

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/24/2018
Identifikačné číslo spisu: 5017200400
Dátum vydania rozhodnutia: 11.09.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5017200400.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu N. Jozefa Milučkého a Mgr. Viliama Pohančenika v právnej veci sťažovateľky: Euro Data SK, a.s., so sídlom Kvačalova 5, 010 04 Žilina, IČO: 44 271 875, právne zastúpená: Advokátska kancelária Mrázovský & partners, s.r.o., so sídlom Mariánske nám. 2, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo G. republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 101741707/2017 zo dňa 10. augusta 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č.k. 31S/132/2017 zo dňa 7. marca 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp.zn. 31S/132/2017 zo dňa 7. marca 2018 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101741707/2017 zo dňa 10.08.2017.

2. V odôvodnení rozsudku uviedol, že vo vzťahu k námietkam žalobcu - neuznaniu odpočtu DPH z faktúr od dodávateľa TECHNet SK, s.r.o., Bratislava, mal za preukázané, že správca dane v priebehu daňovej kontroly dostatočne preveroval opodstatnenosť nároku na odpočítanie dane zo špecifikovaných faktúr od dodávateľa spoločnosti TECHNet SK s.r.o., Bratislava.

3. V rámci konania, jednak v rámci daňovej kontroly a jednak aj v rámci vyrubovacieho konania,

správca dane overil dodávateľa žalobcu, pričom miestnym zisťovaním, ktoré bolo vykonané dňa 23.10.2013 na adrese sídla spoločnosti bolo zistené, že na tejto adrese sa nachádza administratívna budova, ale obchodné meno tejto spoločnosti sa na nej nenachádzalo. V priebehu daňového konania bol vypočutý splnomocnený zástupca spoločnosti TECHNet SK, s.r.o. V. C. P. a tiež vtedajší konateľ spoločnosti TECHNet SK, s.r.o. I. M. C.. K námietke žalobcu, že v priebehu konania, pred správcom dane, bolo preukázané zdaniteľné plnenie, a to v rámci rozsiahleho dokazovania, pričom žalobca namietal najmä, že obchodné vzťahy medzi žalobcom a spoločnosťou TECHNet SK, s.r.o. boli potvrdené v zápisnici z ústneho pojednávania zo dňa 10.08.2016, kde tieto skutočnosti potvrdila svedkyňa V. Z. H. a takisto rozsiahlym spôsobom boli opísané obchodné vzťahy medzi obidvoma spoločnosťami, ktoré opísal I. M. C.. Účtovné doklady k veci mal predložiť splnomocnený zástupca V. C. P. na ústnom pojednávaní dňa 24.09.2013, správny súd k uvedeným námietkam uviedol, že tieto sú nedôvodné. Bývalý konateľ spoločnosti TECHNet SK s.r.o., v pozícii svedka, sa do zápisnice o ústnom pojednávaní vyjadril, že účtovné a daňové doklady spoločnosti TECHNet SK, s.r.o. odovzdal N. J. D., nevie názov spoločnosti, ktorej bol N. J. D. zástupcom, nakoľko pred ním predložil veľa dokladov, ktoré mal podpísať. N. J. D., likvidátor spoločnosti, sa vyjadril, že doklady spoločnosti TECHNet SK, s.r.o. nemá, podľa jeho vedomostí spoločnosť TECHNet SK, s.r.o. tieto odovzdala na uschovanie, kam, to nevedel.

4. Z obsahu administratívneho spisu bolo zistené, že spoločnosť TECHNet SK, s.r.o., resp. bývalý konateľ spoločnosti I. M. C. a V. C. P. si nespĺnili svoju dôkaznú povinnosť a nepredložili, resp. nedoložili svoje tvrdenia dôkazmi, a to aj napriek tomu, že správca dane ich niekoľkokrát oboznamoval o tom, aké dôkazy majú v predmetnej veci byť predložené.

5. V priebehu konania nebolo preukázané a ani tvrdené, že by účtovné doklady spoločnosti TECHNet SK, s.r.o. mal v dispozícii V. C. P., tieto skutočnosti netvrdil ani bývalý konateľ spoločnosti, resp. ani N. J. D.. Naopak, zo zápisnice z pojednávania zo dňa 30.10.2014 vyplynulo, že svedok I. M. C. na otázku správcu dane, komu odovzdal účtovné a daňové doklady spoločnosti TECHNet SK, s.r.o. uviedol, že predmetné doklady odovzdal N. J. D., nevedel zástupcovi akej spoločnosti, lebo pred ním bolo predložených veľa dokladov, ktoré mal podpísať, názov spoločnosti si nepamätá. Časť dokladov mu mal odovzdať v lete 2013 a zvyšok v septembri 2013.

6. To znamená, aj podľa názoru správneho súdu správca dane oprávnene neuznal žalobcovi predmetný odpočet DPH. V. Z. H. síce potvrdila obchodovanie spoločnosti Euro Data SK a.s. so spoločnosťou TECHNet SK, s.r.o. v roku 2013, ale tieto všeobecné tvrdenia boli vyvrátené dokazovaním, ktoré správca dane vykonal v priebehu daňového resp. vyrubovacieho konania, ktoré uplatnil v rámci verifikácie deklarovaných zdaniteľných obchodov medzi žalobcom a jeho dodávateľom. Bolo preukázané, že k výsluchu svedka I. M. C., v rámci daňového a vyrubovacieho konania, došlo viackrát, pričom z jeho strany vyplynulo tvrdenie, že všetky účtovné doklady odovzdal N. J. D., pričom tento účtovné doklady spoločnosti TECHNet SK, s.r.o. správcovi dane nepredložil. Z výpovede I. M. C., bývalého konateľa spoločnosti TECHNet SK, s.r.o. vyplynulo, že účtovné a daňové doklady tento mal odovzdať N. J. D., nevie zástupcovi akej spoločnosti lebo pred ním predložili veľa dokladov, ktoré mal podpísať, pričom časť dokladov mu mal odovzdať v lete 2013 a zvyšok v septembri 2013.

7. Žalovaný sa, podľa názoru krajského súdu, vysporiadal s odvolacou námietkou žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu, v ktorom odvolaní žiadali vypočuť V. C. P., ktorý podľa tvrdenia žalobcu mal mať účtovné doklady spoločnosti TECHNet SK, s.r.o., že v rámci konania pred správcom dane V. C. P. ani I. M. C. neuvádzali, že účtovné, resp. daňové doklady má alebo by mohol mať V. C. P.. Z tohto dôvodu žalovaný správne vyhodnotil, že výpoveď tohto svedka je v rámci konania nepotrebná vzhľadom na zistené skutočnosti počas konania.

8. K zápisnici z ústneho pojednávania pred Daňovým úradom Bratislava zo dňa 24.9.2013, na ktorú poukázal žalobca, že z tejto malo vyplynúť predloženie účtovných dokladov zo strany účtovníka spoločnosti TECHNet SK, s.r.o. V. C. P., správny súd uviedol, že tento správcovi dane predložil len faktúry vo vzťahu k odberateľovi - žalobcovi, len za obdobie 03/2013, pričom predmetom konania pred

žalovaným, resp. správcom dane bolo zdaňovacie obdobie - jún 2013.

9. Keďže správca dane a nadväzne na to aj žalovaný, sa v rámci konania riadnym spôsobom vysporiadali so skutočnosťou, že žalobca nepreukázal, resp. neunesol dôkazné bremeno svojich tvrdení, správny súd v zhode so žalovaným konštatoval, že pokiaľ žalobca poukazoval na obchodné vzťahy medzi žalobcom a spoločnosťou TECHNet SK, s.r.o., najmä na rámcovú zmluvu medzi uvedenými subjektami, správne orgány nespochybnili existenciu obchodnoprávných vzťahov medzi žalobcom a spoločnosťou TECHNet SK s.r.o., ale ani podľa názoru správneho súdu nebolo preukázané konkrétnymi dôkazmi, konkrétna dodávka tovaru od konkrétneho dodávateľa spoločnosti TECHNet SK, s.r.o. Bratislava vo vzťahu k žalobcovi.

10. K námietke žalobcu ohľadom súvislosti s predmetnou vecou s rozsudkami Európskeho Súdneho dvora vo veciach C-354/03 (Optigen), C-355/03 (FULCRUM ELECTRONICS) a C-484/03, pričom v týchto rozsudkoch je konštatované, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo nasledujúca transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom sa nevie alebo nemôže vedieť a že každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledujúcimi udalosťami, pričom správca dane pri posudzovaní predmetného obchodného prípadu preveroval priamy vzťah medzi konkrétnym dodávateľom a konkrétnym odberateľom, pričom konanie žalobcu nevyhodnotil správca dane ani žalovaný ako zneužívajúce, resp. podvodné, krajský súd uviedol, že žalovaný a správca dane správne vyhodnotili, že žalobca porušil ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, pretože nepreukázal vznik daňovej povinnosti u spoločnosti TECHNet SK, s.r.o. na špecifikovaných faktúrach.

11. Vo vzťahu k námietkam - dôkazného bremena žalobcu, že zákon o DPH a ani iný neukladá daňovým subjektom povinnosť preveriť si svojich obchodných partnerov, správny súd zaujíma stanovisko, že žalobca, ako podnikateľský subjekt, si musí obchodných partnerov vyberať s určitou dávkou obozretnosti, aby mohol správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali uskutočnenie fakturovaných transakcií. Správny súd poukazoval na rozsudok Súdneho dvora EÚC-80/11 a C-142/11 z 21.06.2012, z ktorého vyplýva, že sa predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o inom subjekte a ubezpečiť sa o zákonomnom konaní (dodržiavaní daňových povinností) obchodného partnera. V prípade, ak daňový subjekt vo svojich obchodných aktivitách neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá na seba riziko, že bude v dôkaznej núdzi tak, ako k tomu došlo v predmetnom prípade. V tejto súvislosti správny súd poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/97/2009.

12. Žalobca v žalobe poukázal na rozhodnutie ESD - rozsudky C-354/03, C-80/11, C -142/11 a NS SR sp.zn. 3Sžf/1/2011, avšak podľa názoru krajského súdu si nesprávne vysvetľuje ich závery na zdaniteľný obchod, ani neuvádza, v ktorých bodoch by bolo možné tieto závery aplikovať na jeho obchodnú transakciu podľa predložených faktúr v kontrolovanom zdaniteľnom období. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu. Odpočítanie dane nenastáva ex lege podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane.

13. Vo vzťahu k námietkam žalobcu - neuznaniu uplatneného oslobodenia od DPH pri dodaní tovaru na základe faktúr pre odberateľa Nerseco, s.r.o., Praha 6 správny súd uviedol, že tzv. intrakomunitárne obchody s tovarom sú založené na tom, že tovarový obchod medzi osobami identifikovanými pre DPH v rôznych členských štátoch Európskej únie prebieha tak, že na strane dodávateľa dochádza k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru, ktoré je oslobodené od dane a na strane odberateľa dochádza k intrakomunitárnemu nadobudnutiu tovaru, ktoré je zdaňované. V systéme uplatňovania dane v členských štátoch EÚ platí základný princíp výberu dane z pridanej hodnoty členským štátom určenia, pričom tento princíp zdaňovania tovaru v štáte určenia sa uplatňuje pri splnení určitých podmienok a zdanenie tovaru v tom členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru.

14. V danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od DPH z dôvodu deklarovaného uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu s dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na DPH v Českej republike, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosť preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a/, ods. 8 zákona o DPH). Túto je podľa zákona o DPH povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov, čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru, pričom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/46/2015 z 27.07.2016. V prípade dodania tovaru do iného členského štátu EÚ je tovar oslobodený od dane z pridanej hodnoty na výstupe iba v prípade, ak bol skutočne prepravený z tuzemska a platiteľ je schopný túto skutočnosť správcovi dane preukázať. V tejto súvislosti poukázal krajský súd na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp.zn. 8Sžf/7/2012 z 22.02.2013 a sp.zn. 8Sžf/33/2014 z 21.02.2013).

15. Z napádaných rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov, podľa krajského súdu, vyplýva, že tieto za rozhodujúcu skutočnosť v súvislosti s overovaním oprávnenosti uplatnenia oslobodenia od dane v danom prípade považovali preverenie reálneho základu deklarovanej prepravy predmetného tovaru, vyplývajúce z jednotlivých faktúr vystavených žalobcom pre odberateľa Nerseco, s.r.o., Praha 6 do iného členského štátu EÚ. V prípade, ak žalobca nepreukáže, že sú splnené podmienky na oslobodenie od DPH, napr. tovar nie je fyzicky prepravovaný z tuzemska do iného členského štátu, potom musí byť predaj tovaru zdanený tak, ako keby sa tovar predal zákazníkovi v tuzemsku.

16. Na základe vyššie uvedených skutočností žalobu zamietol a účastníkom konania nepriznal náhradu trov konania.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

17. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 13.04.2018 kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal zrušenia rozsudku Krajského súdu v Žiline a vrátenia mu veci na ďalšie konanie. Súčasne žiadal o náhradu trov kasačného konania.

18. V kasačnej sťažnosti uviedol, že sťažovateľ má za to, že napadnutý rozsudok je nepreskúmateľný pre absenciu dôvodov, že nesprávnym procesným postupom mu bolo znemožnené, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Má za to, že Krajský súd v Žiline rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pričom poukázal na rozsudok najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžfk/20/2016 zo dňa 29.06.2017.

19. Tiež sťažovateľ namietal nerešpektovanie rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C- 80/11 zo dňa 21.06.2012 vo veci Mahagében a Dávid.

20. Sťažovateľ tvrdil, že v rámci daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania ako aj odvolacieho konania neboli zohľadnené dôkazy, ktoré sťažovateľ vo veci predkladal. Má za to, že došlo k nesprávnemu záveru o spochybnení nároku na odpočet DPH vo vzťahu k dodávateľským faktúram TECHNet, SK, s.r.o.

21. Podľa jeho názoru žalovaný ani konajúci správny súd pri vydávaní kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia nedisponovali dôkazmi, na základe ktorých by boli oprávnení tvrdiť, že by sťažovateľ bol aktívnym účastníkom daňového podvodu alebo že by páchatelom podvodu pomáhal, pričom na základe žiadnych právne relevantných dôkazov nebol preukázaný vzťah sťažovateľa k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firiem náležitú daňovú výhodu. Za daných okolností treba vychádzať aj zo správnej zásady in dubio pro reo.

22. Sťažovateľ má za to, že počas daňovej kontroly predložil dostatočné množstvo dôkazov, ktoré špecifikoval v kasačnej sťažnosti, s ktorými sa daňový úrad nezaoberal. Má za to, že tieto dôkazy predložil nad rámec povinnosti ustanovenej v § 43 a nasl. zákona o DPH.

23. Podľa názoru sťažovateľa nie je možné vykladať požiadavku obozretnosti pri výbere obchodného partnera v kontexte prebratia rizika dôkaznej núdze bezhraničným spôsobom tak ako to vykladá a zároveň aplikuje správny súd v napadnutom rozsudku.

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 ust. § 445 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

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

27. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Žiline sp.zn. 31S/132/2017 zo dňa 07.03.2018, ktorým tento podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101741707/2017 zo dňa 10.08.2017, ktorým Finančné riaditeľstvo SR podľa ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu v Žiline č. 100173146/2017 zo dňa 30.01.2017, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) bol určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 38 300,69 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2013 daňovému subjektu Euro Data SK, a.s. Žilina (sťažovateľovi).

28. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd mal za preukázané, že správca dane zistil, že sťažovateľ si v zdaňovacom období jún 2013 uplatnil právo na odpočítanie DPH pri nákupe tovaru na základe tuzemských dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom TECHNet SK s.r.o., Dr. VI. Clementisa 10, 821 02 Bratislava, IČO: 45875693, IČ DPH: SK2023120330 (ďalej len „TECHNet SK s.r.o.“) pod číslom:

- 201300091 zo dňa 05.06.2013 (dátum zdaniteľného plnenia 05.06.2013) na celkovú sumu 10 058,88 Eur, z toho 20% DPH 1 676,48 Eur,
 - 201300097 zo dňa 18.06.2013 (dátum zdaniteľného plnenia 18.06.2013) na celkovú sumu 65 815,50 Eur, z toho 20% DPH 10 969,25 Eur,
 - 201300102 zo dňa 24.06.2013 (dátum zdaniteľného plnenia 24.06.2013) na celkovú sumu 79 639,00 Eur, z toho 20% DPH 13 273,17 Eur,
 - 201300104 zo dňa 27.06.2013 (dátum zdaniteľného plnenia 27.06.2013) na celkovú sumu 43 826,23 Eur, z toho 20% DPH 7 304,37 Eur,
 - 201300089 zo dňa 31.05.2013 (dátum zdaniteľného plnenia 31.05.2013) na celkovú sumu -3 579,84 Eur, z toho 20% DPH -596,64 Eur,
- čo predstavovalo odpočítanie DPH v celkovej sume 32 626,63 Eur.

29. Na základe vykonaného dokazovania správca dane dospel k záveru, že sťažovateľ porušil ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov s tým, že si uplatnil právo na odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov deklarovaných na faktúrach č. 201300091, 201300097, 201300102, 201300104, 201300089 od dodávateľa TECHNet SK s.r.o., pri ktorých nebolo preukázané, že vznikla daňová povinnosť

dodávateľovi tovaru, t.j., že tieto zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. Z uvedeného dôvodu neuznal sťažovateľovi odpočítanie dane z uvedených faktúr v celkovej výške 32 626,63 Eur.

30. Kontrolou dokladov bolo správcom dane ďalej zistené, že daňový subjekt Euro Data SK, a.s., dodával tovar do iného členského štátu Európskej únie, s oslobodením od DPH, podľa ust. § 43 zákona č. 222/2004 Z.z., a to na základe odberateľských faktúr, vystavených pre odberateľa Nerseco s.r.o., Jiráskova 12, Brno. V tomto prípade, v súlade s ust. § 22 ods. 1 cit. zákona, v nadväznosti na sadzbu DPH podľa ust. § 27 zákona, bola DPH z uvedených faktúr vypočítaná správcom dane tak, že bol určený rozdiel DPH celkom vo výške 5 674,06 Eur. V danom prípade správca dane konštatoval, že predložené listinné dôkazy zo strany sťažovateľa nepreukázali nárok na oslobodenie od DPH podľa ust. § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. za podmienok, keďže tento nepreukázal, že preverovaný tovar skutočne opustil územie Slovenskej republiky a bol zdanený odberateľom v inom členskom štáte.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

31. Podľa § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom v čase vydania rozhodnutia, dodaním tovaru je

- a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
- b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

32. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

33. Podľa § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

34. Podľa § 27 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. základná sadzba dane na tovary a služby je 19% zo základu dane s výnimkou základnej sadzby dane ustanovenej v § 85j ods. 1 na obdobie podľa § 85j ods. 1. Na tovary uvedené v prílohe č. 7 sa uplatňuje znížená sadzba dane 10% zo základu dane.

35. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

36 Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. 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

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až

12,

- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

37. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. 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.

38. Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

39. Podľa § 43 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie nového dopravného prostriedku, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu predávajúcim alebo kupujúcim alebo na ich účet.

40. Podľa § 43 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu predávajúcim alebo kupujúcim alebo na ich účet, ak kupujúci je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu, ktorá nie je identifikovaná pre daň, alebo právnickou osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu a nie je identifikovaná pre daň, a ak povinnosť platiť spotrebnú daň vzniká kupujúcemu v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru.

41. Podľa § 43 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania (8 ods. 4), ak by dodanie tohto tovaru pre inú osobu bolo oslobodené od dane podľa odseku 1.

42. Podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1) meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,

2) množstvo a druh tovaru,

3) adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,

4) meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,

5) evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

43. Podľa § 43 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru a dodanie služby

a) pre diplomatické misie a konzulárne úrady iných štátov ako Slovenskej republiky zriadené na území iného členského štátu a ich pracovníkov, ktorí nie sú občanmi Slovenskej republiky a nemajú trvalý pobyt v Slovenskej republike,

- b) Európskej únii, Európskemu spoločenstvu pre atómovú energiu a orgánom nimi zriadenými, Európskej centrálnej banke a Európskej investičnej banke v rozsahu a za podmienok ustanovených medzinárodnou zmluvou,
- c) medzinárodným organizáciám iným ako sú uvedené v písmene b/, zriadeným na území iného členského štátu a ich pracovníkom, ktorí nie sú občanmi Slovenskej republiky a nemajú trvalý pobyt v Slovenskej republike, v rozsahu a za podmienok podľa medzinárodných zmlúv,
- d) do iného členského štátu pre ozbrojené sily členského štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, určené na použitie týmito ozbrojenými silami alebo civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, a na zásobenie ich stravovacích zariadení, ak tieto ozbrojené sily nie sú ozbrojenými silami štátu určenia dodávok a ak sa podieľajú na spoločnom obrannom úsilí.

44. Podľa § 43 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ je povinný preukázať oslobodenie od dane podľa odseku 6 potvrdením na úradnom tlačíve na oslobodenie od dane, ktoré je vyhotovené príslušným štátnym orgánom iného členského štátu a ktoré odberateľ odovzdal platiteľovi.

45. Podľa § 43 ods. 8 zákona č. 222/2004 Z.z., ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

46. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

47. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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 určaniu a vyrubeniu dane.

48. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

49. Podľa § 3 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.

50. Podľa § 3 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

51. Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

52. Podľa § 3 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z.z. daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

53. Podľa § 3 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

54. Podľa § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

55. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

56. Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

57. Podľa § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

58. Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

59. Podľa § 24 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. na doklad znejúci na neexistujúcu osobu v čase vydania dokladu sa v daňovej kontrole a v daňovom konaní neprihliada.

60. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline po tom ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ust. § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil 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. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

61. 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.

62. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, teda 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, aké 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.

63. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu, napr. rozsudok

sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 10.02.2015, z ktorého vyplýva, že 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.

64. 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. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

65. V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci 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 „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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 odôvodnene, 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...“

66. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

67. 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 ustáľuje 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) skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočností, 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 reálnosť 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.

68. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má

všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp.zn. 8Sžf/26/2014).

69. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

70. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazať, akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

71. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne, pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku uvádza, že Krajský súd v Žiline použil na vec správnu judikatúru. Ďalej kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp.zn. 3Sžfk/40/2017, sp.zn. 4Sžfk/38/2017, sp.zn. 1Sžfk/1/2017, sp.zn. 6Sžfk/43/2017, sp.zn. 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 705/2017.

72. Krajský súd založil svoje rozhodnutie o zamietnutí žaloby na tom, že sťažovateľ, okrem predložených dokladov, nevyvinul žiadne úsilie k tomu, aby preukázal, že v rámci dodávok naplnil skutkovú podstatu a vierohodnosť zdaniteľného plnenia, ktoré deklaruje vo svojich vystavených dokladoch. Kasačný súd považuje toto právne posúdenie krajským súdom za správne.

73. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

74. 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 vyhodnení 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.

75. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie

zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

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

77. Teda rovnako ako krajský súd musí aj kasačný súd potvrdiť, že správca dane od sťažovateľa oprávnené vyžadoval v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok uvedených v zákone o DPH a doloženie oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane. Kasačný súd podotýka, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach najvyššieho súdu, napr. v rozsudku sp.zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011, podľa ktorého „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku najvyššieho súdu sp.zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011, podľa ktorého „Z dôvodu § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. 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. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

78. Kasačný súd konštatoval, že správca dane v rámci daňovej kontroly vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré je podrobne rozpísané tak v preskúmanom rozhodnutí ako aj v rozsudku krajského súdu. Na jeho základe dospel k záveru, že sťažovateľ porušil ust. § 49 ods. 1, 2 v nadväznosti na ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH s tým, že si uplatnil právo na odpočet dane zo zdaniteľných obchodov deklarovanych vo vyššie špecifikovaných faktúrach od dodávateľa TECHNet SK s.r.o., pri ktorých nebolo preukázané, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tovaru, t.j., že tieto zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. S týmto právnym záverom sa kasačný súd stotožnil v celom rozsahu.

79. K námietke odchýlenia sa krajského súdu od európskej judikatúry kasačný súd uvádza, že táto nie je dôvodná. Kasačný súd je názoru, že krajský súd použil na vec správnu judikatúru a použitie európskej judikatúry aj dostatočným spôsobom odôvodnil. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora EÚ zo dňa 06.12.2012 Bonik, C-285/11, podľa ktorého sa „...je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť porušiť práva únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom...“

80. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd vo svojom rozsudku riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú

otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Kasačný súd uzatvára, že sťažovateľ nepreukázal oprávnenosť odpočítanie DPH z faktúr č. 201300091, 201300097, 201300102, 201300104, 201300089 od spoločnosti TECHNet SK s.r.o., čím porušil ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ v nadväznosti na ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keďže nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u spoločnosti TECHNet SK s.r.o. uvedenej na predmetných faktúrach.

81. Rovnako nepreukázal oprávnenosť oslobodenia od DPH v prípade faktúr č. 5013322441, 501322854, 5013322873, 501323079, 501323080, 501323276, 501323662, 501323663, 501323665, 501324255, 501324823, 501324824, 501324826, 501324833, 501325220, 501325221, 501325258, 501325259, 501325260, 501325608, 501325609, 501325621, 501325957, 501325976, 501325977, vystavených pre odberateľa Neresco s.r.o., čím sťažovateľ porušil ust. § 46 ods. 1 zákona o DPH, keďže nebolo preukázané, že predmetný fakturovaný tovar bol prepravený do iného členského štátu.

82. Podľa názoru kasačného súdu, žalovaný správne poukázal na výsledky daňovej kontroly a v preskúvanom rozhodnutí zrozumiteľne vysvetlil základný princíp fungovania DPH pri dodaní tovaru z jedného členského štátu do druhého členského štátu v Európskom spoločenstve. V preskúvanej veci sa kasačný súd stotožnil so skutkovými zisteniami a právnym záverom žalovaného a niet pochyb, že musí ísť o vzťah dodávateľ - odberateľ, v ktorom dodávateľ musí byť identifikovaný pre DPH v krajine dodania tovaru a odberateľ v štáte nadobudnutia tovaru a nesmie ísť o fiktívnu firmu, teda tovar má byť zdanený v krajine nadobudnutia tovaru a dodávateľ tovaru si uplatní oslobodenie dane, lebo ide o cezhraničné dodanie tovaru a platí princíp určenia. Niet pochyb, že podľa predložených listín, dodávateľ tovaru je sťažovateľ ako daňový subjekt identifikovaný pre DPH na Slovensku a odberateľom by mala byť spoločnosť - daňový subjekt, identifikovateľný pre DPH v Českej republike.

83. Kasačný súd poukazuje na to, že v prejednávanej veci je nesporné, že žalobca (sťažovateľ) v daňovom konaní prezentoval obchodné transakcie do iného členského štátu, t.j. že malo ísť o intrakomunitárne dodávky, avšak zároveň zdôrazňuje, že tieto musia byť spojené s prepravou, ktorá musí byť zrealizovaná a právo nakladať s tovarom ako vlastník musí prejsť na nadobúdateľa za splnenia podmienky, že ide o skutočnú firmu, nie o fiktívnu spoločnosť. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z ust. § 43 zákona o DPH vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. V ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH zákonodarca kogentne stanovil zoznam dokladov, ktorými je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. Je potrebné preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný skutočnému nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník, keďže pri vnútrospoločenských (intrakomunitárnych) obchodoch, prevod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je sledovaný, nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov, preto nie je v rozpore so zákonom o správe daní, zákonom o DPH ani správou Európskeho spoločenstva požadovať, aby sa daňový subjekt, ktorý vystupuje ako dodávateľ uistil o dôveryhodnosti svojho partnera v tom zmysle, že zdaniteľné obchody, ktoré uskutoční, nebudú súčasťou daňových podvodov a budú riadne zdanené.

84. Najvyšší súd Slovenskej republiky dáva do pozornosti rozhodnutie ESD č. C-409/04 04 (Teleos), v ktorom je riešená práve otázka opustenia územia tovarom a v ktorom bol vyslovený právny názor, že musia byť splnené podmienky preukázania, že tovar opustil územie dodávateľa a bol zdanený titulom nadobudnutia v inom členskom štáte, t.j. u odberateľa. Ďalej v tejto súvislosti dáva najvyšší súd do pozornosti aj rozhodnutie ESD C-146/05 (Albert Collé).

85. Listinné dôkazy, ktoré predložil daňový subjekt v daňovom konaní by boli spôsobilé privediť daňovému subjektu uplatnenie nároku na oslobodenie dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že tovar skutočne opustil územie SR a dodaný tovar bol zdanený odberateľom ako daňovým subjektom v inom členskom štáte, v rámci Európskeho

spoločenstva, čo preukázané nebolo. Sťažovateľ preto podľa názoru kasačného súdu neunesol dôkazné bremeno podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, nakoľko oslobodenie od DPH pri vývoze sa nevzťahuje na tovar ako taký, t.j. na predmet kúpnej zmluvy, ale na dodanie tovaru, teda na daňovú transakciu medzi týmito subjektami aj s preukázaním dodania daňového plnenia nadobúdateľovi v inom členskom štáte.

86. Na základe vyššie uvedených skutočností kasačný súd podľa ust. § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

87. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP.

88. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.