

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/59/2017
Identifikačné číslo spisu: 3017200035
Dátum vydania rozhodnutia: 11.09.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3017200035.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančeniča, v právnej veci žalobcu: LMR, s.r.o., so sídlom Rybníčná 30, Bratislava, IČO 36 321 141, právne zastúpený advokátskou kanceláriou URBÁNI & Partners s. r. o., so sídlom Skuteckého 17, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103871144/2016 zo dňa 9. septembra 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/11/2017-86 zo dňa 12. júla 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/11/2017-86 zo dňa 12. júla 2017 z a m i e t a.

Žalobca m á p r á v o na plnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 191 ods. 1 písm. e/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103871144/2016 zo dňa 9. septembra 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 103323844/2016 zo dňa 10. júna 2016 a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Správca dane v rozhodnutí č. 103323844/2016 zo dňa 10. júna 2016 vyrubil v súlade s § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 55.802,- € za zdaňovacie obdobie marec 2015, keď žalobcovi nebolo uznané právo na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr č. 201545 zo dňa 10.03.2015 a faktúry č. 201549 zo dňa 23.03.2015, č. 201551 zo dňa 31.03.2015 a č. 201553 zo dňa 31.03.2015 od dodávateľa PEBYT, s.r.o., so sídlom Bratislavská 2064/14, 911 05 Trenčín (ďalej len „dodávateľ“) za dodanie pneumatík v kontrolovanom období.

1.2 Krajský súd v Trenčíne ako súd, v ktorého právomoci je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie, preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu, v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe, pričom rozsahom a dôvodmi žaloby je súd v správnom súdnictve viazaný (§ 134 ods. 1 SSP). Po zistení, že žaloba bola podaná oprávnenou osobou, zastúpenou advokátom, v zákonnej lehote proti rozhodnutiu, ktoré môže byť predmetom súdneho prieskumu, správny súd vec rozhodol bez pojednávania, nakoľko s tým účastníci súhlasili, nežiadali nariadenie pojednávania. Po oboznámení sa s vyjadreniami účastníkov konania, ako aj s obsahom administratívneho spisu dospel správny súd jednomyselne k záveru, že žaloba bola podaná dôvodne.

1.3 Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že skutkové zistenia, ku ktorým správny orgán v rámci dokazovania v administratívnom konaní dospel, netvorí dostatočný základ pre riadne posúdenie veci.

1.4 Krajský súd uviedol, že v predmetnej právnej veci mali správne orgány k dispozícii tak dôkazy potvrdzujúce tvrdenia žalobcu o obchodnej transakcii medzi ním a dodávateľom (listinné - v podobe faktúr opatrených pečiatkou dodávateľa a podpísaných osobou, oprávnenou konať za dodávateľa a svedeckú výpoveď P., splnomocneného zástupcu žalobcu v sporných obchodoch medzi žalobcom a dodávateľom), ako aj dôkazy, ktoré predmetné tvrdenia žalobcu vyvracajú (listinné - vyhlásenie konateľky dodávateľa, že k obchodom nedošlo a predmetné faktúry nie sú zaúčtované).

1.5 Krajský súd poukázal na nevyhnutnosť odstránenia zrejmeho rozporu medzi tvrdeniami konateľky dodávateľa a zástupcom žalobcu pri spomenutých transakciách, pričom uviedol, že ak je možné príslušnú osobu poskytujúcu písomné vyhlásenie predvolať, je najvhodnejšou cestou spravidla jej výsluch, pri ktorom jej budú tieto nezrovnalosti a nejasnosti predostreté. Uvedené je o to viac naliehavejšie, že skutkové a právne závery finančných orgánov sú založené takmer výlučne na tomto písomnom vyjadrení a žalobca už vo vyjadrení k protokolu o výsledku daňovej kontroly žiadal takýto výsluch vykonať, nakoľko okrem iného nemohol realizovať svoje právo klásť svedkovi otázky a konfrontovať ho so svojimi tvrdeniami.

1.6 Krajský súd zdôvodnil dôležitosť výsluchu svedka v obdobných situáciách aj tým, že vystavenie svedka otázkam daňového subjektu spravidla zvyšuje presvedčivosť a informačnú hodnotu a tým aj vierohodnosť jeho výpovede, keďže sa svedok k rozhodným otázkam vyjadri v logike náhľadu správca dane, ako aj daňového subjektu a oba tieto náhľady je tak možné konfrontovať a vyhodnotiť. Kľúčovou vlastnosťou svedeckej výpovede, odlišujúcej ju od iných dôkazných prostriedkov, je tiež jej nesprostredkovanosť, bezprostrednosť, keď svedok vypovedá za prítomnosti pracovníka správca dane a daňového subjektu. Závery o vierohodnosti a relevancii jeho výpovede je preto možné činiť aj z nonverbálneho prejavu a celkového dojmu, ktorým pôsobí. Podľa názoru správneho súdu by bol v rozpore so zákonom taký postup správca dane, ktorý by smeroval k úmyselnému nahrádzaniu svedeckej výpovede napríklad listinami, z ktorých je možné zistiť obsah výpovedí svedkov.

1.7 Krajský súd zastáva názor, že listinný dôkaz v podobe písomného vyjadrenia konateľky dodávateľa, T., za danej dôkaznej situácie nemôže nahradiť svedeckú výpoveď, ktorá je bezprostredným, autentickým dôkazným prostriedkom, pri ktorom by bol svedok konfrontovaný aj s otázkami daňového subjektu a správca dane. Okrem toho vzhľadom na závažnosť tvrdení konateľky dodávateľskej spoločnosti v podanom písomnom vyjadrení, žalobca žiadal jej vypočutie, aby ju mohol podrobiť svojím otázkami. Toto však správca dane odmietol a uspokojil sa s predmetným listinným dôkazom a založil na ňom v podstate celé svoje rozhodnutie.

1.8 Napriek tomu, že správca dane podstatný dôkazný prostriedok v podobe výsluchu konateľky dodávateľa nevykonal, žalobcovi vyčítal, že neunesol svoje dôkazné bremeno. Krajský súd vyjadril názor, že uvedeným postupom zabránil správca dane žalobcovi klásť svedkyni otázky a uplatniť tým riadne svoje procesné práva a tým aj sťažil jeho možnosť vyvrátiť správnosť týchto tvrdení konateľky dodávateľa, obsiahnutých v jej písomnom vyjadrení. Krajský súd opakovane zdôraznil, resp. poukázal na

skutočnosť, že predmetný listinný dôkaz (písomné vyjadrenie konateľky dodávateľa) je v rozpore s inými dôkazmi, a to tak listinnými ako aj svedeckou výpoveďou (výsluch P., splnomocneného zástupcu žalobcu). Za tejto situácie bolo povinnosťou správca dane zabezpečiť výsluch konateľky dodávateľa tak, aby bolo možné odstrániť vzniknuté rozpory, riadne zistiť skutkový stav a o veci rozhodnúť v súlade so zákonom. Skutočnosť, že tak správca dane neučinil, vyhodnotil krajský súd ako konanie, ktorého následkom správca dane zaťažil svoje rozhodnutie vadou nezákonnosti.

2.

2.1 Včas podanou kasačnou sťažnosťou sa žalovaný domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie alternatívne, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

2.2 Žalovaný v kasačnej sťažnosti zdôraznil, že naďalej považuje rozhodnutie správca dane za opodstatnené, pričom v rámci svojej argumentácie sa odvoláva na dôvody obsiahnuté v rozhodnutí Finančného riaditeľstva SR č. 103871144/2016 zo dňa 09.09.2016.

2.3 Žalovaný sa nestotožňuje so závermi krajského súdu obsiahnutými v napadnutom rozsudku a zastáva názor, že senát krajského súdu sa výrazne odklonil od procesných a hmotnoprávných postupov daňového konania, ustálených v rozhodovacej praxi Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, sp. zn. 1Sžf/111/2015 zo dňa 11.04.2017).

2.4 Žalovaný svoju argumentáciu podporuje tvrdením, že správca dane postupoval v súlade s procesnou zásadou materiálnej pravdy, z ktorej rozhodnutia správnych orgánov musia vychádzať. Uvedená zásada však nezakladá správcovi dane povinnosť viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochybností nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním uvádzaných a daňovým subjektom preverovaných skutočností. Je si potrebné uvedomiť, že daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Správca dane vstupuje do procesu dokazovania prioritne s cieľom overiť skutočnosti a doklady predkladané daňovým subjektom.

2.5 Žalovaný nesúhlasí s právnym názorom krajského súdu, ktorý v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádza, že finančné orgány nepovažovali za potrebné vypočítať konateľku dodávateľa. Žalovaný deklaruje, že správca dane sa opakovane usiloval o jej vypočítanie, čo potvrdzujú aj predvolania, ktoré tvoria súčasť administratívneho spisu. Uvedenou argumentáciou žalovaný vyvracia úvahy krajského súdu, či správca dane smeroval svojím konaním k úmyselnému nahrádzaniu svedeckej výpovede listinnými dôkazmi.

2.6 Žalovaný ďalej spochybňuje tvrdenie krajského súdu, že správne orgány založili celú svoju argumentáciu, skutkové a právne názory skoro výlučne iba na písomnom stanovisku konateľky dodávateľa, v ktorom popiera spoluprácu so žalobcom. Spomedzi ďalších dôkazov žalovaný uvádza napríklad skutočnosť, že dodávateľ neuviedol predmetné zdaniteľné obchody vo svojom daňovom priznaní a daň nebola odvedená do štátneho rozpočtu, čím vlastne deklaroval, že k zdaniteľnému plneniu nedošlo a tým pádom ani nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane. Ako dôkaz slúžia aj údaje z obchodnej histórie podaných daňových priznaní dodávateľa, ktorý v minulosti obdobne vysoké obraty pri svojej obchodnej činnosti nedosahoval.

2.7 Žalovaný v súvislosti s dôkazmi v podobe faktúr vystavených dodávateľom, ktoré žalobca predložil a deklaroval nimi existenciu obchodného vzťahu medzi ním a dodávateľom zdôrazňuje, že vystavené doklady sú z hľadiska uplatnenia si odpočítania dane použiteľné len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nich uvedené sú hodnoverné. Ak vzniknú pochybnosti o hodnovernosti a pravdivosti predložených dokladov a daňový subjekt neodstráni pochybnosti, správca dane v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov tento doklad neuzná. Platiteľ dane - žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti uskutočnenia zdaniteľného plnenia nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi),

ale aj po obsahovej stránke.

2.8 Jednou zo základných zásad správneho konania je zásada materiálnej pravdy, z ktorej rozhodnutia správnych orgánov musia vychádzať. Táto zásada však nezakladá správcovi dane povinnosť viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochybností nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadom ním uvádzaných a daňovým subjektom preverovaných skutočností. Je si potrebné uvedomiť, že daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Správca dane nemusí z úradnej povinnosti vyhľadávať a zisťovať skutočnosti, ktoré by mohli byť podkladom k tomu, aby platiteľ mohol (ale nemusel) v konaní uplatniť nároky na zníženie daňovej povinnosti, priznanie odpočtu dane a pod.. Správca dane vstupuje do procesu dokazovania prioritne s cieľom overiť skutočnosti a doklady predkladané daňovým subjektom.

2.9 Žalovaný považuje záver prijatý správcom dane z hľadiska vykonaného dokazovania a vychádzajúc z predloženého administratívneho spisu za súbežný s princípom legality. Správca dane je v celom procese daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní povinný vychádzať zo všeobecne právnych predpisov, chrániť sa záujmy štátu a obcí a dbať pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb (§ 3 ods. 1 daňového poriadku).

3.

3.1 Žalobca sa k podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

4.2 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/11/2017-86 zo dňa 12. júla 2017, ktorý podľa § 191 ods. 1 písm. e/ SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103868500/2016 zo dňa 9. septembra 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 103323844/2016 zo dňa 10.06.2016 a vrátil žalovanému vec na ďalšie konanie. Správca dane v rozhodnutí č. 103323844/2016 zo dňa 10. júna 2016 vyrubil v súlade s § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 55.802,- € za zdaňovacie obdobie marec 2015, keď žalobcovi nebolo uznané právo na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr č. 201545 zo dňa 10.03.2015 a faktúry č. 201549 zo dňa 23.03.2015, č. 201551 zo dňa 31.03.2015 a č. 201553 zo dňa 31.03.2015 od dodávateľa PEBYT, s.r.o., Trenčín za dodanie pneumatík v kontrolovanom období.

4.3 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.

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

4.5 Z predloženého administratívneho spisu zistil kasačný súd nasledovný skutkový stav: Správca dane začal u žalobcu, ako u daňového subjektu, dňa 15.07.2015 daňovú kontrolu zameranú na zistenie a

preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z pridanej hodnoty so zameraním na nárok na odpočítanie dane. Kontrola bola vykonaná okrem iného, aj za zdaňovacie obdobie marec 2015. O vykonanej daňovej kontrole vydal správca dane Protokol č. 102510086/2016 zo dňa 08.02.2016. Protokol spolu s Výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole č. 102510086/2016 zo dňa 08.02.2016 bol splnomocnenému zástupcovi žalobcu doručený dňa 10.02.2016. Žalobca sa k zisteniam vyjadril dňa 15.02.2016 vo Vyjadrení k protokolu o daňovej kontrole, zaevidované pod č. 6/01830915/2016. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane dňa 10.06.2016 rozhodnutie č. 103323844/2016, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2015 v sume 55.802,- €. Žalobca sa proti rozhodnutiu správcu dane odvolal. Finančné riaditeľstvo SR, ako orgán príslušný na konanie o podanom odvolaní, rozhodnutie správcu dane potvrdilo, a to rozhodnutím č. 103871144/2016 zo dňa 9. septembra 2016. Krajský súd v Trenčíne následne na základe podanej žaloby rozsudkom, č. k. 13S/11/2017-86 zo dňa 12. júla 2017 zrušil rozhodnutie žalovaného 103871144/2016 zo dňa 9. septembra 2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

4.6 Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období marec 2015 uplatnil nárok na odpočítanie dane za nákup pneumatík od dodávateľa PEBYT, s.r.o., Bratislavská 2064/14, 911 05 Trenčín, IČO 36 748 226, IČ DPH: SK 2022341255 z nasledujúcich faktúr:

- faktúra č. 2015545 zo dňa 10.03.2015, základ dane 91.453,- €, DPH 18.290,60 €, celková suma 109.743,60 €,
- faktúra č. 201549 zo dňa 23.03.2015, základ dane 83.943,- €, DPH 16.788,60 €, celková suma 100.731,60 €,
- faktúra č. 201551 zo dňa 31.03.2015, základ dane 56.334,- €, DPH 11.266,80 €, celková suma 67.600,80 € a
- faktúra č. 201553 zo dňa 31.03.2015, základ dane 47.280,- €, DPH 9.456,- €, celková suma 56.736,- €.

Spoločnosť PEBYT, s.r.o., je od 09.06.2017 dobrovoľne vymazaná z obchodného registra v dôsledku zlúčenia s inou spoločnosťou. Právnym nástupcom je spoločnosť TRENCHTOWN company s.r.o., so sídlom Mierové nám. 42, 911 01 Trenčín.

4.7 Správca dane počas realizovanej daňovej kontroly zistil, že spoločnosť PEBYT, s.r.o. vo svojom daňovom priznaní na DPH za 1. štvrtrok 2015 na riadku 03 dodanie tovaru a služby uviedla základ dane 1.350,00 €, na riadku 04 uviedla daň vo výške 270,00 € a za 2. štvrtrok 2015 nevykázala žiadnu ekonomickú činnosť. Na základe uvedených zistení začal správca dane preverovať faktúry, ktoré mala vystaviť spoločnosť PEBYT, s.r.o. (výzva na adresu sídla, vrátila sa s uvedením adresát neznámy, opakovane predvolával konateľku na výsluch, nedostavila sa, ospravedlnila sa).

4.8 Po opakovanom neúspešnom predvolaní konateľky spoločnosti PEBYT, s.r.o., pani T., na výsluch, bolo dňa 27.10.2015 správcovi dane doručené prostredníctvom e-mailu písomné stanovisko T., označené Vec: Daňová kontrola LMR, s.r.o.: Podanie písomnej výpovede svedkom pre účely daňovej kontroly. V stanovisku p. K. estne vyhlásila, že:

- spoločnosť PEBYT, s.r.o. neeviduje vo svojom účtovníctve žiadne faktúry so spoločnosťou LMR, s.r.o. za zdaňovacie obdobie 1. a 2. štvrtrok 2015,
- spoločnosť PEBYT, s.r.o. neeviduje žiadne obchody so spoločnosťou LMR, s.r.o. za zdaňovacie obdobie 1. a 2. štvrtrok 2015,
- spoločnosť PEBYT, s.r.o. neeviduje vo svojom účtovníctve žiadne ďalšie doklady so spoločnosťou LMR, s.r.o. za zdaňovacie obdobie 1. a 2. štvrtrok 2015.

4.9 Dňa 06.04.2016 správca dane uskutočnil výsluch svedka, P., N., ktorý vystupoval ako splnomocnený zástupca žalobcu v sporných obchodných transakciách. P. v rámci svojej výpovede bližšie špecifikoval priebeh spolupráce s dodávateľom, pričom uviedol, že obchod so spoločnosťou PEBYT, s.r.o. mu sprostredkoval Z. z M., ktorého poznal od roku 2008. Prostredníctvom uvedenej osoby mala prebiehať aj komunikácia so spoločnosťou PEBYT, s.r.o. K samotnému mechanizmu preberania tovaru P. uviedol, že tento prevzal od rôznych šoférov a bol uskladnený v sklade OSP (Obchod-stavebníctvo-podnikanie) v Prievidzi alebo na adrese Súkennícka 6 v Prievidzi alebo v

skladovom priestore v Oravskej Porube. V rámci výpovede P. potvrdil, že spoločnosť PEBYT, s.r.o. dodala žalovanému tovar - pneumatiky tak, ako je deklarované vo faktúrach. Faktúry prebral P. osobne od pána S.. P. ďalej uviedol, že v rámci dohadovania obchodných vzťahov komunikoval za spoločnosť PEBYT, s.r.o. s p. D., dlhoročným priateľom konateľky spoločnosti, p. K.. Vo výpovedi boli označení aj ďalší dodávatelia a odberatelia žalovaného.

4.10 Správca dane rozhodnutím č. 103323844/2016 zo dňa 10. júna 2016 vyrubil v súlade s § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 36.757,60 € za zdaňovacie obdobie marec 2015. Správca dane svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca v postavení daňového subjektu nebol schopný uniesť zákonom uložené dôkazné bremeno, nakoľko náležite nepreukázal existenciu obchodného vzťahu medzi ním a dodávateľom.

5.

5.1 Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „zákon 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. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

5.2 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.

5.3 Podľa § 49 ods. 2 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

- 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.

5.4 Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d/ má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

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

5.6 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.

5.7 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.

5.8 Podľa § 20 ods. 1 daňového poriadku, správca dane predvolá osobu, ktorej osobná účasť pri správe daní je nevyhnutná. V predvolaní súčasne upozorní na právne následky nedostavenia sa. Predvolanie sa doručuje do vlastných rúk.

5.9 Podľa § 20 ods. 2 daňového poriadku, predvolaná osoba je povinná dostaviť sa na predvolanie správcu dane. Neúčasť na úkone pri správe daní je možné ospravedlniť zo závažných dôvodov alebo v dôsledku iných okolností hodných osobitného zreteľa. Ak sa predvolaná osoba bez ospravedlnenia nedostaví ani po opakovanom predvolaní, môže správca dane požiadať o jej predvedenie. Správca dane, ktorým je colný úrad, môže takú osobu predviesť daňovému úradu alebo colnému úradu sám.

5.10 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.

5.11 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.

5.12 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.

5.13 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.

5.14 Podľa § 25 ods. 1 daňového poriadku, každý je povinný vypovedať na účely správy daní ako svedok o dôležitých okolnostiach, ak sú mu známe; musí vypovedať pravdivo a nič nezamlčať. Správca dane môže svedkovi uložiť povinnosť, aby sa dostavil osobne a vypovedal; ak sa svedok nedostaví, správca dane môže postupovať podľa § 20.

5.15 Podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku, ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyzosmieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu.

5.16 Podľa § 45 ods. 2 písm. c/, d/, e/ daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
 - d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
 - e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,
- 6.

6.1 Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu kasačných námietok žalobcu sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského

súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplnia nasledovné dôvody:

6.2 Z obsahu rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, ako aj z pripojeného administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal dokazovanie, s ktorého závermi sa kasačný súd nestotožňuje.

6.3 Z vyššie citovaných ustanovení daňového poriadku vyplýva správcovi dane povinnosť viesť dokazovanie, pričom je povinný dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Správca dane pritom nie je viazaný iba návrhmi účastníkov, ale môže ísť aj nad ich rámec, ak je to v záujme náležitého zistenia skutkového stavu.

6.4 Ako vyplýva zo súdneho a administratívneho spisu, správca dane založil prevažnú časť argumentácie svojho rozhodnutia na písomnom stanovisku konateľky dodávateľa, p. T. K.. Konateľka dodávateľa bola v priebehu daňového konania opakovane riadne predvolaná na výsluch, avšak sa ani raz na tento nedostavila (s poukazom na svoju práceneschopnosť, ktorú napriek príslubu nijakým spôsobom nepreukázala).

6.5 Následná iniciatíva zo strany p. K., spočívajúca v zaslaní písomného vyjadrenia popierajúceho existenciu obchodného vzťahu medzi jej spoločnosťou a žalobcom, vylučujúca možnosť správcu dane klásť jej potrebné otázky (nehovoriac o práve žalobcu klásť otázky), vyvoláva dôvodné pochybnosti o zámere, ktorý svojim konaním sledovala. Z uvedeného postupu p. K. nemožno vylúčiť snahu vyhnúť sa konfrontácii so žalobcom, resp. ostatnými dôkazmi, ktorými správca dane disponoval.

6.6 Napriek možným pochybnostiam ohľadne hodnovernosti písomného stanoviska konateľky dodávateľa, ktoré bolo zaslané prostredníctvom e-mailu a nebolo opatrené ani úradne osvedčeným podpisom konateľky, sa správca dane uspokojil s týmto vyjadrením, bez toho, aby sa opätovne pokúsil p. T. K. predvolať, resp. zabezpečiť jej prítomnosť na výsluchu inými prostriedkami, ktorých využitie mu zákon umožňuje, ako napr. predvedenie prostredníctvom Policajného zboru Slovenskej republiky.

6.7 V tejto súvislosti považuje Najvyšší súd Slovenskej republiky za potrebné zdôrazniť, že podanie svedeckej výpovede nie je právo, ale povinnosť. Daňový poriadok ukladá každému povinnosť vypovedať na účely správy daní o dôležitých skutočnostiach, ak sú mu známe, pričom osoba je povinná vypovedať pravdivo a nič nezamlčať.

6.8 Je zrejmé, že existuje rozpor medzi tvrdeniami konateľky dodávateľa a zástupcom žalobcu, ktorý ho pri sporných transakciách zastupoval. Uvedený rozpor je potrebné odstrániť, pričom ak je potrebné osobu poskytujúcu písomné vyjadrenie predvolať, je najvhodnejšou cestou spravidla jej výsluch, pri ktorom jej budú nezrovnalosti predostreté a bude sa k nim môcť vyjadriť. Uvedené je o to naliehavejšie, že skutkové a právne závery správnych orgánov sú založené takmer výlučne na tomto písomnom vyjadrení.

6.9 Vzhľadom na dôkaznú núdzu v danom prípade sa javí ako nepochopiteľné, prečo správca dane nepristúpil k výsluchu ďalších osôb, ktorých vypočutie žalobca navrhoval. S argumentom správcu dane, že výsluch týchto osôb by neprinesol do prípadu v zásade žiadne nové zistenia, nemožno súhlasiť. Žalobca totiž okrem iného navrhoval vypočuť aj p. S. (osoba sprostredkujúca kontakt medzi žalobcom a dodávateľom) a p. D. (dlhoročný priateľ T. K.), ktorý vystupoval v mene dodávateľa, ktorí sa mali podľa výpovede P. osobne podieľať na obchodných transakciách medzi žalobcom a dodávateľom, a tým pádom mali mať bezprostrednú vedomosť o existencii a detailoch fungovania obchodného vzťahu medzi žalobcom a dodávateľom.

6.10 Vychádzajúc zo skutočnosti, že podľa ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nie je úlohou súdov pri preskúmaní rozhodnutí správnych orgánov nahrádzať ich činnosť, najmä pokiaľ ide o riadne zistenie skutkového stavu, Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že krajský súd postupoval správne, keď zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie, pričom v ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom súdu, keďže je potrebné

došetriť skutkový stav veci. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky žalobca nepreukázal v tomto štádiu konania podnikateľský zámer s predmetným nakúpeným tovarom a rovnako ako správca dane a žalovaný je názoru, že doteraz vykonané dokazovanie neprinieslo pre žalobcu poľahčujúce okolnosti a závery, na prípadnú zmenu rozhodnutia žalovaného.

6.11 Na účely odstránenia rozporov medzi jednotlivými dôkazmi a preukázania materiálnej podstaty zdaniteľného plnenia je nevyhnutné doplniť dokazovanie, a to výsluchom konateľky spoločnosti PEBYT, s.r.o., p. T. K., výsluchom p. A. S., p. Z. D. (správne by malo byť Z. D., pozn. Najvyššieho súdu SR), ako aj opätovným výsluchom P., v rámci ktorého je potrebné odpovedať na otázky týkajúce verifikácie reálneho dodania tovaru (predloženie skladovej evidencie, príjemiek a výdajok tovaru a mien dopravcov, zabezpečujúcich prepravu dodaných pneumatík). V súlade s právom na spravodlivý proces je nevyhnutné pri realizácii uvedených dôkazných prostriedkov dodržať procesné práva žalobcu, a to právo na účasť na výsluchu a právo klásť svedkom otázky.

6.12 Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti žalovaného, pretože sa stotožňuje s názorom krajského súdu, že doposiaľ zrealizované zisťovanie skutkového stavu nezakladá dostatočne pevný základ pre riadne posúdenie veci. Krajský súd postupoval vecne správne, keď rozhodnutie žalovaného zrušil v súlade s § 191 ods. 1 písm. e/ SSP a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

6.13 Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP.

7.

7.1 O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalovaný v kasačnom konaní úspech nemal, preto mu právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal. Právo na plnú náhradu trov kasačného konania vzniklo žalobcovi. O výške náhrady trov rozhodne Krajský súd v Trenčíne samostatným uznesením.

Poučenie:

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