

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/27/2018
Identifikačné číslo spisu: 6016201033
Dátum vydania rozhodnutia: 08.10.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6016201033.8

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a Mgr. Viliama Pohančenika v právnej veci žalobcu: GEOSTAV DETVA s.r.o., Piešť I. 274, Detva, IČO: 36 647 250, právne zastúpený: Advokátska kancelária Krnáč s.r.o., Horná 65A, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 103867196/2016 zo dňa 09. septembra 2016 konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/144/2016-148 zo dňa 31. októbra 2017 v spojení s opravným uznesením č. k. 24S/144/2016-175 zo dňa 9. februára 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/144/2016-148 zo dňa 31. októbra 2017 v spojení s opravným uznesením č. k. 24S/144/2016-175 zo dňa 9. februára 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 191 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutia žalovaného č. 103867196/2016 zo dňa 09.09.2016, č. 103867192/2016 zo dňa 09.09.2016, č. 103867177/2016 zo dňa 09.09.2016, č. 103867469/2016 zo dňa 09.09.2016, č. 103867435/2016 zo dňa 09.09.2016, č. 103867288/2016 zo dňa 09.09.2016, č. 103867139 zo dňa 09.09.2016 a rozhodnutia prvostupňového orgánu verejnej správy Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Zvolen (ďalej aj ako „daňový úrad“, „správca dane“) č. 103313483/2016, č. 103313651/2016, č. 103313304/2016, č. 103313055/2016, č. 103312865/2016, č. 103312700/2016 a č. 103312492/2016 zo dňa 09.06.2016 a vec vrátil daňovému úradu na ďalšie konanie. Žalovaný napadnutými rozhodnutiami potvrdil rozhodnutia správcu dane, ktorými vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel dane za zdaňovacie obdobia január 2011 - júl 2011). O trovách konania rozhodol súd podľa ust. § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú

náhradu trov konania.

2. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného krajský súd zistil, že správca dane oznámením č. 9614401/5/4715758/2013MeIJ zo dňa 18.10.2013 oznámil žalobcovi výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) u žalobcu za január - december 2011 so začiatkom dňa 14.11.2013. S výsledkami kontrolných zistení správca dane oboznámil žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 10.06.2014 a prejednal s ním písomné vyjadrenie ku kontrolným zisteniam. Správca dane vydal dňa 11.06.2014 pod č. 9644401/5/2696230/2014/Sed Protokol z daňovej kontroly (ďalej len „protokol“) k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2011 a dani z príjmov za rok 2011.

3. Krajský súd z napadnutých rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správcu dane zistil, že žalobca porušil ustanovenia § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) zákona a § 51 ods.1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, keď si ako platiteľ uplatnil právo na odpočítanie napriek tomu, že nesplnil podmienky na jej odpočítanie. Daňové orgány svoje rozhodnutia založili na konštatovaní, že žalobca nepreukázal, že tovar, ktorého existenciu žalovaný nespochybnil, mu bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie DPH.

4. Krajský súd v odôvodnení rozsudku konštatoval, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho procesu. Nedostatok odôvodnenia rozhodnutia spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Nepreskúmateľným nie je len rozhodnutie, ktoré neobsahuje vôbec odôvodnenie alebo ktorého odôvodnenie je nedostatočné, ale za nepreskúmateľné je možné označiť aj také rozhodnutia, ktoré obsahujú také odôvodnenie, ktoré si vo vzťahu k výroku rozhodnutia vzájomne odporuje.

5. Krajský súd uviedol, že prvostupňovými rozhodnutiami správcu dane sa prelína konštatovanie, že žalobca ako daňový subjekt nevyvinul dostatočnú aktivitu a nepreveroval dostatočne svojho dodávateľa a pri vynaložení potrebnej a požadovanej odbornej starostlivosti mohol a mal vedieť, že ide o podvodné konanie, resp. že sa zúčastňuje transakcie, ktorá smeruje k zneužitiu práva za účelom získania daňovej výhody. Ak by mal žalovaný odvolaním napadnuté rozhodnutia správcu dane potvrdiť, musel by konštatovať, že došlo k zneužitiu práva, prípadne k daňovému podvodu. Naopak, žalovaný (aj keď nedostatočne) svoje rozhodnutie založil na nepreukázaní dodania tovaru zo strany žalobcu napriek tomu, že reálna existencia tovaru spochybnená nebola. Podľa názoru krajského súdu si odôvodnenia rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správcu dane navzájom ako aj vnútorne odporujú. Nemožno sa zároveň dopustiť konania majúceho znaky daňového podvodu a zároveň byť účastný konania, ktoré je zneužitím práva za účelom získania daňovej výhody. Rovnako sa nemožno zároveň dopustiť zneužitia práva a nesplniť podmienky dôvodnosti nároku spočívajúce v preukázaní dodania tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre, nakoľko zneužitím práva je také konanie, ktoré reálne vytvorí priaznivú daňovoprávnu situáciu, avšak iba za účelom daňovej výhody. Skutočnosť, že dôvody, na ktorých žalovaný (a správca dane) založili svoje rozhodnutia si vnútorne odporujú, spôsobujú zmätočnosť, nezrozumiteľnosť navzájom si odporujúcich skutkových zistení a právnych záverov a s tým súvisiacu nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí a rozhodnutí správcu dane. V súvislosti s otázkou nepreskúmateľnosti podľa názoru krajského súdu súvisí aj otázka, či dôkazné bremeno zaťažovalo daňový subjekt alebo naopak správcu dane, nakoľko iná dôkazná situácia vzniká pri preukázaní podvodu, zneužití práva a pri preukázaní reálnosti fakturovaného a dodaného plnenia.

6. Nakoľko krajský súd napadnuté rozhodnutie zrušil z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti, nezaoberal sa ďalšími tvrdenými dôvodmi nezákonnosti napadnutých rozhodnutí spočívajúcich v nesprávnom právnom posúdení, nedostatočnom zistení skutkového stavu, tvrdeného rozporu zisteného skutkového stavu s obsahom administratívneho spisu a žalobou vytýkaných procesných pochybení a z uvedeného dôvodu ani nevykonával dôkazy, ktoré v žalobe a v písomnom vyjadrení navrhol vykonať žalobca.

2.

7. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa §

440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a zaviazal žalobcu znášaním trov celého konania.

8. Podľa názoru žalovaného nesprávnosť právneho posúdenia spočíva v nesprávnom posúdení zisteného skutkového stavu krajským súdom. Žalovaný uviedol, že žalobca si za zdaňovacie obdobia január až júl 2011 uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom L I B E N Z, s.r.o., ktorých predmetom malo byť dodanie pohonných látok. Z odôvodnení napadnutých rozhodnutí vyplýva, že motorová nafta bola dodávaná na adresu sídla žalobcu, pričom preprava bola vykonaná na náklady dodávateľa, faktúry boli odovzdávané A. pri dodávaní nafty, konatelia žalobcu nikdy nejednali s konateľom L. a nevedeli, že dňa 18.11.2010 došlo k zmene konateľa v dodávateľskej spoločnosti. Podľa názoru žalovaného správca dane preto v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia správne poukázal, že zistenia vzbudzujú pochybnosti o dodržaní náležitej starostlivosti v nadväznosti na konanie v dobrej viere, na ktoré opakovane poukazuje Súdny dvor EÚ a Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojich rozsudkoch. Predchádzať daňovým podvodom, únikom a zneužitím je cieľom uznaným a podporovaným smernicou Rady 2006/112/ES o DPH (spojené prípady GemeenteLeusden a HolinGroep C-487/01 a C-7/02) a práva Spoločenstva sa nemožno dovoľávať podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudok I/S Fini H C-32/03 a ďalšie rozsudky), a preto vnútroštátnym orgánom prináleží zamietnuť právo na odpočítanie dane v prípadoch ako vo veci samej, ak sa preukáže, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že je účastný na dodávkach poznačených daňovým únikom.

9. Žalovaný konštatoval, že žalobca potom, ako bolo preverovaním správcu dane preukázané, že motorovú naftu nedodal na faktúre uvedený dodávateľ L I B E N Z, s.r.o. nespĺnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle ustanovení § 49 zákona o dani z pridanej hodnoty a tým, mu nevznikol nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za dodanie motorovej nafty. Uvedené zistenia a skutočnosti boli obsahom prvostupňových rozhodnutí i rozhodnutí žalovaného, pričom tieto boli riadne vyhodnotené a odôvodnené.

10. Podľa názoru žalovaného rozhodnutia správcu dane a žalovaného si vnútorne neodporujú a ani vzájomne, nespôsobujú zmätočnosť a ani nepreskúmateľnosť, ale dávajú odpovede na všetky námietky daňového subjektu a riadne odôvodňujú postup daňových orgánov v prípade neuznania odpočítania dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa LIB E N Z, s.r.o.

11. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu daňového subjektu žalovaný poukázal na uznesenie Ústavného súdu SR III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009, rozsudok Najvyššieho súdu SR č. konania 6Sžf/18/2011 a 6Sžf/14/2012 a rozsudok Krajského súdu v Bratislave 2S/20/2015 zo dňa 21.09.2016. Vzhľadom na to, že správca dane mal v tomto prípade pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, nevychádzal len z dokladov, ktoré predložil žalobca, ale vykonal k tomuto účelu rozsiahle dokazovanie a zaobstaral konkrétne dôkazy, ktoré hodnotil jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach. Žalovaný konštatoval, že správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených žalobcom, splnil svoju dôkaznú povinnosť a dostatočne zistil skutkový stav pre prijatie záverov uvedených v prvostupňovom rozhodnutí. Žalovaný nesúhlasil so záverom súdu, že napadnutým rozhodnutiam absentuje posúdenie merita veci úvahami žalovaného, a že rozhodnutia sú predčasné, nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nedostatočne zistený skutkový stav.

3.

12. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaného uviedol, že dôvody uvádzané v kasačnej sťažnosti považuje za účelové, ničím nepodložené a nedôvodné, ktoré nie sú objektívne spôsobilé reagovať na konkrétne právne argumenty a skutočnosti uvádzané v rozsudku. Skutočnosť, že žalovaný sa so skutkovým a právnym názorom krajského súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o nesprávnom právnom posúdení veci.

4.

13. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

14. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

16. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

17. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

18. Podľa § 462 ods. 1 SSP, ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

19. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že Daňový úrad Banská Bystrica vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobia január až december 2011. Daňovou kontrolou správca dane preveril skutočnosť pre správne určenie dane na podklade daňových priznaní za zdaňovacie obdobia január až december 2011, v ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od daňového subjektu L I B E N Z s.r.o., za dodania tovaru - motorovej nafty. Na základe dokazovania, vykonaného počas daňovej kontroly, správca dane zistil, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z predložených faktúr, nakoľko bolo zistené, že nedošlo k dodaniu tovaru - motorovej nafty deklarovaným dodávateľom L I B E N Z s.r.o., čím došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z.

20. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 9614401/5/2696230/2014/Sed 11.06.2014, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený dňa 17.06.2014. Žalobca sa k protokolu písomne vyjadril podaním, doručenom správcovi dane dňa 08.07.2014, v ktorom podal návrhy na doplnenie dokazovania. Po vykonaní dokazovania v rámci vyrubovacieho konania správca dane vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2011 rozhodnutiami č.103313651/2016 zo dňa 09.06.2016 (za zdaňovacie obdobie júl 2011), č. 103313483/2016 zo dňa 09.06.2016 (za zdaňovacie obdobie jún 2011), č.103313304/2016 zo dňa 09.06.2016 (za zdaňovacie obdobie máj 2011), č.103313055/2016 zo dňa 09.06.2016 (za zdaňovacie obdobie apríl 2011), č.103312865/2016 zo dňa 09.06.2016 (za zdaňovacie obdobie marec 2011), č.103312700/2016 zo dňa 09.06.2016 na 2016 (za zdaňovacie obdobie február 2011), č.103312492/2016 zo dňa 09.06.2016 (za zdaňovacie obdobie január 2011).

21. Na základe odvolaní žalobcu žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutiami č. 103867196/2016, č. 103867192/2016, č. 103867177/2016, č. 103867469/2016, č. 103867435/2016, č. 103867288/2016 a

č. 103867139/2016 zo dňa 09.09.2016 rozhodnutia správcu dane potvrdil.

22. Krajskému súdu v Banskej Bystrici bolo v zákonom stanovenej lehote doručených sedem správnych žalôb o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného, ktorými potvrdil rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobia január - júl 2011. Krajský súd viedol konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103867196/2016 zo dňa 09.09.2016 pod sp. zn. 24S/144/2016, konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103867192/2016 zo dňa 09.09.2016 pod sp. zn. 24S/145/2016, konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103867177/2016 zo dňa 09.09.2016 pod sp. zn. 24S/146/2016, konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103867469/2016 zo dňa 09.09.2016 pod sp. zn. 24S/147/2016, konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103867435/2016 zo dňa 09.09.2016 pod sp. zn. 24S/148/2016, konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103867288/2016 zo dňa 09.09.2016 pod sp. zn. 24S/149/2016, konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103867139/2016 zo dňa 09.09.2016 pod sp. zn. 24S/150/2016. Uznesením zo dňa 03.10.2017 krajský súd spojil na spoločné konanie veci, ktoré sa začali na základe samostatných žalôb s tým, že spoločné konanie sa bude ďalej viesť pod sp. zn. 24S/144/2016.

23. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného je rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/144/2016-148 zo dňa 31.10.2017 v spojení s opravným uznesením č.k. 24S/144/2016-175 zo dňa 09.02.2018, ktorým súd zrušil rozhodnutia žalovaného č. 103867196/2016, č. 103867192/2016, č. 103867177/2016, č. 103867469/2016, č. 103867435/2016, č. 103867288/2016, č. 103867139 zo dňa 09.09.2016 a rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Zvolen č. 103313483/2016, č. 103313651/2016, č. 103313304/2016, č. 103313055/2016, č. 103312865/2016, č. 103312700/2016 a č. 103312492/2016 zo dňa 09.06.2016 a vec vrátil daňovému úradu na ďalšie konanie 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, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalovaného sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením sp. zn. 4Sžfk/27/2018 zo dňa 19.06.2018 konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 103867192/2016, č. 103867177/2016, č. 103867469/2016, č. 103867435/2016, č. 103867288/2016, č. 103867139/2016 zo dňa 09.09.2016, vedené na Najvyššom súde Slovenskej republiky pôvodne pod spisovou značkou 4Sžfk/27/2018 vylúčil na samostatné konania (sp. zn. 4Sžfk/34/2018, 4Sžfk/35/2018, 4Sžfk/36/2018, 4Sžfk/37/2018, 4Sžfk/38/2018, 4Sžfk/39/2018).

5.

25. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

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

28. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa §

71.

29. Podľa § 3 ods. 3 zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

30. Podľa § 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.

31. 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.

32. 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, 2)
- 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.

33. 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.

34. 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.

35. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

36. 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.

37. Podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov

nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

38. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

39. Podľa § 68 ods. 1 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.

40. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane. Ak je vec vrátená na ďalšie vyrubovacie konanie, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorého rozhodnutie bolo zrušené.

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

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

6.

43. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

44. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi 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. 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. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry ako aj preukazovanie zaplataenia týchto súm pokladničnými alebo inými dokladmi a existencia iných listinných dôkazov nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

45. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Správca dane má následne právo preveriť realnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V okamihu, kedy správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje.

46. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 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, keďže 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.

47. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok NS SR vo veci 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, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených 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 a 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“.

48. Z obsahu administratívnych spisov vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie. Pri výkone daňovej kontroly i vo vyrubovacom konaní preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nie len z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľskej spoločnosti. Je zrejmé, že správca dane ani žalovaný nespochybnili materiálny základ žalobcom deklarovateľných zdaniteľných plnení v zmysle predložených faktúr, ale vzhľadom na výsledky dokazovania vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti L I B E N Z, s.r.o. považovali za pochybnú skutočnosť, či tieto deklarovateľné plnenia boli reálne dodané osobou uvedenou na faktúrach. Z obsahu rozhodnutí orgánov verejnej správy kasačný súd dospel k záveru, že žalovaný sa v odvolacom konaní riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil logickým zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonávanému dokazovaniu a postupu prvostupňového orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových predpisov.

49. Podľa ust. § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už

len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

50. V tejto súvislosti kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/26/2018 zo dňa 19. júna 2019, kde tam konajúci senát rozhodoval o kasačnej sťažnosti žalovaného v obdobnej veci, týkajúcej sa rovnakých účastníkov konania, ale iných zdaňovacích období (august - december 2011), z odôvodnenia ktorého uvádza nasledovné:

„25. Krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia prvoinštančného správneho orgánu z dôvodu, že rozhodnutia správnych orgánov sú vnútorne rozporné, zmätočné a nezrozumiteľné, čo má za následok ich nepreskúmateľnosť. S uvedeným názorom kasačný súd nesúhlasí. Z prvoinštančných rozhodnutí ako aj rozhodnutí sťažovateľa vyplýva, že tieto obsahujú jednotlivé zistené skutočnosti, ich vyhodnotenie, úvahy správnych orgánov, pričom poukázali aj na platnú prislúchajúcu judikatúru a príslušné procesnoprávne a hmotnoprávne predpisy. Rozhodnutia identifikujú doklady, ktoré boli žalobkyňou predložené a ktoré dokazovaním neboli potvrdené. V rozhodnutiach je jasne uvedené, ktoré podstatné skutočnosti viedli správne orgány k záveru, že neboli v prípade žalobkyne splnené podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane z predmetných faktúr za nákup motorovej nafty znejúcich na dodávateľa L I B E N Z, s.r.o.

26. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť pôvod nakúpeného tovaru - motorovej nafty deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, vypočul svedkov. Správca dane nevykonala iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

27. Dôvodom neuznania odpočítania dane v danom prípade nebolo síce spochybnenie použitia motorovej nafty v rámci podnikateľskej činnosti žalobkyne, ale skutočnosť, že nebolo preukázané, že predmetný tovar (motorová nafta) bol skutočne dodaný deklarovaným dodávateľom. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nie len z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či bol predmetný tovar reálne dodaný dodávateľom určeným na faktúre. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje deklarovanie uskutočnenej služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu, 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 písm. a) zákona o DPH, pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o pôvode nakupovaného tovaru od dodávateľa L I B E N Z, s.r.o., pretože v preverovanom zdaňovacom období nebolo preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti daňovým subjektom L I B E N Z, s.r.o.

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 ekonomickeho dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

29. Preskúmaním veci tak kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd neposudzoval zákonnosť rozhodnutí a postupov správcu dane a sťažovateľa v zmysle zásad uvedených vyššie, ale svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že rozhodnutia správnych orgánov sú vnútorne rozporné, zmätočné a nezrozumiteľné.“

51. Kasačný súd sa v prejednávanej veci stotožňuje s vyššie citovaným záverom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, konštatujúc, že preskúmané rozhodnutia orgánov verejnej správy nevykazujú také vady a nedostatky aké konštatoval krajský súd vo svojich záveroch. Krajský súd napadnuté rozhodnutia orgánov verejnej správy zrušil ako nepreskúmateľné pre ich nezrozumiteľnosť a preto sa nezaoberal zisteným skutkovým stavom, právnym posúdením veci a nevykonal žalobcom navrhnuté dôkazy. Na základe uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného je dôvodná, pretože krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Kasačný súd preto nemohol postupovať inak, ako pristúpiť k zrušeniu napadnutého rozsudku krajského súdu v zmysle § 462 ods. 1 SSP a vráteniu veci na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu bude v ďalšom konaní vo veci opätovne rozhodnúť s poukazom na to, že právnym názorom kasačného súdu je krajský súd viazaný (§ 469 SSP).

52. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v súlade s § 467 ods. 3 SSP o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

53. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.