiacej požiadavke na preukázanie jeho vedomosti o zapojení do podvodnej schémy či porušenia pravidiel primeranej obozretnosti daňového subjektu pri realizácii obchodných transakcií poznačených podvodom na dani, sú zaťažené dôkazným bremenom daňové orgány.

43. Kasačný súd dodáva, že sa nezaoberal ďalšími námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti, pretože má za to, že už vyššie uvedené skutočnosti sú dostačujúcim dôvodom na jeho zrušenie, a preto postupoval Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 462 ods. 1 S.s.p. a rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

44. Kasačný súd poukazuje aj na charakter kasačného konania, resp. kasačnej sťažnosti ako opravného prostriedku, ktorý smeruje proti právoplatnému rozhodnutiu, a preto nie je možné konaním pred kasačným súdom (okrem výnimočných prípadov) nahrádzať konanie pred krajským súdom. Každá skutková a právna otázka, ktorá je v prejednávanej veci rozhodujúca a relevantným spôsobom namietaná, musí byť predmetom posúdenia krajským súdom. Kasačný súd nie je oprávnený nahrádzať postupy krajského súdu v konaní. Iný postup by vzhľadom na okolnosti prípadu bol v rozpore so zásadou denegatio iustitiae - odopretie spravodlivého súdu, čo by znamenalo porušenie základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu zakotveného v čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky.

45. V ďalšom konaní bude preto úlohou krajského súdu, aby v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) v odôvodnení rozhodnutia v súlade s § 139 S.s.p. náležite objasnil svoje právne posúdenie veci a vysporiadal sa s námietkami a argumentami účastníkov konania (vrátane judikatúry). Krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania podľa § 467 ods. 3 S.s.p.

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

Poučenie:

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