

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/9/2018
Identifikačné číslo spisu: 8016200558
Dátum vydania rozhodnutia: 05.03.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8016200558.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: RENGAW s.r.o., Hlavná 111, Prešov, právne zastúpený: JUDr. Marián Páll, advokát, Bauerova 14, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. 1170658/2016 zo dňa 23. júna 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/30/2016-183 zo dňa 30. mája 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/30/2016-183 zo dňa 30. mája 2017 z a m i e t a.

Kasačnému sťažovateľovi právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1170658/2016 zo dňa 23.06.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 326540/2016 zo dňa 24.03.2016, ktorým bol podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2011 v sume 59.061,96 € z dodávateľskej faktúry č. 1100042 zo dňa 28.10.2011 vystavenej od dodávateľskej spoločnosti MD - stav s.r.o., Košice za dodanie tovaru - kadernickej prípravky, z dôvodu porušenia § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal.

2. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu žalovaného zistil, že správca dane vykonal u žalobcu

daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH alebo jej časti za zdaňovacie obdobie október 2011. Sporným bolo uplatnenie odpočítania dane z faktúry č. 1100042 zo dňa 28.10.2011 za dodanie kaderníckych prípravkov od dodávateľa MD - stav s.r.o., s dátumom dodania 28.10.2011. Za účelom preverenia stavu tovaru na sklade, nadobudnutého od dodávateľa MD - stav s.r.o. na základe faktúry č. 110042 zo dňa 15.02.2012, vykonal správca dane miestne zisťovanie v skladových priestoroch žalobcu. Na ústnom pojednávaní so splnomocnenou zástupkyňou dodávateľa dňa 28.02.2012, pani H. S. uviedla, že dodávateľ MD - stav s.r.o. vystavil uvedenú faktúru pre žalobcu, dodal fakturovaný tovar v množstve uvedenom na faktúre a dodacom liste, pričom obchod bol realizovaný na základe ústnej dohody. Tovar bol nakladaný v prenajatých priestoroch spoločnosti MD - stav s.r.o. v Trstenom pri Hornáde a dovezený do Košíc, dopravu zabezpečila firma MD - stav Capital s.r.o., zastúpená konateľom V. A.. Uvedený tovar nakúpil dodávateľ od spoločnosti MOD - Slovakia s.r.o., Košice na základe faktúry č. 110059 zo dňa 25.10.2011.

3. Krajský súd v odôvodnení rozhodnutia podrobne opísal priebeh daňovej kontroly a obsah rozhodnutí daňových orgánov. Uviedol, že správca dane, na ústnom pojednávaní o priebehu a o výsledkoch dokazovania na základe pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu č. 9801404/5/2098297/2013 zo dňa 22.05.2013, oboznámil žalobcu o priebehu a výsledkoch daňovej kontroly. Žalobca vyjadril nesúhlas so zisteniami správcu dane, namietal nezákonnosť postupu pri daňovej kontrole a uviedol, že správca dane sa nevyšporiadal s pripomienkami uvedenými v jeho písomnom vyjadrení, neprekázal porušenie príslušných hmotnoprávných noriem, nesprávne posúdil ich obsah a aplikáciu. Správca dane vydal dňa 17.06.2014 rozhodnutie č. 9801404/5/2864374/2014, ktorým určil žalobcovi ako platiteľovi dane rozdiel dane za zdaňovacie obdobie október 2011 v sume 59.061,96 €. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím zo dňa 29.09.2014, č. 1100303/1/427070/2014/14008 napadnuté rozhodnutie zrušil a vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie.

4. Následne správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní a v zmysle právneho názoru odvolacieho orgánu vykonal ďalšie dokazovanie na zistenie skutkového stavu. Vzhľadom na rozsiahle preverovanie a zisťovanie všetkých skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane bola na žiadosť správcu dane predĺžená lehota na rozhodnutie vo vyrubovacom konaní o 240 dní, o čom bol žalobca upovedomený.

5. Počas svedeckých výpovedí, vykonaných ústnych pojednávaní a miestnych zisťovaní nebolo preukázané, že daňový subjekt MD - stav s.r.o. bol reálne dodávateľom tovaru uvedeného na dodávateľskej faktúre č. 1100042 zo dňa 28.10.2012. Splnomocnená zástupkyňa dodávateľa H. S. na ústnom pojednávaní dňa 28.02.2012 síce potvrdila, že vystavila faktúru č. 1100042 zo dňa 28.10.2011 pre žalobcu, dopravu zabezpečila firmou MD - stav Capital s.r.o., zastúpenou konateľom V. A., ktorá mala vykonať prepravu od dodávateľa priamo k žalobcovi, avšak okrem vystavenej predmetnej faktúry nepredložila žiadne doklady a dôkazy preukazujúce toto tvrdenie.

6. Spoločnosť MD - stav Capital s.r.o. zanikla zlúčením spolu s dodávateľom MD - stav s.r.o. dňa 05.03.2013, právnym nástupcom sa stala spoločnosť STEEL SERVICE SLOVAKIA, s.r.o. Údajný subdodávateľ platiteľa (MOD - Slovakia s.r.o.) na adrese sídla spoločnosti nesídlil. Súčasným konateľom je podľa výpisu z obchodného registra N. U.. Z realizovanej medzinárodnej výmeny informácií vyplynulo, že konateľ je nekontaktný, podpis osoby N. U. je na daňových priznaniach na dani z pridanej hodnoty podaných za obdobie 11/2011, 12/2011, 1-6/2012 odlišný. Z dôvodu zistenej nekontaktnosti subdodávateľa žalobcu správca dane dožiadal miestne príslušného správcu dane o vypočutie svedka p. H. S., splnomocnenej zástupkyne dodávateľa MD - stav s.r.o. Svedecká výpoveď nebola vykonaná nakoľko H. S. sa napriek dvom zaslaným doručeným predvolaniam k svedeckej výpovedi nedostavila.

7. Pretože sa správcovi dane nepodarilo preveriť prepravu žalobcom deklarovaného tovaru, vyzval dňa 10.06.2015 žalobcu (Výzva na predloženie dôkazov č. 796454/2015 zo dňa 09.06.2015) na predloženie dôkazov k prijatým zdaniteľným obchodom, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane v zdaňovacom období október 2011, žalobca však žiadne dôkazy nepredložil, ani neposkytol vysvetlenia.

8. Následne podal žalobca dňa 07.07.2015, 15.07.2015, 04.09.2015 a 17.09.2015 námietky zaujatosti. Rozhodnutie o vybavení poslednej námietky zaujatosti bolo doručené žalobcovi dňa 22.12.2015. Správca dane uskutočnil dňa 15.01.2016 ústne pojednávanie s konateľkou žalobcu S. S. T., na ktorom ju oboznámil s priebehom a so zisteniami správcu dane z vyrubovacieho konania po ukončení daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie október 2011. Žalobca podal dňa 28.01.2016 vyjadrenie k zápisnici o oboznámení s výsledkami vyrubovacieho konania, pričom pripomienky a dôkazy predložené platiteľom k zápisnici boli s konateľkou žalobcu prerokované dňa 11.03.2016.

9. Na základe vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní správcu dane rozhodnutím č. 326540/2016 dňa 24.03.2016 podľa § 68 ods. 6 zákona o DPH určil žalobcovi za zdaňovacie obdobie október 2011 rozdiel na dani pridanej hodnoty v sume 59.061,96 €. Z výsledkov preverovania predmetného zdaniteľného obchodu správca dane dospel k záveru, že nebolo preukázané reálne obchodovanie s kaderníckymi potrebami, nebol preukázaný reálny pohyb tovaru podľa predloženej dodávateľskej faktúr, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa platiteľa (MD - stav s.r.o.) ani u subdodávateľa (MOD - Slovakia s.r.o.) a žalobca dostatočne nepreukázal nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry za dodanie tovaru. Správca dane uviedol, že doklady predložené platiteľom majú len formálnu povahu, absentuje ich obsahová stránka (reálne preukázanie dodania tovaru).

10. Proti rozhodnutiu správcu dane podal v zákonnej lehote žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím tak, že podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie prvostupňového orgánu potvrdil.

11. Krajský súd, po preskúmaní žalobných námietok žalobcu, považoval námietky voči postupu správcu dane za nedôvodné. S poukazom na § 24 daňového poriadku uviedol, že porušením subjektívnych práv žalobcu nie je preverovanie reťazca firiem, medzi ktorými bol uskutočnený obchod s tovarom, z ktorého si žalobca uplatnil nárok na odpočet DPH, nakoľko ide stále o proces dokazovania či už v rámci daňovej kontroly alebo vyrubovacieho konania.

12. Námietku žalobcu, že nebol oboznámený so závermi správcu dane z dotazovania, vyhodnotil krajský súd taktiež ako nedôvodnú, s poukazom na obsah zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 15.01.2016, kde správca dane uviedol, že „neuznáva daňovému subjektu odpočítanie dane z faktúry 1100042 z 28.10.2011 od dodávateľa MD - stav s.r.o., nakoľko nebolo zo strany dodávateľa MD - stav s.r.o. preukázané dodanie tovaru pre spoločnosť RENGAW s.r.o. a nebola zo strany spoločnosti MD - stav Capital s.r.o. preukázaná preprava tovaru“. Krajský súd k námietke žalobcu, že prepravca si vozidlá mohol aj prenajať, uviedol, že nič mu nebránilo v tom, aby takýto dôkaz predložil alebo vyvinul úsilie na to, aby dôkaz bol predložený jeho dodávateľom. Podľa krajského súdu z administratívneho spisu nevyplýva, žeby žalobca navrhoval vykonať v tomto smere dokazovanie.

13. Krajský súd považoval za protirečivé námietky žalobcu, týkajúce sa výzvy správcu dane na predloženie dokladu o preprave tovaru a námietku, že nemal vedomosť o tom, že takýto dôkaz je pre rozhodovanie vo veci významný, pretože ak mu bola doručená výzva, muselo byť zrejmé, že ide o dôkaz významný pre posúdenie veci.

14. Za nedôvodnú považoval krajský súd aj námietku žalobcu, týkajúcu sa nerešpektovania právneho názoru vysloveného žalovaným v zrušujúcom rozhodnutí správcu dane, pretože z rozhodnutia žalovaného zo dňa 29.09.2014, č. 1100303/142707/2014/14008 jednoznačne vyplýva, že povinnosťou správcu dane bolo vykonať dokazovanie podľa § 24 daňového poriadku a dbať o to, aby rozhodnutie bolo dostatočne odôvodnené, prípadne doplniť dokazovanie v súlade s daňovým poriadkom. Podľa názoru krajského súdu sa správca dane uvedeným právnym názorom riadil v plnom rozsahu.

15. Podľa názoru krajského súdu námietka žalobcu, že rozhodnutie správcu dane bolo vydané po lehote stanovenej zákonom, je síce dôvodná (čo bolo spôsobené aj námietkami a sťažnosťami žalobcu), avšak ide o lehotu procesnú, ktorej porušenie nemá vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, čo vyplýva aj z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

16. Vo vzťahu k námietkam, týkajúcim sa procesného postupu správcu dane, hlavne vo vzťahu k výzve na predloženie dokladov o preprave tovaru, ktorými žalobca nemôže disponovať, krajský súd uviedol, že nemožno hovoriť o porušení subjektívnych práv žalobcu, pretože išlo iba o jeden z dôkazov, ktorými malo byť preukázané, že medzi žalobcom a jeho dodávateľom došlo reálne k uskutočneniu obchodu, z ktorého si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane. Vzhľadom na postup správcu dane korešpondujúci s obsahom administratívneho spisu nedošlo podľa názoru krajského súdu uvedeným postupom k porušeniu subjektívnych práv žalobcu.

17. Z obsahu predloženého spisu považoval krajský súd za nesporné, že žalobca si uplatnil nadmerný odpočet DPH, predložil faktúru, ktorá je jednou zo základných podmienok, pri splnení ktorých vzniká nárok na odpočítanie dane, pričom realizácia dodania tovaru medzi žalobcom a jeho dodávateľom bola spochybnená, pretože splnomocnená zástupkyňa dodávateľa tovaru nepredložila žiadny dôkaz na preukázanie reálne uskutočneného obsahu deklarovanej faktúry. Podľa názoru krajského súdu daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, ak na základe rozsiahle vykonaného dokazovania dospeli k záveru, že žalobca reálne nepreukázal, že k uskutočneniu zdaniteľného obchodu, z ktorého si uplatnil nárok na odpočet DPH, skutočne došlo.

18. Krajský súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že rozhodnutie správcu dane a žalovaného sú nedostatočne a nepresvedčivo odôvodnené, pretože z rozhodnutí jednoznačne vyplýva, aké dôkazy správca dane vykonal, použijúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov a námietky žalobcu o nesprávnom postupe správcu dane, ak požadoval ďalšie dôkazy preukazujúce realizáciu daného obchodu, súd nepovažoval za postup, ktorý by porušoval subjektívne práva žalobcu.

2.

19. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/30/2016-183 zo dňa 30.05.2017 tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

20. Žalobca v kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd nekriticky a bezvýhradne prijal argumenty žalovaného, v rozsudku sa s nimi stotožnil, prípadne ich doplnil a na ich základe žalobu zamietol. Žalobca namietal, že krajský súd potvrdil nepriznanie žalobcovho nároku na odpočítanie dane z tovaru na základe nepredloženia dôkazov žalobcom o uskutočnení prepravy tovaru spoločnosťou MD - stav Capital s.r.o. Podľa názoru žalobcu nie je v súlade s právnym poriadkom, ak orgán verejnej správy ukladá povinnosti nad rámec zákona alebo v rozpore s ním. Žalobca mal za to, že správca dane od žalobcu vyžadoval a uložil mu povinnosť nad rámec zákona a nesplniteľnú, nakoľko nebol objednávateľom prepravy. Žalobca uviedol, že podstatou opakovaných námietok o nezákonnosti výzvy sa nik z kompetentných nezaoberal. V dôvodoch nezákonnosti výzvy č. 796454/2015 žalobca odkázal na text žaloby pod bodom B.2, ktorý citoval, pričom uviedol, že krajský súd sa s uvedenými dôvodmi žaloby nezaoberal.

21. Žalobca namietal strohé a nedostatočné odôvodnenie zamietnutia žalobnej námietky o neoboznámení žalobcu s výsledkami vyrubovacieho konania a o nezákonnosti preverovania reťazca firiem zo strany krajského súdu, pričom v dôvodoch nezákonnosti postupu správcu dane odkázal na text žaloby pod bodmi II.A., B.1. a B.3., ktorý citoval. Žalobca uviedol, že dňa 15.01.2016 uskutočnil správca dane so žalobcom ústne pojednávanie, predmetom ktorého bolo oboznámenie s výsledkami vyrubovacieho konania, pričom „zápisnica o oboznámení“ obsahovala len súpis úkonov, ktoré správca dane vo vyrubovacom konaní vykonal, bez zhodnotenia ich právneho významu a bez uvedenia záveru vyrubovacieho konania. V námietke o nezákonnosti preverovania reťazca firiem žalobca uviedol, že správca dane nevysvetlil, neuviedol žiadne dôvody, prečo vo vyrubovacom konaní nadobudol pochybnosti o nákupe tovaru, keď splnenie podmienok práva na odpočítanie dane preveril a zistil už v rámci daňovej kontroly. Podľa názoru žalobcu sa preverovanie reťazca firiem, cez ktorý obchod

prebehol, absolútne vymyká z rámca zákonnej úpravy a postup správcu dane bol v tomto smere nezákonný.

22. Žalobca ďalej uviedol, že krajský súd sa v rozsudku vôbec nevyjadril k námietkam žaloby o nezákonnosti postupu správcu dane v procese dokazovania a rozhodovania, pričom v dôvodoch nezákonnosti poukázal na bod B.4. žaloby, ktorý citoval. Žalobca opakovane namietal porušenie § 3 ods. 1, 2, 3 a § 63 ods. 5 daňového poriadku správcom dane i žalovaným a nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov.

3.

23. K podanej kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný podaním zo dňa 23.08.2017, v ktorom uviedol, že naďalej v plnom rozsahu trvá na skutočnostiach a svojich záveroch, uvedených v napadnutom rozhodnutí, ako aj v stanovisku k žalobe. Žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

4.

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „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).

25. 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.

26. 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.

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

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

29. 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.

30. Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z predloženého spisového materiálu krajského súdu preukázané, že žalobca sa žalobou, doručenou Krajskému súdu v Prešove dňa 18.08.2016, domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1170658/2016 zo dňa 23.06.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 326540/2016 zo dňa 24.03.2016. Správcom dane bol žalobcovi

ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty určený podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2011 v sume 59.061,96 € z dôvodu porušenia § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 19 zákona o DPH.

31. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že Daňový úrad Prešov začal u žalobcu dňa 18.01.2012 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október 2011. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 59.061,96 € na základe dodávateľskej faktúry od obchodnej spoločnosti MD - stav s.r.o., za dodanie tovaru - kadernícke prípravky.

32. V záujme zistenia skutkového stavu a objasnenia okolností o reálnom uskutočnení zdaniteľného obchodu, ktoré mal uskutočniť dodávateľ MD - Stav s.r.o. pre žalobcu, vykonal správca dane dokazovanie, ktoré preukázalo, že k uskutočneniu deklarovaneho zdaniteľného obchodu dodávateľom MD - stav s.r.o. v zdaniteľnom období október 2011 nedošlo. Správca dane, na ústnom pojednávaní o priebehu a o výsledkoch dokazovania na základe pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu č. 9801404/5/2098297/2013 zo dňa 22.05.2013, oboznámil žalobcu o priebehu a výsledkoch daňovej kontroly. Žalobca vyjadril svoj nesúhlas so zisteniami správcu dane a uviedol, že namieta nezákonnosť postupu pri daňovej kontrole a uviedol, že správca dane sa nevysporiadal s pripomienkami uvedenými v jeho písomnom vyjadrení, nepreukázal porušenie príslušných hmotnoprávných noriem, nesprávne posúdil ich obsah a aplikáciu.

33. Správca dane vydal dňa 17.06.2014 rozhodnutie č. 9801404/5/2864374/2014, ktorým určil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie október 2011 v sume 59.061,96 €. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím zo dňa 29.09.2014, č. 1100303/1/427070/2014/14008 napadnuté rozhodnutie zrušil a vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie.

34. Následne správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní a v zmysle právneho názoru odvolacieho orgánu vykonal ďalšie dokazovanie na zistenie skutkového stavu. Správca dane za účelom preverenia vykonania prepravy tovaru spoločnosťou MD - stav Capital s.r.o. predvolal opakovane konateľa V. A., ktorý sa na výsluch nedostavil. Spoločnosť MD - stav Capital s.r.o. zanikla dňa 05.03.2013 v dôsledku zlúčenia, právnym nástupcom sa stala spoločnosť STEEL SERVICE SLOVAKIA, s.r.o. Správca dane z odpovede KÚFS na žiadosť o poskytnutie údajov č. 12834/2015 zo dňa 05.03.2015 zistil, že spoločnosť MD - stav Capital s.r.o. je bez záznamu v databáze evidencie vozidiel Ministerstva vnútra Slovenskej republiky.

35. Nakoľko z výsledkov daňovej kontroly bola správcovi dane zistená nekontaktnosť subdodávateľa (MOD - Slovakia s.r.o.), dožiadal miestne príslušného správcu dane o vypočutie svedka p. H. S., splnomocnenej zástupkyne dodávateľa. Svedecká výpoveď nebola vykonaná nakoľko p. H. S. sa napriek dvom zaslaným predvolaniam, ktoré jej boli riadne doručené, k svedeckej výpovedi nedostavila. Pretože sa správcovi dane nepodarilo preveriť prepravu žalobcom deklarovaneho tovaru, vyzval dňa 10.06.2015 žalobcu (Výzva na predloženie dôkazov č. 796454/2015 zo dňa 09.06.2015) na predloženie dôkazov k prijatým zdaniteľným obchodom, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane v zdaňovacom období október 2011, žalobca však žiadne dôkazy nepredložil, ani neposkytol vysvetlenia.

36. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 9615401/5/4994730/2014/Zlik zo dňa 11.11.2014 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam daňovej kontroly. Žalobca sa písomne k protokolu vyjadril a správca dane protokol a výsledky daňovej kontroly spolu so zisteniami vo vyrubovacom konaní prerokoval s daňovým subjektom dňa 11.02.2015. Na základe vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní správca dane rozhodnutím č. 326540/2016 dňa 24.03.2016 podľa § 68 ods. 6 zákona o DPH určil žalobcovi za zdaňovacie obdobie október 2011 rozdiel na dani pridanej hodnoty v sume 59.061,96 €.

37. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1170658/2016 zo dňa 23.06.2016

rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný konštatoval, že pre správne a objektívne posúdenie dodaného tovaru a pre správne určenie daňovej povinnosti žalobcu správca dane postupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania, najmä so zásadou objektívnej pravdy, t. j. viedol dokazovanie v zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku. Správca dane na základe zistení dospel k záveru, že pohyb tovaru v reťazci u subdodávateľa, dodávateľa a platiteľa sa uskutočnil len formálne na základe vystavenej faktúry. Žalovaný mal za to, že v rámci daňovej kontroly správca dane dostatočným spôsobom zistil objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú zneužitiu práva v oblasti dane z pridanej hodnoty. Žalovaný zdôraznil, že vlastníctvo tovaru u dodávateľa (MD - stav s.r.o.) bolo zistenými skutočnosťami správcu dane spochybnené, pretože z vykonaného dokazovania správcu dane v rámci celého obchodného reťazca vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru a jeho následná dodávka už nenapĺňala skutkový stav skutočného obsahu právneho úkonu podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku v nadväznosti na vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Žalovaný uviedol, že daň uvedená na faktúre č. 1100042 zo dňa 28.10.2011 od dodávateľa MD - stav s.r.o. sa stala splatnou iba z titulu jej uvedenia na daňovom doklade - faktúre, nie však z titulu skutočného dodania tovaru definovaného v § 19 ods. 1 zákona o DPH. Podľa názoru žalovaného platiteľ musí viesť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. V posudzovanom prípade žalobca nákup a prepravu nakúpeného tovaru (kadernícke prípravky) nedoložil žiadnymi príslušnými písomnými dokladmi osvedčujúcimi nadobudnutie a prijatie tovaru na sklad, preto správca dane vyslovil pochybnosti o preprave tovaru spoločnosťou MD - stav Capital s.r.o.

38. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/30/2016-183 zo dňa 30.05.2017, ktorým zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 11170658/2016 zo dňa 23.06.2016, 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 žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

39. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

40. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníč.

41. 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.

42. 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.

43. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH 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.

44. 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.

45. 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 alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

46. 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.

47. 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.

48. 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.

49. 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.

50. 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.

51. 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 citovaného 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.

52. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

53. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove, potom ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku krajského súdu.

54. Kasačný súd poukazuje, 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.

55. Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH.

56. Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o DPH. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania).

57. V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia.

58. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb teda vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát obtiažne a pomerne nejednoznačné. V zásade však platí, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii.

59. Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

60. 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 vyšli 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 nepreukázu a nepotvrďia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcom dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záver 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.

61. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje 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.“

62. Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, či Ústavného súdu Slovenskej republiky má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt. Najvyšší súd sa v tomto prípade preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu deklarovaného na faktúre zo dňa 28.10.2011 pod č. 1100042 na sumu 354.371,76 € s dodávateľom MD - stav s.r.o.

63. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že samotná existencia tovaru, zistená správcom dane pri ohliadke na mieste samom, nie je sama o sebe dôkazom, že tovar dodal dodávateľ uvedený na faktúre, z ktorej si žalobca uplatňuje nárok na vyplatenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. V danom prípade, aj keď existencia materiálneho plnenia spochybnená nebola a žalobca predložil faktúru s položkovitým opisom dodaných tovarov, správca dane i žalovaný konštatovali, že žalobca ako daňový subjekt nevyčerpal svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o preukázanie, že tovar dodal dodávateľ uvedený na faktúre.

64. V uvedenom prípade správca dane správne vyhodnotil obchodný prípad v tom smere, že nebolo preukázané dodanie zdaniteľného plnenia pre žalobcu spoločnosťou MD - stav s.r.o. tak ako to bolo uvedené v predloženej faktúre, pretože už v dodávateľských vzťahoch tejto spoločnosti (MD - stav s.r.o.) boli vážne pochybnosti, že uvedený tovar - kadernícke potreby, bol tejto spoločnosti dodaný tak ako to táto spoločnosť deklarovala. V konaní nebolo preukázané dodanie tovaru spoločnosťou MOD - Slovakia s.r.o. spoločnosti MD - stav s.r.o. a ani jeho následné dodanie žalobcovi. Správca dane mal právo preveriť pôvod tovaru ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Správca dane na základe zistení dospel k záveru, že pohyb tovaru v reťazci spoločností MOD - Slovakia s.r.o., MD - stav s.r.o. a RENGAW s.r.o. sa uskutočnil len fakturačne. Skutočnosť, že žalobca eviduje vo svojom účtovníctve faktúru od dodávateľa MD - stav s.r.o. ešte nepreukazuje, že dodávka tovaru bola týmto dodávateľom skutočne realizovaná.

65. Splnomocnená zástupkyňa dodávateľa MD - Stav s.r.o. síce uviedla, že preprava tovaru bola realizovaná spoločnosťou MD - stav Capital s.r.o., okrem vystavenej faktúry za tovar však nepredložila žiadne doklady preukazujúce toto tvrdenie. Z výpisu z obchodného registra uvedených spoločností kasačný súd zistil, že dodávateľ žalobcu MD - Stav s.r.o. zanikol spoločne so spoločnosťou MD - stav Capital s.r.o. zlúčením, právnym nástupcom sa od 05.03.2013 stala spoločnosť STEEL SERVICE SLOVAKIA, s.r.o., ktorá bola zrušená bez likvidácie, jej právnym nástupcom sa od 17.07.2013 stala spoločnosť J a T innovation, s.r.o. v konkurze.

66. Pretože sa správcovi dane vykonaným dokazovaním nepodarilo preveriť prepravu žalobcom deklarovaného tovaru z dôvodu nepredloženia žiadneho dôkazu a dokladu o preprave tovaru žalobcovi zo strany dodávateľa a taktiež z dôvodu nekontaktnosti prepravcu a jeho bývalého konateľa, správca dane vyzval žalobcu na predloženie dôkazov k zdaniteľnému obchodu, na základe ktorého si uplatnil odpočítanie DPH. Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť výzvy správcu dane zo dňa 09.06.2015 na predloženie dôkazov k prijatým zdaniteľným obchodom, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane v zdaňovacom období október 2011, kasačný súd uvádza, že v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku práve daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Správca dane bol povinný vykonať dokazovanie v zmysle § 24 daňového poriadku v takom rozsahu, aby zistil čo najúplnejšie skutočnosti, týkajúce sa deklarovaného zdaniteľného obchodu medzi žalobcom a dodávateľom, t. j. či tovar bol skutočne žalobcovi od dodávateľa dodaný, pričom žalobca mohol na podporu svojich tvrdení navrhnúť správcovi dane vykonanie dôkazov, najmä o tých skutočnostiach, o ktorých mal správca dane pochybnosti. Správca dane preukázal svoje pochybnosti o vierohodnosti a realite zdaniteľného obchodu, na základe ktorého si žalobca uplatnil nadmerný odpočet dane, keď rozsiahlym dokazovaním prešetril uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných plnení v reťazci daňových subjektov MOD - Slovakia s.r.o., MD - stav s.r.o. a RENGAW s.r.o. Na základe uvedených skutočností a výsledkov preverovania predmetného zdaniteľného obchodu správca dane prijal záver, že nebolo preukázané reálne obchodovanie s kaderníckymi potrebami, nebol preukázaný reálny pohyb tovaru podľa predloženej dodávateľskej faktúry a vznik daňovej povinnosti u dodávateľa MD - stav s.r.o., ani u subdodávateľa MOD - Slovakia s.r.o.

67. Z § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť, alebo ktorý mu mal dodať ním deklarovaný dodávateľ len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla dodávateľovi daňová povinnosť.

68. Kasačný súd konštatuje, že v prípade žalobcu daňové orgány v súlade so zákonom vyhodnotili obchodný prípad tak, že deň plnenia nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ, ktorý je uvedený v predmetných faktúrach, fakturované zdaniteľné obchody žalobcovi skutočne dodal. Podľa názoru kasačného súdu sa daňové orgány vecou dôkladne zaoberali, pričom najmä správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie. 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.

69. V posudzovanom daňovom konaní nebolo preukázané, že skutočne došlo k reálnemu dodaniu tovaru žalobcovi deklarovaným dodávateľom MD - stav s.r.o., čím nebola splnená podmienka pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia kúpnej ceny, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani v prípade dobromyseľnosti platiteľa. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

70. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, žalobca v kasačnej sťažnosti iba zopakoval žalobné dôvody, s ktorými sa vysporiadal krajský súd v napadnutom rozsudku. Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu,

kasačný súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06), v zmysle ktorej všeobecný súd (prvostupňový, ale aj kasačný) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

71. Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie krajského súdu, žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

7.

72. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona prislúcha, len ak to možno spravodlivo požadovať, čo však podľa kasačného súdu nebolo naplnené, keďže sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného uplatňujúc opravný prostriedok v súlade so SSP.

Poučenie:

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