

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/12/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200322
Dátum vydania rozhodnutia: 19.05.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:8018200322.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: Fun Travel, spol. s r. o., Tatranská 697/148, Veľká Lomnica, IČO: 36 484 300, zastúpeného advokátom JUDr. Marekom Radačovským, Žriedlová 3, Košice, IČO: 35 553 961, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100490012/2018 zo dňa 05.03.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/42/2018-100 zo dňa 24.10.2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred prvostupňovým správny súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100490012/2018 zo dňa 05.03.2018, ktoré navrhol zrušiť rovnako s rozhodnutím správcu dane a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o určení rozdielu dane v sume 2 088,- EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012 pri daňovej kontrole vykonanej u žalobcu a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci dodržali základné zásady daňového konania a vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru o dôvodnosti určenia rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty pri deklarovanom, ale podľa daňových orgánov dostatočne nepreukázanom zdaniteľnom plnení zo strany žalobcom tvrdeného dodávateľa (z dodania tovarov a

služieb spoločnosťou IMPERIAL HOLDING s. r. o.).

3. Správny súd z obsahu administratívneho spisu žalovaného ako aj z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia zistil, že správca dane za účelom preverenia podmienok pre splnenie nároku na odpočítanie dane u žalobcu z deklarovaných faktúr vykonal rozsiahle dokazovanie. Vykonal výsluch svedka D. Š., ktorý bol konateľom dodávateľskej spoločnosti IMPERIAL HOLDING s. r. o v čase deklarovania zdaniteľného obchodu. Dňa 07.07.2016 na Daňovom úrade Prešov, pobočka Poprad, svedok D. Š. odmietol vypovedať ako svedok v súvislosti s kontrolou u žalobcu za rok 2012. Správca dane z vyššie uvedených dôvodov využil informácie od Národnej kriminálnej agentúry, expozitúry Východ, Košice, a to z úradných záznamov č. PPZ-NKA-JFP4-240-005/2014 zo dňa 31.3.2014 a PPZ-NKA-JFP4-240-006/2014 zo dňa 24.4.2014, ako aj zo zápisnice o výsluchu svedka č. ČVS: PPZ-937/NKA-FP-VY-2015 zo dňa 26.2.2016, z ktorých vyplynulo, že spoločnosť IMPERIAL HOLDING s. r. o. v roku 2012 nevykonávala reálne žiadnu podnikateľskú činnosť, jej konateľ D. Š. účelovo vystavoval nepravdivé účtovné a daňové doklady v mene tejto spoločnosti pre rôzne obchodné spoločnosti, medzi ktorými bola aj spoločnosť žalobcu. Vystavovanie nepravdivých faktúr umožnil aj inej osobe (A. E.), ktorej umožnil disponovať pečiatkou, účtovným softvérom a pokladňou spoločnosti IMPERIAL HOLDING s. r. o. Fiktívne plnenia boli prispôbené tak, aby tieto subjekty popri reálne vykonávaných činnostiach mali v konečnom dôsledku neoprávnene zaúčtovanú daň z pridanej hodnoty, čím získavali daňové zvýhodnenie. Tieto obchodné spoločnosti za vykonanú „službu“ odvádzali finančnú províziu, spravidla 10 % z fakturovanej sumy, ktorú si delili členovia tejto skupiny vrátane D. Š.. Prostredníctvom takto nastaveného a zabehnutého systému v priebehu rokov 2012 až január 2014 skupina osôb plánovala a koordinovala činnosť za účelom získania finančnej výhody. D. Š. svoje tvrdenia podložil o dobrovoľne odovzdané účtovníctvo spoločnosti IMPERIAL HOLDING s. r. o. vrátane účtovných a daňových dokladov. Ako svedok do zápisnice okrem iného uviedol, že faktúry boli vystavované pre spoločnosti G. R., ktorého zo začiatku osobne nepoznal. Platby sa v skutočnosti nerealizovali, iba fiktívne sa vystavili doklady o úhrade. Faktúry vystavoval pre spoločnosti Protí Golf s. r. o., PATRIOTIQUE s. r. o., Fun Travel, spol. s r. o. a iné. Reálne k uskutočneniu dodania tovaru nedošlo. Peniaze vyberal z bankového účtu on, ktoré odovzdával neskôr osobne R. do Veľkej Lomnice. Požiadavky na vystavenie faktúr posielal R. mailom alebo telefonicky. Táto spolupráca prebiehala od začiatku roka 2012 do začiatku roka 2014.

4. Správny súd ďalej uviedol, že správca dane zistil, že u daňového subjektu IMPERIAL HOLDING s. r. o. bola v roku 2014 vykonávaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobia január - apríl a jún - december 2012. Z protokolu o kontrole č. 9801404/5/3840273/2014 zo dňa 13.08.2014 vyplynulo, že kontrolovaný subjekt so správcom dane nespôlpracoval, daňové a účtovné doklady ku kontrole nepredložil, a z uvedeného dôvodu mu bola určená daň na základe pomôcok (úradný záznam zo dňa 11.11.2016). Správca dane nahliadnutím do vyšetrovacieho spisu č. PPZ-937/NKA-FP-VY-2017 Národnej kriminálnej agentúry, expozitúry Východ, Košice dňa 14.02.2017 zistil, že sa v ňom nenachádzajú žiadne originály účtovných ani daňových dokladov spoločnosti IMPERIAL HOLDING s. r. o. Dňa 17.02.2017 boli správcovi dane predložené k nahliadnutiu písomnosti a doklady, medzi dodávateľskými faktúrami pre IMPERIAL HOLDING s. r. o. sa nenachádzali žiadne dodávateľské faktúry, ktoré by súviseli s predmetom vykonávanej kontroly u žalobcu, a to nákup tovarov a služieb, ktoré by súviseli s následným predajom tejto spoločnosti. Nenachádzali sa tam žiadne zmluvy, doklady z pokladne, doklady o preprave, bankové výpisy, záznamy o prevádzke motorových vozidiel, pokladničné knihy, uzávierky z ERP, ani žiadne iné účtovné záznamy, ako je hlavná kniha, účtovný denník, pokladňa (úradný záznam zo dňa 15.11.2016).

5. Konateľ žalobcu B. G. R. na ústnom pojednávaní pred správcom dane dňa 23.02.2017 (zápisnica č. 100352395) potvrdil, že k zdaniteľným obchodom so spoločnosťou IMPERIAL HOLDING s. r. o. došlo, objednávky na práce a tovar zadal D. Š. pri osobnom kontakte v priestoroch žalobcu, písomná objednávka, resp. dohoda nebola vyhotovená. Maľovanie vykonali nejakí páni, ktorí prišli do priestorov cestovnej kancelárie sami, B. R. im dal pokyny a prácu si prebral osobne, platby prebehli bezhotovostne. Faktúry za tovar a vykonané práce mu boli doručené pánom Š.. Konateľ žalobcu predložil doklady ku kontrole dňa 20.05.2016 a všeobecné informácie týkajúce sa zmien v obchodnom

registri, predmetu podnikateľskej činnosti, vlastníctva investičného majetku, zamestnancov a systému činnosti cestovnej kancelárie. K zdaniteľným obchodom so spoločnosťou IMPERIAL HOLDING s. r. o. neboli poskytnuté žiadne informácie ani vysvetlenia.

6. Krajský súd mal z administratívneho spisu ďalej za preukázané, že dňa 01.03.2017 bol na požiadanie žalobcu vypočutý bývalý konateľ spoločnosti IMPERIAL HOLDING s. r. o. D. Š. ako svedok, ktorý uviedol, že v tej dobe obchodovali so žalobcom, prebehli reálne obchody, ktoré boli na základe objednávky uskutočnené, riadne vyplatené, konkrétne čísla faktúr nevedel uviesť, pretože ich fyzicky nemá. Nevedel uviesť, koľkých zamestnancov mala spoločnosť IMPERIAL HOLDING s. r. o. v roku 2012. K faktúram č. 01312012, 01322012, 01332012 a 01342012 vystaveným spoločnosťou IMPERIAL HOLDING s. r. o. pre žalobcu uviedol, že faktúry vystavoval jedine on a podpísal ich. Väčšinou dochádzalo k odovzdávaniu faktúr osobne, stále ich odovzdával pánovi R.. Ďalej uviedol, že s pánom R. bol v kontakte 2 až 3x v týždni, ktorý mu zadal presne svoje požiadavky, on si zobral rozmery, stretol sa s dotýčným zástupcom spoločnosti, ktorá tieto veci vedela vyrábať a dal ich vyrobiť. Väčšinou sa objednávalo osobne, ústne, telefonicky alebo e-mailom. Po reklamné predmety chodil svojím autom, skrinky priviezol veľkým autom, ktoré mal požičané z mäsokombinátu zo Starej Ľubovne, bolo to asi IVECO. Doklady o obstaraní týchto tovarov sa nachádzajú na Rastislavovej ul. v Košiciach. Platby za tovar vo vyššie uvedených faktúrach sa uskutočnili v hotovosti, na skrinky bola zložená záloha v hotovosti a doplatok tiež. Interiér spoločnosti žalobcu vymaľovala podľa jeho výpovede partia chlapov v subdodávke (na živnosť), mená si nepamätal, materiál si priniesli so sebou a on bol pri maľovaní prítomný. K vedeniu účtovníctva spoločnosti IMPERIAL HOLDING s. r. o. v roku 2012 uviedol, že kompletne účtovné doklady začiatkom roka 2014 za asistencie NAKA, expozitúry Východ, odovzdal zo spoločnosti SEDEAS s. r. o., následne boli uskladnené v priestoroch NAKA na Rampovej 7, Košice, odkiaľ sa neskôr za jeho asistencie preniesli do budovy na Rastislavovej 69, Košice. Využíval motorové vozidlá, ktoré boli vo vozovom parku mäsokombinátu zo Starej Ľubovne. Vozidlá riadil on, resp. jeho priateľka, povedal, že sa pokúsi zabezpečiť knihu jász a technické preukazy. Správca dane mu uložil predložiť fotokópie technických preukazov vozidiel, ktorými uskutočňoval rozvoz tovaru pre žalobcu a k tomu knihy jász. Do dňa spisania protokolu o kontrole požadované dôkazy neboli predložené. Správca dane vyzval svedka, aby odôvodnil rozdielnosť jeho výpovede a výpovedí zo dňa 24.4.2014, 15.07.2015 a 26.02.2016. Svedok odmietol odpovedať na položené otázky, povedal, že sa nebude vyjadrovať, je to v štádiu vyšetrovania NAKA. Správca dane výzvou č. 100385272/2017 požiadala spoločnosť SEDEAS s. r. o., Košice o predloženie účtovných dokladov spoločnosti IMPERIAL HOLDING s. r. o. za rok 2012, resp. iných dokladov súvisiacich s podnikateľskou činnosťou tejto spoločnosti (napr. zmluvy, výkazy jász, výpisy z účtov) a predloženie účtovnej evidencie v elektronickej podobe (hlavná kniha, účtovný denník, kniha dodávateľských a odberateľských faktúr, kniha záväzkov a pohľadávok). V odpovedi zo dňa 05.04.2017 spoločnosť SEDEAS s. r. o. uviedla, že nedisponuje žiadnymi písomnosťami ako v tlačenej ani v elektronickej podobe. Tieto boli konateľovi spoločnosti na jeho žiadosť osobne odovzdané. Na návrh žalobcu bola dňa 07.11.2017 vypočutá ako svedok H. E., ktorá nevedela uviesť, či spoločnosť IMPERIAL HOLDING s. r. o. vykonávala pre žalobcu práce v sídle spoločnosti. Výpovedala, že ak bola v sídle žalobcu, dopravila sa tam autom s D. Š., nespomenie si, akým autom.

7. Na základe vyššie uvedeného mal správny súd mal za preukázané, že zo strany správcu dane vykonaným dokazovaním vznikli dôvodné pochybnosti o reálnosti obchodných transakcií - dodávka tovaru a služieb, ktoré deklaroval žalobca pri uplatňovaní nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty faktúrami od dodávateľa IMPERIAL HOLDING s. r. o. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľov, ale aj skutočnosť, aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľa, ktorý je uvedený na daňovom doklade - faktúre. Žalobca okrem faktúr od dodávateľa správcovi dane ani na základe výzvy zo dňa 20.01.2017 (č. 100127658/2017) a vyjadrenia správcu dane na ústnom pojednávaní dňa 23.02.2017 (Zápisnica č. 100352395/2017) nepredložil žiadne ďalšie dôkazy preukazujúce reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Za takýto dôkaz nemožno považovať predloženú fotodokumentáciu, pretože tak ako to tvrdí aj žalovaný fotodokumentácia preukazuje existenciu určitého materiálneho plnenia, nepreukazuje však skutočnosť, že toto materiálne plnenie bolo

realizované dodávateľom uvedeným na faktúre. Žalobca teda neunesol svoju dôkaznú povinnosť a nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok pre právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 51 ods. 1 zákona o DPH.

8. Správny súd sa nestotožnil s námietskou žalobcu, že správca dane na neho neopodstatnene preniesol dôkazné bremeno, že nezodpovedá za preukázanie skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval, že pokiaľ disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s opisom druhu a ceny u dodávaných tovarov a služieb od dodávateľa vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. K spornej otázke rozloženia dôkazného bremena medzi daňovníka a správcu dane poukázal správny súd na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp. zn. 6Sžfk/30/2017 zo dňa 31.01.2018, sp. zn. 2Sžf/93/2014), nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. III.ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009.

9. Za nedôvodnú považoval krajský súd aj námietku žalobcu, podľa ktorej nie je možné od neho spravodlivo žiadať, aby sledoval a kontroloval procesy u jeho priameho dodávateľa, resp. aby zisťoval dodávateľov jeho priameho dodávateľa pred dodaním tovaru. Správny súd považoval za potrebné zdôrazniť, že nesplnenie hmotnoprávnych podmienok uvedených v ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Daňový subjekt koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase, kedy sa uskutočňuje zdaniteľný obchod získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený a o jeho realizácii tak, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti.

10. Správny súd sa nestotožnil s námietskou žalobcu, že správca dane a žalovaný neprihliadali v napadnutom rozhodnutí na písomný dôkaz predložený žalobcom - čestné prehlásenie D. Š. zo dňa 03.02.2017 a uviedol, že Najvyšší súd Slovenskej republiky prostredníctvom svojej rozhodovacej činnosti už viackrát riešil otázku týkajúcu sa problematiky uplatňovania čestných prehlásení v daňovom konaní. Čestné vyhlásenia predložené daňovým subjektom nemožno považovať v daňovom konaní za dôkaz, a to napriek tomu, že daňový zákon obsahuje len demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov (viď rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, napr. rozsudok sp. zn. 2Sžf/40/2011 z 18. apríla 2012, rozsudok sp. zn. 1Sžf/2/2015 z 3. februára 2016; rozsudok sp. zn. 1Sžf/36/2016 z 12. decembra 2017; rozsudok sp. zn. 3Sžf/37/2016 z 21. februára 2018 a pod.). Čestné vyhlásenie nie je dôkazom v pravom zmysle, ale dôkaz iba nahrádza, pričom pripustenie čestného vyhlásenia ako dôkazu je vecou voľnej úvahy správneho orgánu. Čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky nedovoľuje. Čestné vyhlásenie môže nahradiť dôkaz len za výnimočnej procesnej situácie a za splnenia striktných podmienok, ktoré sú upravené v správnom poriadku (čestné vyhlásenie nemôže byť v rozpore so všeobecným záujmom, ani ním nemôže byť porušená rovnosť medzi účastníkmi konania), ktorý sa však na daňové konanie nevzťahuje, preto predloženie čestných vyhlásení je v daňovom konaní právne irelevantné.

11. K namietanej zákonnosti a použiteľnosti výsluchu svedka D. Š., ktorý bol získaný v trestnom konaní a následne použitý v daňovom konaní, správny súd uviedol, že sa stotožnil s argumentáciou žalovaného, teda taktiež považoval tento dôkaz za prípustný v daňovom konaní. Správny súd sa nestotožnil s tvrdením v žalobe o nemožnosti použiť pre účely daňového konania svedecké výpovede získané orgánmi činnými v trestnom konaní. Správny súd poukázal na skutočnosť, že dôkazy použité z trestného konania v predmetnom daňovom konaní boli v súlade so závermi rozsudku Najvyššieho správneho súdu Českej republiky zo dňa 30.01.2008, číslo jednania 2AFs/24/2007-119 (EURO PRIM, spol. s r. o.), publikovaného pod č. 1570/2008 Zb. NSS, boli vyhotovené zákonným spôsobom v rámci trestného konania o daňovom trestnom čine, správca dane ich získal legálnym spôsobom, žalobca mal možnosť sa v rámci daňového konania k jednotlivým takto získaným listinným dôkazom vyjadriť, a to tak v rámci prejednávania protokolu o daňovej kontrole, ako aj v rámci vyrubovacieho konania, čo vyplýva z obsahu administratívneho spisu žalovaného. D. Š. bol v trestnom konaní vypočutý v postavení svedka, teda bol obdobne poučený o svojich právach a povinnostiach ako v daňovom konaní a taktiež bol poučený o

trestnoprávných následkoch podania krivej výpovede. Správny súd navyše poukázal aj na skutočnosť, že správca dane aj v daňovom konaní vykonal výsluch svedka D. Š..

12. Správny súd konštatoval, že ustanovenie § 24 ods. 4 daňového poriadku nevyklučuje, aby správca dane v rámci zisťovania skutkového stavu prihliadal okrem iných aj na dôkazy získané v trestnom konaní. Uvedený postup správcu dane je prejavom základnej zásady správy daní (§ 3 ods. 3 daňového poriadku), v zmysle ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Je pravdou, že použiteľnosť dôkazov v konaní je podmienená ich zákonnosťou, avšak nemožno súhlasiť s argumentáciou žalobcu, ktorý nezákonnosť uvedených dôkazov vyvodzoval len z titulu ich získania v inom (trestnom) konaní.

13. Za nedôvodnú považoval krajský súd aj námietku žalobcu, že správca dane a žalovaný neprihliadli na výpoveď svedkyne E.. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia bolo zrejmé, že týmto dôkazom sa žalovaný a správca dane zaoberali. Svedkyňa E. sa vo svojej výpovedi vyjadrovala ku skutočnosti, že si pamätá, že s D. Š. niečo niesli do sídla žalobcu a že v sídle žalobcu bola v roku 2012, skôr v roku 2013. Tak ako to uvádza žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uvedená výpoveď nie je spôsobilá potvrdiť a preukázať, že spoločnosť IMPERIAL HOLDING s. r. o. so žalobcom obchodovala a dodala tovar a služby deklarované v dodávateľských faktúrach predložených žalobcom správcovi dane.

14. Správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku žalobcu, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné, pretože v administratívnom spise nie je kompletný vyšetrovací spis Ministerstva vnútra Slovenskej republiky NAKA Košice sp. zn. PP2 937/NKA-FP-VY-2015. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia správneho orgánu podľa § 191 ods. 1 písm. d/ SSP môže vyplývať z jeho nezrozumiteľnosti alebo nedostatku dôvodov. Za nepreskúmateľné rozhodnutie pre nezrozumiteľnosť možno považovať, napr. rozhodnutie, z ktorého výroku nie je možné zistiť ako správny orgán vo veci rozhodol, výrok rozhodnutia je rozporný, čo je výrok a odôvodnenie, kto je účastníkom konania, pre koho je rozhodnutie záväzné. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku skutkových zistení, na ktorých správny orgán zakladá dôvody rozhodnutia, v odôvodnení rozhodnutia sú uvedené iné dôvody ako tie, v ktorých má mať rozhodnutie podľa zákona oporu, rozhodnutie neobsahuje žiadne hodnotenie dôkazov a pod.

15. Krajský súd považoval postup správcu dane ako aj žalovaného za zákonný. Napadnuté rozhodnutie žalovaného aj jeho odôvodnenie bolo jasné, zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, pričom žalovaný sa v dostatočnej miere vysporiadal s námietkami žalobcu.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia ku kasačnej sťažnosti

16. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa ust. § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, ktorou sa domáhal zrušenia napadnutého rozsudku a vrátenia veci krajskému súdu, alternatívne postupom podľa § 462 ods. 2 SSP zmeny napadnutého rozsudku tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

17. Namietal, že žalovaný naňho neoprávnene preniesol dôkazné bremeno po tom, čo sťažovateľ využil všetky svoje legitímne očakávateľné a objektívne splniteľné možnosti na preukázanie existencie zdanieľných obchodov. Žalovaný aj napriek vyčerpaniu vlastného dôkazného bremena sťažovateľa naďalej trval na predkladaní nových dôkazov bez toho, aby uviedol aký konkrétny dôkaz bude pre žalovaného s konečnou platnosťou dôkazom nespochybniteľným. Správny súd v napadnutom rozsudku postup žalovaného akceptoval, čím došlo správnym súdom k nesprávnemu právnomu posúdeniu otázok v rámci dokazovania v daňovom konaní, ani neuviedol v rámci právneho posúdenia kritériá alebo úvahy, z ktorých by bolo možné preskúmateľne zistiť, aké doklady by mal žalobca predložiť, ktoré by boli v rámci dokazovania postačujúce.

18. Sťažovateľ tvrdil, že správny súd jeho povinnosť ako podnikateľského subjektu s poukazom na § 2 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka taktiež nesprávne právne posúdil, keďže v prejednávanej veci neexistuje žiadna spojitosť medzi definíciou podnikania a požiadavkami žalovaného, ktoré na žalobcu v rámci daňovej kontroly kladie. Správny súd v napadnutom rozsudku nesprávne právne posúdil objektívne nesplniteľné požiadavky žalovaného v rámci daňovej kontroly, s ktorými sa v rámci právneho posúdenia vysporiadal tak, že podnikateľ si má zabezpečovať všetky možné dôkazy, a to len pre prípad, ak by správca dane neustále spochybňoval dôkazy predložené žalobcom pri daňovej kontrole.

19. Sťažovateľ mal ďalej za to, že správny súd vec tiež nesprávne právne posúdil, keď uzavrel, že sťažovateľ je tým subjektom, ktorý je v priebehu daňového konania zodpovedný za odstránenie rozporov vo svedeckých výpovediach.

20. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/12/2016 zo dňa 20.02.2018, v zmysle ktorého správca dane nemôže používať ad hoc dôkazy zo spisov vedených orgánmi činnými v trestnom konaní, a to bez toho, aby bolo vo veciach vedených OČTK riadne meritórne a právoplatne rozhodnuté. Podľa názoru sťažovateľa správny súd navyše nijako právne neposúdil žalobnú námietku ohľadom nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, keďže v administratívnom spise nie je kompletný vyšetrovací spis Ministerstva vnútra Slovenskej republiky NAKA Košice sp. zn. PP2 937/NKA-FP-VY-2015, z ktorého dôvodu je napadnuté rozhodnutie nezákonné s následkom jeho zrušenia podľa § 191 ods. 1 písm. d/ SSP.

21. Záver správneho súdu o tom, že sťažovateľ mal vo vlastnom záujme v roku 2012, kedy sa uskutočňoval zdaniteľný obchod, získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený tak, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti, je v trhovej ekonomike neudržateľný a ťažko si vôbec predstaviť, čo mal robiť oproti tomu čo už urobil. Sťažovateľ disponoval plnením, účtovnými dokladmi a svedkovia Š. a E. potvrdili dodanie zdaniteľného plnenia.

22. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

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

24. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/42/2018-100 zo dňa 24.10.2019, ktorým tento zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100490012/2018 zo dňa 05.03.2018 v spojení s rozhodnutím správcu dane - Daňového úradu Prešov č. 102431876/2017 zo dňa 21.11.2017.

25. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane začal u daňového subjektu dňa 10.05.2016 kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 102938769/2016 zo dňa 14.04.2016 podľa § 46 ods. 3 daňového poriadku.

26. Správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období júl 2012 zistil, že sťažovateľ si okrem iného uplatnil právo na odpočítanie dane z prijatých faktúr od dodávateľa IMPERIAL HOLDING s. r. o. na základe faktúry č. 01312012 zo dňa 16.07.2012 za tovar (obal voucher výsek + lepenie, obal s chlopňami, šnúrka na krk s karabinkou) základ dane 4 095,- EUR, DPH 819,- EUR, na základe faktúry č. 01322012 zo dňa 04.07.2012 za tovar (papierové tašky s potlačou) základ dane 1 770,- EUR, DPH 354,- EUR, na základe faktúry č. 01332012 zo dňa 02.07.2012 za vymaľovanie interiéru základ dane 2

450,- EUR, DPH 490,- EUR a na základe faktúry č. 01342012 zo dňa 09.07.2012 za tovar (skrinky na katalógy) základ dane 2 128,30,- EUR, DPH 425,66 EUR.

27. Správca dane preveroval, či pri dodaní tovaru a služieb vznikla spoločnosti IMPERIAL HOLDING s. r. o. daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH, či platiteľ uvedený na faktúrach skutočne dodal predmet fakturácie kontrolovanému platiteľovi, a či si sťažovateľ mohol odpočítať uvedenú daň podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

28. Na základe zistených skutočností vypracoval Protokol z daňovej kontroly č. 100602562/2017 zo dňa 11.04.2017, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený sťažovateľovi dňa 20.04.2017. Dňa 15.05.2017 bolo správcovi dane doručené písomné vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly, ktoré správca dane prerokoval so sťažovateľom dňa 05.10.2017, o čom spísal zápisnicu č. 102113510/2017.

29. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 102431876/2017 zo dňa 21.11.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil rozdiel v sume 2 088,00 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012 žalobcovi z dôvodu, že zo strany žalobcu došlo k porušeniu § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 1 citovaného zákona, pretože daňový subjekt IMPERIAL HOLDING s. r. o. v roku 2012 nevykonával skutočnú ekonomickú činnosť, nikdy nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník, nemohol dodávať tovary a služby, ktoré v skutočnosti neprijal od iných dodávateľov, ani ich sám nevykonával, a preto následne nemohlo žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie dane v sume 2 088,00 EUR z dodania tovarov a služieb spoločnosťou IMPERIAL HOLDING s. r. o.

30. Proti tomuto rozhodnutiu sa sťažovateľ v zákonom stanovenej lehote odvolal. O odvolaní bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného č. 100490012/2018 zo dňa 05.03.2018 tak, že vyššie špecifikované prvostupňové rozhodnutie bolo potvrdené.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

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

32. Správne súdu 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

33. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

34. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

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

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

38. Podľa ustanovenia § 71 ods. 1 zákona o DPH na účely tohto zákona

a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

b) elektronickou faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickom formáte; elektronickú faktúru možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby,

c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,

d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,

e) elektronickou výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickou formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

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

40. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

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

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

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

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

45. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

46. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

47. Účelom daňového konania je zistenie, či 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.

48. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

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

50. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so 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 aplikácii relevantných ustanovení.

51. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a 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.

52. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z

pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“.

53. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

54. 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 správcovi 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 (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 14. novembra 2018, č. k. I.ÚS 377/2018-53).

55. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uviesť si 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 ustáľuje 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) skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočností, 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 realita 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.

56. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m. m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014).

57. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je

však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

58. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

59. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého, 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.

60. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to bolo uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávanom prípade nestalo.

61. Kasačný súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného a krajského súdu, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou, deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

62. Kasačný súd súhlasí so závermi správcu dane, a síce, že sťažovateľ dostatočne nepreukázal právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa IMPERIAL HOLDING s. r. o.

63. Sťažovateľ na preukázanie splnenia podmienok predložil len faktúry, fotodokumentáciu dodaných tovarov a interiéru, v ktorom mali byť vykonané služby, a následne aj čestné vyhlásenie D. Š.. Tieto doklady však nie sú dôkazom o tom, že tovary a služby boli dodané práve dodávateľom uvedeným na faktúrach, teda spoločnosťou IMPERIAL HOLDING s. r. o.

64. Dodávateľ sťažovateľa žiadnym dokladom nepreukázal, že dodaný tovar vlastnil (nepredložil doklady o nákupe 1 000,00 ks obal voucher výsek + lepenie 4/4, 1 000,00 ks obal s chlopňami, 500,00 ks šnúrka na krk s karabínkou, 1 000,00 ks typ PTA047 TB32 - pap. taška, 1 000,00 ks typ TH32 TB44 - pap. taška, 1 ks skrinka na katalógy, a 1 ks skrinka na katalógy výstavná), a neuviedol mená osôb, ktoré fakturovanú službu - vymaľovanie interiéru, skutočne vykonali. Nepreukázal ani prepravu tovaru, pretože nevedel uviesť evidenčné čísla motorových vozidiel, ktorými, ako tvrdil, tovar prepravil,

nepredložil nájomné zmluvy k motorovým vozidlám, evidenciu jász.

65. Navyše výpoveď D. Š. jednoznačne vyvracia ústne tvrdenia konateľov obidvoch spoločností o uskutočnení dodania tovarov a služieb uvedených na predmetných faktúrach. D. Š., bývalý konateľ spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s. r. o., pri výsluchu svedka dňa 26.02.2016 konanom pred NAKA uviedol, že faktúry boli vystavované pre spoločnosti G. R., ktorého zo začiatku osobne nepoznal. Faktúry vystavoval pre spoločnosti Profi Golf s. r. o., PATRIOTIQUE s. r. o., Fun Travel, spol. s r. o. a iné. V súvislosti s týmito vymenovanými spoločnosťami reálne k uskutočneniu dodania tovaru nedošlo. Peniaze vyberal z bankového účtu on, teda D. Š., ktoré odovzdával neskôr osobne R. do Veľkej Lomnice. Požiadavky na vystavenie faktúr posielal R. mailom alebo telefonicky. Spolupráca prebiehala od začiatku roka 2012 do začiatku roka 2014.

66. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

67. Kasačný súd konštatuje, že skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok Krajského súdu v Prešove, boli totožné s námietkami, ktoré už sťažovateľ namietal v konaní pred správnym súdom, ako aj pred žalovaným správnym orgánom a s ktorými sa tak krajský súd, ako aj žalovaný, náležite vysporiadali. Kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

68. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. najvyšší súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

69. Podľa ust. § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

70. V súlade s citovanými ustanoveniami a vyššie uvedenými úvahami si Najvyšší súd Slovenskej republiky osvojil záver, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre bol vydaný v súlade so zákonom a nebol dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu a kasačnú sťažnosť bolo potrebné, ako nedôvodnú, zamietnuť.

71. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

72. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

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