

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/1/2019
Identifikačné číslo spisu: 5018200102
Dátum vydania rozhodnutia: 29.01.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5018200102.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Ing. H. N., nar. XX.X.XXXX, bytom R. XXX/XXX, Y., právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. ŠKERDA, s.r.o., so sídlom Radlinského 1727/49, Dolný Kubín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100147951/2018 zo dňa 16. januára 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/30/2018-43 zo dňa 4. septembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/30/2018-43 zo dňa 4. septembra 2018 z a m i e t a .

Účastníkom sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 30S/30/2018-43 zo dňa 4. septembra 2018 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.100147951/2018 zo dňa 16.01.2018. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 a § 168 S.s.p. tak, že účastníkom konania ich náhradu nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 100147951/2018 zo dňa 16.01.2018 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Žilina č. 102226754/2017 zo dňa 23.10.2017, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 3 590,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2016, keď mu neuznal faktúru č. 16VF00138 (týkajúcu sa výmeny náhradných dielov na pracovný stroj TATRA 815), dátum dodania 31.10.2016 na sumu bez DPH 17 950,- €, DPH 3 590,- € od dodávateľa - Transport company, s.r.o., so sídlom

Karpatské námestie 10A, Bratislava, s poukazom na to, že žalobca nesplnil zákonné podmienky v zmysle § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej „zákon o DPH“).

3. Krajský súd sa v odôvodnení svojho rozsudku stotožnil so závermi daňových orgánov, že v posudzovanom prípade dodanie tovaru na základe spornej faktúry nebolo preukázané dodávateľom uvedeným na tejto faktúre. Žalobcovi svedčala dôkazná povinnosť na preukázanie, že k uskutočneniu dodania jednotlivých náhradných dielov na motorové vozidlo TATRA 815 podľa tejto faktúry došlo v čase deklarovanom žalobcom zo strany ním uvedeného dodávateľa, ktorý bol v postavení zdaniteľnej osoby. Žalobca za účelom splnenia si svojho dôkazného bremena v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku predložil správcovi dane faktúru zo dňa 10.10.2016, dodací list zo dňa 10.10.2016, objednávku zo dňa 10.10.2016 a doklad o úhrade. Správca dane na základe týchto dôkazov potom preveroval reálnosť dodania tovaru predmetným dodávateľom. Týmto zisťovaním správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o reálnom dodaní uvedeného tovaru práve dodávateľom uvedeným na faktúre, a to z dôvodov uvedených v napadnutom rozhodnutí. Za tejto situácie potom správne vyhodnotil žalobcom predložené dôkazy len ako formálne, bez výpovednej hodnoty, keďže existujú odôvodnené pochybnosti o skutočnom dodaní tovaru týmto dodávateľom. Keďže v danom prípade bola preukázateľne spochybnená vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom (dodávateľská faktúra, dôkaz o zaplatení tejto faktúry, dodací list a objednávka), bolo potrebné konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 3 Daňového poriadku) a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov, ktoré spochybnil správca dane.

4. Správny súd taktiež poukázal na ustálenú súdnu prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako aj Ústavného súdu Slovenskej republiky, napr. nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 401/2009 zo dňa 16.12.2009, podľa ktorého naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej. Konštatoval, že samotná objednávka a faktúra sú iba nepriamymi dôkazmi a samé o sebe nie sú spôsobilé preukázať reálne dodanie služieb, avšak je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k dodaniu služieb skutočne došlo, keďže si uplatnil nárok na odpočet dane (rovnako rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/35/2013 zo dňa 01.04.2014).

5. K žalobnej námietke žalobcu, že dodanie tovaru bolo preukázané predložením faktúry, dodacieho listu a dokladu o úhrade dohodnutej ceny, krajský súd poukázal na to, že samotné listinné dôkazy nepreukazujú bez ďalšieho, že k reálnemu dodaniu skutočne došlo, a to najmä v prípade, keď ostatné skutkové okolnosti daného prípadu toto dodanie spochybňujú. V danom prípade k spochybneniu reálneho dodania tovaru napriek existencii týchto formálnych dôkazov došlo; bolo totiž preukázané správcou dane, že dodávateľ uvedený na faktúre od 01.06.2016, teda v čase zdaniteľného plnenia deklarovaného na faktúre, reálne nemal sídlo na adrese, ktorá bola na faktúre uvedená a nemal ani faktické iné sídlo na území Slovenskej republiky. Jeho jediným konateľom bol štátny príslušník cudzieho štátu (Českej republiky), ktorého pobyt je neznámy. Zároveň bolo nesporne preukázané, že od roku 2015 dodávateľ nevykazoval žiadnu ekonomickú činnosť, nemal žiadne tržby ani náklady a od roku 2014 nezamestnával žiadnych zamestnancov. Nie je teda reálne možné, aby v roku 2016 dodal pre daňový subjekt nové náhradné diely, tak ako je to deklarované na faktúre. Skutočnosť, že dodávateľ v roku 2016 nevykonával žiadnu obchodnú činnosť, nebola zo strany žalobcu nijako spochybnená. Aj samotné uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako to vo svojej výpovedi na ústnom pojednávaní dňa 10.02.2017 opísal žalobca, svedčí o nevierohodnosti listinných dôkazov majúcich svedčiť o tomto obchode. Pokiaľ žalobca uskutočňoval zdaniteľné obchody s dodávateľom vo výške, ako je uvedená v tejto faktúre (21 540,- € s DPH), a potom aj ďalšie obchody v zdaňovacích obdobiach september a november 2016, potom je nepochopiteľné, že nevie identifikovať osobu, ktorá s ním tieto obchody uzatvárala a nemá na ňu ani telefonický kontakt. Žalobca teda obchodoval s treťou osobou, ktorú si vôbec nepreveril, nepoznal jej základné údaje totožnosti, nemal dôkaz, že táto osoba je vôbec oprávnená

konať za dodávateľa, preto nemohol ani nadobudnúť subjektívne presvedčenie, že konal s dodávateľom. V tejto súvislosti správny súd poukázal na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR, napr. na rozsudok sp.zn. 3Sžf/26/2016. Najvyšší súd v tejto súvislosti viackrát poukázal nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to zásadu poctivého obchodného styku, ale aj na tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktoré nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v § 3 ods. 6 Daňového poriadku oprávnené. V danom prípade sa žalobca týmito zásadami zjavne neriadil, keď mu evidentne chýbali základné vedomosti o osobe, s ktorou obchodoval.

6. Krajský súd ďalej poukázal na to, že žalobca odôvodňoval dodanie tovaru aj tým, že bolo preukázané miestnym zisťovaním, že na stroji TATRA 815 boli vymenené nárazník, čelné sklo, piestnica v ramene, rameno, redukčná prevodovka, gumy, tiahlo, čerpadlo, trysky, elektroinštalácia a ostatné diely podľa objednávky. Správny súd k tomu uviedol, že podľa objednávky zo dňa 10.10.2016, dodacieho listu a spornej faktúry mali byť dodané len nadstavec ramena - krakorec, tretie výsuvné rameno, piestnica (tento výraz vo faktúre a dodacom liste je neurčitý, v objednávke je uvedené piestnica) vysúvania ramien dlhá v ramene AD 20 a 3 ks kladky lana. Naopak, podľa miestneho zisťovania bolo na stroji vymenených viacero ďalších náhradných dielov, napr. nárazník, čelné sklo, gumy, tiahlo, čerpadlo, trysky, elektroinštalácia, atď.. Z tohto dôkazu teda absolútne nie je zrejmé, že by náhradné diely podľa faktúry boli zapracované do stroja TATRA 815. Pokiaľ aj niektoré časti stroja boli vymenené za náhradné diely, ktoré korešpondujú s predmetom faktúry, uvedené nie je dôkazom o tom, že by dodávateľ konkrétne tieto náhradné diely dodal a žalobca ich inštaloval na predmetné vozidlo. Teda inak povedané, ak bolo vozidlo rekonštruované v takom rozsahu, ako bolo zistené miestnym zisťovaním, uvedené nie je dôkazom o tom, že by určité časti tejto opravy vozidla boli vymenené z náhradných dielov dodaných práve predmetnou faktúrou. Neobstojí tvrdenie žalobcu uvedené v žalobe, že pokiaľ bola kúpna cena tovaru uhradená a tovar bol namontovaný na pracovnom stroji, z toho vyplýva, že tento tovar musel byť žalobcovi dodaný. Naopak, pokiaľ sa preukázalo, že v roku 2016 dodávateľ nevykazoval žiadnu ekonomickú činnosť a nemal žiadnych zamestnancov, potom tá skutočnosť, že určité náhradné diely boli namontované na stroji TATRA 815, preukazuje to, že náhradné diely (vo väčšom rozsahu, ako to vyplýva zo spornej faktúry) boli niekým dodané, ale nepreukazuje to, že náhradné diely v rozsahu uvedenom na faktúre dodal práve dodávateľ, aj keď by mu kúpna cena bola vyplatená. Rovnako túto skutočnosť nepotvrdzuje ani to, že tieto náhradné diely boli potrebné na prevádzku pracovného stroja a že boli dodané v obvyklej cene.

7. Žalobca taktiež namietal, že žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil aj tým, že v spise sa nenachádza dôkaz o tom, že žalobca doručil objednávku dodávateľovi a ani dôkaz o preprave tovaru od dodávateľa žalobcovi. Žalobca pritom poukazoval na skutkové okolnosti dohodnutia si tohto konkrétneho obchodného prípadu medzi ním a dodávateľom, keď pracovník dodávateľa mal prísť za ním do Bobrova a on si mal objednať tovar. Avšak, ako bolo vyššie uvedené, práve tieto skutkové okolnosti sú dôkazom o nevierohodnosti celého obchodného prípadu, keď bolo preukázané, že dodávateľ v roku 2016 nemal žiadnych pracovníkov (preto žiadny pracovník dodávateľa nemohol žalobcu navštíviť) a zároveň samotný žalobca nevedel tohto pracovníka nijakým spôsobom identifikovať. V tejto súvislosti je podľa krajského súdu tiež pozoruhodné, že pracovník dodávateľa sa mal dostavovať k žalobcovi viac krát, keďže z úradnej činnosti je súdu známe (spis sp.zn. 30S/29/2018), že takýmto istým spôsobom si mal žalobca objednať aj náhradné diely na TEREX 860. Okrem krajský súd konštatoval, že žalobca na pojednávaní dňa 10.2.2017 neuviedol, že by v ten deň, keď mu mal prísť pracovník ponúknuť tovar, on vypracoval objednávku a že v ten istý deň mu vypracovanú objednávku aj krátkou cestou doručil, a preto nebolo potrebné doručovať objednávku poštou. Podľa správneho súdu je tiež neštandardné, že objednávka bola vypracovaná dňa 10.10.2016 a v rovnaký deň bola vypracovaná aj faktúra a dodací list. Pokiaľ teda žalobca si objednal tovar priamo od pracovníka, ktorý za ním prišiel, a ktorému odovzdal

objednávku, potom dňa 10.10.2016, t.j. v ten istý deň, musela byť dodávateľom vystavená aj faktúra a rovnako aj dodací list. Žalobca tiež namietal vyhodnotenie chýbajúceho dokladu o preprave tovaru dodávateľom žalobcovi ako nesprávne, keď podľa neho uvedené je preukázané dodacím listom spoločnosti Transport company, s.r.o., ktorý je potvrdený žalobcom. Správny súd konštatoval, že hoci dodací list bol vystavený dňa 10.10.2016, k samotnému dodaniu tovaru podľa faktúry malo dôjsť až dňa 31.10.2016. Na dodacom liste však nefiguruje dátum skutočného dodania tovaru potvrdený odberateľom, len pri kolónke „Prevzal“ je nečitateľný podpis a nečitateľný dátum bez pečiatky. Dodací list ďalej neobsahuje žiadne údaje o doprave, napríklad osobný odber alebo doprava zabezpečená dodávateľom. Tento dôkaz tak nepotvrďuje tvrdenie žalobcu na pojednávaní dňa 10.02.2017, že tovar mu priviezol dodávateľ na dodávke. Dodací list teda nepreukazuje samotné dodanie tovaru dodávateľom ani prepravu tovaru konkrétnym spôsobom (dopravnou alebo inou spoločnosťou alebo samotným žalobcom). Tieto námietky žalobcu vyhodnotil správny súd ako nedôvodné. Záverom sa krajský súd zaoberal otázkou výkladových princípov týkajúcich sa oprávnenosti uplatneného odpočítania DPH (vyplývajúcich z rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011, 6Sžf/10/2012, 5Sžfk/2/2017 a Súdneho dvora EÚ C-80/2011, C-142/2011) a ich použiteľnosti na posudzovaný prípad.

8. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil a rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Sťažovateľ vo vzťahu k záveru krajského súdu, že v konkrétnom prípade dodanie tovaru na základe spornej faktúry nebolo preukázané dodávateľom uvedeným na tejto faktúre uviedol, že správca dane a žalovaný svoj záver, že sťažovateľ nepreukázal, že fakturované služby dodala spoločnosť Transport company, s.r.o. odôvodnili na základe konštatovaných pochybností, ktoré však výlučne vznikli u dodávateľa sťažovateľa - spoločnosti Transport company, s.r.o.. Skutočnosti týkajúce sa tejto dodávateľskej spoločnosti nemohli tvoriť dôkazné bremeno sťažovateľa a ani nemohol z týchto skutočností znášať dôkaznú núdzu. Sťažovateľ nemá možnosť zabezpečiť vedenie príslušnej evidencie u svojich dodávateľov, ani zabezpečiť, aby títo dodávatelia požadované doklady správcovi dane predložili a už vôbec nie zabezpečiť, aby dodávatelia odvedli zo zdaniteľných obchodov DPH. Vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že by uvedená spoločnosť nezaevidovala spornú faktúru do svojho účtovníctva. Záver krajského súdu, že nie je reálne možné, aby v roku 2016 spoločnosť Transport company, s.r.o. dodala sťažovateľovi nové náhradné diely tak, ako je to deklarované na faktúre neobstojí. Zo skutočností, na ktoré poukazoval krajský súd (napr. že tento dodávateľ nepriznal DPH z predmetného fakturovaného plnenia, že za január až november 2016 podal nulové daňové priznanie a ďalšie) nie je možné prijať záver, že by dodávateľská spoločnosť nemohla v roku 2016 vykonávať obchodnú činnosť, keďže táto spoločnosť aj v roku 2016 reálne mohla vykonávať obchodnú činnosť, pričom si len nespĺnila svoje účtovné a evidenčné povinnosti. Sťažovateľ ďalej opätovne poukázal na to, že správcovi dane predložil všetky doklady, z ktorých možno vyvodiť záver, že k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného plnenia zo strany dodávateľa došlo. V nadväznosti na uvedené zdôraznil, že miestnym zisťovaním bol zistené, že pracovný stroj TATRA 815 sa nachádzal na adrese miestneho zisťovania, že na stroji boli vymenené príslušné diely, o čom svedčí aj fotodokumentácia z miestneho zisťovania, pričom z výpisu z účtu sťažovateľa vyplýva, že kúpna cena tovaru bola dodávateľovi uhradená. Sťažovateľ taktiež zdôraznil, že miestnym zisťovaním bolo zistené, že na stroji TATRA 815 boli vymenené okrem iného aj piestnica v ramene, rameno, čo zodpovedá aj tovarom uvedeným na faktúre č. 16VF00138 zo dňa 31.10.2016. Ak aj bolo miestnym zisťovaním zistené, že na tomto stroji boli vymenené aj iné diely, táto skutočnosť nemá vplyv vo vzťahu k tovarom uvedeným na spornej faktúre. Pokiaľ krajský súd konštatoval, že na dodacom liste k faktúre nefiguruje dátum skutočného dodania tovaru, a že na tomto dodacom liste nie je uvedený údaj o spôsobe dopravy, tak uvedené skutočnosti nemôžu spôsobiť absolútnu nepoužiteľnosť tohto dôkazu. Sťažovateľ záverom zdôraznil, že postup žalovaného pri výklade rozsahu dôkazného bremena považuje za nesprávny, pričom opätovne poukázal na rozhodovacu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (rozsudky sp.zn. 3Sžf/1/2011, 6Sžf/10/2012, 5Sžfk/2/2017) a rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, ktorých závery je potrebné aplikovať na tento prípad.

9. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti nebolo podané.

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle ust. § 440 S.s.p., kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), 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 S.s.p.).

11. 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 predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia.

12. Podľa § 177 ods. 1 S.s.p. správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

13. Podľa § 19 ods. 1, 2 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. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

15. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ citovaného zákona, 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.

16. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ citovaného zákona, 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.

17. 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.

18. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

19. 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. 2) Napríklad zákon č. 431/2002 Z.z.o účtovníctve v znení neskorších predpisov, zákon č. 105/2004 Z.z.v znení neskorších predpisov.

20. 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.

21. 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.

22. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č.100147951/2018 zo dňa 16.01.2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102226754/2017 zo dňa 23.10.2017, ktorým bol sťažovateľovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 3 590,- € na DPH za zdaňovacie obdobie október 2016, keď mu neuznal faktúru č. 16VF00138 (týkajúcu sa výmeny náhradných dielov na pracovný stroj TATRA 815), dátum dodania 31.10.2016 na sumu bez DPH 17 950,- €, DPH 3 590,- € od dodávateľa Transport company, s.r.o. s poukazom na to, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia dodávateľom na predloženej faktúre a preto nesplnil zákonné podmienky v zmysle § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

23. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na to, že 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. Správca dane 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.

24. 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.

25. 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 ustalať 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) 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. Touto skutočnosťou je aj realnosť 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.

26. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom preukázal, že ním deklarované plnenie, na základe ktorého si uplatnil odpočítanie DPH bolo uskutočnené spoločnosťou uvedenou na faktúre (č. 16VF00138) t.j. dodávateľom Transport company, s.r.o.

27. Sťažovateľ v súvislosti s preukázaním realnosti ním deklarovaneho plnenia a oprávnenosti uplatneného odpočítania DPH predložil správcovi dane faktúru zo dňa 10.10.2016, dodací list zo dňa 10.10.2016, objednávku zo dňa 10.10.2016 a doklad o úhrade.

28. Vzhľadom na to, že sťažovateľ svoje tvrdenia o realnosti predmetného plnenia oprel o formálne doklady, správca dane dôvodne pristúpil k ich prevereniu z hľadiska materiálneho, keď rozsiahlym dokazovaním spochybnil ich existenciu. Správca dane prioritne logicky preveroval realnosť dodávky priamo u dodávateľskej spoločnosti Transport company, s.r.o. Za účelom preverenia existencie dodávateľsko-odberateľského vzťahu a s tým spojenej realnosti posudzovaného zdaniteľného plnenia medzi sťažovateľom a dodávateľom uvedeným na faktúre (Transport company, s.r.o.) vykonal správca dane rozsiahle dokazovanie, v rámci ktorého skúmal splnenie podmienky uvedenej v ust. § 49 zákona o DPH, t.j., či sťažovateľom deklarovávaným spôsobom došlo k vzniku daňovej povinnosti práve na podklade zdaniteľného plnenia Transport company, s.r.o.. Kasačný súd preto ako dôvodný a pre posúdenie týchto otázok za podstatný považoval postup správcu dane, ktorý preveroval ekonomickú aktivitu dodávateľskej spoločnosti Transport company, s.r.o. so zreteľom na to, či v rozhodnom čase mohlo zo strany tohto subjektu dôjsť z uskutočneniu zdaniteľného plnenia tak, ako to deklaroval sťažovateľ. Podľa názoru kasačného súdu závery daňových orgánov týkajúce sa preverovania dodávateľa sťažovateľa (ktoré prevzal i krajský súd) relevantným spôsobom spochybnili ním (formálne) deklarované skutočnosti, keď, bolo preukázané, že spoločnosť Transport company, s.r.o. nemá sídlo na adrese uvedenej vo faktúre ako jej sídlo a v objednávke ako dodacia adresa už od 01.06.2016. Okrem uvedeného bolo nesporné i to, že za január až november 2016 táto spoločnosť podávala nulové daňové priznanie k DPH a od decembra 2016 nepodala žiadne daňové priznanie k DPH, keď posledné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby podala v roku 2015, kedy vykázala tržby vo výške 0,- € a posledné ročné hlásenie o vyúčtovaní dane zo závislej činnosti podal za rok 2014. Podľa zverejnenej účtovnej závierky za rok 2015 nevykázala v tomto roku žiadne tržby ani náklady. Zároveň bolo nesporné preukázané, že od roku 2015 dodávateľ nevykazoval žiadnu ekonomickú činnosť, nemal žiadne tržby ani náklady a od roku 2014 nezamestnával žiadnych zamestnancov. Okrem uvedeného bolo zistené, že jediným konateľom tejto spoločnosti bol štátny príslušník cudzieho štátu, ktorého pobyt je neznámy. Kasačný súd s ohľadom na uvedené skutočnosti konštatuje, že predmetné zistenia správcu dane vniesli do posudzovanej veci dôvodné pochybnosti o realnej ekonomickej činnosti dodávateľa a s tým spojenej možnosti uskutočnenia sťažovateľom deklarovaneho plnenia. Nemožno sa tak stotožniť s argumentáciou sťažovateľa, že uvedené zistenia nasvedčujú iba neplneniu si účtovných či evidenčných povinností zo strany dodávateľskej spoločnosti. Práve naopak uvedené skutočnosti vážnym spôsobom spochybnili skutočnosť, že v posudzovanom zdaňovacom období došlo k dodaniu fakturovaného plnenia práve spoločnosťou Transport company, s.r.o. V tejto súvislosti je potrebné tiež poznamenať, že uvedené zistenia správcu dane neboli pripísané na ľarchu sťažovateľa tak, ako to naznačoval s odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011, keďže ich preukázanie správca dane nevyžadoval od sťažovateľa. Tieto skutočnosti je nutné vyhodnocovať v kontexte nárokov na sťažovateľa ako podnikateľského subjektu, u ktorého sa pri výbere obchodných partnerov vyžaduje a predpokladá zvýšená miera obozretnosti a s tým spojená i vedomosť o rizikách z toho plynúcich v daňovom konaní

(stav dôkaznej núdze).

29. V nadväznosti na vyššie uvedené je potrebné uviesť, že v súvislosti s preverovaním ekonomickej činnosti dodávateľskej spoločnosti Transport company, s.r.o. a preukázania reálnosti deklarovaného plnenia daňové orgány umožnili sťažovateľovi predkladať dôkazy a vyjadriť sa k okolnostiam majúcim význam pre posúdenie dôvodnosti ním uplatneného odpočítania dane. Sťažovateľom popísaný priebeh a okolnosti posudzovaného zdaniteľného plnenia na ústnom pojednávaní dňa 10.02.2017, však aj podľa názoru kasačného súdu nerozptýlili daňovými orgánmi zistené pochybnosti, práve naopak iba umocnili nevierohodnosť ním predložených listinných dokladov, keď sťažovateľ nedokázal identifikovať, resp. uviesť akékoľvek relevantné informácie o osobe, ktorá mala konať za dodávateľskú spoločnosť, čím sa ukrátil o možnosť podporiť svoje tvrdenia výsluchom tejto osoby pred správcom dane. Na tomto mieste je potrebné opätovne poukázať na skutočnosť, že pokiaľ si sťažovateľ aj so zreteľom na fakturovanú sumu 21 540,- € s DPH nepreveril osobu konajúcu za dodávateľa, je nutné konštatovať, že nevenoval náležitú pozornosť možným dopadom z toho plynúcim v daňovom konaní (dôkazná núdza). Uvedenú skutočnosť nemožno vnímať ako neprípustný prenos dôkazného bremena ohľadne skutočností, ktoré postihujú iný tretie subjekty.

30. Pokiaľ sťažovateľ reálnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia opakovane vyvodzoval z miestneho zisťovania, (v rámci ktorého malo byť zistené, že na stroji TATRA 815 boli vymenené nárazník, čelné sklo, piestnica v ramene, rameno, redukčná prevodovka, gumené, tiahlo, čerpadlo, trysky, elektroinštalácia a ostatné diely podľa objednávky) v tomto smere sa kasačný súd nemal dôvod odchyliť od logickej argumentácie krajského súdu, ktorý v ods. 13. odôvodnenia rozsudku uviedol, že podľa objednávky zo dňa 10.10.2016, dodacieho listu a spornej faktúry mali byť dodané len nadstavec ramena - krakorec, tretie výsuvné rameno, piestnica (tento výraz vo faktúre a dodacom liste je neurčitý, v objednávke je uvedené piestnica) vysúvania ramien dlhá v ramene AD 20 a 3 ks kladky lana. Naopak, podľa miestneho zisťovania bolo na stroji vymenených viacero ďalších náhradných dielov, napr. nárazník, čelné sklo, gumené, tiahlo, čerpadlo, trysky, elektroinštalácia, atď.. Z tohto dôkazu teda absolútne nie je zrejmé, že by náhradné diely podľa faktúry boli zapracované do stroja TATRA 815. Pokiaľ aj niektoré časti stroja boli vymenené za náhradné diely, ktoré korešpondujú s predmetom faktúry, uvedené nie je dôkazom o tom, že by dodávateľ konkrétne tieto náhradné diely dodal a žalobca ich inštaloval na predmetné vozidlo. Teda inak povedané, ak bolo vozidlo rekonštruované v takom rozsahu, ako bolo zistené miestnym zisťovaním, uvedené nie je dôkazom o tom, že by určité časti tejto opravy vozidla boli vymenené z náhradných dielov dodaných práve predmetnou faktúrou. Neobstojí tvrdenie žalobcu uvedené v žalobe, že pokiaľ bola kúpna cena tovaru uhradená a tovar bol namontovaný na pracovnom stroji TATRA, z toho vyplýva, že tento tovar musel byť žalobcovi dodaný. Kasačný súd zvyrazňujúc pre vec podstatnú časť argumentácie krajského súdu a posudzujúc ju v kontexte vyššie popísaných zistení (sťažovateľ nekonkretizoval, kým bolo plnenie realizované, ani neoznačil žiadne osoby, ktoré mali tieto plnenia realizovať) v spojení s pochybnosťami o existencii reálnej ekonomickej činnosti dodávateľa a jeho zamestnancov mal za to, že faktúra č. 16VF00138 ani ďalšie sťažovateľom predložené formálne doklady bez ďalšieho neodrážajú reálnosť ním deklarovaného plnenia.

31. Podľa názoru kasačného súdu postupom a zisteniami správcu dane bola v súhrne relevantným spôsobom spochybnená vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených sťažovateľom, čím došlo k splneniu povinnosti správcu dane vyplývajúcej mu z ust § 24 ods. 3 Daňového poriadku. Za tohto stavu, t.j., keď sťažovateľ správcu dane zistené pochybnosti neodstránil, resp. v konaní nepredložil (s výnimkou formálnych/listinných dokladov) ani nenavrhol vykonanie ďalších dôkazov, ktorými by preukázal uskutočnenie plnenia dodávateľom uvedeným na faktúre - spoločnosťou Transport company, s.r.o., nemožno prijať iný záver ako ten, že nespĺnil zákonné podmienky v zmysle § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

32. V súvislosti s rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, na ktoré sťažovateľ poukázal kasačný súd dáva do pozornosti, že uvedené rozsudky riešia prípady, ktoré sú odlišné od prípadu sťažovateľa. V rozsudku sp.zn. 3Sžf/1/2011 sa uvádza, že odpočítanie dane je teda spochybnené ohľadom na skutočnosť, že správca dane má pochybnosti, či deklarované plnenie, ktoré dotknutá

spoločnosť vo faktúrach uviedla reálne dodala a to s ohľadom na preverenie subdodávateľov. V prípade sťažovateľa však nebolo možné preveriť nielen subdodávateľov, ale ani priameho dodávateľa Transport company, s.r.o. z dôvodu, že spoločnosť bola nekontaktná na mieste sídla sa nenachádzala. Nebolo ani známe, že by spoločnosť poskytovala opravy vozidiel a pracovných strojov. Spoločnosť Transport company, s.r.o. v predmete činnosti nemá zapísanú takúto činnosť, ktorá by oprávňovala k oprave vozidiel a pracovných strojov. Nepreukázaná zostala aj komunikácia sťažovateľa so spoločnosťou.

33. V rozsudku sp.zn.6Sžf/10/2012 bolo hlavným dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane nepreukázanie prepravy tovaru a neunesenie dôkazného bremena žalobcu, ktoré správca dane vzhliadol aj v tej skutočnosti, že žalobca nezabezpečil účasť svedka - bývalého konateľa spoločnosti. Daný rozsudok nie je možné aplikovať, pretože k zrušeniu rozhodnutia došlo z dôvodu, že daňový subjekt navrhol v priebehu správneho konania vykonať dôkaz na preukázanie reálnosti zdaniteľného obchodu, ktorý nemal možnosť sám zadovážiť, a tento návrh nebol správnymi orgánmi akceptovaný. V prípade sťažovateľa sa nejednalo o nepreukázanie dopravy, ale ako už bolo vyššie uvedené o nepreukázanie celého radu skutočností vo vzťahu k predmetnému obchodu. Správca dane nepožadoval od sťažovateľa preukazovať také skutočnosti, na ktoré by nemal dosah.

34. V rozsudku sp.zn. 5Sžfk/2/2017 vychádzal súd aj zo skutočnosti, že dodávateľské resp. subdodávateľské spoločnosti vykazovali tržby, dosahovali zisk a mali aj zamestnancov. Nebolo možné vylúčiť ich reálny výkon podnikateľskej činnosti aspoň na minimálnom základe a teda ani to, že žalobcovi, resp. jeho dodávateľom mohli dodať tovar tak, ako to žalobca deklaroval na predložených faktúrach. V prípade sťažovateľa spoločnosť Transport company, s.r.o. od roku 2014 nezamestnávala žiadnych zamestnancov a nebola ekonomicky aktívna.

35. Pokiaľ sa týka rozsudkov ESD C-80/2011 a C-142/2011 kasačný súd k ich aplikovateľnosti na daný prípad uvádza, že tieto rozhodnutia sú zamerané na prípady, v ktorých je aj napriek zisteniu podvodného konania možné daňovému subjektu priznať odpočítanie dane. Je však potrebné podotknúť, že základnou podmienkou viažucou sa na priznanie tohto nároku je uskutočnenie plnenia v súlade s príslušnou faktúrou. V danom prípade však táto podmienka evidentne nebola splnená, keďže nebolo preukázané plnenie subjektom uvedeným na sťažovateľom predloženej faktúre.

36. 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 vyhodnotení 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.

37. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli v zásade totožné s námietkami, ktoré namietal už v správnom konaní i v žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

38. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky sťažovateľa vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietol.

39. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 S.s.p. a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplyva.

40. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v

spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

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