

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/13/2018
Identifikačné číslo spisu: 4015200867
Dátum vydania rozhodnutia: 27.06.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200867.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Sone Langovej v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobca): Lanfer, s. r. o., Hlavná 137/67, Veľké Ripňany - Behynce, IČO : 36 772 283, zastúpený: Beňo & partners advokátska kancelária, s.r.o. so sídlom Nám. Sv. Egídia 93, Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 850758/2015 zo dňa 11. júna 2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/196/2015-104 zo dňa 16. novembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/196/2015-104 zo dňa 16. novembra 2016 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Nitre (ďalej v texte rozsudku len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 11S/196/2015-104 zo dňa 16. novembra 2016, podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 850758/2015 zo dňa 11. júna 2015, ktorým žalovaný podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 9414401/5/5272596/2014 zo dňa 02.12.2014. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2.360 eur a neuznal mu uplatnený nadmerný odpočet uplatnený v podanom daňovom priznaní z kontrolovanej faktúry č. 10121020 zo dňa 17.09.2012, za zdaňovacie obdobie september 2012.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že jeho úlohou bolo posúdenie správnosti postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u

žalobcu za zdaňovacie obdobie september 2012, a či daňové orgány vychádzali pri vyslovení záveru zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, keď konštatovali nepreukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia zo strany žalobcom deklarovaneho dodávateľa.

3. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH), či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie september 2012 za dodávku dieselu do Behyniec od dodávateľa LK IMPOEXPO, s.r.o. z faktúry č. 10121020 zo dňa 17. 09. 2012.

4. Správny súd uviedol, že predloženie faktúry za dodávku je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania DPH, nie je tým však preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie. Za účelom objasnenia deklarovaneho obchodného vzťahu vykonával správca dane šetrenie, z ktorého zistil, že na adrese sídla dodávateľskej spoločnosti sa takýto subjekt nenachádza a jeho konateľ sa nepodarilo kontaktovať ani prostredníctvom polície. Konateľ žalobcu nevedel uviesť, kto mu doniesol vystavenú faktúru, nevedel uviesť mená osôb, s ktorými bol v kontakte pri uzatváraní obchodu a nepoznal ani pôvod tovaru. Tovar objednával telefonicky, prepravu zabezpečoval dodávateľ, pričom žalobca nevedel poskytnúť žiaden dôkaz o realizácii plnenia deklarovaneho dodávateľom.

5. Krajský súd poukázal na judikatúru týkajúcu sa odpočtu DPH a uviedol, že nemal žiadne pochybnosti o tom, že zo strany žalobcu nebolo preukázané dodanie tovaru. Táto skutočnosť nebola potvrdená ani svedeckou výpoveďou splnomocneného zástupcu dodávateľa, G. E.. Žalobca nesplnil svoju povinnosť preukázať skutočnú realizáciu zdaniteľného plnenia, vrátane prepravy tovaru tak, aby odstránil pochybnosti a rozpory ohľadom jeho obchodného partnera a samotného plnenia.

6. Správny súd sa vysporiadal s námietkou žalobcu ohľadom dôkazného bremena, pričom poukázal na okolnosť, že dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, pretože skutočnosti vymedzené v ustanovení § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH vytvárajú dôkazné bremeno daňového subjektu. Pokiaľ žalobca poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 a okolnosť, že nemožno od neho požadovať preukázanie právnych vzťahov medzi dodávateľom a jeho subdodávateľmi, súd uviedol, že žalobca bol priamo účastný deklarovaneho zdaniteľného plnenia ako odberateľ a nemôže sa hájiť nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie. Bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť postupu a zabezpečiť si potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH. Dôkazná povinnosť v tomto prípade neprešla na správcu dane, pretože primárne je táto na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii náležite preukázať. Neunesenie vlastnej dôkaznej povinnosti nemôže žalobca obhajovať tým, že mu nie je známe, akými inými dôkazmi by ešte mal a mohol disponovať, aby vyvrátil pochybnosti správcu dane.

7. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane.

8. Správny súd sa vysporiadal aj s vyhodnotením vzťahu medzi prejednávaným prípadom a rozsudkom v konaní vedenom pred SD EÚ vo veci C-273/11, na ktorý poukázal žalobca a vyslovil záver, že z uvedeného rozsudku vyplýva, že je úlohou členského štátu ustanoviť rozsah dôkazných prostriedkov na preukázanie realizácie zdaniteľného obchodu, čo slovenský zákonodarca vykonal prostredníctvom § 43 ods. 5 zákona o DPH. V predmetnom rozhodnutí je uvedené, že ak platiteľ dane nesplní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o DPH v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od DPH, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane. Súdny dvor tu rozhodol, že článok 138 ods. 1 Smernice Rady č. 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie dane v prípade dodania tovaru v rámci spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že tento predávajúci si nesplnil

povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania. K uvedenému krajský súd poznamenal, že v zdaňovacom období september 2012 si žalobca neuplatnil oslobodenie od DPH pri dodávke tovaru do iného členského štátu.

9. Vo vzťahu k námietkam žalobcu týkajúcim sa procesných pochybení správcu dane súd uviedol, že z administratívneho spisu procesné pochybenia nevyplývajú. Uviedol tiež, že ďalšie námietky procesného charakteru nemajú, podľa názoru súdu, žiaden vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Na námietku, že žalobcovi nebolo umožnené klásť svedkom otázky uviedol, že o toto právo sa pripravil sám žalobca, ktorý bol vždy upovedomený o tom, že budú vykonané výsluchy svedkov na pojednávaniach, na ktorých sa nezúčastnil.

10. Krajský súd v Nitre vyhodnotil rozhodnutie žalovaného ako zákonné, vychádzajúce z dostatočne zisteného skutkového stavu a zodpovedajúce zásadám logického myslenia.

11. O trovách konania rozhodol tak, že úspešnému žalovanému nepriznal právo na ich náhradu s poukazom na ustanovenie § 168 SSP.

12. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalobca kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ Správneho súdneho poriadku, v ktorej uviedol, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

13. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že rozhodnutie krajského súdu je založené na nesprávnom posúdení veci - rozloženie dôkazného bremena, keď ho súd v celom rozsahu určil žalobcovi.

14. Nie je možné niest' zodpovednosť za skutočnosti, ktoré sa týkajú iného daňového subjektu ako žalobcu a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt, dodávateľ žalobcu. Uviedol, že nie je v rozpore s právom spoločenstva požadovať, aby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Žalobca v danom prípade prijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo rozumné požadovať. Žalobca je subjektom súkromného práva a nemá žiadne legálne nástroje na rozdiel od príslušného správneho orgánu, na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane.

15. Je nesporné, že dodávateľ bol v čase dodania plnenia osobou registrovanou ako platiteľ DPH v rozhodnom čase, na čo mal žalovaný prihliadať pri hodnotení dôkazov.

16. Poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z ktorej odvodzoval, že k vyčerpaniu vlastného dôkazného bremena daňového subjektu dôjde, ak materiálne plnenie preukáže zodpovedajúcou faktúrou a preukázanie opaku spočíva na správcovi dane. Žalobca v danom prípade nevedel ovplyvniť skutočnosť, ktorého od neho žalovaný požadoval preukázať a nie je povinný vyvracať skutočnosť, ktoré sa vymykajú jeho vplyvu. Dôkazné bremeno je limitované ustanovením § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.

17. Podľa jeho názoru, preukázanie práva na oslobodenie, respektíve odpočet dane je podmienené len existenciou faktúry. V zmysle európskej legislatívy nemožno vyžadovať nič viac. Na základe uvedených skutočností má za to, že objektívne preukázal splnenie povinností, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, vyčerpal svoju dôkaznú povinnosť a žiadal, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Nitre zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

18. Žalovaný nepodal ku kasačnej sťažnosti vyjadrenie.

19. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší súd") ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449

ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

20. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

21. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

22. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

23. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav z ktorého vyplýva, že dňa 10.10.2013 začal správca dane u žalobcu s výkonom daňovej kontroly, predmetom ktorej bola kontrola dane z pridanej hodnoty podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku. Kontrolovaným zdaňovacím obdobím bol január - december 2012. V priebehu daňovej kontroly bolo vykonané dokazovanie týkajúce sa i zdaňovacieho obdobia september 2012, v ktorom žalobca deklaroval dodanie 10.000 l pohonných hmôt - Diesel od dodávateľa LK IMPOEXPO, s.r.o., Pezinok (predtým Sereď), vyúčtovaných faktúrou č. 10121020 zo dňa 17. 09. 2012 za cenu 14.160 €, z toho DPH vo výške 2.360 €.

24. Zo šetrenia príslušného správcu dane deklarovaného dodávateľa bolo zistené, že spoločnosť sídli v obytnej budove - panelák, pri vchode ktorého sa nenachádza označenie spoločnosti. Bývalý konateľ dodávateľa nereagoval na výzvy správcu dane a predviesť na vypočutie sa ho nepodarilo ani príslušníkom Policajného zboru. Zásielky správcu dane adresované bývalému konateľovi dodávateľa Ladislavovi Kižnanskému na známu adresu jeho pobytu sa vrátili s poznámkou „ adresát neznámy“. Podľa záverov správcu dane sa v rámci preverovaného obchodného reťazca dodávateľov jedná o zmiznutého obchodníka bez dokladov. Z vypočutia svedka G. E. vyplynulo, že bol splnomocnený na zastupovanie dodávateľa LK IMPOEXPO, s.r.o. za účelom vykonania úkonov súvisiacich s obchodom s bravčovými polkami a poľskými kurencami. Sprostredkoval 2 - 3 obchody od poľského dodávateľa syra, vajícok a mäsa na základe poverenia konateľa spoločnosti. Faktúry vystavoval konateľ. Spoločnosť nemala zamestnancov a on ju zastupoval len pri niekoľkých objednávkach týkajúcich sa mäsových výrobkov, s inými komoditami neobchodoval. O obchode s pohonnými látkami nemal žiadne informácie. Správca dane informoval sťažovateľa o výsluchu svedka, tento sa na v ústnom pojednávaní nezúčastnil.

25. Konateľ sťažovateľa na ústnom pojednávaní dňa 28. 05. 2014 nevedel objasniť, akým spôsobom obdržal príslušnú faktúru, objednávku uskutočňoval na základe telefonической ponuky bez toho, aby označil konkrétnu osobu, ktorá sa s ním kontaktovala. Tovar písomne neobjednával a dodanie sa uskutočnilo približne za 1 - 2 dni od telefonической objednávky. Nekontroloval kvalitu ani pôvod tovaru. Cenu uhradil prostredníctvom účtu. Tovar bol dodaný do Behyniec za prítomnosti vodiča alebo niektorého zo zamestnancov. Prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ, miesto nakladania nevedel

uviesť. Množstvo prečerpanej nafty kontroloval iba na počítadle cisterny, doklad o tom nevedel predložiť.

26. S výsledkami daňovej kontroly bol žalobca priebežne oboznamovaný, o čom boli spísané zápisnice o ústnom pojednávaní za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu Ing. C. J., ktorá bola oboznámená so zisteniami správcu dane zistenými počas výkonu daňovej kontroly. Správca dane vyzval zástupcu žalobcu, aby sa vyjadril k tomu, akou formou dokáže preukázať doterajšie tvrdenia vo veci prijatia a uskutočnenia zdanielných plnení z deklarovaných faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období. Žalobca sa až po nahliadnutí do spisu písomne vyjadril v podaní zo dňa 05.08.2014. Ohľadom spornej faktúry nepodal žiadne ďalšie vysvetlenie.

27. Dňa 12.09.2014 bol spísaný protokol z daňovej kontroly, v ktorom je okrem iného popísané vykonané dokazovanie správcu dane vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu (okrem iných aj spoločnosti LK IMPOEXPO, s.r.o.). K zdaňovaciemu obdobiu september 2012 a danému obchodnému prípadu správca dane uviedol, že deklarovaný dodávateľ nemal v predmete podnikania nákup a predaj pohonných hmôt a nemal základné technické vybavenie na ich prepravu, keďže nebol registrovaný na dani z motorových vozidiel a nemal žiadnych zamestnancov. Podľa § 25b zákona číslo 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov nebol dodávateľ zaradený do evidencie predajcov pohonných látok. Pri predaji prostredníctvom cisterny je na nej umiestnené meradlo, ktoré pri vyčerpaní pohonných hmôt vydá lístok, kde je uvedené množstvo, teplota, a iné údaje o vyčerpanom množstve. Z obsahu predložených faktúr je evidentné, že tieto nemôžu slúžiť ako nevyvrátiteľný dôkazný prostriedok, keďže u dodávateľa neboli splnené základné podmienky umožňujúce predaj pohonných hmôt. Kontrolovaný daňový subjekt v prípade nákupu pohonných hmôt od dodávateľov, pri ktorých došlo k zmene konateľa, ktorý nevie predložiť správcovi účtovné doklady a nespĺňa podmienky na predaj pohonných hmôt, nedokáže preukázať nadobudnutie tohto druhu tovaru. Preukázať by to vedel len pri dodávateľoch, ktorí disponujú povolením na nákup a predaj pohonných hmôt, ktoré preukážu skutočné prečerpanie z vytlačeného dokladu. V danom prípade sa nadobudnutie tovaru od dodávateľa uvedeným spôsobom nepotvrdilo. Daňový subjekt počas výkonu daňovej kontroly nepreukázal, či tovar skutočne dodala deklarovaná spoločnosť uvedená na faktúre, a či teda tovar dodal platiteľ DPH. Nebola teda splnená podmienka na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Rozdiel základu dane za zdaňovacie obdobie správca dane určil v sume 2.360 €.

28. Žalobca bol vyzvaný podaním zo dňa 12.09.2014, aby sa vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly, ktorý mu bol spolu s výzvou doručený dňa 26.09.2014, na čo reagoval v podaní zo dňa 16.10.2014. Správca dane dňa 28.11.2014 vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní vo veci prerokovania pripomienok k protokolu zo dňa 12.09.2014, ktorého sa za žalobcu zúčastnila splnomocnená osoba Ing. C. J.. Správca dane vydal dňa 02.12.2014 rozhodnutie č. 9414401/5/5272596/2014, ktorým podľa ust. § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2.360 € za zdaňovacie obdobie september 2012. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie.

29. Na základe odvolania žalovaný rozhodnutím č. 850758/2015 zo dňa 11.06.2015 potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za obdobie september 2012 v sume 2.360 €.

30. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdanielnou osobou, ktorá koná v postavení zdanielnej osoby.

31. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH (v znení do 30.09.2012) dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, 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.

32. Podľa § 19 ods. 1, 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. 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 § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

34. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

35. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

36. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

37. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti sa pri správe daní neprihliada.

38. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

39. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

40. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

41. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a

objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

42. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

43. Podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

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

45. 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.

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

47. Kasačný súd v tomto prípade odkazuje podľa § 464 ods. 1 SSP na právne závery vyslovené v rozsudku v Najvyššom súde Slovenskej republiky č. k. 3Sžfk/32/2017 zo dňa 30. 05. 2018, týkajúceho sa tých istých v účastníkov konania, vychádzajúceho zo skutkových zistení tej istej daňovej kontroly, v ktorom sa v bodoch 47 až 48, 51 až 58 uvádza: „ 47. 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 zistenia získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšli najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb 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 záveru 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.

48. 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 subjekte - 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.“

49. 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 reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci 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.

51. Kasačný súd v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje na nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07-44, v ktorom sa uvádza: „...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.“

52. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záveru vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

53. Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade, požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

54. Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky prác ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiacie o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného kontraktu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov. Najvyšší súd na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplní jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu

obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správca dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené.

55. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

56. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, plnenie bolo reálne dodané osobou uvedenou v na účtovnom doklade (§ 9 zákona o DPH).

57. Kasačný súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

58. V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - sťažovateľovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal, (nielen formálnymi dokladmi). Sťažovateľ v daňovom konaní neobjasnil ako prebiehala komunikácia medzi ním a dodávateľom prác a tovaru, akým spôsobom došlo k špecifikácii požiadaviek súvisiacich s požadovanými prácami, odsúhlaseniu druhu, typu a hodnoty použitých materiálov a zariadení ako i cene za prepravu, ktoré mali vplyv na cenu dodávky. Nezodpovedá totiž zásadám obvyklého konania podnikateľa, ak sa tento zaviazal uhradiť nešpecifikovanú cenu za dielo len na základe vyúčtovania dodávateľa, bez preukázania nákladov za zabudovaný materiál, bez toho, aby sa so zhotoviteľom vopred dohodol aký materiál a v akom cenovom rozsahu a akej kvalite môže byť použitý. Sťažovateľ teda nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené.

48. Vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu, spoločnosti LK IMPOEXPO, s.r.o. najvyšší súd z obsahu spisu zistil, že predmetná spoločnosť si písomnosti na adrese svojho sídla nepreberá, zásielky doručované daňovému subjektu sa vrátili správcovi dane s poznámkou doručovacej pošty „adresát neznámy“. Konateľ sa zdržuje na neznámom mieste. Konateľ sťažovateľa nevedel uviesť podrobnosti o obchodoch s uvedeným dodávateľom. Tvrdil, že tovar mu bol dovezený dodávateľom, ktorý však nemal personálne a technické vybavenie na realizáciu takého špecifického tovaru ako sú pohonné hmoty. Spoločnosť LK IMPOEXPO, s.r.o. nemala v rozhodnom čase v predmete podnikania nákup a predaj pohonných hmôt, nebola registrovaná ako dodávateľ minerálneho oleja (pohonných látok) podľa § 25a zákona č. 98/2004 Z.z. colným úradom, nebola registrovaná pre daň z motorových vozidiel a nemala žiadnych zamestnancov. Sťažovateľ v prípade nákupu PHM od uvedeného dodávateľa (ktorý v čase výkonu daňovej kontroly bol nekontaktný), nedokázal relevantným spôsobom preukázať nadobudnutie tovaru, jeho prepravu, cenu prepravy. Najvyšší súd poukazuje na okolnosť, že okrem vystavených faktúr

nevedel sťažovateľ žiadnym iným spôsobom preukázať reálny základ pre ich vystavenie. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľských spoločnostiach.

49. Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z reálne prijatého plnenia od platiteľa DPH, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.

50. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybností preukázané dodanie, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

51. Skutočnosť, ktorú sťažovateľ namietal v podanej kasačnej sťažnosti, že krajský súd sa napadnutým rozhodnutím odchyľil od ustálenej rozhodovacej praxe pričom poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože napadnutý rozsudok krajského súdu nie je v rozpore s rozhodnutiami uvedenými sťažovateľom v kasačnej sťažnosti. Závery vyjadrené v uvedených rozhodnutiach vychádzali z iných skutkových zistení, týkali sa iných subjektov, jednalo sa o dodávky tovaru preukázateľne dodaného platiteľom DPH a nie je možné ich aplikovať na daný prípad. Skutočnosť, že sťažovateľ sa nestotožnil s právnym názorom správneho súdu, nemožno považovať za nesprávne právne posúdenie vecí.

52. Ďalšie skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

53. Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedených dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

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

55. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.