

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/6/2017
Identifikačné číslo spisu: 5016200200
Dátum vydania rozhodnutia: 06.02.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5016200200.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: Elektrovod Slovakia, s.r.o., so sídlom Bytčická 4, Žilina, IČO: 31 615 317, právne zastúpeného JUDr. Ing. Zuzanou Kvakovou, advokátkou, so sídlom J. M. Geromettu č. 146/1, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 29655/2016 zo dňa 13. januára 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/27/2016-60 zo dňa 8. novembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/27/2016-60 zo dňa 8. novembra 2016 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 29655/2016 zo dňa 13.01.2016, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 1461131/2015 zo dňa 24.09.2015. Týmto prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. určený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 14.693,42 € za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Daňový úrad Žilina znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 zo sumy 112.168,19 € na sumu 97.474,77 €. Rozdiel bol v sume 14.693,42 €.

1.2 Krajský súd v Žiline sa stotožnil s právnym názorom žalovaného, že daňový subjekt v zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v spojení s § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) neunesol dôkazné bremeno na preukázanie splnenia

materiálnych podmienok nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Základná podmienka potrebná na odpočítanie dane je, aby išlo o tovary, ktoré daňovému subjektu boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri skúmaní opodstatnenosti nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nie len z predložených faktúr a iných dokladov, ale aj zo zistení, ktoré vykonáva v zmysle § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z., ktoré preukazujú, že absentuje materiálny podklad pre vyhotovené faktúry. V danom prípade dôkazy, ktoré predložil žalobca, nepreukazujú splnenie materiálnej podmienky na odpočítanie DPH, teda nepreukazujú tú skutočnosť, že tovar bol žalobcovi skutočne dodaný dodávateľom LABET, s.r.o. podľa faktúr z rozhodného obdobia.

1.3 K námietke týkajúcej sa záverov žalovaného o nepreukázaní reálnosti uskutočnenia zdaniteľných obchodov medzi žalobcom a LABET, s.r.o., keď podľa žalobcu on nenesie zodpovednosť za nekontaktnosť jeho dodávateľa a za pochybnosti o hodnovernosti jeho účtovnej a dokladovej evidencie, krajský súd uviedol, že z vykonaného dokazovania jednoznačne vyplýva, že nebolo preukázané, že by zinok uvedený na faktúrach zo dňa 11.04.2014 a 30.04.2014 žalobcovi dodala spoločnosť LABET, s.r.o. Dodávateľom pre LABET, s.r.o. mala byť spoločnosť ZR COMPANY, s.r.o. V apríli 2014 bol jej konateľom M. Z., ktorý poprel akékoľvek obchodné vzťahy s LABET, s.r.o. Od 09.06.2014 mala táto spoločnosť splnomocneného zástupcu T. B. I., ktorý tiež poprel obchodné vzťahy s LABET, s.r.o.; pritom práve spoločnosť LABET, s.r.o. si uplatnila odpočítanie DPH v apríli 2014 len od jediného dodávateľa, a to spoločnosti ZR COMPANY, s.r.o. Následne dňa 17.07.2014 spoločnosť ZR COMPANY, s.r.o. zanikla zlúčením so spoločnosťou SLOVRESPO, s.r.o. Konateľ SLOVRESPO, s.r.o. M.E. je bezdomovec, ktorý dňa 11.08.2014 na Daňovom úrade Trenčín ako dožiadaným daňovým úradom uviedol, že spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o. ani spoločnosť ZR COMPANY, s.r.o. nepozná. Ďalej krajský súd uviedol, že spoločnosť LABET, s.r.o. je nekontaktná, jej bývalý konateľ Z. C. je bezdomovec s adresou G. K., na zistenie jeho pobytu je vyhlásené pátranie a od 14.06.2014 je táto spoločnosť v Obchodnom registri zapísaná bez konateľa. Z takto zisteného skutkového stavu krajskému súdu vyplynulo, že dodávateľ a subdodávateľ žalobcu ohľadne dodávky zinku v zdaňovacom období apríl 2014 nemohli túto dodávku zabezpečiť, a preto ju žalobca od dodávateľa LABET, s.r.o. ani nemohol prevziať. Krajský súd ďalej uviedol, že žalobca disponoval zinkom, ktorý používal na svoju výrobnú činnosť aj od iných dodávateľov, pričom sa jednalo o zinok rovnakej kvality a rovnakého typu, ako bol uvedený na sporných faktúrach a ktorý bol taktiež vážený na rovnakých váhach a daný do výroby. Nebolo preukázané, že zinok, dodaný konkrétne od spoločnosti LABET, s.r.o. bol použitý vo výrobe v spracovateľskom procese žalobcu.

1.4 Krajský súd je názoru, že samotná objednávka, dodacie listy, či faktúry sú len dôkazy formálneho charakteru, ktoré samé o sebe nepostačujú na preukázanie materiálneho dodania tovaru. Pokiaľ ide o listinné dôkazy - vážne lístky, ktoré mali preukázať dodanie konkrétnych tovarov podľa sporných faktúr žalobcovi, krajský súd k tomu uviedol, že v danom prípade podľa vážnych lístkov malo ísť o dve dodávky: podľa vážneho lístku č. 139 malo ísť o dodávku z 11.04.2014. Na ňom bolo uvedené neexistujúce vozidlo (zaznamenané evidenčné číslo, ktoré fyzicky neexistuje, neexistujúci vlastník, meno vodiča neuvedené) s dodávateľom Poľsko (nie firma LABET, s.r.o. so sídlom v Slovenskej republike). Vážny lístok č. 139 nemá žiadnu výpovednú hodnotu a ako dôkaz nepreukazuje konkrétnu dodávku. Naopak, spochybňuje údaje uvedené aj na ostatných lístkoch, kde je preukazné, že sa na vážnom lístku mohli objaviť aj nepravdivé a neúplné údaje. Podľa vážneho lístku č. 169 ďalšia dodávka mala byť 30.04.2014. Tu malo byť použité vozidlo spoločnosti IMI SPED, s.r.o., dodávateľ Slovensko. Ani na tomto vážnom lístku nebol riadne špecifikovaný dodávateľ. Tento vážny lístok podľa údajov uvedených v ňom nemôže preukázať dodanie tovaru do firmy LABET, s.r.o. žalobcovi. Z vážneho lístku č. 169 nevyplýva, že by sa vôbec vážil tovar dodaný práve dodávateľom LABET, s.r.o. Ako dodávateľ bol na ňom uvedený iba „Slovensko“ a ani dôkazy o preprave tohto tovaru nepreukazujú, že by išlo o tovar LABET, s.r.o. Ďalej vzbudzuje pochybnosti o hodnovernosti vážnych lístkov ako listinných dôkazov tá skutočnosť, že oba boli vytlačené až 31.12.2014, t.j. v čase, kedy už u daňového subjektu prebiehala daňová kontrola na DPH za apríl 2014. Obsah týchto vážnych lístkov teda správne orgány správne vyhodnotili ako nepreukazujúce dodanie tovaru od dodávateľa žalobcu.

1.5 Krajský súd poukázal, že dôkazy, ktoré navrhol vykonať daňový subjekt, by nezmenili skutkový stav

zistený z už vykonaného dokazovania. Ohliadka na mieste samom nemôže preukázať konkrétnu dodávku, najmä keď podľa tvrdenia žalobcu bol tovar už spotrebovaný v ďalšej výrobe. Nevypočutie osôb, ktoré vážili tovar, sa taktiež javí ako nadbytočný dôkaz, pretože čo sa týka prvej dodávky zo dňa 11.04.2014, z vážneho lístku jednoznačne vyplýva, že išlo o neexistujúcu dodávku neznámeho dodávateľa, keď nebolo špecifikované ani vozidlo, ani vlastník vozidla realizujúci prepravu, ani dodávateľ a čo sa týka druhej dodávky zo dňa 30.04.2014, v tejto dodávke síce došlo k váženiu zinku, pričom preprava zinku bola preukázaná (realizovala ju firma IMI SPED, s. r. o. so sídlom v Žiline), avšak nebolo preukázané, že by táto firma dodala žalobcovi konkrétny zinok podľa faktúry č. 1400097 zo dňa 30.04.2014 (dodávateľská faktúra od LABET, s.r.o. pre žalobcu). Prepravná firma IMI SPED, s.r.o. totiž fakturovala dodávateľovi preplatenie dopravy svojim vozidlom, pričom sa prepravoval iný zinok ako zinok, ktorý mal byť podľa tejto faktúry dodaný. O tom svedčí príloha k faktúre z prepravy zo dňa 05.05.2014 od IMI SPED, s. r. o. pre LABET, s.r.o., ktorej prílohou je certifikát kvality zinku, ktorý sa nezhoduje s certifikátom zinku, ktorý predložil žalobca a ktorý mal byť dodaný v tejto zásielke. Okrem toho závažnou skutočnosťou je aj to, že v účtovníctve LABET, s.r.o. sa fyzicky nenachádza faktúra zo dňa 05.05.2014 k preprave tejto zákazky, nie je evidovaná ani účtovaná žiadna prijatá faktúra za prepravu. Pokiaľ by teda aj došlo k výsluchu svedka, ktorý obsluhoval váhu, ktorá zinok vážila, nemohol by preukázať tú skutočnosť, že zinok pochádzal z dodávky od firmy LABET, s.r.o.

1.6 Ďalšia námietka sa týkala prenesenia dôkazného bremena na žalobcu. Krajský súd sa s touto námietkou nestotožnil. V zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. dôkazné bremeno na preukázanie skutočností súvisiacich s odpočítaním dane je na strane daňového subjektu. Pretože tento je iniciátorom odpočítania DPH, je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Pokiaľ na základe ním produkovaných dôkazov správca dane získa odôvodnené pochybnosti o splnení podmienok na odpočítanie dane, v zmysle § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. aj sám vyhľadáva ďalšie dôkazy na preukázanie realizácie predmetných zdaniteľných obchodov. V danom prípade správca dane dal daňovému subjektu dostatočnú možnosť, aby si splnil svoju dôkaznú povinnosť a predložil všetky relevantné dôkazy, avšak keďže po zistení skutočností, že subdodávateľ žalobcu firma ZR COMPANY, s.r.o., ktorá bola jediným dodávateľom dodávateľa LABET, s.r.o., poprela akúkoľvek ekonomickú činnosť s dodávateľom žalobcu LABET, s.r.o., vykonal ďalšie šetrenie vo vzťahu k dodávke tovaru od spoločnosti LABET, s.r.o. aj v širších súvislostiach s výsledkom, ako je to uvedené v napadnutom rozhodnutí.

1.7 Pokiaľ žalobca poukazoval na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-277/14, ktorý poukazuje na dobromyseľnosť zdaniteľnej osoby pri jej účasti na daňovom podvode, tento rozsudok je v danom prípade nepoužiteľný. V danom prípade totiž nebol preukázaný daňový podvod v rámci obchodného reťazca. Jediným dôvodom pre nepriznanie odpočítania DPH bola tá skutočnosť, že nebolo preukázané dodanie tovaru od dodávateľa žalobcu a dodávateľovi tak nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Správca dane a žalovaný teda vykonaným dokazovaním zistili len nereálnosť konkrétnych dvoch dodávok zo dňa 11.04.2014 a 30.04.2014 od spoločnosti LABET, s.r.o. pre žalobcu, avšak nevyjadrovali sa k možnému podvodnému konaniu na akomkoľvek stupni obchodného reťazca.

1.8 Poslednou námietkou žalobcu bolo, že dodanie tovaru bolo preukázané, pretože bola preukázaná preprava od dodávateľa LABET, s.r.o. žalobcovi prostredníctvom prepravnej spoločnosti IMI SPED, s.r.o., z čoho vyplýva, že tento dôkaz bol vyhodnotený nezákonne. Krajský súd uviedol, že doprava pri dodávke podľa faktúry č. 1400076 zo dňa 11.04.2014 vôbec nebola preukázaná (vážny lístok č. 139). Čo sa týka dodávky podľa faktúry č. 1400097 zo dňa 30.04.2014, doprava spoločnosťou IMI SPED, s.r.o. podľa vážneho lístku č. 169 skutočne bola preukázaná, avšak chýbajú dôkazy o tom, že bol dopravovaný tovar podľa faktúry č. 1400097 zo dňa 30.04.2014 od dodávateľa LABET, s.r.o. Odhliadnuc od toho, že podľa tejto faktúry malo byť dodané len 23,78 kg zinku SHG Z1, 99,995 % (čo je zrejme len chyba v písaní, ktorá však nebola odstránená), existujú ďalšie vážne pochybnosti o tom, že touto prepravou bol zinok od dodávateľa LABET, s.r.o. žalobcovi prepravený. Na vážnom lístku č. 169 zo dňa 30.04.2014 bol ako dodávateľ uvedený len „Slovensko“, preto správca dane vykonal ďalšie šetrenia ohľadne tejto prepravy v obchodnej spoločnosti IMI SPED, s.r.o. (úradný záznam zo dňa

09.06.2015). Táto spoločnosť fakturovala spoločnosti LABET, s.r.o. dopravu faktúrou zo dňa 05.05.2014, ktorú však LABET s.r.o. neevidovala ani nezúčtovala (ani žiadnu inú faktúru za prepravu). Prílohou faktúry bol aj certifikát firmy BOLMET S.A, Boleslav, Poľská republika zo dňa 17.04.2014. Tento však obsahuje iné údaje ako certifikát predložený samotným žalobcom k dodávke, ktorá mala byť v tento deň vážená. Krajský súd tiež poukázal na to, že certifikát predložený žalobcom je neúplný, pretože jeho fotokópia neobsahuje meno kupujúceho, ktoré bolo zámerne vybielené. To znamená, že opäť nebola preukázaná dodávka konkrétneho tovaru podľa faktúr od dodávateľa žalobcu.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/27/2016 zo dňa 08.11.2016 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a sťažovateľovi priznal náhradu trov konania a kasačného konania. Rozsudok krajského súdu napáda z dôvodu uvedeného v § 440 SSP a 445 ods. 1 písm. c/ SSP.

2.2 Uviedol, že rozporuje právne posúdenie veci konajúcim správnym súdom pri aplikácii ustanovení hmotnoprávneho predpisu § 19 ods. 1, § 49 ods. 1 a 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH v znení účinnom ku dňu 30.04.2014 a rovnako ustanovenie procesnoprávneho predpisu § 3 ods. 3, § 24 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom ku dňu 25.01.2016.

2.3 Žalobca rozporuje právny výklad predmetných zákonných ustanovení vzťahujúci sa k prijatému záveru konajúceho správneho súdu o nepreukázaní reálnosti uskutočnenia zdaniteľných obchodov medzi ním a LABET, s.r.o., pričom má zato, že táto spoločnosť nebola preukázaná zisteniami počas kontroly za obdobie apríl 2014. Zdôrazňuje, že pochybnosti žalovaného a rovnako aj konajúceho správneho súdu o hodnovernosti dodávateľa LABET, s.r.o. a jeho dokladovej a účtovnej evidencii nemôžu sa bez ďalšieho pripísať v neprospech žalobcu v zmysle úplného spochybnenia zdaniteľného plnenia. Žalobca kupoval od spoločnosti LABET, s.r.o. v predmetnom období komoditu zinok, pričom za spôsob podnikania dodávateľa LABET, s.r.o., nekontaktnosť konateľa, počet jeho zamestnancov, účtovnú evidenciu a podobne nenesie zodpovednosť nie je jeho povinnosťou akýmkoľvek spôsobom preverovať či jeho dodávateľ má zamestnancov, aké má skladové priestory, resp. výrobné kapacity. Navyše pri dodržaní zásad bežnej opatrnosti v obchodnom styku je absolútne vylúčené, aby žalobca sa vyjadroval k dodávateľovi a nad rámec zákonnej povinnosti zabezpečoval a predkladal dôkazy, ktoré ani sám žalovaný nevie pomenovať, resp. označiť generalizovanie tie, ktoré by údajnú reálnosť dodávky tovaru žalobcovi nepreukazovali. Je názoru, že počas výkonu daňovej kontroly za apríl 2014 a následnom vyrubovanom konaní poskytol správcovi dane doklady a informácie, dokonca nad rámec zákonných požiadaviek uvedených v § 49 a 51 zákona o DPH na preukázanie zdaniteľného plnenia. Konkrétne žalobca predložil k faktúre č. 1400076 zo dňa 11.04.2014 dodací list č. 1400076, príjemka č. 140381, objednávka č. 140075 zo dňa 17.03.2014 na zinok v množstve 24000 kg + 24000 kg, spôsobom dopravy CPT Žilina, kópia vážneho lístku č. 139, na ktorom bolo uvedené vozidlo A., meno vodiča neuvedené, obsluha váhy: C.F., netto váha: 23 680 kg, materiál zinok, dodávateľ Poľsko, deň váženia: 11.04.2014 o 09.20 hod. a deň ich vytlačenia: 31.12.2014 o 08:52 hod.

K faktúre - 1400097 zo dňa 30.04.2014 likvidačné listy OF, príjemka č. 140459, objednávka č. 140075 zo dňa 17.03.2014 na zinok v množstve 24 000 kg + 24 000 kg, spôsob dopravy CPT Žilina, kópia vážneho lístku č. 169, na ktorom bolo uvedené vozidlo J., meno vodiča C., obsluha váhy: C.F., netto váha: 23780 kg, materiál zinok, dodávateľ Slovensko, deň váženia: 30.04.20014 o 10:51 hod a deň ich vytlačenia: 31.12.2014 o 08:30 hod.

Okrem vyššie uvedených, nad rámec zákona vyžadovaných, dokumentov zároveň žalobca na podporu svojich tvrdení o reálnosti uskutočnenia zdaniteľných plnení spoločnosťou LABET, s.r.o., predložil žalovanému pohyb tovaru dodaného spoločnosťou LABET, s.r.o., a teda aj nad rámec podľa žalovaného zákonom vyžadovaného dôkazného bremena pri preukázaní zdaniteľného plnenia preukázal, že medzi žalobcom a spoločnosťou LABET, s.r.o. ide o reálne uskutočnené zdaniteľné plnenia, kedy bol dodaný zinok následne použitý v odberateľských vzťahoch s obchodnými partnermi žalobcu.

2.4 Žalobca má za to, že doklady ním predložené jednoznačne potvrdzujú materiálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia pri objektívne potvrdenej existencii samotného tovaru prostredníctvom Úradného záznamu č. 20342511/2015 zo dňa 09.06.2015, v ktorom dopravca- obchodná spoločnosť IMI SPED, spol. s.r.o., Žilina, bez akýchkoľvek pochybností potvrdila dodanie. resp. prepravu tovaru žalobcovi tak, ako je deklarované na dodávateľských faktúrach č. 1400076 a 1400097 objednanú zo strany dodávateľa-obchodnej spoločnosti LABET, s.r.o. (objednávka Č. 14-000225, príkaz na jazdu ev. č. 20141067), ktorú dopravca-obchodná spoločnosť IMI SPED, spol. s.r.o. aj vyfakturovala objednávateľovi spoločnosti LABET, s.r.o. faktúrou č. S10141888 zo dňa 30.04.2014, ktorú riadne zaúčtovala a odvieďla príslušnú daň. Rovnako podľa názoru žalobcu potvrdenie materiálnej stránky zdaniteľného plnenia jednoznačne vyplýva aj z Výrozenia zo dňa 20.01.2015, zaevidované na daňovom úrade pod č. 5/176290 - výpisu z bankového účtu spoločnosti LABET, s.r.o. - potvrdenie úhrady dodávateľských faktúr č. 1400076 a 1400097 z ktorého vyplýva realita zdaniteľného plnenia. Napriek tomu sa však v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatuje nedodanie zinku spoločnosťou LABET, s.r.o. S týmto tvrdením žalobca nesúhlasí a má za to, že žalovaný, rovnako aj správny súd pri hodnotení tohto dôkazu výrazným spôsobom porušili § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. Žalobca dodal, že keďže sám zistil nesúlad certifikátu v dodávke so skutočným stavom (žalobca dlhodobo objektívne obchoduje so zinkom kvality ZN1400097) preto požiadal prostredníctvom e-mailovej komunikácie o výmenu tohto certifikátu. Žalobca však nedisponuje prostriedkami na to, aby v prípade takéhoto zistenia donútil obchodných partnerov, t. j. prepravnú spoločnosť o rovnaký postup výmeny, resp. toto ani nemožno od neho spravodlivo požadovať.

2.5 Vo vzťahu k aplikácií ustanovení o unesení dôkazného bremena uplatnených správnym súdom uvedených na strane 6 (bod 10.) napadnutého rozsudku poukazujúcich na údajné spochybnenie dodania tovaru spoločnosti LABET, s.r.o. zo strany jeho dodávateľa uvádza, že obchodné spoločnosti ZR COMPANY s.r.o., so sídlom: Štúrova 572/10, Nové Mesto nad Váhom, SLOVRESPO, s.r.o., so sídlom: Dr. I. Markoviča 1, Nové Mesto nad Váhom a s nimi súvisiacich štatutárnych zástupcov a spoločníkov nepozná, nikdy s nimi nespolupracoval a nevie sa k nim vyjadriť. Uvedené vyplýva aj zo zmyslu a významu podnikateľskej činnosti, kedy si dodávateľ v rámci obchodného tajomstva chráni údaje o svojich dodávateľoch. V nadväznosti na dodávateľské vzťahy obchodnej spoločnosti LABET, s.r.o. žalobca v rámci nesprávneho právneho posúdenia veci poukazuje na rozsudky Najvyššieho súdu SR, sp. zn.: 5Sžf/22/2009 a najmä sp. zn.: 3Sžf/1/2010, v ktorom Najvyšší súd SR zaujal stanovisko k otázke rozloženia daňového dôkazného bremena názor, že v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacie procesy tovaru u iných subjektov pred dodaním tovaru, a to najmä z dôvodu, že zákon nedáva právne prostriedky daňovníkovi na sledovanie týchto procesov u svojich dodávateľov.

2.6 Žalobca zdôrazňuje, že ak žalovaný, rovnako aj správny súd nespochybňuje existenciu zinku ako takého vôbec, ale spochybňuje jeho dodanie práve spoločnosťou LABET, s.r.o., potom je v rozpore s logikou veci vzhľadom na predloženú účtovnú a ďalšiu evidenciu (súčasť administratívneho spisu) ako by žalobca zabezpečil obchody so svojimi odberateľmi. V súvislosti s predloženou prehľadne spracovanou tabuľkou o pohybe tovaru v predmetnom období apríl 2014 žalobca dáva do pozornosti, že hmotnosť zinku spotrebovaná na výroby (napr. zinkovanie zvodidiel) fakturované žalobcom v mesiaci apríl 2014 je 39 405 kg. Zároveň uvádza, že žalobcom bola vystavená faktúra č. 140024 zo dňa 16.04.2014 na sumu 3.646,65 € bez DPH v množstve 2 265 kg. Žalobca podotkol, a to vzhľadom na špecifickosť procesu zinkovania (nevyhnutnosť odbornej znalosti), že pri danom procese vzniká vedľajší produkt, tzv. tvrdý zinok a u žalobcu pri danom objeme produkcie vzniklo v kontrolovanom období 2 050 kg. To znamená, že hmotnosť použitého zinku bola v kontrolovanom období spolu 39 405 kg + 2 265 kg + 2 050 kg = 43 720 kg, pričom na základe predmetných faktúr od spoločnosti LABET, s.r.o. je jasne verifikovateľne preukázané, že bolo nakúpených 47 460 kg zinku, čím bola pokrytá s jemnou odchýlkou spôsobenou práve vedľajším produktom celá dodávka spoločnosťou LABET, s.r.o. Z uvedených listinných dôkazov a informácií je možné identifikovať tovar, jeho následný pohyb a nad akúkoľvek pochybnosť vyplýva, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené a tovar bol následne dodaný odberateľom, pričom tieto odberateľské vzťahy boli zo strany žalobcu riadne zaúčtované a bola splnená povinnosť voči štátnemu rozpočtu, opačný záver by znamenal, že správca dane, resp. štát sa

bezodôvodne obohatil prijatím daňovej povinnosti zo strany žalobcu.

3.

3.1 Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že v plnom rozsahu trvá na svojich záveroch uvedených v jednak žalobou napadnutom rozhodnutí, ako aj stanovisku podanom k žalobe a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP) s prihladením na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred podkočiarkou) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná (§ 461 SSP).

4.2 Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 06.02.2018 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

4.3 Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 SSP prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu nedostatkov konania a rozsudku krajského súdu v rozsahu sťažnostných bodov.

4.4 V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 SSP) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (najmä splnenia podmienok konaní a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti kasačného dôvodu.

4.5 Sťažovateľ namieta, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a taktiež porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ SSP).

4.6 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že prvostupňovým správnym rozhodnutím č. 1461131/2015 zo dňa 24.09.2015 Daňový úrad Žilina, pobočka Námestovo podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. určil daňovému platiteľovi dane z pridanej hodnoty Elektrovod Žilina, a. s. rozdiel v sume 14.693,42 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Daňový úrad znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za toto zdaňovacie obdobie zo sumy 112.168,19 € na sumu 97.474,77 €, pričom rozdiel je 14.693,42 €. Nadmerný odpočet v sume 97.474,77 € bol v zmysle § 79 ods. 6 zákona o DPH vrátený vo výške zistenej po kontrole platiteľovi dane do 10 dní od ukončenia kontroly. V odôvodnení uviedol, že v zdaňovacom období apríl 2014 má zdaňovací subjekt uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty okrem iných dokladov aj z faktúr, ktorých predmetom sú dodávky tovaru od dodávateľa LABET, s.r.o., Miestneho priemyslu 561, Námestovo. Jedná sa o faktúry č. 1400076 zo dňa 11.04.2014, predmetom ktorej bol zinok SHG Z1 v množstve 23,68 t a č. 1400097 zo dňa 30.04.2014, ktorej predmetom bola rovnaká komodita v množstve 23,78 kg. Za účelom preverenia reálnosti uskutočnenia zdaniteľných plnení z týchto faktúr správca dane požiadal o vypočítanie svedka Z. C., bývalého konateľa spoločnosti LABET, s.r.o. Výsluch sa neuskutočnil, a to ani na základe dožiadania správcu dane o predvedenie svedka. Správca dane preto vychádzal z protokolu z daňovej kontroly vykonanej v daňovom subjekte LABET, s.r.o. Dodávateľ žalobcu uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od jediného dodávateľa, a to

spoločnosti ZR COMPANY, s.r.o., so sídlom Nové Mesto nad Váhom, pričom fyzicky sa v účtovníctve nachádzali faktúry na rôzny tovar vrátane zinku SHG. Následne sa uskutočnil výsluch svedka M. Z., ktorý bol v čase kontrolovaného daňového obdobia apríl 2014 konateľom spoločnosti ZR COMPANY, s.r.o. Ten uviedol, že pokiaľ bol konateľom, spoločnosť neobchodovala s komoditami, ktoré sú uvedené na faktúrach. Nemala ani skladové priestory, kde by mohlo takéto množstvo tovaru byť uskladnené. Na faktúrach nie je podpis svedka a ani pečiatka nie je ich. Konateľ M. Z. sa nikdy nekontaktoval so spoločnosťou LABET, s.r.o., nikdy s ňou neobchodoval a nepozná nikoho zo štatutárov tejto spoločnosti. Daň z faktúr nebola priznaná ani odvedená, pretože o faktúrach nemali vedomosť, predmetné dodávky tovaru neboli v čase, keď bol konateľom M. Z., uskutočnené. Čo sa týka pátrania po bývalom konateľovi spoločnosti LABET, s.r.o. Z. C., bolo preukázané, že po menovanom bolo vyhlásené pátranie o pobyte, pričom táto osoba má uvedenú adresu G. K., kde sa však nezdržiava. Ďalej bolo vykonané šetrenie ohľadne spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o., ktorá je právnym nástupcom v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou ZR COMPANY, s.r.o. Jej konateľ v kontrolovanom zdaňovacom období M.E. je bezdomovec, ktorý má trvalý pobyt v G. V.. Na sídle tejto spoločnosti je bytový dom a v ňom uvedená spoločnosť nemá označené sídlo. Samotný M.E. na dožiadanom Daňovom úrade Trenčín uviedol, že spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o. ani ZR COMPANY, s.r.o. nepozná a žiadne účtovné doklady nemá. Správca dane vyhodnotil, že všetky získané informácie popierajú realitu uskutočnenia zdaniateľného plnenia spoločnosťou ZR COMPANY, s.r.o. pre spoločnosť LABET, s.r.o., z ktorých si daňový subjekt LABET, s.r.o. uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Ako dôkaz reálneho dodania tovaru sú len faktúry predložené LABET, s.r.o., ale neodrážajú materiálne a reálne naplnenie písomnej informácie, t. j. nebolo preukázané, že tovar skutočne existoval a bol dodaný. Nevznikla teda daňová povinnosť platiť daň v zmysle § 19 ods. 1 Zákona o DPH dodávateľovi LABET, s.r.o., ale podľa § 69 ods. 5 citovaného zákona uvedením dane na faktúre. Avšak právo na odpočítanie z vystavených faktúr daňového subjektu LABET, s.r.o. odberateľom nevzniká. Správca dane taktiež preveroval ďalšie doklady, ktoré na jeho výzvu predložil daňový subjekt Elektrovod Žilina, a. s., a to kúpnu zmluvu zo dňa 30.04.2014 medzi daňovým subjektom a LABET, s.r.o., príjemku k dodávke na faktúru č. 1400097 a príjemku k faktúre č. 1400076, objednávku zo dňa 17.03.2014, pričom s dodávateľom bolo dohodnuté, že dopravu zabezpečí dodávateľ. Za účelom preukázania dopravy daňový subjekt uviedol, že zinok od pána C. z LABETU preberala pani Y., ktorá podpisovala prevzatie na dodacom liste. Zároveň daňový subjekt predložil kópie vážnych lístkov, a to č. 169 vozidlo ŠPZ J. vodič C., dodávateľ Slovensko, deň váženia 30.04.2014, deň vytlačenia 31.12.2014 a č. 139 vozidlo ŠPZ A. meno vodiča neuvedené, dodávateľ Poľsko, deň váženia 11.04.2014, deň vytlačenia 31.12.2014, v oboch prípadoch obsluha váhy E. C.. Zamestnanci správcu dane preverovali prepravné vozidlo na vážnom lístku č. 139 a zistili, že takéto vozidlo sa nenachádza v evidencii vozidiel PZ SR. Preverili aj informácie na vážnom lístku č. 169 a zistili, že sa jedná o vozidlo spoločnosti IMI SPED, s.r.o., v ktorej preverovali uvedenú prepravu. Táto spoločnosť predložila faktúru zo dňa 30.04.2014 o preprave pre spoločnosť LABET, s.r.o. na 450,- € s prílohou certifikát zinku. Správca dane porovnal údaje na tomto certifikáte a certifikáte, ktorý predložil žalobca a zistil, že sa nezhodujú. Správca dane tiež zistil, že spoločnosť mala v preverovanom období viacerých dodávateľov zinku rovnakej kvality a typu ako zinok od LABET, s.r.o., ktorý bol vážený na rovnakých váhach, prijímaný na sklad a vydaný do spotreby na tavenie do zinkovej vane a nemožno jednoznačne určiť, kedy a ktorý zinok bol spotrebovaný a na ktorú zákazku vyfakturovaný. Týmto ďalším dokazovaním sa zvýšili pochybnosti správcu dane o realite sporných zdaniateľných obchodov, ktoré neboli dostatočne vyvrátené daňovým subjektom, a to aj z toho dôvodu, že na faktúre č. 1400097 je uvedená jednotka množstva kg, a nie tony. Ďalším dôvodom bolo, že prijatie objednávky nebolo potvrdené dodávateľom, pričom táto požiadavka je uvedená v predloženej objednávke. Ďalej boli zistené rozdiely v dátumom váženia a vytlačenia vážnych lístkov, keď bolo zistené, že skladníčka, ktorá robila kontrolu váženia a vyjadrovala sa k sporným vážnym lístkom, pracovala aj vo firme ELVEZA, a. s., ktorá vykonávala váženie u firmy Elektrovod Žilina, s.r.o., ďalej že existovali rozdiely v obsahu certifikátov kvality zinku a aj vzhľadom na vyjadrenie daňového subjektu k technologickému systému spracovania zinku a nemožnosti priradenia spotrebovaného zinku k jednotlivým odberateľským faktúram. Tiež k zvýšeniu pochybností prispela tá skutočnosť, že v účtovníctve LABET, s.r.o. sa fyzicky nenachádza faktúra zo dňa 30.04.2014 k preprave tejto zákazky, nie je evidovaná ani účtovaná žiadna prijatá faktúra za prepravu. Správca dane prijal záver, že LABET, s.r.o. predmetný zinok nevlastnila, preto ho nemohla ani dodať svojím odberateľom. Nakoľko síce sú vystavené faktúry, ale

nebola preukázaná reálna existencia a dodanie tovaru vrátane jeho pôvodu, LABET, s.r.o. sa nemohla stať vlastníkom zinku, nemohla tovar následne dodať odberateľom, medzi nimi aj spoločnosti Elektrovod Žilina, a.s. U dodávateľa nevznikla povinnosť platiť daň v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, ale v zmysle § 69 ods. 5 citovaného zákona je povinný zaplatiť daň uvedenú na faktúre. Na základe toho platiteľovi dane Elektrovod Žilina, a.s. nevzniklo právo na odpočítanie dane z predmetných faktúr, čím bol porušený § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

4.7 Na základe odvolania vo veci rozhodoval žalovaný, ktorý napadnutým rozhodnutím č. k. 29655/2016 zo dňa 13.01.2016 prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Stotožnil sa so zisteným skutkovým stavom, ako ho uviedol prvostupňový správny orgán, aj s jeho právnym posúdením. Odvolací orgán uviedol, že podaním daňového priznania nie je preukázaná vecná správnosť údajov v ňom uvedených, to je predmetom preskúmania až daňovou kontrolou. Tvrdenie daňového subjektu, že správca dane preniesol na neho dôkazné bremeno vo veci odstránenia pochybnosti vzniknutej na základe aktuálnej nečinnosti LABET, s.r.o., čo je nad rámec zákona, odvolací orgán považoval za neopodstatnené. Správca dane po zistení nekontaktnosti dodávateľa aj subdodávateľa umožnil daňovému subjektu splniť si svoju zákonnú povinnosť a aj sám vyhľadával ďalšie dôkazy. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených podmienok nárok na odpočet DPH, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Z predloženého prehľadu o pohybe tovaru k jednotlivým odberateľom, ktorý predložil daňový subjekt, nevyplýva, že tovar dodaný jednotlivým odberateľom, bol nadobudnutý od spoločnosti LABET, s.r.o. a nepreukazuje reálne prijatie a spotrebu zinku deklarovaného na sporných faktúrach. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie tovaru bolo potrebné, aby daňový subjekt preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu mu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči nereálnych zdaniteľných plnení zneužívajúcom právo poskytované zásadou neutrality DPH. Na základe uvedeného odvolací orgán námietku, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca transakcia zaťažená daňovým podvodom, považoval za neopodstatnenú. V predmetnom prípade hlavným dôkazom neuznania odpočítania dane bola skutočnosť, že dodávateľovi tovaru uvedeného na faktúrach nevznikla podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH daňová povinnosť. Správca dane nemôže posudzovať a zisťovať, či bolo spáchané podvodné konanie, táto činnosť prináleží orgánom činným v trestnom konaní. Správca dane nepreukazuje úmysel a vedomosť o podvodnom konaní, avšak okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane. Všetky dôkazy týkajúce sa preukázania platieb za dodaný tovar a prepravy tovaru správca dane vyhodnotil a vzal na vedomie ako podporné dôkazy na preukázanie realizácie zdaniteľných obchodov medzi dodávateľom a daňovým subjektom.

4.8 Proti tomuto rozhodnutiu v zákonnej lehote podal správnu žalobu žalobca. Ako žalobné body uviedol: rozporoval závery žalovaného o nepreukázaní reálnosti uskutočnenia zdaniteľných obchodov medzi ním a jeho dodávateľom LABET, s.r.o. Pochybnosti žalovaného o hodnovernosti dodávateľa nemôžu sa bez ďalšieho pripísať v neprospech žalobcu, ktorý nenesie zodpovednosť za jeho správanie. Je vylúčené, aby sa žalobca vyjadroval k dodávateľovi a nad rámec zákonnej povinnosti zabezpečoval a predkladal dôkazy o jeho obchodnej činnosti, pričom žalobca poskytol správcovi dane doklady, ktoré má k dispozícii. Nad rámec toho predložil žalovanému tabuľku o pohybe tovaru dodaného spoločnosťou LABET, s.r.o., ktorá preukazuje, že dodaný zinok bol následne použitý v odberateľských vzťahoch s obchodnými partnermi žalobcu. Dal do pozornosti, že hmotnosť zinku spotrebovaná na výroby fakturované žalobcom za mesiac apríl 2014 je v súlade s nakúpenou hmotnosťou zinku s jemnou odchýlkou. Aj z toho vyplýva, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené a tovar bol následne dodaný odberateľom. Ďalšou námietkou bolo, že bol nedostatočne zistený skutkový stav veci, pretože správca dane nevyužil možnosť ohliadky u žalobcu a nevypočul osoby zúčastňujúce sa na dodávke napr. vážení tovaru. Ďalej namietal, že v neprímeranej miere žalovaný na žalobcu preniesol dôkazné bremeno, ktoré nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu žalobcu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ C-277/14 a uviedol, že je úlohou daňového

orgánu, ktorý konštatuje podvod alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry, aby vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby od príjemcu faktúry vyžadoval overovania, ktoré nie je povinný vykonať, preukázal, že tento príjemca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa. Nakoniec tvrdil, že kontrolné zistenia uskutočnené v spoločnosti IMI SPED, s.r.o. potvrdili uskutočnenie dopravy pre žalobcu a napriek tomu žalovaný sponchybnil dodanie tohto zinku od LABET, s.r.o., čím porušil § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Dodal, že keď zistil nesúlad certifikátu v dodávke so skutočným stavom, požiadal prostredníctvom emailovej komunikácie o výmenu tohto certifikátu, avšak nemôže donútiť obchodných partnerov t. j. prepravnú spoločnosť o rovnaký postup výmeny. Navyše na základe bankového výpisu spoločnosti LABET, s.r.o. je preukázané, že dodanie tovaru od tejto spoločnosti pre žalobcu sa uskutočnilo tak, ako je deklarované na sporných faktúrach, pričom bolo riadne zaplatené. Žiadal napadnuté rozhodnutie zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

4.9 Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 16.06.2016. Poukázal na zistený skutkový stav správcom dane, s ktorým sa v celom rozsahu stotožnil, ako aj s jeho právnym posúdením veci. Čo sa týka dôkazného bremena, uviedol, že zákon ukladá dôkazné bremeno aj správcovi dane, a to jednak vyvrátiť prostredníctvom zákonných dôkazov tvrdenia daňového subjektu a jednak preukázať skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Dôkazné bremeno na preukázanie reálneho uskutočnenia dodania tovaru je však primárne na daňovom subjekte. Žalovaný k žalobcom predloženým dokladom uviedol, že tieto nepreukázali reálnosť zdaniteľných obchodov, na základe čoho nebolo možné na ne prihliadať. V súvislosti so žalobnou námietkou, že ako dôkaz o preukázateľnosti nákupu zinku predložil správcovi dane prehľadne spracovanú tabuľku pohybu tovaru, kedy bol dodaný zinok následne použitý v odberateľských vzťahoch, uviedol, že tento dôkaz nepotvrdil nákup zinku od spoločnosti LABET, s.r.o. Čo sa týka námietky nevypočítania osôb zúčastňujúcich sa na dodávke, napr. vážení tovaru, žalovaný uviedol, že správca dane vykonal dostatočné dokazovanie na preukázanie oprávnenosti nárokovaného odpočítania dane z predložených faktúr na dodanie tovaru. Hlavným dôkazom, že k dodávke tovaru od spoločnosti LABET, s.r.o. nedošlo, bola skutočnosť, že tejto spoločnosti nevznikla podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH daňová povinnosť, čo potvrdzuje právoplatné rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane spoločnosti LABET, s.r.o. č. 20471105/2015 zo dňa 07.07.2015. Žiadal žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu zamietnuť.

4.10 Podľa § 177 ods. 1 SSP správnou žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

4.11 Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení účinnom ku dňu 30.04.2014 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.

4.12 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.

4.13 Podľa § 49 ods. 2 písm. a) 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

4.14 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.

4.15 Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom ku dňu 25.01.2016 (právoplatnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného) 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.

4.16 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, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

4.17 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.

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

4.19 Najvyšší súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodov napadnutého rozsudku. S týmito sa najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu.

4.20 Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi 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.

4.21 Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí 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.

4.22 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 j 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 nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim 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.

4.23 V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekt - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). 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 dne 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 odôvodnenia 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.“

4.24 Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúc 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 realnosť 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 zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Najvyšší súd sa stotožňuje so záverom žalovaného, že obchodné transakcie deklarované vo faktúrach predložených daňových subjektov ku kontrole sa neuskutočnili. Uvedenú skutočnosť potvrdzujú aj výsledky daňovej kontroly u dodávateľa tovaru - spoločnosti LABET, s.r.o., keď bolo zistené, že vecné plnenie z predložených faktúr nenastalo a predložené faktúry boli vystavené bez reálneho plnenia. Právo odpočítať daň z fakturovaného tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Hlavným dôkazom, že k dodávke tovaru od spoločnosti LABET, s.r.o. nedošlo bola skutočnosť, že tejto spoločnosti nevznikla podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť, čo potvrdzuje právoplatné rozhodnutie o vyrubení v rozdielu dane v spoločnosti LABET, s.r.o. č. 20471105/2015 zo dňa 07.07.2015, na základe vykonanej daňovej kontroly. Následne u žalobcu nemôže dôjsť k uplatneniu odpočítania dane z faktúr vystavených touto spoločnosťou. Najvyšší súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že spoločnosť LABET, s.r.o. nenadobudla tovar - zinok, na základe čoho jej nevznikol nárok na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH a nemohla ho následne dodať spoločnosti - žalobcovi. Nakoľko nebola preukázaná reálne existencia a dodanie tovaru, nevznikla dodávateľovi povinnosť platiť daň v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH, alebo v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH, t.j. uvedením dane na faktúre. V zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň. Uvedenú skutočnosť potvrdzuje rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 20471105/2015 zo dňa 07.07.2015, vydané na základe výsledku daňovej kontroly spoločnosti LABET, s.r.o., ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 27.07.2015.

4.25 Najvyšší súd si nemohol osvojiť argumentáciu žalobcu, že predložil všetky dokumenty a dôkazy, ktoré sú v rámci obchodnej praxe a obchodného styku bežné a postačujúce na preukázanie takéhoto obchodného vzťahu a žiadne osobitné požiadavky na dôkazy vyslovenie neuvádzajú ani daňové predpisy. Ako už bolo vyššie uvedené, na uplatnenie odpočtu DPH, nepostačuje iba predloženie faktúr a preukázanie ich úhrad, alebo zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil a predovšetkým musí byť schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené a to práve osobou uvedenou na faktúre. V danom prípade však k takémuto preukázaniu bez akýchkoľvek pochybností nedošlo. V predmetnom konaní hlavným dôkazom neuznania odpočítania dane z predložených faktúr bola skutočnosť, že dodávateľovi tovaru uvedeného na faktúrach nevznikla podľa §

19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť. Sťažovateľ nepreukázal, že zo strany dodávateľa bolo uskutočnené dodanie tovaru, ktoré mu podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH vznikla daňová povinnosť, a následne odberateľovi uvedenom na faktúre nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

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

5.

5.1 O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a/ SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrad trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

Poučenie:

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