

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/2/2016
Identifikačné číslo spisu: 3014200630
Dátum vydania rozhodnutia: 23.11.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3014200630.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Sone Langovej v právnej veci sťažovateľa (predtým žalobca): Jozef Holec, s miestom podnikania Pod hájom 1083/38, Dubnica nad Váhom, IČO: 37 188 836, zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., so sídlom Piaristická 46, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/225103/2014/5041 zo dňa 13. mája 2014, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/183/2014-61 zo dňa 15. júna 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť Jozefa Holeca, s miestom podnikania Pod hájom 1083/38, Dubnica nad Váhom, IČO: 37 188 836, proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/183/2014-61 zo dňa 15. júna 2016 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne napadnutým rozsudkom č. k. 13S/183/2014-61 zo dňa 15. júna 2016 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/225103/2014/5041 zo dňa 13. mája 2014, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len daňový poriadok) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301402/5/444751/2014/Dov zo dňa 04.02.2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5, 6 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011 v sume 63.366,79 € (19% zo sumy 333.509,43 €) a zároveň neuznal žalobcovi daňovú stratu 4.873,89 €, keď správca dane s poukazom na ust. § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 veta prvá daňového poriadku rozhodol, že daňovými výdavkami žalobcu nie sú výdavky (náklady), úhrnom vo výške 364.412,75 €, vyúčtované dodávateľmi Smart invest, spol. s r.o., Trenčín, faktúrami v úhrnnej výške 40.419,64 €, AUTODOPRAVA MIRRA PLUS s.r.o., Dubnica nad Váhom vo výške 8.155,43 €, RA Trading, s.r.o.,

Trenčín v úhrnej výške 315.837,68 €. Správca dane teda určil žalobcovi ako základ dane sumu 333.509,43 € a to tak, že mu znížil vyčíslenú stratu 4.873,89 € o neuznané daňové výdavky - 364.412,75 €, pri zohľadnení straty z predchádzajúcich zdaňovacích období - 26.029,43 €, čomu zodpovedá základ dane 333.509,43 €, z čoho 19% predstavuje rozdiel dane 63.366,79 €.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd poukázal na rozsiahle dokazovanie vykonané správcom dane, z ktorého vyplynul spôsob začatia spolupráce žalobcu s dodávateľmi (bez predchádzajúcej dlhodobejšej spolupráce), priebeh plnenia, o ktorom v rámci vypočutia nevedeli dodávatelia uviesť podrobné informácie. Bývalí konatelia dodávateľov nevedeli preukázať pôvod dodaného tovaru, miesto a osoby realizujúce nakládku a vykládku tovaru a jeho spracovanie. Ich výpovede si vzájomne odporovali a boli v rozpore so zistenými skutočnosťami, nevedeli uviesť žiadne podrobnosti ohľadom vyfakturovaných dodávok.

3. Všetky spoločnosti dodávateľov majú jediného spoločníka so sídlom v Thajsku, sú nekontaktné, nesídlia v miestach zapísaného sídla a v súčasnosti nemajú žiadneho konateľa. Pavol Mackovčák, bývalý konateľ dodávateľa, Smart invest, spol. s r.o., Trenčín, podpísal niektoré z vystavených faktúr až po tom, ako na to nemal oprávnenie.

4. Krajský súd na základe dokazovania vykonaného správcom dane dospel k záveru, že zistené skutočnosti vo vzájomnej súvislosti v úplnej zhode preukazujú, že predmetní dodávatelia nemohli reálne dodať tovar uvedený v sporných faktúrach a obchody boli fiktívne. Dodanie tovaru bolo deklarované len po formálnej stránke a žalobca nevedel preukázať aj ich obsah.

5. Správca dane nezaťažil žalobcu absolútnym dôkazným bremenom nad mieru vyplývajúcu zo zákona, pričom daňové orgány dostatočne zistili skutkový stav a vyvodili správne a logické právne závery vo svojich rozhodnutiach, z ktorých sú zrejmé dôvody a úvahy, pre ktoré neboli akceptované výdavky žalobcu ako daňové výdavky.

6. Krajský súd skonštatoval, že námietky žalobcu v žalobe nie sú dôvodné a rozhodnutie žalovaného nemožno vyhodnotiť ako nesprávne, arbitrárne, nelogické a nepreskúmateľné.

7. Súd prvého stupňa na základe uvedených záverov žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol a o trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p.

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom určenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 2 písm. g) SSP.

9. V danom prípade, podľa jeho názoru, vykonal správca dane dokazovanie, ktoré jednoznačne nevyvrátilo tvrdenia žalobcu a jeho dodávateľov ako i predložené doklady. Pochybnosti správcu dane vznikli len z dôvodu, že dodávatelia žalobcu nevedeli preukázať, akým spôsobom si obstarali tovary a služby u svojich dodávateľov, čo nemá nič spoločné so zaúčtovaním daňových výdavkov v účtovníctve žalobcu.

10. Povinnosťou žalobcu nebolo preukazovať čokoľvek, čo od neho správca dane požaduje, ale len to, čo tvrdí. Nemožno od neho žiadať, aby preveroval skutočnosti v procese realizácie plnenia, ktoré sám nerealizoval.

11. V účtovníctve žalobcu boli riadne zaúčtované všetky podklady, ktoré preukazovali nákup tovaru, služieb a úhradu za nakúpený tovar a služby.

12. Skutočnosť, že dodávateľské spoločnosti nie sú kontaktné a nespolupracujú so správcom dane, nie je dôkazom v daňovom konaní, pričom správcovi dane sa nepodaril preukázať opak žalobcových tvrdení.

13. Správcovi dane boli predložené doklady, z ktorých vyplýva, že tovary použil na ďalšie obchodovanie, čo potvrdili jeho odberatelia, čím splnil svoju dôkaznú povinnosť.

14. Správca dane paradoxne uznal zdaňovaný príjem žalobcu a existenciu materiálneho plnenia, ktoré malo pochádzať z neuznaných daňovo odpočítateľných výdavkov. Ak žalobca tovar nekúpil, nemohol ho ani predat' a daňová povinnosť by bola rovnaká.

15. Žalobca poukázal na dôkazné prostriedky preukazujúce úhradu realizovanú dodávateľom, Smart invest, spol. s r.o., Trenčín, na účet spoločnosti Severstallat Silesia Sp. Z. o. o. zo dňa 23.5.2011 a 31.5.2011, spolu vo výške 88.300 € na základe fakturácie, čo je dôkazom toho, že jeho dodávateľ obchodoval s predmetnou spoločnosťou a reálne teda mohlo dôjsť k dodaniu tovaru žalobcovi.

16. Podľa jeho názoru sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe, vyplývajúcej z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/8/2012, 8Sžf/14/2012, 4Sžf/7/2011, 3Sžf/1/2010, 3Sžf/1/2011,0, 4Sžf/33/2014, 8Sžf/92/2014, 4Sžf/30/2014 a Ústavného súdu Slovenskej republiky v rozhodnutiach sp. zn. III. ÚS 401/09-17. Poukázal na ust. § 3 ods. 3, § 24 ods. 3 daňového poriadku, čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky a žiadal Najvyšší súd Slovenskej republiky, aby rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/183/2014-61 zo dňa 15. júna 2016 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, prípadne ho zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/225103/2014/5041 zo dňa 13. mája 2014 zruší, vec mu vráti na ďalšie konanie a žalobcovi prizná náhradu trov konania.

17. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že trvá na správnosti svojho rozhodnutia, na svojich doterajších vyjadreniach a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnej sťažnosti nevyhovel.

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný [ustanovenie § 11 písm. g/ zákona NR SR č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“)] preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, uvedených v kasačnej sťažnosti postupom podľa ustanovenia § 107 ods. 2 v spojitosti s ust. § 452 ods. 1 SSP, keď miesto a čas vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

19. Podľa § 491 ods. 1 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

20. Podľa § 492 ods. 2 SSP, odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

21. V danom prípade nezačalo odvolacie konanie za účinnosti predchádzajúceho procesného predpisu a bolo preto potrebné postupovať podľa ustanovení Správneho súdneho poriadku.

22. Predmetom kasačného konania je rozhodnutie Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/183/2014-61 zo dňa 15. júna 2016, ktorým súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/225103/2014/5041 zo dňa 13. mája 2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301402/5/444751/2014/Dov, zo dňa 4. 2. 2014, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011 vo výške 63.366,79 € a zároveň neuznal žalobcovi daňovú stratu v sume 4.873,89 €.

23. Kasačný súd po oboznámení sa s dôvodmi kasačnej sťažnosti žalobcu, po preskúmaní rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnou citáciou dotknutých

právných noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje.

24. Hlavným dôvodom podanej kasačnej sťažnosti bol nesúhlas s právnym názorom daňových orgánov a krajského súdu, podľa ktorých sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno ohľadom preukázania daňových výdavkov súvisiacich s dodávkami spoločností: Smart invest, spol. s r.o., Trenčín, vyúčtovanými faktúrami v úhrnnej výške 40.419,64 €, AUTODOPRAVA MIRRA PLUS s.r.o., Dubnica nad Váhom vo výške 8.155,43 €, RA Trading, s.r.o., Trenčín v úhrnnej výške 315.837,68 €.

25. Podľa čl. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

26. Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy, štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

27. Podľa ust. § 2 ods. 1 Daňového poriadku, správou daní sa rozumie postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

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

29. Podľa ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje:

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

30. Podľa ust. § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

31. Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o dani z príjmov), je daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

32. Podľa § 3 písm. b) zákona o dani z príjmov, predmetom dane sú príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti a z prenájmu.

33. Podľa § 4 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov, základ dane sa zistí ako súčet

a) čiastkových základov dane z príjmov podľa § 5 a § 6 ods. 1 a 2, ktoré sa znižujú o nezdaniteľné časti základu dane (§ 11), a

b) čiastkových základov dane z príjmov podľa § 6 ods. 3 a 4, § 7 a 8.

O daňovú stratu sa znižuje základ dane (čiastkový základ dane) zistený z príjmov uvedených v § 6 ods. 1 a 2, pričom sa použije postup podľa § 30.

34. Podľa § 15 zákona o dani z príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak, sadzba dane zo základu dane

a) fyzickej osoby zisteného podľa § 4 je

1. 19% z tej časti základu dane, ktorá nepresiahne 176,8-násobok sumy platného životného minima vrátane,

2. 25% z tej časti základu dane, ktorá presiahne 176,8-násobok platného životného minima,

35. Podľa § 17 ods. 1 písm. a) a b) a ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza

a) u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami,

b) u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

Výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

36. Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, 1) výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej

a) výdavky (náklady) na obstaranie hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 22) a hmotného majetku a nehmotného majetku vylúčeného z odpisovania (§ 23),

b) výdavky na zvýšenie základného imania vrátane splácania pôžičiek,

c) úplatky alebo iné neoprávnené výhody poskytnuté inej osobe priamo alebo sprostredkovane aj vtedy, ak v príslušnom štáte je poskytnutie takéhoto úplatku alebo inej neoprávnenej výhody obvykle tolerované,

d) výdavky na vyplácané podiely na zisku vrátane podielov na zisku (tantiém) členov štatutárnych orgánov a ďalších orgánov právnických osôb,

e) výdavky (náklady) presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi 15) a výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi, 103)

f) výdavky prevyšujúce príjmy v zariadeniach na uspokojovanie potrieb zamestnancov alebo iných osôb s výnimkou § 17 ods. 3 písm. e), pričom výdavky a príjmy sa posudzujú v úhrne za všetky zariadenia,

g) výdavky na technické zhodnotenie (§ 29 ods. 1) a výdavok, ktorý sa považuje za technické zhodnotenie (§ 29 ods. 2),

h) výdavky na reprezentáciu okrem výdavkov na reklamné predmety v hodnote neprevyšujúcej 17 eur za jeden predmet, pričom za reklamné predmety sa nepovažujú darčkové reklamné poukážky,

i) výdavky na osobnú potrebu daňovníka vrátane výdavkov (nákladov) na ochranu osoby daňovníka a blízkych osôb daňovníka, na ochranu majetku daňovníka, ktorý nie je súčasťou obchodného majetku daňovníka, a majetku blízkych osôb daňovníka; toto ustanovenie sa nepoužije na výdavky (náklady) podľa § 19 ods. 2 písm. e) a p),

j) výdavky (náklady) vynaložené na príjmy nezahŕňané do základu dane,

k) výdavky (náklady) na nákup vlastných akcií vo výške sumy prevyšujúcej nominálnu hodnotu akcií.

37. Podľa nálezu Ústavného súdu I. ÚS 241/07-44, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe, ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

38. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, 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 správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

39. Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom,

že uvedený typ kontrolovaného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s odberateľmi sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Spôsob komunikácie s potenciálnymi zákazníkmi alebo záujemcami o predmetný tovar, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru.

40. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne na jeho strane došlo. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľia nemajú materiálne zázemie na realizáciu transakcií (bez prevádzkových priestorov, dopravných prostriedkov), nevedia preukázať pôvod tovaru alebo realizátora služby, ktorú dodali žalobcovi, nevedia jednoznačne preukázať prepravu, množstvo, druh, prevzatie tovaru, spôsob nakládky a vykládky, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti obchodnej transakcie a vznik výdavkov na jeho strane v súvislosti s nákupom materiálu. Dodávateľia žalobcu síce potvrdili vystavenie účtovných dokladov, avšak nedokázali vierohodne (a nepodarilo sa to ani žalobcovi) preukázať ich materiálny obsah. Ich výpovede na konkrétne otázky správcu dane ohľadom nakontaktovania sa na žalobcu boli vyhýbavé, na dôležité skutočnosti si nespomínali a správcom dane požadované doklady, na ktoré sa vo svojich výpovediach odvolávali, nepredložili. Spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádzal v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní (najmä výšku príjmov, výšku výdavkov a výšku dane).

41. Dôkazné bremeno preukázať reálnosť formálne deklarovaných transakcií spočívala na žalobcovi - sťažovateľovi, ktorý si vo svojom záujme mal zabezpečiť príslušné doklady, vyjadrenia, svedecké výpovede tak, aby bol transparentným spôsobom preukázaný pohyb obchodovaného tovaru v rámci vzájomných plnení od dodávateľov po odberateľov.

42. V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť výdavkov i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi).

43. Najvyšší súd poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to zásadu poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom riadneho podnikania je to, že podnikateľ musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini. Ak takéto vedomosti evidentne podnikateľovi chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 24 daňového poriadku oprávnené.

44. Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania tovaru odberateľom deklarovaných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti.

45. Je potrebné, aby pri dodávkach s určitými špecifickými vlastnosťami akými boli v tomto prípade betonárska oceľ, plech s určitými parametrami, vedel daňový subjekt preukázať vzájomnú nadväznosť jednotlivých plnení v reťazci dodávateľ - odberateľ. Z predložených dokladov takáto nadväznosť nevyplýva. Zo špecifikácie dodávky od spoločnosti Smart Invest s.r.o. pre žalobcu nie je zrejmé, či sa jednalo o totožný typ a druh tovaru, aký vyplýval z dokladov od jeho dodávateľov, pretože dodávky boli označované napr. ako roxor R 18/14000, R 12/12000, R 16/12000 (od FEMAX a.s. Praha), pričom dodávky žalobcu pre jeho odberateľov boli označované zväčša ako bet. oceľ BST 500S, resp. priemer 16mm, 12 mm, dĺžka 12m. Zo strany sťažovateľa nebolo preukázané, akým spôsobom došlo k vykládke, preprave a nakládke tovarov v značnom množstve a váhe, kto ich vykonával, akým spôsobom

bolo preverované dodržanie požiadaviek na množstvo a druh materiálov, napr. formou vážnych listov, špecifikácie prevážaného materiálu prepravcom a pod. Predložené doklady o preprave tovaru neobsahujú údaje o druhu prepravovaného tovaru, váhe, množstve a pod. Čestné prehlásenia predložené žalobcom, napr. prehlásenie Z. G. neobsahuje presný údaj o tom, kedy sa zúčastnil pri vykládke pružinového drôtu, automatu na navíjanie pružín, či sa jednalo o obdobie roka 2011, ktorého sa daňová kontrola týkala. Dodávateľ ani žalobca nevedeli v daňovom konaní preukázať špecifikáciu dodaného zariadenia od Smart invest s.r.o., - univerzálny automat na navíjanie pružín formou uvedenia výrobcu, výrobného čísla a pod. Žalobca na ústnom pojednávaní konanom dňa 07.02.2013 správcovi dane uviedol, že nemôže predložiť príjmový pokladničný doklad vystavený na sumu 13.622,40 € na základe faktúr č. 272/2011 a 131/1/2011 za nákup pružinového drôtu od dodávateľa Smart invest s.r.o., pretože tento stratil, pričom všetky úhrady boli realizované formou platieb v hotovosti. Správca dane vyhodnotil spoluprácu s dodávateľmi žalobcu ako nevieryhodnú z dôvodu, že táto začala na základe telefonической ponuky, pričom žalobca si žiadnym spôsobom neoveroval ich dôveryhodnosť a spoľahlivosť. Správne boli vyhodnotené aj rozpory vo výpovediach bývalých konateľov dodávateľov, spoločností Smart invest s.r.o. a RA trading s.r.o. o spôsobe spolupráce a kontaktu so žalobcom. Sťažovateľ predložil do spisu prehlásenie jeho odberateľa, spoločnosti FERRO CORE a. s. o zakúpení plechu S 235 so špecifickými rozmermi dňa 12. 07. 2011, pričom sťažovateľ preukázal kúpu plechu až v priebehu mesiacov september a október 2011. Neboli preto preukázané súvislosti medzi deklarovaným nákupom tovarov žalobcom od predmetných dodávateľov, uskladnenie, s ich následným predajom odberateľom žalobcu. O nedôveryhodnosti účtovných operácií svedčí aj nekontaktnosť dodávateľských subjektov, ktorých jediným spoločníkom je subjekt so sídlom v Thajsku, bez existencie súčasného konateľa, ktorý by mohol predložiť účtovnú evidenciu predmetných dodávateľov. Zo strany sťažovateľa preto nebolo dostatočným spôsobom preukázané, že plnenia pre jeho odberateľov pochádzali z dodávok od spoločností Smart invest s.r.o., AUTODOPRAVA MIRRA PLUS s.r.o. a RA trading s.r.o., a že došlo z ich strany k reálnemu plneniu vyúčtovanému neuznanými faktúrami.

46. Sám žalobca teda neprispel svojim konaním k odstráneniu pochybností správcu dane o realizácii faktúrovaného plnenia tak, aby boli vylúčené pochybnosti o reálnosti dokladmi deklarovanej transakcie. Pochybnosť o skutočnom dodaní tovaru bola podporená aj deklarovanými hotovostnými platbami dodávateľom žalobcu, čo znemožnilo kontrolu pohybu finančných prostriedkov, t. j. účel platieb, osobu príjemcu, termín, výšku, účel úhrady a pod.

47. Výkon práva v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, ako už bolo vyššie uvedené, nepožíva právnu ochranu. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by sa riadil uvedenými zásadami, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

48. Judikatúra, na ktorú sťažovateľ vo svojom podaní poukazoval, nie je na daný prípad aplikovateľná, pretože vychádza z iných skutkových zistení, pričom každý prípad je potrebné posudzovať samostatne a prihliadať len na konkrétne osobitosti týkajúce sa každej prejednávanej veci.

49. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, Krajský súd v Trenčíne posúdil danú vec po právnej stránke správne, podriadil zistený skutkový stav pod právnu normu, ktorá sa na vec vzťahuje, a preto Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť podľa ust. § 461 SSP pre jej nedôvodnosť zamietol.

50. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 v spojitosti s ust. § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi právo na ich náhradu nepriznal, keďže v kasačnom konaní nebol úspešný. Žalovaný nemá na náhradu trov kasačného konania zo zákona nárok.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.