

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/37/2018
Identifikačné číslo spisu: 5017200165
Dátum vydania rozhodnutia: 16.10.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5017200165.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: MAURUM s.r.o., Nanterská 1680/15, 010 08 Žilina, IČO: 47 609 982, zastúpený: Mgr. Soňa Grošaftová, advokátka, Hodžova 13, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100355769/2017 zo dňa 24.02.2017, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp.zn. 30S/39/2017 zo dňa 15.05.2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp.zn. 30S/39/2017 zo dňa 15.05.2018 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred prvostupňovým správny súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) zamietol žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú. Podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100355769/2017 zo dňa 24.02.2017 a vrátenia veci na ďalšie konanie. Súčasne požadoval náhradu trov konania vo výške 100 %.

2. Napadnutým rozhodnutím žalovaného bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 104314123/2016 zo dňa 14.11.2016, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 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“) určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 1 720,- Eur daňovému subjektu - žalobcovi.

3. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že sa stotožnil s právnym názorom žalovaného, že v konkrétnom prípade dodanie tovaru, na základe spornej faktúry, nebolo preukázané dodávateľom uvedeným na tejto faktúre. Žalobca mal dôkaznú povinnosť na preukázanie, že k uskutočneniu dodania strieborného granulátu, podľa faktúry, došlo v čase deklarovanom žalobcom zo strany ním uvedeného dodávateľa, ktorý bol v postavení zdaniteľnej osoby. Žalobca nepredložil, okrem faktúry a dokladu o úhrade, žiaden dôkaz o tom, že by LABET s.r.o. dodala strieborný granulát žalobcovi na základe tejto faktúry za situácie, keď zo skutkových okolností prípadu vyplývalo, že tieto dôkazy sú len formálneho charakteru, keďže existujú odôvodnené pochybnosti o skutočnom dodaní tovaru týmto dodávateľom.

4. K žalobnej námietke, že v zápisnici o začatí daňovej kontroly z 12.08.2014 nebolo konkrétne špecifikované a odôvodnené, na podklade akých skutočností mal správca dane dôvod na začatie daňovej kontroly, správny súd uviedol, že podstatnou náležitosťou zápisnice o začatí daňovej kontroly však nie je uvedenie konkrétnych pochybností či podozrení správcu dane, ale len dôvod začatia daňovej kontroly. Uviedol, že daňová kontrola môže byť začínaná na náhodnom princípe a tým viac nie je potrebné, aby boli takéto pochybnosti či podozrenia uvedené v zápisnici o začatí daňovej kontroly. Okrem toho, v danom prípade daňový subjekt k odôvodneniu tejto zápisnice nemal žiadne námietky.

5. Námietku, v zmysle ktorej mal daňový úrad, ako prvý úkon v rámci daňovej kontroly, vypočúť konateľa daňového subjektu P., krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. S odkazom na § 24 ods. 2 daňového poriadku samotné poradie vykonávania úkonov je čisto na úvahe správcu dane a nemôže byť nezákonným postupom správcu dane, pokiaľ určil iný sled vykonania jednotlivých procesných úkonov, ako si to predstavoval daňový subjekt.

6. K námietke žalobcu, že správca dane predčasne vyslovil záver o nepriznaní nároku na odpočítanie dane, a to v čase, keď ešte neukončil výkon daňovej kontroly, správny súd konštatoval, že v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podkladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti týchto údajov, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu. Túto povinnosť si uvedením tejto skutočnosti na konci zápisnice o výsluchu P. - konateľa žalobcu dňa 14.05.2015 v rámci daňovej kontroly správca dane splnil, preto takýto procesný postup nemôže byť, podľa názoru krajského súdu, dôvodom nezákonnosti napadnutého rozhodnutia.

7. K tvrdeniu žalobcu, že správca dane bol zrušujúcim rozhodnutím žalovaného zo dňa 14.11.2016 zaviazaný zistiť všetky skutočnosti súvisiace s fakturáciou dodávky, a teda zistiť riadny skutkový stav, čo však nevykonal, pretože nevykonal výsluch F. F. ani V. A., ani ďalších konateľov LABET s.r.o., L. alebo P., správny súd uviedol, že táto námietka skresľuje skutočne vyslovený právny názor odvolacieho správneho orgánu v zrušujúcom rozhodnutí zo dňa 21.06.2016, ktorým bolo pôvodné prvostupňové rozhodnutie zrušené. Odvolací správny orgán totiž zaviazal správcu dane na došetrenie skutkového stavu pri fakturácii LABET s.r.o. - daňový subjekt, a to vo vzťahu k výpovediam D.. A. a F. F.. Tieto dôkazy sa snažil aj správca dane vykonať. Vykonal výsluch D.. A.. Výsluch F. F. sa nepodarilo zrealizovať z dôvodov práve na strane daňového subjektu, ktorý (hoci tohto svedka žiadal vypočúť) neuviedol jeho identifikačné znaky, najmä dátum narodenia a sám správca dane práve preto nemohol ani z Registra obyvateľov v Banskej Bystrici zistiť jeho pobyt ani ho zidentifikovať (odpoveď registra obyvateľov zo dňa 20.09.2016).

8. Krajský súd neprisvedčil ani ďalšej námietke ohľadne nevypočutia ďalších konateľov dodávateľa LABET s.r.o. L., tento bol konateľom dodávateľa od 26.06.2015 do 16.01.2018, J. bol konateľom dodávateľa od 17.09.2013 do 16.12.2013, tzn. že ani jeden z nich nebol konateľom v rozhodnom zdaňovacom období apríl 2014. Nie je teda predpoklad, že by sa tieto fyzické osoby vedeli vyjadriť k obchodným aktivitám LABET s.r.o. v tomto období. Okrem toho, správny súd zdôraznil, že túto námietku žalobca nepodal v správnom konaní, či už pred správcou dane alebo v odvolacom konaní, preto sa táto námietka javí ako účelová a okrem toho je čisto hypotetická, keď sám uvádza, že tieto fyzické osoby „by mohli mať vedomosť...“ teda ani sám žalobca netuší, či tieto fyzické osoby majú

alebo nemajú k dispozícii rozhodné informácie.

9. Čo sa týka námietky, že správca dane mal aj v tomto daňovom konaní predvolať V. A., súd poukázal na to, že len formálne predvolanie svedka A.D. by bolo v rozpore so zásadou hospodárnosti daňového konania. Správca dane mal preukázané (úradný záznam z 11.05.2015), že táto fyzická osoba sa na adrese jej trvalého pobytu Z. B. nezdržiava a je po ňom vyhlásené pátranie po pobyte. Uvedené bolo zistené zo správy OR PZ Nové Mesto nad Váhom zo dňa 17.02.2015, t.j. správa bola aktuálna a nebol dôvod z tejto adresy svedka len formálne predvolať.

10. Ako nedôvodnú vyhodnotil súd aj námietku týkajúcu sa hodnotenia dôkazov, ktoré podľa žalobcu absentovalo v oboch rozhodnutiach správnych orgánov. Pokiaľ správne orgány vyhodnotili, že neexistuje dôkaz preukazujúci dodanie striebra dodávateľom LABET s.r.o., a to s poukazom na zistenia o dodávateľovi, na výpoveď svedka A., konateľa žalobcu Q., bolo potrebné skonštatovať, že správca dane nevyhodnotil len dôkazy o dodávateľovi, ale vykonal dostatočné dokazovanie na preukázateľné spochybnenie tvrdení žalobcu o dodaní tovaru od LABET s.r.o.

11. K tvrdeniu, že žalobca nevedel o podvodnom konaní svojho dodávateľa, správny súd uviedol, že v danom prípade správca dane a žalovaný netvrdili, že bol vykonaný podvod, čo by totiž predpokladalo, že by inak boli formálne podmienky aj materiálne podmienky na odpočet dane splnené, teda došlo by aj k reálnemu dodaniu tovaru, avšak bolo by poznačené podvodným konaním. Naopak, správca dane a žalovaný v napadnutých rozhodnutiach konštatovali, že podmienka materiálneho plnenia daná nebola, a preto pre nesplnenie tejto podmienky (dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre) nebolo možné priznať žalobcovi nárok na odpočítanie dane. Preto rozhodnutia Európskeho súdneho dvoru o podvodnom konaní nie sú v danom prípade aplikovateľné.

12. Na základe vyššie uvedených skutočností krajský súd žalobu zamietol.

13. O nároku na náhradu trov konania bolo rozhodnuté podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario vo vzťahu k žalobcovi tak, že mu súd náhradu trov konania nepriznal, pretože v konaní nebol úspešný. Rovnako nepriznal náhradu trov ani žalovanému (§ 168 SSP a contrario), pretože neboli splnené podmienky na jeho aplikáciu.

II.

Kasačná sťažnosť

14. Voči rozsudku Krajského súdu v Žiline podal žalobca, v postavení sťažovateľa, (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, t.j. že správny súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

15. Sťažovateľ v dôvodoch kasačnej sťažnosti uviedol, že v priebehu daňovej kontroly a následne i vo vyrubovacom konaní správca dane vykonal dokazovanie, z ktorého vyplynulo, že strieborný granulát, sťažovateľ reálne nadobudol, nakoľko tento následne dodal svojmu odberateľovi, spoločnosti MEDECO CAST, s.r.o., avšak s touto skutočnosťou sa žalovaný ani súd nezaoberal.

16. Sťažovateľ s poukazom na § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) konštatoval, že momentom, kedy prevzal tovar od pána F., ktorý ho oprávnil s ním nakladať a súčasne za tento tovar zaplatil kúpnu cenu, nadobudol ekonomické vlastníctvo k tovaru, a teda právo s tovarom nakladať pre účely svojich zdaniteľných plnení.

17. Zdôraznil, že si preveril obchodnú činnosť spoločnosti LABET s.r.o., zistil si, že spoločnosť vykonáva podnikateľskú činnosť, je platcom DPH a súčasne sa telefonicky kontaktoval s osobou F. F., ktorý mu tovar osobne odovzdal. Pre sťažovateľa bolo, v rámci jeho podnikateľskej činnosti, rozhodujúce, že mu tovar priniesol, tovar bol v poriadku, tento následne prevzal a uhradil kúpnu cenu.

18. Poukázal na judikatúru ESD vo veci C-80/11, C-142/11, C-18/13, C - 277/14. Uviedol, že skutočnosť, že na strane dodávateľského subjektu vznikli pochybnosti v osobe, ktorá mala za takýto subjekt konať, nie je spôsobilá sama o sebe prívodiť zamietnutie nároku, ktorý sťažovateľovi podľa zákona o DPH patrí.

19. Sťažovateľ tvrdil, že ak z vykonaného dokazovania vyplynuli sporné závery, kedy časť dôkazov uskutočnenie zdaniteľného plnenia preukázala a časť dôkazov naopak založila pochybnosti, správca dane sa nemohol sám, na základe subjektívneho názoru, prikloniť k tým skutočnostiam, ktoré majú uskutočnenie zdaniteľného plnenia a s tým spojené dodanie tovaru spochybniť a na podklade takýchto dôkazov potom vysloviť záver pre vec rozhodný. Iba riadne zistený skutkový stav môže byť podkladom pre vydanie zákonného rozhodnutia, ako výsledku daňového konania. Úlohou správcu dane a žalovaného v konaní nie je doručiť daň, ale objasniť a zistiť všetky skutočnosti tak, aby daň bola vždy spravodlivo určená.

20. Namietal, že správca dane mal v konaní vypočúť aj ďalšie osoby, ktoré by sa mohli k rozhodujúcim skutočnostiam vyjadriť, hoci aj bývalých konateľov spoločnosti LABET s.r.o., L. alebo J., ktorí boli bezprostredne zainteresovaní do činnosti spoločnosti.

21. Sťažovateľ konštatoval, že správca dane dokazovanie nepodriadil požiadavke spoľahlivého zistenia skutočného stavu vyslovenej v náleze I. ÚS 314/2015. Od počiatku daňovej kontroly, bez náležitého zistenia skutkového stavu, smeroval k vysloveniu záveru o nepriznaní nároku uplatneného žalobcom. Je nesporné, že výpoveď P. správca dane nehodnotil, keďže zápisnicu mal vopred pripravenú aj s predčasným záverom o nepriznaní nároku na odpočítanie dane.

22. Záverom uviedol, ak bolo podnetom pre začatie výkonu daňovej kontroly podozrenie, že účtovné doklady budú znehodnotené, bolo jeho povinnosťou následne aj konkrétne špecifikovať, odôvodniť, na podklade akých objektívnych skutočností má takéto podozrenie.

23. Vzhľadom na vyššie uvedené žiadal napadnutý rozsudok krajského súdu zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie. Súčasne požadoval zaviazať žalovaného nahradiť mu trovy konania vo výške 100 %.

24. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) (§ 438 ods. 2 SSP) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

26. Najvyšší súd SR ako príslušný súd podľa § 11 písm. g/ SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

27. Predmetom skúmania kasačného súdu bol rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/39/2017 zo dňa 15.05.2018 z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

28. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty, za zdaňovacie obdobie apríl 2014, o výsledku ktorej vyhotovil protokol číslo 20439974/2015 zo dňa 30.06.2015 a spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam

uvedeným v protokole mu ho doručil dňa 03.07.2015. Sťažovateľ v lehote určenej vo výzve predložil písomné pripomienky k výsledkom zisteným v protokole, pričom uviedol, že z jeho strany nedošlo k porušeniu právnych predpisov a mal preto právo na odpočítanie DPH z faktúry č. 1400093 zo dňa 24.04.2014.

29. Správca dane vydal rozhodnutie č. 104314123/2016 zo dňa 14.11.2016 (ďalej aj „prvostupňové správne rozhodnutie“), na základe výsledkov pokračovania v konaní vo veci vyrubenia dane, v nadväznosti na rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1147983/2016 zo dňa 21.06.2016, ktorým bolo rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 21076121/2015 zo dňa 23.10.2015 zrušené a vrátené na ďalšie konanie. Prvostupňovým správnym rozhodnutím bol daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane 1 720,- Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Z odôvodnenia vyplýva, že sťažovateľ si uplatnil odpočítanie dane z faktúry od spoločnosti LABET s.r.o. za dodávku strieborného granulátu 99,99 %. Zamestnanci správcu dane zistili, že spoločnosť LABET s.r.o. nepriznala dodanie tovaru pre spoločnosť MAURUM s.r.o., ktorá si nárokovala odpočítanie dane z danej faktúry a zistenia jednoznačne preukazovali, že k dodaniu tovaru reálne nedošlo.

30. Proti rozhodnutiu správcu dane podal sťažovateľ odvolanie, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 100355769/2017 zo dňa 24.02.2017 postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku zamietol a rozhodnutie správcu dane potvrdil. Z obsahu rozhodnutia žalovaného vyplýva, že správca dane vo veci realizácie zdaniteľného obchodu podľa spornej faktúry vykonal dostatočné dokazovanie. Hlavným dôkazom, na základe ktorého neuznal odpočítanie dane z faktúry č. 1400093 zo dňa 24.04.2014 bola skutočnosť, že dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Túto skutočnosť potvrdzovali výsledky daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia január až jún 2014 u spoločnosti LABET, s.r.o. (Protokol z daňovej kontroly č. 618473/2015 zo dňa 28.05.2015 a rozhodnutie č. 20471105/2015 zo dňa 07.07.2015), keď bolo zistené, že táto vo svojom účtovníctve za zdaňovacie obdobie apríl 2014 neeviduje predmetnú faktúru, nemá ju zahrnutú v evidencii DPH.

31. Ďalej uviedol, že dokazovaním mal za preukázané, že vecné plnenie z predloženej faktúry nenastalo a predložená faktúra bola vystavená bez reálneho plnenia. Následne daňovému subjektu nevznikol nárok na odpočítanie dane, pretože daňovým subjektom nebolo preukázané splnenie základnej podmienky pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

32. Spoločnosť LABET, s.r.o. bola nekontaktná, jej bývalý konateľ V. je bezdomovec s adresou Z. B., na zistenie jeho pobytu je vyhlásené pátranie. Taktiež osoby, ktoré označil a navrhol vypočítať sťažovateľ nepotvrdili dodanie tovaru podľa predmetnej faktúry.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

33. Podľa § 2 písm. a/ daňového poriadku na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

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

35. 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 správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

41. Podľa § 46 ods. 3 daňového poriadku správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. V týchto prípadoch v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie.

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

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

44. Podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

45. Podľa § 74 ods. 4 vety prvej daňového poriadku odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v

odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

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

47. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

48. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

49. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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.

50. 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.

51. 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 (§ 2 ods. 1, ods. 2 SSP).

52. Správne súdy v správnom súdnictve preskúvajú, 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

53. Úlohou správneho súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať 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 procesnoprávnymi predpismi.

54. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

55. Kasačný súd rovnako ako krajský súd a žalovaný dospel k záveru, že v danom prípade dodanie tovaru, na základe spornej faktúry, nebolo preukázané spoločnosťou LABET s.r.o.

56. Po preskúvaní napadnutého rozsudku možno konštatovať, že závery krajského súdu sú v súlade, tak so zmyslom a účelom relevantných právnych noriem vzťahujúcich sa na prejednávajúcu vec, ako aj s ustálenou rozhodovacou praxou.

57. K námietke sťažovateľa ohľadom nadobudnutého tovaru, ktorý následne dodal spoločnosti MEDECO CAST, s.r.o., kasačný súd uvádza, že táto skutočnosť nemá vplyv na vyrubený rozdiel dane, pretože predmetom rozdielu dane bol neoprávnené uplatnený odpočet dane z faktúry č. 1400093 zo dňa 24.04.2014 a nebolo preukázané, že tejto spoločnosti bol dodaný tovar nadobudnutý práve od spoločnosti LABET, s.r.o.

58. Najvyšší súd nemôže akceptovať námietku sťažovateľa týkajúcu sa prevzatia tovaru od F. F., ku ktorej kasačný súd uvádza, že výsluch tejto osoby sa nepodarilo zrealizovať z dôvodov na strane daňového subjektu, ktorý neuviedol jeho identifikačné znaky, najmä dátum narodenia. Správca dane preto nemohol ani z registra obyvateľov zistiť jeho pobyt ani ho zidentifikovať. Krajský súd správne poznamenal, že bolo v záujme konateľa žalobcu, pána Q., preveriť osobu F. F. a zistiť jeho pobyt, dátum narodenia, jeho napojenie na dodávateľa LABET s.r.o., keďže vedel, že tovar nakupuje od LABET s.r.o. a napriek tomu konal s F. F.. Z verejne dostupného výpisu z obchodného registra vyplývalo, že táto osoba nie je konateľom LABET s.r.o.

59. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na nález Ústavného súdu SR č.k. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

60. Ďalšia sťažostná námietka sa týkala tvrdenia sťažovateľa, že ak z vykonaného dokazovania vyplynuli sporné závery, kedy časť dôkazov uskutočnenie zdaniteľného plnenia preukázala a časť dôkazov naopak založila pochybnosti, správca dane sa nemohol sám, na základe subjektívneho názoru, prikloniť k tým skutočnostiam, ktoré majú uskutočnenie zdaniteľného plnenia a s tým spojené dodanie tovaru spochybniť a na podklade takýchto dôkazov potom vysloviť záver pre vec rozhodný.

61. K tejto kasačný súd udáva, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba reálne dodaná (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

62. 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. 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 správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

63. V tejto súvislosti najvyšší 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 SR č.k. III. ÚS

78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 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 si nárok uplatňuje dôvodne 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...“

64. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení, nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť, aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/2/2013).

65. Najvyšší súd konštatuje, že samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. V prejednávanej veci bolo pritom vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnené, že obchodné transakcie skutočne prebehli.

66. K námietke ohľadom nešpecifikovania objektívnych okolností, ktoré by mali nasvedčovať podozreniu správcu dane, že účtovné doklady budú znehodnotené, kasačný súd uvádza, že táto námietka nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutia.

67. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil Najvyšší súd Slovenskej republiky ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa v rozhodnutí riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

68. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ust. § 167 ods. 1 SSP a § 175 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi ich náhradu nepriznal z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

69. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný