

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/56/2012
Identifikačné číslo spisu:	5009200741
Dátum vydania rozhodnutia:	30.09.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Baricová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:5009200741.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu U., bytom D., zastúpeného advokátom Mgr. Marošom Uhaľom, advokátska kancelária UHAĽ, s. r. o., so sídlom Nám. SNP 6/11, Zvolen, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Vázovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/8242-50774/2009/993169-r z 05. mája 2009, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 20S/68/2009-178 z 22. mája 2012, v spojení s opravným uznesením č. k. 20S/68/2009-195 z 19. júna 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 20S/68/2009-178 z 22. mája 2012, v spojení s opravným uznesením č. k. 20S/64/2009-195 z 19. júna 2012 p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom z 22. mája 2012 č. k. 20S/68/2009-178 Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/228/8242-50774/2009/993169-r z 05. mája 2009, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Ružomberok č. 661/230/25985/2008/Ros-X/282 zo dňa 07. augusta 2008, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2005 v sume 163.153,- Sk (4.915,15 eura). Z odôvodnenia dodatočného platobného výmeru vyplýva, že správca dane v rámci daňovej kontroly zistil u žalobcu porušenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), tým že si odpočítal daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z faktúr vystavených dodávateľmi SELICO Slovakia, s. r. o., Modrý Kameň a SELICO TRADE, a. s., Krupina za dodávky veľkého množstva tovarov (vino, minerálna voda, džúsy), ktorých dodanie preukázané nebolo. Správca dane v danej veci vykonal rozsiahle dokazovanie, okrem iného aj formou dožiadania príslušných daňových úradov spravujúcich ako daňové subjekty

vyššie uvedených dodávateľov žalobcu ako i odberateľa žalobcu, spoločnosti HARRIS, s. r. o. Zvolen. V rámci preverovania skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti bola preverovaná preprava dodávaného tovaru, jeho vyskladnenie, platby za predmetný tovar, a to v smere dodania tovaru žalobcovi ako i predaja od žalobcu jeho odberateľovi. Uvedeným dokazovaním v rámci daňovej kontroly vyšlo najavo, že žalobcom deklarované zdaniteľné plnenia sa neuskutočnili a taktiež, že tovar nedodali osoby, ktoré vystavili faktúry.

Krajský súd tak rozhodol po tom, čo jeho predchádzajúci rozsudok vo veci z 22. marca 2012 č. k. 20S/68/2009-108, ktorým bola žaloba žalobcu taktiež zamietnutá, bol zrušený uznesením Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) z 26. januára 2012 sp. zn. 5Sžf/28/2011 a vec bola vrátená krajskému súdu na nové konanie. Dôvodom zrušenia rozsudku krajského súdu bolo, že rozhodol bez toho, aby sa zaoberal všetkými podkladmi, na základe ktorých bolo vydané napadnuté rozhodnutie žalovaného, pričom bez úplnej spisovej dokumentácie, z ktorej bude tiež zistiteľná aj miera a spôsob oboznámenia sa žalobcu s podkladmi rozhodnutia, nie je možné posúdiť ani vecnú stránku rozhodnutia (skutkovú a právnu). Najvyšší súd sa preto v danom štádiu konania vecnou stránkou sporu ani nezaoberal.

Krajský súd po vrátení veci vyžiadal od žalovaného časti spisového materiálu, ktoré sa nenachádzali v pôvodne predloženom spisovom materiály v zmysle intencií uznesenia najvyššieho súdu. Žalovaný tieto listiny krajskému súdu predložil, a to výzvu na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie zo dňa 02. júna 2008, písomné vyjadrenie k protokolu zo dňa 15. júla 2008, dodatok č. 1 k protokolu zo dňa 21. júla 2008 a úradný záznam zo dňa 31. júla 2008.

Následne krajský súd opätovne preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako i postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu podľa § 247 a nasl. OSP v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe podľa § 249 ods. 2 OSP, pričom dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní pred Daňovým úradom Krupina ako dožiadaným orgánom zo dňa 18. októbra 2007 krajský súd zistil, že bol vypočutý ako svedok X. ako štatutárny orgán firmy Seliko Trade, a. s. Krupina. Na otázku od koho a kto prevzal tovar od spoločnosti Seliko Trade, a. s. Krupina podľa jednotlivých faktúr, ktorými bol tovar fakturovaný žalobcovi tento uviedol, že osobu, ktorá tovar odovzdala a osobu, ktorá tovar prevzala nevie presne špecifikovať, ale podľa jeho vedomosti ho preberal klient, ktorému predával p. J., a to na základe dispozície od p. J.. Tovar bol predaný spoločnosti J., ale spoločnosť J. si tovar neodviezla. Preprava sa neuskutočňovala so spoločnosťou J..

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní z Daňového úradu Krupina zo dňa 15. apríla 2008 bolo zistené, že bol vypočutý konateľ spoločnosti Seliko Trade, a. s. Krupina X., ktorý uviedol, že podľa kúpnej zmluvy uzavretej s p. J. prechádzalo vlastníctvo tovaru na kupujúceho buď vystavením faktúry alebo potvrdením dodacieho listu. Nebolo podmienkou zo strany Seliko Trade, a. s. Krupina, aby si p. J. okamžite tovar odviezol. V niektorých prípadoch dával dispozíciu na prevzatie tovaru ďalším zákazníkom. K uskutočneniu zdaniteľného plnenia došlo prevzatím tovaru kupujúcim, čoho dôkazom je riadne potvrdený dodací list.

Z priebežného výsledku zisťovania Daňového úradu Zvolen zo dňa 14. novembra 2007 bolo zistené, že daňový subjekt obchodná spoločnosť Harris, a. s., Zvolen dostávala tovar priamo zo Seliko Trade, a. s. Krupina, pričom preprava nebola uskutočňovaná dodávateľmi Harris, a. s. Zvolen. Preprava tovarov nebola preukázaná dokladmi, pričom v účtovníctve daňového subjektu Harris, a. s. Zvolen sa nenachádzali žiadne doklady o preprave. Tovar nebol prijímaný na sklad, v roku 2005 nemali žiadne skladové, ani obchodné priestory a ani žiadnych zamestnancov.

V zápisnici o ústnom pojednávaní z 07. septembra 2007 žalobca uviedol, že jeho hlavnou činnosťou v roku 2005 bolo sprostredkovanie obchodu a služieb, konkrétne nákup a predaj nealkoholických a alkoholických nápojov. Nakupoval tovar od spoločnosti Harris, a. s. Zvolen. Tovar bol skladovaný v Ružomberku, tovar od dodávateľa preberal p. D.. Prevoz tovaru zo skladu v Ružomberku zabezpečila spoločnosť Harris, a. s. Zvolen. Spoločnosť Seliko Slovakia, s. r. o. Krupina si zabezpečila odvoz tovaru. Prepravu dodávky od dodávateľov mala uskutočňovať spoločnosť Harris, a. s. Zvolen. Po nahliadnutí do faktúr však uviedol, že si obrátil odberateľa a dodávateľa pre odstup času. Ďalej spresnil, že od dodávateľa tovar prevzal on a za odberateľa tovar prevzala firma Harris, a. s. Zvolen. Nemyslel však prevzatie vo forme fyzického, prevzal ho on vo forme fakturačnej.

Kúpnu zmluvou z 03. januára 2005 spoločnosť Seliko Trade, a. s. Krupina ako predávajúci uzavrela so U. ako kupujúcim kúpnu zmluvu, na základe ktorej sa zaviazala kupujúcemu dodávať a kupujúci sa

zaviazal od nej odoberať tovar objednaný kupujúcim podľa ponukového listu predávajúceho. Miestom dodania tovaru sa rozumie prevádzka kupujúceho na území Slovenskej republiky uvedená v objednávke, ak nebude medzi zmluvnými stranami vopred dohodnuté inak. Predávajúci si vyhradil vlastnícke právo na dodaný tovar, ktoré prejde na kupujúceho až po zaplatení každej jednotlivej dodávky v plnej výške. Cena tovaru sa dohoduje vo výške uvedenej v písomnej ponuke predávajúceho, ktorá tvorí neoddeliteľnú prílohu k tejto zmluve. Cena každej jednotlivej dodávky je splatná v 90-dňovej lehote od vystavenia faktúry na vyššie uvedený účet predávajúceho.

Dodatkom č. 1 ku kúpnej zmluve zo dňa 07. januára 2005 bol zmenený čl. 4.5 zmluvy tak, že vlastnícke právo na dodaný tovar prechádza na kupujúceho dňom, kedy predávajúci vystaví príslušnú faktúru znejúcu na kupujúceho. Podľa dodatku č. 2 k zmluve zo dňa 10. januára 2005 zmluva sa dopĺňa novým čl. 5.4, podľa ktorého doprava sa zabezpečuje od prípadu k prípadu podľa dohody pri každej jednej objednávke a podľa toho sa mení aj príslušná kalkulácia ceny výrobkov. Podľa nového bodu 4.9 kupujúci má právo ponechať tovar v sklade predávajúceho bezodplatne až do doby, kým tento tovar predá inej osobe. Predávajúci sa v takomto prípade zaväzuje skladovať tovar s náležitou starostlivosťou.

Krajský súd tiež zistil, že správca dane zaslal daňovému subjektu výzvu zo dňa 02. júna 2008 na vyjadrenie sa k protokolu a deň určený na jeho prerokovanie bol stanovený na 30. júla 2008. Spolu s výzvou bol žalobcovi doručený aj protokol č. 661/320/19427/08/Ben-A/60. Túto výzvu daňový subjekt prevzal osobne dňa 08. júla 2008. Na základe tejto výzvy podal žalobca písomné vyjadrenie k protokolu, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 16. júla 2008. Správca dane sa námietkami vznesenými vo vyjadrení žalobcu zaoberal v dodatku č. 1 k protokolu zo dňa 21. júla 2008. Samotný protokol a jeho dodatok č. 1 mal byť prerokovaný dňa 30. júla 2008 (ako to bolo daňovému subjektu oznámené vo výzve na prerokovanie protokolu zo dňa 02. júna 2008, doručenej žalobcovi dňa 08. júla 2008). V tento deň sa však žalobca na prerokovanie protokolu bez ospravedlnenia nedostavil, o čom bol dňa 31. júla 2008 spísaný úradný záznam.

Na základe vyššie uvedeného krajský súd uzavrel, že po doplnení administratívneho spisového materiálu žalovaným neboli preukázané pochybenia žalovaného alebo správcu dane v ich procesnom postupe, ktoré by spôsobili nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Bolo preukázané, že žalobcovi bola riadne doručená výzva na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie ako aj samotný protokol, ktoré písomnosti žalobca osobne prevzal dňa 08. júla 2008. Vo výzve bol určený termín prerokovania protokolu na deň 30. júla 2008. Na základe tejto výzvy sa žalobca k protokolu písomne vyjadril, t. j. o tom, že fakty uvedené v protokole mu boli známe, svedčí i táto skutočnosť. Tiež bolo preukázané, že žalobca sa na termín prerokovania protokolu a jeho dodatku č. 1 (ktorý reagoval na jeho písomné vyjadrenie k protokolu) bez ospravedlnenia nedostavil, hoci mal dostatočný časový priestor na to, aby si zariadil záležitosti tak, aby sa na prerokovanie mohol dostaviť alebo v prípade, ak by sa nemohol dostaviť na termín, mohol splnomocniť na tento účel zástupcu. Ak teda chýba jeho podpis na zápisnici o záverečnom prerokovaní protokolu a dodatku č. 1, toto je dôsledok jeho neúčasti na záverečnom prerokovaní, na ktoré bol riadne predvolaný a v takom prípade sa považuje za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie protokolu (§ 15 ods. 12 zákona o správe daní), t. j. deň 30. júl 2008. Preto sa žalobca sám ukrátil na svojom procesnom práve zúčastniť sa prerokovania protokolu a jeho dodatku, keď v deň na to určený sa prerokovania nezúčastnil ani si nezvolil na jeho prerokovanie zástupcu.

Pokiaľ ide o vecnú stránku posudzovanej veci, krajský súd uviedol, že zákon o DPH v § 49 ods. 1 viaže právo platiteľa DPH na odpočet dane z tovaru alebo zo služby na deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Kedy vzniká daňová povinnosť, ustanovuje § 19 ods. 1 citovaného zákona účinného v období, kedy došlo k odpočítaniu tejto dane zo strany žalobcu, t. j. v júli 2005. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Samotné dodanie tovaru upravuje ustanovenie § 8 ods. 1 citovaného zákona, účinného v júli 2005 tak, že dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak. Z uvedeného vyplýva, že aby došlo k dodaniu tovaru v zmysle citovaného zákonného ustanovenia musia byť splnené kumulatívnym spôsobom dve zákonné podmienky, a to fyzické dodanie hmotného majetku a zároveň musí dôjsť k zmene vlastníckeho práva. V danom prípade preto správca dane správne viedol dokazovanie na preukázanie tej skutočnosti, či došlo k fyzickému dodaniu hmotného majetku, v danom prípade nealkoholických nápojov.

Teda základný argument žalobcu obsiahnutý v žalobe o tom, že už samotnou zmenou vlastníckeho práva z dodávateľa na neho ako na odberateľa na základe kúpnej zmluvy zo dňa 03. januára 2005 a jej dodatkov zo dňa 07. januára 2005 a 10. januára 2005 došlo k dodaniu tovaru, je podľa krajského súdu nesprávny. Tu krajský súd poukázal na to, že kúpna zmluva zo dňa 03. januára 2005 je len rámcovou kúpnu zmluvou, na základe ktorej nedošlo k reálnemu dodaniu žiadneho tovaru, pretože sama predpokladá, že na jej základe budú konkrétne dodávky realizované. Čo sa týka prevodu vlastníckeho práva z dodávateľa na odberateľa, pôvodne v kúpnej zmluve bolo stanovené, že vlastnícke právo prejde na kupujúceho až po zaplatení kúpnej ceny za jednotlivú dodávku. Toto dojednanie však bolo už o štyri dni zmenené dodatkom č. 1 zo 07. januára 2005, podľa ktorého vlastnícke právo na dodaný tovar prechádza na kupujúceho dňom vystavenia príslušnej faktúry. Z uvedeného vyplýva, že na prevod vlastníckeho práva by podľa tohto dodatku stačilo, aby dodávateľ vystavil na odberateľa príslušnú faktúru a týmto momentom by došlo k prechodu vlastníckeho práva na odberateľa - žalobcu.

Krajský súd nespochybňoval ako inštitút súkromného práva takto uzavretú zmluvu spolu s jej dodatkom, ani takto dohodnutý prevod vlastníckeho práva podľa jednotlivých ústnych zmlúv uzavretých na základe rámcovej kúpnej zmluvy a jej dodatkov. Na účely odpočtu DPH v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH ako inštitútu verejného práva však len prevod vlastníckeho práva bez fyzického dodania tovaru nepostačuje. Preto bolo potrebné v daňovom konaní skúmať, či došlo k dodaniu hmotného majetku, v danom prípade huteľných vecí - tovaru na základe jednotlivých ústne uzavretých kúpnych zmlúv podľa rámcovej kúpnej zmluvy zo dňa 03. januára 2005 a jej dodatkov podľa jednotlivých faktúr od dodávateľov žalobcu.

Ak žalobca namietal, že správca dane od neho vyžadoval doklady preukazujúce fyzické dodanie tovaru zo strany dodávateľa, napr. potvrdené dodacie listy alebo dôkazy o skutočne vykonanej preprave tohto tovaru, uvedený postup správcu dane bol podľa názoru krajského súdu v súlade so zákonom, a to konkrétne s § 29 ods. 2 zákona o správe daní. Samotný daňový subjekt mal taktiež v daňovom konaní povinnosť preukázať skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. Keďže bolo potrebné preukázať fyzické dodanie tovaru do jeho dispozičnej sféry, bolo dôkazné bremeno na žalobcovi, aby tieto skutočnosti preukázal. Negovanie postupu správcu dane ohľadne získavania takýchto dôkazov a nepredloženie takýchto dôkazov zo strany žalobcu nie je spôsobilé spochybniť postup správcu dane. Ak by správca dane vo svojej vyhľadávacej činnosti zistil dôkazy, ktoré by preukazovali napr. dodanie konkrétnych tovarov v jednotlivé dni, ich prevoz do skladu žalobcu alebo iné dôkazy preukazujúce fyzické dodanie tovaru pre žalobcu zo strany jeho dodávateľov, tieto dôkazy by boli nepochybne v prospech žalobcu a týmto spôsobom by ich bol povinný správca dane i použiť.

Krajský súd poukázal na to, že takéto dôkazy v celom daňovom konaní neboli produkované, a to ani vyhľadávacou činnosťou zo strany správcu dane, ako ani zo strany samotného žalobcu. Ak žalobca v žalobe uvádzal, že svedkovia X. a X. jednoznačne potvrdili, že k dodaniu tovaru došlo, krajský súd tento názor nezastával. Po oboznámení sa s ich svedeckými výpoveďami, ktoré sú súčasťou správneho spisu podľa názoru krajského súdu nie je možné konštatovať, že by jednoznačne potvrdili, že zo strany firmy Seliko Trade, a. s. Krupina došlo k dodaniu konkrétnych množstiev a druhu tovarov práve pre odberateľa žalobcu. Je pravda, že X. predložil faktúry a dodacie listy na jednotlivé plnenia adresované odberateľovi U., avšak na druhej strane uviedol, že spoločnosť J. si tovar neodviezla, preprava sa neuskutočnila spoločnosťou J. a osobu, ktorá tovar odovzdala a osobu, ktorá tovar prevzala nevie presne špecifikovať. Podľa neho to mal byť klient, ktorému predával žalobca. X. uviedol, že tovar vyskladnený bol, o čom svedčia potvrdené dodacie listy, avšak aj on uviedol, že v niektorých prípadoch dával dispozíciu na prevzatie tovaru ďalším zákazníkom. Nebolo preukázané, že by tento tovar skutočne kupujúci i prevzal.

Ďalej krajský súd poukázal na to, že ako vyplýva z protokolu o daňovej kontrole č. 661/320/19427/08/Ben-A/60 zo dňa 02. júla 2008, žalobca počas daňovej kontroly predložil správcovi dane faktúry dodávateľských subjektov Seliko Slovakia, s. r. o. Modrý Kameň a Seliko Trade, a. s. Krupina. Správca dane zaslal dožiadanie príslušnému správcovi dane pre daňový subjekt Seliko Slovakia, s. r. o. Modrý Kameň a Seliko Trade, a. s. Krupina. Dožiadané daňové úrady po prešetrení dodávateľských faktúr u deklarovaných dodávateľov zistili, že dodávatelia tovar nedodali.

Pre účely súkromno-právneho vzťahu medzi dodávateľom a odberateľom sa môže odberateľ uspokojiť s tým, že v danom prípade uzavrie obchodnú zmluvu, predmetom ktorej je dodanie tovaru tak, že účastníci tejto zmluvy si dohodnú, že na prevod vlastníckeho práva nie je potrebné, aby bol tovar

fyzicky odovzdaný kupujúcemu. Pre daňové účely však odberateľ musí preukázať, že k splneniu záväzku zo strany dodávateľa došlo, t. j., že došlo k fyzickému dodaniu tovaru. Dôkazné bremeno je v tomto prípade na daňovom subjekte. Je vecou daňového subjektu, aby od svojho dodávateľa žiadal účtovné doklady, ktorými je možné preukázať splnenie dodávky zo strany dodávateľa. Daňový subjekt musí preukázať, že k splneniu predmetu kúpnej zmluvy došlo v dôsledku činnosti dodávateľov a vo vzťahu k nemu ako k odberateľovi. Pokiaľ u správcu dane vznikli pochybnosti, že obchodné spoločnosti Seliko Slovakia, s. r. o. Modrý Kameň a Seliko Trade, a. s. Krupina uskutočnili zdaniteľné plnenia vo vzťahu k žalobcovi a žalobcom v daňovom priznaní deklarované, potom nepostačovalo zo strany žalobcu pripojiť obchodnú zmluvu a dodatky č. 1 a 2 ku kúpnej zmluve z 03. januára 2005, ktorá predstavuje iba rámec práv a povinností, ktoré sa mohli, ale nemuseli zrealizovať a faktúry. Naopak, žalobca mal v daňovom konaní predložiť také dôkazné prostriedky, ktoré by spornú otázku uskutočnenia zdaniteľného plnenia preukázali v jeho prospech. Túto povinnosť si však žalobca nesplnil.

Na základe uvedeného nie je podľa názoru krajského súdu možné konštatovať, že k dodaniu tovaru žalobcovi aj fyzicky došlo. Naopak, výpovede svedkov poukazujú na to, že tovar prevzala tretia osoba, a to osoba, ktorá nadobudla vlastnícke právo k tovaru ako odberateľ žalobcu. Daňový subjekt v prijatom zdaniteľnom plnení neunesol dôkazné bremeno, keď sa mu nepodarilo právne relevantným spôsobom preukázať, že prijaté zdaniteľné plnenie bolo aj uskutočnené, čo je základná podmienka pri nároku na odpočet dane.

Na záver krajský súd zdôraznil, že k nároku na odpočet DPH z daňového dokladu je potrebné nielen deklarovať určité zdaniteľné plnenie pri splnení všetkých formálnych a právnych náležitostí, ale tento nárok vzniká až momentom faktického uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných plnení a konkrétne v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, ktorá vzniká dodaním tovaru. Pre účely zákona o DPH vzniká tento moment až faktickým uskutočnením deklarovaných zdaniteľných plnení. Správca dane je povinný pre zistenie podmienok na odpočet DPH overovať danú obchodnú transakciu nielen odberateľ, ale i na strane dodávateľa. Pokiaľ nie je preukázané na strane dodávateľa, že k zdaniteľnému plneniu došlo a z toho titulu aj k odvodu dane na výstupe, nemôže byť priznaný nárok na odpočet dane na vstupe. Preto pri tovare, ktorý bol vo vystavených faktúrach uvedený daňová povinnosť na strane žalobcu nevznikla a nevzniklo mu ani právo si DPH v zmysle § 49 zákona o DPH, odpočítať.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane bude zrušené a vec vrátená žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobca namietal, že na základe predložených dôkazov dospel krajský súd k nesprávnym skutkovým zisteniam a vzhľadom k tomu vec nesprávne právne posúdil. Podľa názoru žalobcu krajský súd aj žalovaný svojvoľne extenzívne vykladajú ustanovenia zákona o DPH v neprospech žalobcu. Žalobca tvrdil, že zákon o DPH taxatívnym spôsobom vymenováva podmienky, za ktorých je možné si uplatniť nadmerný odpočet a žalobca tieto podmienky riadne splnil.

Poukazoval na ustanovenia § 49 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona o DPH, z ktorých podľa jeho názoru vyplýva, že ide o podmienku uplatnenia odpočtu DPH, ktorá je splnená vtedy, keď sa tovar dostane do sféry dispozície kupujúceho. Uviedol, že táto skutočnosť vyplýva i z ustanovení Obchodného zákonníka, v zmysle ktorých sa považuje tovar za dodaný aj vtedy, keď ho kupujúci fyzicky neprevzal, avšak mu bolo umožnené nakladať s tovarom. Ku skutočnosti, že sa mu kladie za vinu, že nepredložil doklady o preprave tovaru, ale len dodacie listy a z toho dôvodu možno usudzovať, že nedošlo k dodaniu tovaru, uviedol, že si nie je vedomý toho, že by mu zákon výslovne ustanovil povinnosť prepravovať tovar dopravcom, či iným spôsobom. Z toho dôvodu má za to, že preprava tovaru nie je nevyhnutnou podmienkou uplatnenia odpočtu DPH. Uviedol, že podľa jeho názoru k dodaniu tovaru môže dôjsť aj bez toho, aby došlo k preprave tovaru, čo v praxi znamená, že k dodaniu tovaru môže dôjsť i vtedy, keď predávajúci odovzdá kupujúcemu kľúče od skladu v ktorom je tovar uskladnený. Týmto spôsobom sa tovar dostane do sféry dispozície kupujúceho bez toho, aby ho kupujúci ako daňový subjekt fyzicky prevzal, pričom dôjde k jeho dodaniu. Žalobca ďalej uviedol, že vzhľadom k tomu, že nie je možné prenášať dôkazné bremeno na neho ako žalobcu, aby preukázal, že došlo k zdaniteľnému plneniu i na strane dodávateľa, má za to, že v konaní preukázal dostatočné dôkazy na to, aby mu súd priznal uplatnený nárok na odpočet DPH.

Žalovaný sa k odvolaniu vyjadril písomne tak, že žiadal napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť ako vecne správny. Uviedol, že námietky žalobcu uvedené v odvolaní sú totožné so námietkami uvedenými v žalobe, ku ktorým sa žalovaný už vyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní Žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246v ods. 1 veta prvá OSP), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb (§ 244 ods. 1 OSP).

Sudy v správnom súdnictve prejednávajú na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

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

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci teda bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/228/8242-50774/2009/993169-r z 05. mája 2009, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Ružomberok č. 661/230/25985/2008/Ros-X/282 zo dňa 07. augusta 2008, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2005 v sume 163.153,- Sk (4.915,15 eura).

Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom čase predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom čase dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad 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 slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom čase daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom čase právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Najvyšší súd mal z obsahu spisového materiálu za preukázané, že krajský súd po zrušení jeho predchádzajúceho rozsudku sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu, ako i tvrdeniami žalovaného a dal odpoveď na výklad a aplikáciu použitých zákonných ustanovení v napádaných rozhodnutiach, a preto sa v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi rozhodnutia krajského súdu tak, ako ich uviedol aj v tomto svojom rozsudku a na zdôraznenie jeho správnosti považuje za potrebné doplniť nasledovné:

Jednou zo základných zásad daňového konania je komplexné posudzovanie dôkazov a všetkých skutočností, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo, v ich vzájomnej súvislosti, ako aj jednotlivo, pričom sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 1 a 6 zákona o správe daní). Neušlo pozornosti najvyššieho súdu, že v danom prípade žalobca nevedel preukázať zaplatenie faktúr, dodávku ani vyskladnenie predmetného tovaru, ani jeho skutočný objem, ani spôsob, akým k dodávkam došlo, keď jeho odpovede vo výpovediach boli rozporné, o platbách dodávateľ ani odberateľ žalobcu neúčtovali a prijatie platieb v hotovosti taktiež preukázané nebolo. Uvedené skutočnosti, spolu s ostatnými správcom dane a žalovaným zistenými faktami, podľa názoru najvyššieho súdu, odôvodňujú prijatie záveru, že zo strany žalobcu nedošlo k uskutočneniu zdaniteľného obchodu v súlade s § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, ba ani v súlade s kúpnu zmluvou uzatvorenou medzi žalobcom a dodávateľom Seliko Trade, a. s. Krupina zo 03. januára 2005 ani s dodatkom č. 1 k uvedenej zmluve zo 07. januára 2005, a preto krajský súd postupoval správne, keď žalobu žalobcu ako bezdôvodnú zamietol.

Po preskúmaní predloženého spisového materiálu a postupu a rozhodnutia krajského súdu najvyšší súd dospel k záveru, že krajský súd dostatočne podrobne a presne zistil skutkový stav a vysporiadal sa s relevantnými námietkami žalobcu.

Skutočnosti, ktorými žalobca v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu neboli zistené v odvolacom konaní. Tieto boli totožné s námietkami, ktoré žalobca namietal už v odvolacom konaní pred správnym orgánom, rovnako ako v prvostupňovom súdnom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto s poukazom na vyššie uvedené dôvody, ako aj na všetky individuálne okolnosti daného prípadu, napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal a žalovanému zo zákona náhrada trov konania neprináleží.

Pokiaľ ide o zmenu v osobe žalovaného, táto nastala v dôsledku prijatia zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, § 2 ods. 1 a § 10 ods. 1.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

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