

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/52/2020
Identifikačné číslo spisu: 6019200216
Dátum vydania rozhodnutia: 27.05.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:6019200216.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ZSOLTI CARS s.r.o., so sídlom Mierová 326/5, Želovce, IČO: 47 580 356, zastúpený: JUDr. Ivo Babjak, advokát so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100232160/2019, č. 100231893/2019, č. 100231271/2019, č. 100232333/2019, č. 100231481/2019 a č. 100232961/2019, všetky zo dňa 18.1.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/86/2019-108 zo dňa 22. januára 2020, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/86/2019-108 zo dňa 22. januára 2020 z a m i e t a.

Účastníkom konania sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 23S/86/2019-108 zo dňa 22. januára 2020 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) po spojení vecí (sp. zn. 23S/86/2019, 23S/87/2019, 23S/89/2019, 23S/93/2019, 23S/96/2019, 23S/97/2019) na spoločné konanie uznesením č. k. 23S/86/2019-85 zo dňa 10.12.2019 zamietol žaloby žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100232160/2019, č. 100231893/2019, č. 100231271/2019, č. 100232333/2019, č. 100231481/2019 a č. 100232961/2019, všetky zo dňa 18.1.2019. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

2. Z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov mal krajský súd za preukázané, že Daňový úrad Banská Bystrica ako správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2015 - december 2015, január 2016 - jún 2016, august 2016 -

september 2016, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 102576124/2017 zo dňa 13.12.2017. Vyrubovacie konania začali dňa 28.12.2017, nasledujúci deň po doručení protokolu a výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam z daňovej kontroly. Žalobca sa vyjadril k protokolu dňa 16.1.2018 tak, že so zisteniami správcu dane nesúhlasí. Namietal do zápisnice zo dňa 1.3.2018, že nevyhodnotením dôkazov došlo k porušeniu § 47 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“). Navrhol, aby správca dane vo vyrubovacom konaní vydal rozhodnutie o zastavení daňového konania podľa § 62 Daňového poriadku, pretože protokol bol vyhotovený nezákonným spôsobom. Dňa 6.7.2018 spísal správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní so žalobcom, v ktorej uviedol výsledky zistení správcu dane vo vyrubovacom konaní a vyjadrenie splnomocneného zástupcu žalobcu k nim. Dňa 23.7.2018 spísal správca dane Úradný záznam a následne dňa 1.8.2018 vydal rozhodnutia.

3. Správca dane daňovou kontrolou zistil, že žalobca si neoprávnene uplatnil odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa PS trading, s.r.o., so sídlom Medená 5, 811 02 Bratislava, IČO: 464 238 51 a od dodávateľa ŠEGÍS s.r.o., so sídlom Tallerova 4, 811 02 Bratislava, IČO: 47 205 806 (len v zdaňovacom období jún 2015), ktorých predmetom bol odpredaj ojazdených motorových vozidiel, a to

v zdaňovacom období marec 2015 odpočítal DPH vo výške 47 535,00 eur,
v zdaňovacom období február 2015 odpočítal DPH vo výške 31 116,66 eur,
v zdaňovacom období apríl 2015 odpočítal DPH vo výške 28 500,01 eur,
v zdaňovacom období jún 2015 odpočítal DPH vo výške 12 933,32 eur,
v zdaňovacom období máj 2015 odpočítal DPH vo výške 36 925,84 eur,
v zdaňovacom období január 2015 odpočítal DPH vo výške 28 116,67 eur.

4. Správca dane vo vyrubovacom konaní rozhodnutím č. 101476578/2018 zo dňa 1.8.2018 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie marec 2015 v sume 47 535,00 eur.

5. Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené odpočítanie dane v zdaňovacom období marec 2015 z nasledovných dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom PS trading, s.r.o.:

- č. 2015003272 zo dňa 27.3.2015, odpredaj motorového vozidla značky FIAT FREEMONT, základ dane: 10 416,67 eur, 20% DPH: 2 083,33 eur, celková suma: 12 500,00 eur;
- č. 2015003271 zo dňa 27.3.2015, odpredaj motorového vozidla značky Mercedes-Benz S350 CDi, základ dane: 65 416,67 eur, 20% DPH: 13 083,33 eur, celková suma: 78 500,00 eur;
- č. 2015003181 zo dňa 27.3.2015, odpredaj motorového vozidla značky Mercedes-Benz ML350 4Matic, základ dane: 42 083,33 eur, 20% DPH: 8 416,67 eur, celková suma: 50 500,00 eur;
- č. 2015003112 zo dňa 11.3.2015, odpredaj motorového vozidla značky Volkswagen Golf Variant 1.6 TDi, základ dane: 7 508,33 eur, 20% DPH: 1 501,67 eur, celková suma: 9 010,00 eur;
- č. 2015003111 zo dňa 11.3.2015, odpredaj motorového vozidla značky VOLKSWAGEN SHARAN 2.0, základ dane: 11 250,00 eur, 20% DPH: 2 250,00 eur, celková suma: 13 500,00 eur;
- č. 2015003041 zo dňa 4.3.2015, odpredaj motorového vozidla značky AUDI A6 3.0 TDi. Quattro, základ dane: 24 166,67 eur, 20% DPH: 4 833,33 eur, celková suma: 29 000,00 eur;
- č. 2015003091 zo dňa 6.3.2015, odpredaj motorového vozidla značky BMW 328i, základ dane: 25 833,33 eur, 20% DPH: 5 166,67 eur, celková suma: 31 000,00 eur;
- č. 2015002271 zo dňa 2.3.2015, odpredaj motorového vozidla značky BMW X4 DRIVE 20D, základ dane: 51 000,00 eur, 20% DPH: 10 200,00 eur, celková suma: 61 200,00 eur.

6. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 100232160/2019 zo dňa 18.1.2019 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101476578/2018 zo dňa 1.8.2018 (žaloba o preskúmanie zákonnosti tohto rozhodnutia napadla na správnom súde pod sp. zn. 23S/86/2019).

7. Správca dane vo vyrubovacom konaní rozhodnutím č. 101475656/2018 zo dňa 1.8.2018 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie február 2015 v sume 31 116,66 eur.

8. Za zdaňovacie obdobie február 2015 si žalobca uplatnil odpočítanie DPH z nasledovných dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom PS trading, s.r.o.:

- č. 201502261 zo dňa 26.2.2015, odpredaj motorového vozidla značky VOLKSWAGEN TOUAREG 3.0 TDi, základ dane: 37 500,00 eur, 20% DPH: 7 500,00 eur, celková suma: 45 000,00 eur;
- č. 201502201 zo dňa 20.2.2015, odpredaj motorového vozidla značky VOLKSWAGEN Transporter 2.0 TDi, základ dane: 12 916,67 eur, 20% DPH: 2 583,33 eur, celková suma: 15 500,00 eur;
- č. 201502194 zo dňa 19.2.2015, odpredaj motorového vozidla značky VOLKSWAGEN CC 1.9 TSi, základ dane: 17 500,00 eur, 20% DPH: 3 500,00 eur, celková suma: 21 000,00 eur;
- č. 201502192 zo dňa 19.2.2015, odpredaj motorového vozidla značky VOLKSWAGEN Passat 2.0 TDi, základ dane: 11 250,00 eur, 20% DPH: 2 250,00 eur, celková suma: 13 500,00 eur;
- č. 201502173 zo dňa 17.2.2015, odpredaj motorového vozidla značky FIAT FREEMONT 2.0 Multijet, základ dane: 10 166,67 eur, 20% DPH: 2 033,33 eur, celková suma: 12 200,00 eur;
- č. 201502172 zo dňa 17.2.2015, odpredaj motorového vozidla značky BMW X3 3.0 XDrive, základ dane: 24 166,67 eur, 20% DPH: 4 833,33 eur, celková suma: 29 000,00 eur;
- č. 201502164 zo dňa 16.2.2015, odpredaj motorového vozidla značky BMW 520D automat, základ dane: 16 250,00 eur, 20% DPH: 3 250,00 eur, celková suma: 19 500,00 eur;
- č. 201502132 zo dňa 13.2.2015, odpredaj motorového vozidla značky VOLKSWAGEN SHARAN 2.0 CR TDi, základ dane: 10 833,33 eur, 20% DPH: 2 166,67 eur, celková suma: 13 000,00 eur;
- č. 201502131 zo dňa 13.2.2015, odpredaj motorového vozidla značky BMW 520D, základ dane: 15 000,00 eur, 20% DPH: 3 000,00 eur, celková suma: 18 000,00 eur.

9. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 100231893/2019 zo dňa 18.1.2019 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101475656/2018 zo dňa 1.8.2018 (žaloba o preskúmanie zákonnosti tohto rozhodnutia napadla na správnom súde pod sp. zn. 23S/87/2019).

10. Správca dane vo vyrubovacom konaní rozhodnutím č. 101477762/2018 zo dňa 1.8.2018 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015 v sume 28 500,01 eur.

11. Za zdaňovacie obdobie apríl 2015 si žalobca uplatnil odpočítanie DPH z nasledovných dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom PS trading, s.r.o.:

- č. 2015004291 zo dňa 29.4.2015, odpredaj motorového vozidla značky Land Rover Range Rover 2.2 Sd4, základ dane: 23 333,33 eur, 20% DPH: 4 666,67 eur, celková suma: 28 000,00 eur;
- č. 2015004222 zo dňa 22.4.2015, odpredaj motorového vozidla značky VOLKSWAGEN Touareg 3.0 TDi, základ dane: 23 333,33 eur, 20% DPH: 4 666,67 eur, celková suma: 28 000,00 eur;
- č. 2015004161 zo dňa 16.4.2015, odpredaj motorového vozidla značky Volkswagen GOLF Variant 1.6 TDi, základ dane: 6 416,67 eur, 20% DPH: 1 283,33 eur, celková suma: 7 700,00 eur;
- č. 2015004151 zo dňa 15.4.2015, odpredaj motorového vozidla značky OPEL INSIGNIA Kombi 4x4, základ dane: 15 000,00 eur, 20% DPH: 3 000,00 eur, celková suma: 18 000,00 eur;
- č. 2015004152 zo dňa 13.4.2015, odpredaj motorového vozidla značky Mercedes-Benz Sprinter, základ dane: 11 250,00 eur, 20% DPH: 2 250,00 eur, celková suma: 13 500,00 eur;
- č. 2015004103 zo dňa 10.4.2015, odpredaj motorového vozidla značky AUDI A4 Avant 2.0 TDi, základ dane: 12 500,00 eur, 20% DPH: 2 500,00 eur, celková suma: 15 000,00 eur;
- č. 2015004101 zo dňa 10.4.2015, odpredaj motorového vozidla značky BMW 520D, základ dane: 15 416,67 eur, 20% DPH: 3 083,33 eur, celková suma: 18 500,00 eur;
- č. 2015004102 zo dňa 10.4.2015, odpredaj motorového vozidla značky Volkswagen Sharan 2.0 TDi, základ dane: 12 083,33 eur, 20% DPH: 2 416,67 eur, celková suma: 14 500,00 eur;
- č. 2015004071 zo dňa 7.4.2015, odpredaj motorového vozidla značky FORD Mondeo 2.0 TDCi, základ dane: 9 583,33 eur, 20% DPH: 1 916,67 eur, celková suma: 11 500,00 eur.
- č. 2015004021 zo dňa 2.4.2015, odpredaj motorového vozidla značky SEAT Alhambra 2.0 TDi, základ dane: 13 583,33 eur, 20% DPH: 2 716,67 eur, celková suma: 16 300,00 eur.

12. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 100231271/2019 zo dňa 18.1.2019 potvrdil

rozhodnutie správcu dane č. 101477762/2018 zo dňa 1.8.2018 (žaloba o preskúmanie zákonnosti tohto rozhodnutia napadla na správnom súde pod sp. zn. 23S/89/2019).

13. Správca dane vo vyrubovacom konaní rozhodnutím č. 101480921/2018 zo dňa 1.8.2018 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie jún 2015 v sume 12 933,32 eur.

14. Za zdaňovacie obdobie jún 2015 si žalobca uplatnil odpočítanie dane z nasledovnej dodávateľskej faktúry od dodávateľa PS trading, s.r.o.:

- č. 201506041 zo dňa 4.6.2015, odpredaj motorového vozidla značky AUDI A6 2.0 TDi, základ dane: 17 916,67 eur, 20% DPH: 3 583,33 eur, celková suma: 21 500,00 eur.

15. Žalobca si v zdaňovacom období jún 2015 uplatnil odpočítanie dane aj z nasledovných dodávateľských faktúr od dodávateľa ŠEGÍS s.r.o., so sídlom Tallerova 4, 811 02 Bratislava, IČO: 472 058 06:

- č. 201506243 zo dňa 24.6.2015, odpredaj motorového vozidla značky FORD Focus 1.6 TDCi, základ dane: 6 916,67 eur, 20% DPH: 1 383,33 eur, celková suma 8 300,00 eur;

- č. 201506242 zo dňa 24.6.2015, odpredaj motorového vozidla značky Volkswagen Passat Variant 2.0 TDi, základ dane: 12 416,67 eur, 20% DPH: 2 483,33 eur, celková suma: 14 900,00 eur;

- č. 201506245 zo dňa 24.6.2015, odpredaj motorového vozidla značky VOLKSWAGEN Passat CC 2.0 TDi, základ dane: 10 250,00 eur, 20% DPH: 2 050,00 eur, celková suma: 12 300,00 eur;

- č. 201506244 zo dňa 24.6.2015, odpredaj motorového vozidla značky OPEL ZAFIRA 2.0 CDTi, základ dane: 10 250,00 eur, 20% DPH: 2 050,00 eur, celková suma: 12 300,00 eur;

- č. 201506241 zo dňa 22.6.2015, odpredaj motorového vozidla značky VOLKSWAGEN GOLF 2.0 TDi, základ dane: 6 916,67 eur, 20% DPH: 1 383,33 eur, celková suma: 8 300,00 eur.

16. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 100232333/2019 zo dňa 18.1.2019 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101480921/2018 zo dňa 1.8.2018 (žaloba o preskúmanie zákonnosti tohto rozhodnutia napadla na správnom súde pod sp. zn. 23S/93/2019).

17. Správca dane vo vyrubovacom konaní rozhodnutím č. 101478650/2018 zo dňa 1.8.2018 podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel na DPH 36.925,84 eur, nepriznal nadmerný odpočet v sume 9.294,42 eur a vyrubil daň v sume 27 631,42 eur za zdaňovacie obdobie máj 2015.

18. V zdaňovacom období 2015 si žalobca uplatnil odpočítanie DPH z nasledovných dodávateľských faktúr od dodávateľa PS trading, s.r.o.:

- č. 201505291 zo dňa 29.5.2015, odpredaj motorového vozidla značky BMW X5 3.0 TDi, základ dane: 25 712,50 eur, 20% DPH: 5 142,50 eur, celková suma 30 855,00 eur;

- č. 201505271 zo dňa 27.5.2015, odpredaj motorového vozidla značky AUDI A6 Avant 2.0 TDi, základ dane: 21 250,00 eur, 20% DPH: 4 250,00 eur, celková suma: 25 500,00 eur;

- č. 201505151 zo dňa 15.5.2015, odpredaj motorového vozidla značky Volkswagen Passat 2.0 TDi, základ dane: 8 833,33 eur, 20% DPH: 1 766,67 eur, celková suma: 10 600,00 eur;

- č. 201505132 zo dňa 13.5.2015, odpredaj motorového vozidla značky MERCEDES-BENZ C 220 BLUETEC, základ dane: 28 833,33 eur, 20% DPH: 5 766,67 eur, celková suma: 34 600,00 eur;

- č. 201505051 zo dňa 5.5.2015, odpredaj motorového vozidla značky Porsche Cayenne 3.0 TD, základ dane: 35 000,00 eur, 20% DPH: 7 000,00 eur, celková suma: 42 000,00 eur;

- č. 201505131 zo dňa 13.5.2015, odpredaj motorového vozidla značky MERCEDES-BENZ S 350 BLUETEC, základ dane: 65 000,00 eur, 20% DPH: 13 000,00 eur, celková suma: 78 000,00 eur.

19. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 100231481/2019 zo dňa 18.1.2019 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101478650/2018 zo dňa 1.8.2018 (žaloba o preskúmanie zákonnosti tohto rozhodnutia napadla na správnom súde pod sp. zn. 23S/96/2019).

20. Správca dane vo vyrubovacom konaní rozhodnutím č. 101474399/2018 zo dňa 1.8.2018 podľa § 68

ods. 5 a 6 Daňového určil žalobcovi rozdiel na DPH 28 116,67 eur, nepriznal nadmerný odpočet v sume 16 167,58 eur a vyrubil daň v sume 11 949,09 eur.

21. Za zdaňovacie obdobie január 2015 správca dane zistil rozdiel dane vo výške 28 116,67 eur tým, že neuznal žalobcovi uplatnené odpočítanie dane z nasledovných dodávateľských faktúr od dodávateľa PS trading, s.r.o.:

- č. 201501301 zo dňa 30.1.2015, odpredaj motorového vozidla značky BMW 320XD, základ dane: 11 250,00 eur, 20% DPH: 2 250,00 eur, celková suma: 13 500,00 eur;
- č. 201501817 zo dňa 28.1.2015, odpredaj motorového vozidla značky FORD FOCUS 1.6 TDCi, základ dane 7 500,00 eur, 20% DPH: 1 500,00 eur, celková suma: 9 000,00 eur;
- č. 201501816 zo dňa 28.1.2015, odpredaj motorového vozidla značky FORD KUGA 2.0 TDCi, základ dane: 10 833,33 eur, 20% DPH: 2 166,67 eur, celková suma: 13 000,00 eur;
- č. 201501815 zo dňa 28.1.2015, odpredaj motorového vozidla značky FIAT FREEMONT 2.0 MULTIJET, základ dane: 9 916,67 eur, 20% DPH: 1 983,33 eur, celková suma: 11 900,00 eur;
- č. 201501814 zo dňa 28.1.2015, odpredaj motorového vozidla značky BMW 320 TOURING, základ dane: 8 750,00 eur, 20% DPH: 1 750,00 eur, celková suma: 10 500,00 eur;
- č. 201501813 zo dňa 28.1.2015, odpredaj motorového vozidla značky FORD GRAND C-MAX 1.6 TDCi, základ dane: 7 750,00 eur, 20% DPH: 1 550,00 eur, celková suma: 9 300,00 eur;
- č. 201501812 zo dňa 28.1.2015, odpredaj motorového vozidla značky AUDI A4 AVANT 2.0 TDi, základ dane: 10 833,33 eur, 20% DPH: 2 166,67 eur, celková suma: 13 000,00 eur;
- č. 201501811 zo dňa 28.1.2015, odpredaj motorového vozidla značky VOLVO XC70 2.4 D5, základ dane: 15 000,00 eur, 20% DPH: 3 000,00 eur, celková suma: 18 000,00 eur;
- č. 201501810 zo dňa 28.1.2015, odpredaj motorového vozidla značky FORD MONDEO 2.0 TDCi, základ dane: 9 583,33 eur, 20% DPH: 1 916,67 eur, celková suma: 11 500,00 eur;
- č. 201501289 zo dňa 28.1.2015, odpredaj motorového vozidla značky VW Golf 1.6 TDi, základ dane: 7 916,67 eur, 20% DPH: 1 583,33 eur, celková suma: 9 500,00 eur;
- č. 201501288 zo dňa 28.1.2015, odpredaj motorového vozidla značky VOLVO XC60 2.4 D, základ dane: 14 583,33 eur, 20% DPH: 2 916,67 eur, celková suma: 17 500,00 eur;
- č. 201501287 zo dňa 28.1.2015, odpredaj motorového vozidla značky VW TIGUAN 2.0 TDi, základ dane: 11 666,67 eur, 20% DPH: 2 333,33 eur, celková suma: 14 000,00 eur;
- č. 201501286 zo dňa 28.1.2015, odpredaj motorového vozidla značky VW GOLF 2.0 TDi, základ dane: 6 666,67 eur, 20% DPH: 1 333,33 eur, celková suma: 8 000,00 eur;
- č. 201501285 zo dňa 28.1.2015, odpredaj motorového vozidla značky VW TOURAN 1.6 TDi, základ dane: 8 333,33 eur, 20% DPH: 1 666,67 eur, celková suma: 10 000,00 eur.

22. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 100232961/2019 zo dňa 18.1.2019 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101474399/2018 zo dňa 1.8.2018 (žaloba o preskúmanie zákonnosti tohto rozhodnutia napadla na správnom súde pod sp. zn. 23S/97/2019).

23. Dôvodom neuznania odpočítania dane vo všetkých prípadoch bola skutočnosť, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru - ojazdených motorových vozidiel deklarovaným dodávateľom PS trading, s.r.o., a dodávateľom ŠEGÍS s.r.o., teda nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH ustanovených v § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

24. Z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov vyplynulo, že správca dane nespochybnil existenciu tovaru - ojazdených motorových vozidiel, keď ich existencia bola preukázaná dokazovaním na Okresnom úrade Veľký Krtíš - odbor cestnej dopravy a pozemných komunikácií. Avšak z oznámení o realizovaných nadobudnutiach slovenského nadobúdateľa zo systému VIES (L2F2- vybraný nadobúdateľ) správca dane zistil, že spoločnosti, ktoré sú uvedené v odpovediach sa nezhodujú s názvami spoločností, ktoré sú uvedené na zahraničných technických preukazoch motorových vozidiel nakúpených od dodávateľov uvedených na faktúrach predložených kontrolovaným daňovým subjektom ku daňovej kontrole. Z preverovania faktúr správca dane zistil, že faktúry od dodávateľov, ktoré boli uhradené zálohovo, neboli uhradené v celej sume, boli zaplatené iba zálohy, nedoplatky neboli uhradené. Podľa správcu dane je irelevantné, ak odberateľ dodávateľovi zaplatil určitú finančnú čiastku, ktorá mala

byť zaplatená na základe dodania tovaru, keď nebolo preukázané dodanie tovaru od dodávateľa uvedeného na faktúre. Správca dane preveroval aj kontrolné výkazy dodávateľov, čo vyhodnotil tak, že daňové subjekty uvádzajú do kontrolného výkazu zdaniteľné obchody za príslušné zdaňovacie obdobie, avšak uvedené hodnoty v kontrolných výkazoch nie sú dôkazom, že sa zdaniteľné obchody uskutočnili tak, ako je uvedené v kontrolných výkazoch a na faktúrach. Dodávateľ žalobcu spoločnosť PS trading, s.r.o. je nekontaktnou spoločnosťou, so správcom dane nespolupracuje, v mieste sídla sa nezdržiava, listové zásielky sa správcovi dane vracali s poznámkou „adresát neznámy“. Všetci dodávatelia ojazdených motorových vozidiel v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach predmetnou daňovou kontrolou (okrem spoločnosti PS trading, s.r.o. a spoločnosti ŠEGÍS s.r.o., v súvislosti s ktorými súd preskúmaval zákonnosť rozhodnutí, sú nimi aj spoločnosti TVOJE AUTO, s.r.o., BP solutions s.r.o., BKB holding s.r.o.) boli ako platitelia DPH zrušení, konateľmi a spoločníkmi sú nekontaktní občania z Českej republiky, Rumunska, Bulharska, eventuálne občan Slovenskej republiky bezdomovec. Z výpisu z obchodného registra vyplýva, že spoločnosť PS trading, s.r.o. zmenila konateľa, ktorým sa stal od 27.6.2015 Tihámér Török, občan Rumunska. Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynulo, že dodávateľ PS trading, s.r.o. bol ako platiteľ DPH zrušený. Nepodáva daňové priznania na dani z príjmov právnických osôb od roku 2012, teda podávanie daňových priznaní na DPH a podávanie kontrolných výkazov za kontrolované zdaňovacie obdobia bolo účelové. Dodávateľ nepredložil správcovi dane žiadne doklady a dôkazy, ktoré by reálne preukazovali nákup ojazdených motorových vozidiel od dodávateľa.

25. Podľa správcu dane svedok Peter Slivka - bývalý konateľ spoločnosti PS trading, s.r.o. (konateľ v období od 12.11.2011 do 26.6.2015) síce do zápisnice o ústnom pojednávaní dňa 26.10.2017 uviedol, že faktúry vystavil a ojazdené vozidlá odberateľovi dodal, avšak svoje tvrdenie nepotvrdil relevantnými dokladmi a dôkazmi, ktoré by deklarovali reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení tak, ako to uviedol. Spoločnosť ŠEGÍS s.r.o. sa na adrese uvedenej v obchodnom registri nezdržiavala. Dňa 7.12.2015 zmenila konateľa a spoločníka z Martina Soregiho, Nám Slobody 2562/19, Nové Mesto nad Váhom na občana Rumunska Roberta Balogha, ktorý bol jediným konateľom a spoločníkom od 7.12.2015 do 15.7.2016. Dodávateľ splynul dňa 15.7.2016 s nekontaktnou spoločnosťou KIVOX s.r.o., ktorá následne dňa 8.9.2017 splynula s nekontaktnou spoločnosťou CINEMA NOVÉ MESTO, s.r.o., v dôsledku čoho zanikla. Právny nástupca dodávateľa ŠEGÍS s.r.o. so správcom dane nespolupracuje, jediným spoločníkom a konateľom je od 7.6.2016 Ing. Juraj Minárik, bezdomovec. Faktúry od dodávateľa ŠEGÍS s.r.o. boli uhradené zálohovo, neboli uhradené v celej sume, nedoplatky neboli uhradené.

26. Podľa správcu dane svedok Martin Soregi - bývalý konateľ spoločnosti ŠEGÍS s.r.o. neuviedol také informácie, ktoré by preukázali oprávnenosť odpočítania dane z faktúr, keď ani jeho výpoveďou nebolo preukázané, že tovar, ktorý mal byť dodaný a uvedený na preverovaných faktúrach bol skutočne dodaný osobou uvedenou na týchto faktúrach. Svedok neuviedol od koho spoločnosť tovar nakúpila a správcovi dane neboli predložené žiadne doklady a dôkazy, ktoré by reálne preukazovali nákup motorových vozidiel v zmysle preverovaných faktúr, dodávateľ nepreukázal pôvod tovaru.

27. Správca dane v priebehu výkonu daňových kontrol za zdaňovacie obdobia rokov 2014, 2015 a 2016 spochybnil, že uvedeným dodávateľom vznikla daňová povinnosť a neuznal žalobcovi odpočítanie dane z týchto faktúr, keď konštatoval, že všetky preverované dodávateľské faktúry majú rovnaký formát, sú vystavované v rovnakom programe, majú rovnakú štruktúru číslovania. Predloženie samotných faktúr nie je bez ďalšieho preukázania dôkazom o tom, že určité zdaniteľné obchody boli uskutočnené, je len tvrdením o takýchto udalostiach. Predloženie faktúry je splnenie len formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane, faktúra musí byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje platiteľ.

28. Správca dane oboznámil žalobcu so zisteniami pri výkone daňovej kontroly, o čom bola spísaná zápisnica 21.11.2017, kedy zároveň vyzval žalobcu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku vyjadriť sa k pochybnostiam správcu dane. Dôkazné bremeno preniesol na daňový subjekt v zmysle § 24 ods. 1 písm. a) a b) Daňového poriadku. Žalobca sa k zisteniam vyjadril elektronicky dňa 6.12.2017, pričom podľa správcu dane vo svojom vyjadrení pochybnosti nevyvrátil, nejasnosti nevysvetlil, pravdivosť

údajov riadne nepreukázal, nepredložil správcovi dane žiadne doklady a dôkazy, ktoré by preukázali reálne uskutočnenie predmetných zdaniteľných obchodov. Správca dane telefonicky informoval právneho zástupcu žalobcu 8.12.2017 o tom, že sa zaoberal jeho vyjadrením zo dňa 6.12.2017 a vzhľadom na to, že nepredložil žiadne nové doklady a dôkazy, bude vypracovaný protokol z daňovej kontroly, ktorý bude zaslaný právnomu zástupcovi na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole.

29. Podľa zistení správcu dane si daňový subjekt uplatnil právo na odpočítanie dane v rozpore s ustanoveniami § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH z dôvodu, že nepreukázal, že predmetné dodania tovaru mu dodal dodávateľ uvedený na preverovaných faktúrach. Boli vystavené faktúry, ale na ich základe nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa PS trading, s.r.o., rovnako u dodávateľa ŠEGÍS s.r.o., a tým nebolo preukázané právo na odpočítanie dane u odberateľa, preto správca dane vo vyrubovacom konaní v rozsahu rozdielu dane za kontrolované zdaňovacie obdobia vyrubil žalobcovi DPH podľa § 68 ods. 5, resp. podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku.

30. Žalobca podal proti vyššie uvedeným rozhodnutiam žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal ich zrušenia vrátane rozhodnutí správcu dane a vrátenia vecí žalovanému na ďalšie konanie. Namietal, že rozhodnutia neboli vydané v súlade so zákonom, pretože sa zakladajú na nesprávnom právnom posúdení vecí a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

31. V správnych žalobách žalobca poukázal na časť vyjadrenia zo dňa 6.12.2017, v ktorom uviedol, že žalobca deklarovaným dodávateľom za tovar bezhotovostne zaplatil, reálna existencia tovaru je nepopierateľná, dodávatelia doviezli motorové vozidlá zo zahraničia, boli podrobené kontrole originality, následne registrované na príslušnom okresnom úrade so slovenským technickým preukazom a boli im pridelené slovenské evidenčné čísla. Podľa žalobcu jediným dôvodom pre neuznanie nároku na odpočítanie DPH bolo, že dodávatelia boli v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktní a správca dane nevedel fyzicky preveriť ich účtovnú evidenciu.

32. Správny súd dospel k záveru, že prvá žalobná námietka žalobcu nie je dôvodná. Obsah administratívneho spisu a obsah preskúmaných rozhodnutí nenasvedčuje tvrdeniu, že by sa správca dane nevysporiadal s námietkou žalobcu, ktorú predniesol vo vyjadrení zo dňa 6.12.2017. Podľa krajského súdu z administratívneho spisu vyplýva, že v rámci daňovej kontroly bol žalobca oboznámený so zisteniami správcu dane (s jeho pochybnosťami) na ústnom pojednávaní dňa 21.11.2017, o čom bola spísaná zápisnica č. 102425837/2015 (listina č. 38 administratívneho spisu). Na ústnom pojednávaní žalobca uviedol, že sa vyjadrí v lehote 15 dní odo dňa spísania zápisnice. Žalobca sa vyjadril v podaní zo dňa 6.12.2017, v ktorom vyjadrení v súlade s § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku tiež navrhol, aby toto vyjadrenie bolo uvedené v protokole z daňovej kontroly. Následne sa správca dane dňa 8.12.2017 telefonicky skontaktoval so žalobcom, resp. jeho zástupcom a oznámil mu, že sa zaoberal jeho vyjadrením zo dňa 6.12.2017. Správca dane uzavrel, že vo vyjadrení neboli predložené žiadne nové dôkazy a doklady, ktoré by preukázali reálne uskutočnenie deklarovaných obchodných transakcií a mali vplyv na závery správcu dane. Správca dane oznámil žalobcovi, že bude vypracovaný protokol z daňovej kontroly, ktorý mu bude zaslaný s výzvou na vyjadrenie. Následne bol vyhotovený Protokol z daňovej kontroly č. 102576124/2017 zo dňa 13.12.2017, ktorý žalobca prevzal spolu s výzvou na vyjadrenie č. 102576580/2017 zo dňa 27.12.2017. Žalobca sa k protokolu z daňovej kontroly vyjadril v podaní zo dňa 16.1.2018. Pripomienky k protokolu z daňovej kontroly boli so žalobcom prerokované dňa 1.3.2018, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100467353/2018 (listina č. 48 administratívneho spisu).

33. Podľa správneho súdu z administratívneho spisu taktiež vyplýva, že správca dane vyjadrenie žalobcu zo dňa 6.12.2017 uviedol v protokole z daňovej kontroly (str. 51 protokolu) tak, ako to žalobca žiadal. Jeho vyjadrením sa v rámci protokolu zaoberal a vysporiadal sa s ním. V nadväznosti na vyjadrenie žalobcu správca dane uviedol vlastné závery, ktoré považoval za podstatné a to, že žalobca v tomto vyjadrení pochybnosti správcu dane nevyvrátil, nejasnosti nevysvetlil, pravdivosť údajov nepreukázal a

nepredložil správcovi dane žiadne doklady a dôkazy, ktoré by preukázali reálne uskutočnenie zdanieľných plnení (čím správca dane zotrval na svojich už uvedených záveroch - vyslovených pochybnostiach). Zároveň správca dane v protokole z daňovej kontroly uviedol, že sa dňa 8.12.2017 telefonicky skontaktoval so splnomocneným zástupcom žalobcu a oboznámil ho, že sa s vyjadrením zaoberal, že týmto vyjadrením podľa jeho názoru neboli prelomené doterajšie závery a že pristúpi k vyhotoveniu protokolu z daňovej kontroly (o telefonickom hovore bol spísaný úradný záznam - listina č. 41 administratívneho spisu). Žalobca predniesol vyjadrenie v priebehu daňovej kontroly a správca dane sa s vyjadrením v protokole z daňovej kontroly vysporiadal. Na daňovú kontrolu nadväzovali vyrubovacie konania a v rozhodnutiach správcu dane, vydaných vo vyrubovacích konaniach, správca dane uviedol vyššie popísané skutočnosti. V rozhodnutiach uviedol, že bolo doručené vyjadrenie žalobcu zo dňa 6.12.2017 a uviedol aj vyhodnotenie námietok v ňom uvedených.

34. Rozhodnutia správcu dane a aj žalovaného podľa správneho súdu spĺňajú požiadavky stanovené Daňovým poriadkom a obsahujú všetky náležitosti rozhodnutia. Námietka prednesená vo vyjadrení žalobcu zo 6.12.2017 nezostala nevysporiadaná, pretože sa s ňou správca dane v protokole z daňovej kontroly, a aj v rozhodnutiach vydaných vo vyrubovacích konaniach, zaoberal. Napokon reálnou existenciou tovaru a tým, či bol tovar reálne dodaný deklarovaným dodávateľom (a v rámci toho aj skutočnosťami a faktami, ktoré boli namietané vo vyjadrení zo 6.12.2017) sa správca dane a aj žalovaný zaoberali v prevažnej časti odôvodnení svojich rozhodnutí. V rozhodnutiach bolo podrobne rozobraté splnenie resp. nesplnenie podmienok stanovených zákonom pre uplatnenie nároku na odpočet DPH, medzi ktoré patrí práve aj preukázanie dodania tovaru deklarovaným dodávateľom. Správca dane a ani žalovaný nespochybnili žalobcom vo vyjadrení tvrdené skutočnosti, že tovar existoval, boli realizované bezhotovostné platby, vozidlá boli podrobené kontrole originality, boli registrované a boli im pridelené slovenské evidenčné čísla. Za nepreukázané považovali daňové orgány dodanie motorových vozidiel deklarovaným dodávateľom.

35. Krajský súd uviedol, že správca dane zaujal stanovisko k námietkam žalobcu a vysporiadal sa s nimi. Rovnako rozhodnutia žalovaného spĺňali náležitosti a požiadavky stanovené Daňovým poriadkom a žalovaný sa s odvolacou námietkou žalobcu vysporiadal, keď uviedol, že nie je dôvodná, pretože správca dane uviedol vo svojom rozhodnutí všetky zistenia a námietky a vysporiadal sa s nimi. Tento záver žalovaného zodpovedá odôvodneniu rozhodnutí správcu dane a neobstojí námietka, že žalovaný nedostatočne reagoval na odvolaciu námietku žalobcu.

36. Pokiaľ žalobca v rámci ďalšej žalobnej námietky poukazoval na to, že v Zákone o DPH bola transponovaná Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme DPH, na jej prioritné postavenie vo vzťahu k vnútroštátnej právnej úprave a na záväznosť judikatúry ESD, v ktorej je podaný výklad jednotlivých ustanovení smernice, voči týmto záverom podľa názoru správneho súdu nie je možné nič namietat. Rovnako je nepochybné, že právo na odpočítanie DPH je neoddeliteľnou súčasťou jednotného systému DPH v krajinách EÚ a že je ho možné obmedziť výlučne za podmienok stanovených v smernici, pričom je preň charakteristická zásada neutrality.

37. Za dôvodné nepovažoval správny súd ani žalobné námietky žalobcu o tom, že správca dane neuznal ním uplatňovaný nárok na odpočítanie dane len na základe toho, že deklarovaní dodávatelia žalobcu (resp. právni nástupcovia) boli v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktní, alebo že nevedeli zdokladovať nadobudnutie tovaru. Za podstatné považoval správny súd aj tie závery správcu dane, v ktorých na základe vykonaných dôkazov bolo uvedené, že názvy spoločností, ktoré sú uvedené v oznámeniach o realizovaných nadobudnutiach slovenského nadobúdateľa zo systému VIES, sa nezhodujú s názvami spoločností, ktoré sú uvedené na zahraničných technických preukazoch motorových vozidiel nakúpených od dodávateľov, uvedených na faktúrach, predložených žalobcom ako kontrolovaným daňovým subjektom k daňovej kontrole. Z tohto vyhodnotenia vykonaného dôkazu vyplýva, že správca dane a ani žalovaný nespochybnili deklarované obchodné transakcie len z dôvodu nekontaktnosti deklarovaných dodávateľov (resp. právnych nástupcov) v čase výkonu daňovej kontroly (a v dôsledku tohto nemožnosti preveriť ich účtovnú dokumentáciu), ale aj na základe ďalších záverov vyvedených z vykonaného dokazovania.

38. Pokiaľ žalobca poukazoval na judikatúru ESD (vo veciach Optigen, Mahageben a David, Bonik EOOD), táto podala výklad práva Únie za odlišnej skutkovej situácie. V prejednávanom prípade správca dane spochybnil deklarované obchodné transakcie, a to nielen vyhodnotením dôkazov, ktoré preukazovali nekontaktnosť deklarováných dodávateľov (resp. právnych nástupcov). Správca dane preveroval nadobudnutie tovaru a registráciu v systéme VIES a nezistil zhodu s názvami spoločností, ktoré boli uvedené na zahraničných technických preukazoch motorových vozidiel nakúpených deklaroványmi dodávateľmi. Tento záver daňových orgánov žalobca v priebehu administratívneho konania, a ani v podanej správnej žalobe, nijako nespochybnil a nevzniesol v tomto smere žiadne námietky. Konatelia deklarováných dodávateľov (konatelia v čase realizácie deklarováných obchodných transakcií) v konkrétnostiach neuviedli ako začali spoluprácu so žalobcom, a ani odkiaľ konkrétne autá nakupovali.

39. Správny súd považoval za podstatné uviesť, že motorové vozidlo je individuálne určeným tovarom, s individuálne určenými identifikátormi, ako aj s dokumentáciou vyhotovovanou pre konkrétne motorové vozidlo, čo v istom smere uľahčuje monitorovanie „jeho pohybu“ od výrobcu prostredníctvom predajcov až ku konečným spotrebiteľom. Pri nákupe a predaji motorových vozidiel v rámci realizácie predmetu podnikateľskej činnosti podnikajúci subjekt vstupuje nielen do obchodnoprávných vzťahov súkromnoprávneho charakteru, ale aj do verejnoprávných daňových vzťahov. Je tak zaťažený zodpovednosťami voči svojim odberateľom v rámci súkromnoprávnej oblasti, ale aj povinnosťami voči štátu v rámci verejného práva. Toto jeho postavenie potom odôvodňuje vyžadovať od neho vyššiu mieru obozretnosti a prehľadu, ktorou sa riadi pri realizácii svojej podnikateľskej činnosti. V rámci tejto požiadavky je potom namieste požadovať, aby subjekt, ktorý obchoduje s motorovými vozidlami v značnom rozsahu, mal konkrétnejší prehľad o nakupovaných a predávaných motorových vozidlách.

40. Podľa § 70 ods. 6 a 7 zákona o DPH sa od 1.10.2012 zaviedla pre platiteľov dane povinnosť viesť a doručiť záznamy o každom pozemnom motorovom vozidle kúpenom v inom členskom štáte EÚ, ktoré je alebo bolo vedené v evidencii vozidiel v inom členskom štáte, od zdaniteľnej osoby identifikovanej pre DPH v inom členskom štáte na účely jeho ďalšieho predaja, ak pozemné motorové vozidlo je odoslané alebo prepravené do tuzemska. Uvedená povinnosť sa týka nových aj ojazdených motorových vozidiel uvedených v § 11 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a vzťahuje sa nielen na platiteľov dane, ktorí prevádzkujú autobazár, ale aj na platiteľov dane, ktorí príležitostne kúpia pozemné motorové vozidlo v inom členskom štáte od zdaniteľnej osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte s cieľom jeho ďalšieho predaja.

41. Správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly zistil, že kontrolovaný daňový subjekt nadobúdala v zdaňovacích obdobiach rokov 2015 a 2016 ojazdené vozidlá z členských štátov EÚ, pričom správcovi dane nepodal žiadny záznam o takto nadobudnutých motorových vozidlách. Podávanie záznamov nebolo preukázané ani zo strany deklarováných dodávateľov.

42. Závery správcu dane a aj žalovaného považoval správny súd za správne aj v súvislosti s tým, že vypočutý svedok Martin Soregi (listina č. 56 administratívneho spisu) neobjasnil konkrétne okolnosti deklarováných obchodných transakcií spoločnosti ŠEGÍS s.r.o. so žalobcom, ako aj svedok Peter Slivka (listina č. 28 administratívneho spisu) neobjasnil dostatočne okolnosti fakturovaných obchodov spoločnosti PS trading, s.r.o., keďže uviedli len všeobecné skutočnosti bez odkazu na nejaké dôkazy a ďalšie skutočnosti, ktorými by bolo možné overiť pravdivosť ich výpovede. Samotní svedkovia uviedli, že motorové vozidlá nakupovali v autobazároch cez internet a neuviedli ani jedného konkrétneho dodávateľa, ani jeden konkrétny autobazár, s ktorým mali spolupracovať. Konateľ žalobcu bol prítomný pri výsluchu svedkov a žiadne konkrétne otázky svedkom nepoložil (konkrétne otázky, ktoré by sa týkali konkrétneho dodania motorových vozidiel od konkrétnych dodávateľov zo zahraničia, ich prepravy, spôsobu dodania a podobne). Preto vypovedacia hodnota týchto dôkazov je nízka a daňové orgány ich správne vyhodnotili ako nepreukazujúce uskutočnenie preverovaných obchodov tak, ako boli deklarované podľa faktúr.

43. Krajský súd taktiež poukázal na to, že od subjektu, ktorý v rámci predmetu svojho podnikania nakupuje a predáva ojazdené motorové vozidlá, je v rámci zásady primeranej obozretnosti v obchodnoprávnom styku dôvodné vyžadovať, aby mal konkrétnejšie vedomosti o tovare. V prejednávanej veci konateľ žalobcu konkrétne okolnosti realizácie obchodných transakcií, ktoré by bolo možné konfrontovať s výpoveďami konateľov deklarovaných dodávateľov, neuviedol. Boli vypočutí konatelia deklarovaných dodávateľov, ktorých výpovede ohľadne spolupráce so žalobcom, aj ohľadne nákupu motorových vozidiel v zahraničí a ich dopravy na územie Slovenskej republiky, boli len veľmi všeobecné. Neuviedli žiadneho svojho konkrétneho dodávateľa, žiadne konkrétne okolnosti o autobazároch v zahraničí, od ktorých motorové vozidlá odoberali, a v tomto smere žiadne otázky nepoložil ani konateľ žalobcu, ktorý bol prítomný pri výsluchu oboch svedkov a mal priestor klásť svedkom otázky. Jeho otázky položené svedkovi Martinovi Soregimu mali všeobecný charakter a svedkovi Petrovi Slivkovi nepoložil žiadne otázky.

44. V súvislosti s vyššie uvedenými požiadavkami správny súd poukázal aj na závery Najvyššieho súdu SR vyslovené v rozsudku sp. zn. 1Sžf/13/2016 zo dňa 16.1.2018, v zmysle ktorých je rozumné očakávanie, že najmä v zmluvných vzťahoch vzhľadom na nevylúčenie možnosti vykonania daňovej kontroly v relatívne dlhom časovom úseku si daňový subjekt zabezpečí dostatok hodnoverných dôkazných prostriedkov ohľadom priebehu zdaniteľného obchodu tak, aby za každých okolností vedel preukázať zrealizovanie zdaniteľného obchodu spôsobom opísaným vo faktúre a aby bol schopný za každých okolností odstrániť pochybnosti daňových orgánov o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu. Najvyšší súd SR v uvedenom vidí nepriamy vplyv daňových predpisov na dispozitívne vytváranie zmluvných vzťahov, ktoré boli v minulosti pod vplyvom najmä a iba súkromného práva. Daňové orgány podľa správneho súdu nezaťažovali žalobcu dôkazným bremenom, ktoré ho nemalo zaťažovať. Žiadali od žalobcu preukázať skutočnosti o reálnosti deklarovaných obchodných transakcií len vo vzťahu žalobcu a jeho priamych dodávateľov po tom, ako deklarované obchodné transakcie spochybnili (uviedli skutočnosti, ktoré spochybnili dodanie deklarovanými dodávateľmi) a dôkazné bremeno sa presunulo na daňový subjekt. Preverované faktúry sú nehodnoverné, ak v nich opísaný obsah zdaniteľného obchodu nebol preukázaný po stránke hodnovernosti identifikácie skutočného dodávateľa tovaru. Preukázanie dodávateľa tovaru patrí medzi základné vecné podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane, bez splnenia ktorej nie je možné v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora (C-324/11 vo veci Tóth, bod 45, posl. veta) vyhovieť právu na odpočítanie dane.

45. Pokiaľ žalobca poukazoval na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-277/14 PPUH Stehcamp, v tomto rozhodnutí podal Súdny dvor výklad práva EÚ za iných skutkových okolností, ako tomu bolo v prejednávanej veci. Z bodu 29 tohto rozsudku vyplýva, že vo veci nebolo sporné, že zdaniteľná osoba mala faktúry s náležitosťami, mala postavenie zdaniteľnej osoby v zmysle Šiestej smernice, tovar skutočne prijala a zaplatila zaň. V prejednávanej veci nebolo sporné, že žalobca mal faktúry od deklarovaných dodávateľov, nebola sporná existencia tovaru a ani to, že žalobca tovar ďalej predal. Zo záverov daňových orgánov ale vyplýva, že úhrady kúpnej ceny v prejednávaných veciach boli vykonané len zálohovo, a teda nebola v celom rozsahu zaplatená kúpna cena. Tento záver daňových orgánov žalobca nerozporoval. Pokiaľ žalobca poukazoval na bod 33 uvedeného rozsudku Súdneho dvora, daňové orgány vo svojich rozhodnutiach nevyvodili závery o nepriznaní práva na odpočítanie dane na základe toho, že deklarovaný dodávateľ nemal oprávnenie vystaviť faktúry alebo že bol neexistujúcim subjektom v zmysle tohto rozhodnutia ESD. Argumenty o nekontaktnosti deklarovaných dodávateľov, ako aj o tom, že nebolo možné preveriť ich účtovnú evidenciu, neboli jedinými argumentmi správcu dane a žalovaného. Nebolo spochybňované, že deklarovaní dodávatelia boli obchodnou spoločnosťou zapísanou v Obchodnom registri, registrovanou ako platca DPH a mali oprávnenie vystavovať faktúry. Daňové orgány spochybnili reálnosť obchodnej transakcie, a teda, že tovar skutočne dodal deklarovaný dodávateľ, t. j. že práve on bol obchodným partnerom žalobcu pri kúpe motorových vozidiel. Daňové orgány teda nezamietli žalobcovi právo na odpočítanie DPH len z dôvodu nekontaktnosti deklarovaných dodávateľov (resp. právnych nástupcov), a z tohto dôvodu nepredloženia ich účtovnej dokumentácie. V prejednávanej veci nebolo konštatované, že deklarovaný dodávateľ nemal oprávnenie disponovať s tovarom, pretože v preskúmaných rozhodnutiach daňových orgánov bol uvedený ako podstatný záver

spochybnenie reálneho dodania tovaru deklaroványm dodávateľom. Nebola riešená skutková situácia aká bola v bode 44 uvedeného rozsudku Súdneho dvora, napr. že by deklarováný dodávateľ nebol vlastník tovaru, ale reálne by dodal tovar žalobcovi, prípadne že by nemal osobitné oprávnenie disponovať s tovarom. Daňové orgány nepričítali žalobcovi na jeho zodpovednosť ani skutočnosti uvedené v bode 52 vyššie uvedeného rozsudku. Daňové orgány spochybnili dodanie deklaroványm dodávateľom, čím sa dôkazné bremeno prenieslo na žalobcu a tento ho neunesol. Ani z výpovede konateľa žalobcu a z výpovedí svedkov - konateľa ŠEGÍS, s. r. o., Martina Soregiho a konateľa PS trading s.r.o. Petra slivku nevyplývajú žiadne konkrétne skutočnosti o deklarováných obchodných transakciách. Výpovede a vyjadrenia sú len vo všeobecnej rovine. Žiadne konkrétne neboli ani o dodávke áut, o ich preberaní.

46. Žalobca v ďalšej časti žaloby uviedol, že v odvolaní poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 1Sžf/117/2015, 3Sžf/1/2011 a 5Sžf/22/2009. Žalobca uviedol časť argumentácie z týchto rozhodnutí, avšak bez toho, aby v konkrétnostiach uviedol, ako bol ukrátený na svojich právach v súvislosti s uvedenými závermi. Nenamietal, že by sa žalovaný s poukazmi na tieto rozhodnutia nevysporiadal. K poukazu na vyššie uvedené rozhodnutia považoval správny súd za potrebné uviesť, že v prejednávanej veci išlo o odlišnú skutkovú situáciu ako boli skutkové situácie v uvedených rozhodnutiach. Napríklad vo veci sp. zn. 1Sžf/117/2015 zo dňa 8.6.2017 boli zo strany daňového subjektu produkované aj iné dôkazy a bolo vykonané dokazovanie ohľadne odberu a dodania tovaru, výsluch svedka o preberaní tovaru a podobne. V prejednávanej veci žalobca neprodukoval žiadne dôkazy preukazujúce spoluprácu s priamymi deklaroványmi dodávateľmi ŠEGÍS, s. r. o., a PS trading s.r.o., žiadne objednávky, preberacie protokoly a podobne, žiadne konkrétne dôkazy neprodukoval ani o dodaní tovaru (o spôsobe dopravy a preberaní motorových vozidiel). Správca dane spochybnil, že deklarované obchodné transakcie boli realizované žalobcom tvrdným spôsobom, čím nebola naplnená jedna z podmienok pre odpočítanie DPH - dodanie tovaru deklaroványm dodávateľom, a tým vznik daňovej povinnosti u deklarovaneho dodávateľa. Pokiaľ žalobca v súvislosti so závermi uvedenými v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/49/2017 zo dňa 27.9.2018 poukazyval na to, že Najvyšší súd SR akceptoval judikatúru ESD a priznal jej prioritu pred vnútroštátnym právom, ďalej že nemá, a ani nemohol mať, žiadnu vedomosť o podvodnom konaní, k tomuto správny súd uviedol, že daňové orgány v prejednávanej veci neuviedli vo svojich rozhodnutiach závery, že žalobca sa podieľal na daňovom podvode alebo na zneužívaní konaní. Rozhodnutia daňových orgánov boli postavené na záveroch, že žalobca nesplnil kumulatívne podmienky, ktoré sú stanovené pre nárok na odpočet DPH (nepreukázanie dodania tovaru deklaroványm dodávateľom) a žalobcovi v prejednávanej veci nebola preukazovaná účasť na podvode. Navyše, Najvyšší súd SR v tomto rozsudku (bod 11) konštatuje, že poruchy v dodávateľskom reťazci u dodávateľa, s ktorým žalobca ako daňový subjekt nebol v priamom právnom vzťahu, je potrebné vyhodnocovať podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ. V tejto veci sa však jedná o priamy právny vzťah medzi žalobcom a dodávateľom.

47. Žalobca zdôrazňoval kontrolné výkazy u deklarovaneho dodávateľa, ktoré podľa jeho názoru dosvedčovali reálnosť deklarováných obchodných transakcií. V tejto spojitosti správny súd uviedol, že kontrolné výkazy sú „nástrojom“ na krížovú kontrolu deklarováných obchodných transakcií, avšak ide o takú formu kontrolného prostriedku, ktorý „kontroluje“ a potom preukazuje formálnu stránku uplatňovaného nároku, teda tú stránku, ktorá sa týka účtovných a ekonomických podmienok. Aj takéto prostriedok môže byť nápomocný ako dôkaz pri skúmaní splnenia podmienok na odpočet DPH, ale bez ďalších dôkazov v prejednávanej veci nestačí na prelomenie záverov daňových orgánov o spochybnení deklarováných obchodných transakcií.

48. Záverom krajský súd poznamenal, že zaoberať sa daňovým únikom, nastavenými kritériami v zmysle záverov rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 (bod 50) nie je namieste, pokiaľ sa preukáže vo svetle zistených objektívnych skutočností nesplnenie vecných podmienok na priznanie odpočítania DPH, ako tomu bolo v tejto veci, keď daňové orgány legitímne, v súlade aj s judikatúrou Súdneho dvora EÚ môžu odoprieť odpočítanie dane (C-324/11, bod 45, posledná veta). Uvedený test v zmysle citovaného rozsudku NS SR sa vykonáva za účelom možného odopretia nároku na odpočet DPH len z titulu účasti daňového subjektu na daňovom podvode (daňovom úniku), a nie z titulu nepreukázania splnenia podmienok stanovených zákonom o DPH na uplatnenie práva na

odpočítanie dane. Už na prvú otázku - či vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik - nie je možné odpovedať, pretože absentuje zdaniteľný obchod, keďže nevznikla deklarovanému dodávateľovi daňová povinnosť. Správny súd sa rovnako nestotožnil aj s názorom žalobcu, že v predmetnej veci nepriznaním žalobcovi uplatneného odpočítania DPH vzniklo Slovenskej republike bezdôvodné obohatenie a zastáva názor, že ak žalobca plnil deklarovaným dodávateľom, u ktorých bolo zistené, že im nevznikla daňová povinnosť, má voči nim nárok na vydanie bezdôvodného obohatenia v dôsledku plnenia (zaplatenia DPH na základe nepravdivej faktúry) bez právneho dôvodu.

49. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie. Sťažovateľ v prvom rade vyslovil nesúhlas s právnym posúdením žalobnej námietky týkajúcej sa porušenia § 63 ods. 5 Daňového poriadku, ktorú uplatnil už vo svojom vyjadrení zo dňa 6.12.2017. Správca dane ani žalovaný pritom k tejto námietke nezaujali žiadne relevantné stanovisko. S právnym posúdením veci týkajúcim sa uvedenej námietky sťažovateľ nesúhlasil, keď je nespochybniteľné, že výslovne namietal, že podľa jeho názoru jediným dôvodom, pre ktorý správca dane mal pochybnosti o realizácii predmetných obchodov s jeho dodávateľmi bola tá skutočnosť, že dodávatelia uvedení na predmetných faktúrach boli v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktní a že správca dane nebol schopný fyzicky preveriť ich účtovnú evidenciu. Sťažovateľ zároveň nepovažoval za správne ani právne posúdenie žalobnej námietky týkajúcej sa prednosti eurokonformného výkladu príslušných ustanovení zákona o DPH. Ďalej uviedol, že ak by samotný správca dane považoval rozdiely v názvoch zahraničných spoločností (s využitím údajov v systéme VIES) za podstatné bolo jeho povinnosťou neuznanie odpočítania dane z faktúr vystavených slovenskými dodávateľmi sťažovateľovi odôvodniť práve touto skutočnosťou, resp. v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku bolo povinnosťou správcu dane oznámiť túto skutočnosť sťažovateľovi a zároveň ho vyzvať, aby túto pre správcu dane nejasnosť vysvetlil. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na ďalšiu podstatnú skutočnosť, ktorá preukazuje, že jeho slovenskí dodávatelia nadobudli právo nakladať s tovarom ako vlastníci od zahraničných dodávateľov, pretože túto skutočnosť zistil samotný správca dane zo systému VIES, do ktorého zahraniční dodávatelia uvádzajú intrakomunitárne dodania tovarov a služieb. Okrem uvedeného zdôraznil, že správca dane už v priebehu daňovej kontroly mal vedomosť o tom, od ktorých zahraničných dodávateľov nadobudli predmetné motorové vozidlá slovenskí dodávatelia sťažovateľa. V ďalšom priebehu daňovej kontroly však toto svoje zistenie ako dôkaz preukazujúci nadobudnutie motorových vozidiel spoločnosťami PS trading, s.r.o. a ŠEGÍS s.r.o. nevyhodnotil. Ďalej zdôraznil, že správca dane a žalovaný nepristupoval ku skúmaniu podmienok nároku na odpočítanie dane eurokonformným spôsobom, keď toto právo možno obmedziť výlučne za podmienok stanovených v smernici 2006/112/ES, pričom výklad tejto smernice podáva Súdny dvor EÚ a tento výklad je záväzný pre všetky členské štáty EÚ. Opätovne poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, v zmysle ktorej právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. smernice 2006/112/ES je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Preto nárok na odpočet dane možno zamietnuť výlučne v prípade, ak s ohľadom na objektívne skutočnosti je preukázané, že platiteľ dane, ktorému bol tovar dodaný vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa, alebo iného predchádzajúceho subjektu. Zo skutočností uvedených v odôvodnení daňových orgánov však vôbec nevyplýva, že by správca dane tvrdil, že sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že dané obchodné prípady sú súčasťou nejakého podvodného konania. Podľa sťažovateľa nedošlo k porušeniu ustanovení zákona o DPH tak, ako mu to vyčítali daňové orgány, keďže daň bola voči nemu uplatnená platiteľom a predmetný tovar použil na ďalší predaj a zároveň svoj nárok na odpočítanie dane deklaroval faktúrou vyhotovenou dodávateľom podľa § 71 zákona o DPH. Záverom poukázal na to, že nie je možné od odberateľa požadovať, aby preukazoval vznik daňovej povinnosti u svojho dodávateľa inými prostriedkami než tými, ktoré sú uvedené v zákone. Na podporu svoje argumentácie dal do pozornosti aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn.6Sžfk/40/2018 zo dňa 3.9.2019.

50. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozsudok,

proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu.

51. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p., správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

52. Podľa § 438 ods. 1 S.s.p., kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

53. Podľa § 454 S.s.p., na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

54. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým podľa § 190 S.s.p. zamietol žaloby sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100232160/2019, č. 100231893/2019, č. 100231271/2019, č. 100232333/2019, č. 100231481/2019 a č. 100232961/2019, všetky zo dňa 18.1.2019, ktorými podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutia správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica č. 101476578/2018, č. 101475656/2018 č. 101477762/2018, č. 101480921/2018, č. 101478650/2018, č. 101474399/2018 zo dňa 1.8.2018, ktorými bol sťažovateľovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobia január - jún 2015 z dôvodu, že sťažovateľ si neoprávnene uplatnil odpočítanie DPH (vo výške uvedenej v bode 3. a nasl. tohto rozsudku) z dodávateľských faktúr od dodávateľa PS trading, s.r.o., a od dodávateľa ŠEGÍS s.r.o., ktorých predmetom bol odpredaj ojazdených motorových vozidiel, keď nepreukázal dodanie tovaru deklaroványmi dodávateľmi, teda nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH ustanovených v § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH.

55. V nadväznosti na uvedené považoval kasačný súd za podstatné zaujať právny názor k viacerým sťažovateľom nastoleným otázkam týkajúcim sa predovšetkým: unesenia dôkazného bremena, resp. jeho rozloženia medzi sťažovateľa a správcu dane, otázky, či skutkový stav v rozsahu zistenom správcom dane umožnil spoľahlivo vyvodiť vyššie popísané závery spojené s uložením daňovej povinnosti, ako aj to, či v procese dokazovania nedošlo k procesným vadám takej intenzity, ktoré by zakladali nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov.

56. 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.

57. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

58. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.2.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa

bez pochyb nepreukázu a nepotvrďia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcom dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery 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.

59. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) 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. Touto skutočnosťou je aj realnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

60. V nadväznosti na vyššie uvedené kasačný súd poukazuje aj na uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle ktorého „ Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcom dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“.

61. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal, že v príslušných zdaňovacích obdobiach došlo k reálnemu nadobudnutiu tovaru - ojazdených motorových vozidiel od dodávateľov uvedených na faktúrach, t. j. spoločnosti PS trading, s.r.o., a od dodávateľa ŠEGÍS s.r.o. a teda či v prípade posudzovaných zdaniteľných plnení boli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH.

62. Vzhľadom na to, že sťažovateľ svoje tvrdenia o dodávke predmetných tovarov oprel o formálne doklady - predovšetkým faktúry, či kontrolné výkazy správca dane dôvodne pristúpil k ich prevereniu z hľadiska materiálneho, keď rozsiahlym dokazovaním nebola spochybnená existencia tovaru, ale skutočnosť, že k dodávke tovaru došlo práve dodávateľom uvedeným na faktúrach. Správca dane prioritne logicky preveroval realnosť dodávok priamo u dodávateľov PS trading, s.r.o., a ŠEGÍS s.r.o., pričom v oboch prípadoch bolo zistené, že dodávateľské spoločnosti sú nekontaktné, keď nepreberajú zásielky správcu dane v mieste sídla sa nezdržiavajú, resp. so správcom dane nespolupracujú. Preverovaním dodávateľských spoločností bolo správcom dane taktiež zistené, že tieto nepodávali daňové priznania na daní z príjmov právnických osôb, ako platitelia DPH boli zrušení a konateľmi a spoločníkmi sú štátni príslušníkmi cudzích štátov, či bezdomovci. S poukazom na uvedené tak možno konštatovať, že tieto skutočnosti vniesli do preverovania realnosti deklarovaných plnení dôvodné pochybnosti o ich uskutočnení tak, ako to bolo deklarované predloženými faktúrami. V tejto súvislosti je potrebné tiež zdôrazniť, že uvedené zistenia správcu dane neboli pripísané na ťarchu sťažovateľa tak, ako to naznačoval s odkazom na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a sp. zn.

5Sžf/22/2009, keďže ich preukázanie správca dane nevyžadoval od sťažovateľa. Išlo o preukázanie skutočnosti viažucich sa na dodávky medzi sťažovateľom a jeho priamymi dodávateľmi, pričom túto okolnosť bolo potrebné vyhodnocovať okrem iného aj v kontexte nárokov na sťažovateľa ako podnikateľského subjektu, u ktorého sa pri výbere obchodných partnerov vyžaduje a predpokladá zvýšená miera obozretnosti a s tým spojená i vedomosť o rizikách z toho plynúcich v daňovom konaní. Overovanie si obchodných partnerov síce nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať realnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď sťažovateľ (aj napriek značnému objemu dodávok tovaru) nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi. 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 naplňa jednotlivé definíčné 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.

63. K odstráneniu pochybností o tom, či dodávky deklarované sťažovateľom boli uskutočnené spoločnosťami PS trading, s.r.o., a ŠEGÍS s.r.o., uvedenými na faktúrach nedošlo ani po vykonaní ďalších procesných úkonov správcu dane, keď vypočul v procesnom postavení svedkov Martina Soregiho - bývalý konateľ ŠEGÍS s.r.o., a Petra Slivku bývalý konateľ PS trading, s.r.o., ktorí síce vystavenie faktúr a dodanie tovaru sťažovateľovi vo všeobecnej rovine potvrdili, avšak svoje tvrdenia nepodložili žiadnymi relevantnými dôkazmi, ktoré by preukázali jednak pôvod tovaru ako ich jeho dodanie sťažovateľovi. Na tomto mieste je potrebné podotknúť aj to, že sťažovateľ bol prítomný pri výsluchu uvedených svedkov, avšak nepoložil im žiadne konkrétne otázky, (týkajúce sa napr. spôsobu dodania tovaru, či ďalších osôb podieľajúcich sa na jeho dodávkach) ktoré by boli vedené jeho zámerom objasniť realnosť dodávok tovarov dodávateľmi uvedeným na faktúrach. Je teda evidentné, že samotný sťažovateľ, nielenže nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ale ani nevyužil možnosť bezprostrednej konfrontácie svojich tvrdení s osobami vypočutými správcou dane na preukázanie realnosti ním deklarovaných skutočností. Kasačný súd preto vzal do úvahy aj procesnú pasivitu sťažovateľa v kontexte unesenia jeho dôkazného bremena i postupu správcu dane, ktorý sťažovateľovi poskytol dostatočný priestor na realizáciu jeho procesných práv vyplývajúcich z Daňového poriadku.

64. Okrem vyššie uvedeného pochybnosti o realnosti dodávok tovaru sťažovateľovi dodávateľmi uvedenými na faktúrach boli umocnené aj zisteniami správcu dane týkajúcimi sa nepodávania záznamov o nadobudnutí motorových vozidiel, ako i tým, že názvy spoločností uvedené v oznámeniach o uskutočnených nadobudnutiach slovenského nadobúdateľa zo systému VIES sa nezhodovali s názvom spoločností, ktoré sú uvedené na zahraničných technických preukazoch motorových vozidiel nakúpených od dodávateľov, v zmysle faktúr predložených v súvislosti s uplatneným odpočítaním DPH sťažovateľom. V tejto súvislosti kasačný súd zdôrazňuje, že daňové orgány nezaložili svoje závery o nepreukázaní splnení podmienok na odpočítanie dane len s poukazom na nekontaktnosť, či ďalšie vyššie popísané zistenia ako také, ale hodnotili ich vo vzájomných súvislostiach, t. j. ako súbor zistení, ktoré v súhrne právne významným spôsobom spochybnili realnosť dodávok tovaru od dodávateľov uvedených na faktúrach. Bolo preto na sťažovateľovi, aby tieto pochybnosti rozptýlil, resp. v tomto smere vyvinul procesnú aktivitu spočívajúcu v predložení dôkazov alebo návrhom na ich vykonanie. Za dostatočné z tohto smere nebolo možné považovať poukázanie sťažovateľa na potrebu zohľadnenia tzv. kontrolných výkazov, keďže tieto aj vzhľadom na ich formálnu, resp. účtovnú povahu sami o sebe (bez podpory ďalších dôkazov) na preukázanie materiálnej stránky realizácie predmetných zdaniteľných obchodov nemožno hodnotiť ako postačujúce. Pokiaľ sa sťažovateľ odvolával na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3.9.2019 kasačný súd poukazuje na to, že v predmetnej veci správca dane dokazovaním vykonaným v rozsahu vyššie popísanom právne zásadným spôsobom presne a jasne spochybnil tvrdenia sťažovateľa o realnosti dodávok tovaru, t. j. nešlo o také spochybnenie, ktoré by nebolo podložené relevantnými dôkazmi a bránilo presunu dôkazného bremena

na sťažovateľa tak, ako to naznačoval s odkazom na predmetné rozhodnutie.

65. Sťažovateľ ďalej namietal, že krajský súd nesprávne právne posúdil žalobnú námietku týkajúcu sa nedostatočného vysporiadania sa s jeho vyjadrením zo dňa 6.12.2017. Z predmetného vyjadrenia vyplýva, že sťažovateľovi okrem iného nebolo zrejmé ako správca dane dospel k záveru, že dokazovaním v priebehu výkonu daňovej kontroly zistil, že práve dodávateľom, ktorí boli uvedení na faktúrach nevznikla daňová povinnosť, tak ako je uvedené na preverovaných faktúrach predložených kontrolovaným daňovým subjektom správcovi dane, keď k reálnemu dodaniu tovaru došlo a zároveň faktúry boli uhradené. Zároveň sťažovateľ nadobudol dojem, že jediným dôvodom, pre ktorý správca dane mal pochybnosti o realizácii predmetných obchodov je nekontaktnosť dodávateľov, resp. nemožnosť preveriť ich účtovnú evidenciu, čím došlo k neprípustnému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa. Kasačný súd po preskúmaní tohto vyjadrenia porovnávajúc ho s odôvodnením rozhodnutí daňových orgánov, resp. i správneho súdu musel konštatovať, že uvedená námietka nie je dôvodná. Je potrebné uviesť, že otázka reálneho dodania tovaru, resp. vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH na strane dodávateľských spoločností bola jednak z hľadiska zistenia skutkového stavu ako i jeho podriadenia pod konkrétne právne normy - zákona o DPH správcom dane a žalovaným v odôvodnení ich rozhodnutí náležite posúdená. Daňové orgány zdôvodnili, na podklade akých zistení dospeli k záveru, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľov, pričom sťažovateľom zmiňovaná nekontaktnosť nebola (aj s poukazom na bod 64 tohto rozsudku) jedinou skutočnosťou, z ktorej nadobudli pochybnosti o reálnosti dodávok tovaru. Pokiaľ sa sťažovateľ odvolával na to, že došlo k realizácii platieb za dodanie tovaru, registrácii motorových vozidiel, vrátane ich kontroly originality tieto skutočnosti daňové orgány nespochybnili, keď za právne významné z hľadiska posúdenia splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane bolo nutné považovať to, či k dodaniu tovaru došlo spoločnosťami PS trading, s.r.o., a ŠEGÍS s.r.o. Krajský súd preto uvedenú námietku správne právne posúdil, keď dospel k záveru o jej nedôvodnosti majúc za to, že daňové orgány sa v odôvodnení svojich rozhodnutí so skutočnosťami sťažovateľa uvedenými v jeho vyjadrení zo dňa 6.12.2017 zaoberali a tieto komplexne posúdili.

66. Kasačný súd sa nemohol stotožniť ani s námietkou sťažovateľa, ktorou poukazyval na to, že daňové orgány nepristupovali ku skúmaniu nároku na odpočítanie dane eurokonformným spôsobom. Na tomto mieste je nutné uviesť, že ani kasačný súd nespochybnuje že právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou jednotného systému DPH uplatňovaného v členských štátoch EÚ, s tým že toto právo možno obmedziť za podmienok vymedzených v smernici č. 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH. Uvedená smernica je však transponovaná vo vnútroštátnej právnej úprave, konkrétne zákone o DPH, ktorý stanovuje hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane. Medzi tieto podmienky ako už bolo vyššie uvedené patrí aj preukázanie reálnosti zdaniteľného plnenia, resp. dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre na materiálnom základe. Práve tato skutočnosť bola zásadnou pre vyvodenie záverov daňových orgánov o nesplnení podmienok v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH. Taktiež je nutné dodať, že daňové orgány tieto závery neopierali/nespájali s účasťou sťažovateľa, resp. jeho vedomosťou o podvodnom konaní a preto ich v odôvodnení rozhodnutí nebolo namieste uvádzať, či konkretizovať. V tomto smere krajský súd správne s odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/49/2017 zo dňa 27.9.2018 upriamil pozornosť i na to, že v posudzovanom prípade boli vyhodnocované skutočnosťami týkajúce sa dodávateľov v priamom obchodnom vzťahu so sťažovateľom, t. j. nešlo o poruchy v dodávateľskom reťazci u dodávateľa, s ktorým sťažovateľ nebol v priamom právnom vzťahu, a ktoré by odôvodňovali rozdielny prístup v ich posudzovaní z hľadiska judikatúry Súdneho dvora EÚ. Kasačný súd sa nestotožnil ani s argumentáciou sťažovateľa, podľa ktorej výlučným dôvodom brániacim priznať právo na odpočítanie dane je v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ práve preukázanie vedomosti kontrolovaného daňového subjektu o podvodnom konaní. V tomto smere je potrebné prisvedčiť záverom krajského súdu, že aj v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ (C-324/11 vo veci Tóth, bod 45, posl. veta) medzi základné vecné podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane, bez splnenia ktorej nie je možné v zmysle vyhovieť právu na odpočítanie dane je preukázanie dodávateľa tovaru. Krajský súd taktiež zrozumiteľným spôsobom zdôvodnil rozdiely v skutkových okolnostiach jednotlivých prípadov posudzovaných Súdny dvorom EÚ, ktorých aplikácie sa sťažovateľ dovolával.

67. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami

sťažovateľa sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

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

69. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku riadny opravný prostriedok nie je prípustný.