

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/4/2018  
Identifikačné číslo spisu: 3017200052  
Dátum vydania rozhodnutia: 11.07.2019  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200052.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: C. C. Z., s miestom podnikania Dolné Vestenice, M.R. Štefánika 11/22, IČO: 37 701 053, právne zastúpený: BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., so sídlom Prešov, Františkánske námestie 4, IČO: 36 860 441, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného č. 103809853/2016 zo dňa 05. septembra 2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/17/2017-56 zo dňa 11.októbra 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/17/2017 - 56 zo dňa 11. októbra 2017 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne, (ďalej v texte rozsudku, aj krajský súd alebo správny súd) rozsudkom pod číslom konania 13 S/17/2017-56 zo dňa 11. októbra 2017 podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z.z. zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.
2. Žalovaný rozhodnutím pod číslom 103809853/2016 zo dňa 05.09.2016 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 103242497/2016 zo dňa 31.05.2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 5.063,85 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrt'rok 2012. Žalobcovi nebola priznaná DPH z dodávateľských faktúr za dodanie tovarov a služieb (CAD - CAM softvérové práce, nástrojárske, zámočnicke práce, zväračské práce, ktoré mala dodať spoločnosť ANERA,s.r.o. Trenčín a nárok na odpočítanie dane za nákup pohonných hmôt zníženú o 63,85 Eur.
3. V odôvodnení rozsudku Krajský súd uviedol, že skutočnosť, že správca dane využil pri svojom rozhodovaní poznatky, ktoré získal pri výkone inej daňovej kontroly u žalobcu (v danom prípade kontroly na dani z príjmov fyzických osôb) nie je postupom v rozpore so zákonom a bez ďalšieho ním nedochádza k porušeniu procesných práv kontrolovaného daňového subjektu. Predpokladom použitia

týchto listín obsahujúcich v predmetnej právnej veci, najmä obsah výsluchov svedkov je, že sa dostali do dispozície správcu dane v prebiehajúcej daňovej kontrole zákonným spôsobom, tieto dôkazy boli v pôvodnej daňovej kontrole vykonané zákonne a súčasne bol žalobca ako kontrolovaný subjekt s nimi riadne oboznámený a mal možnosť sa k nim vyjadriť. V danom prípade nebolo zistené porušenie žiadneho z vyššie uvedených predpokladov.

4. Správny súd konštatoval, že správca dane podaním nazvaným „Výzva na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam“ zo dňa 10.02.2016 žalobcu podrobne upovedomil o týchto dôkazoch a ich obsahu, ako aj skutočnosti, ktoré z nich odvodzuje a žalobca mal právo sa k nim vyjadriť v stanovenej lehote. S poukazom na uvedené správny súd konštatoval, že žalobca mal právo vyjadriť sa, podať vysvetlenie ku skutočnostiam, ktoré správca dovodil z týchto dôkazov, a rovnako mu nič nebránilo navrhnúť vykonanie iných dôkazov.

5. Podľa názoru správneho súdu, nebolo porušené ani právo žalobcu klásť svedkom otázku, keď z administratívneho spisu vyplynulo, že žalobca počas administratívneho konania neuviedol, že listinné dôkazy, ktoré obsahujú výsluchy svedkov považuje za nepostačujúce a žiada týchto svedkov vypočuť, nakoľko im chce klásť otázky. Za situácie, že by výslovne takýto výsluch žalobca žiadal a správca dane by mu nevyhovelo, by v závislosti na konkrétnych okolnostiach veci, bolo možné uvažovať o porušení jeho procesných práv. O takýto prípad však v prejednávanej veci nešlo. Použitie listinných dôkazov, ktoré obsahovali výpovede svedkov (konateľa dodávateľa a osoby, ktorá zabezpečovala pre tohto spoločníka a konateľa prevod obchodného podielu) teda v danom prípade nepredstavoval nezákonný postup. Na uvedenom závere nič nemení skutočnosť, že žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia označuje tieto listinné dôkazy zmätočne, keď navodzuje dojem, že osoby vypočúvané v rámci inej daňovej kontroly boli v postavení svedka aj v rámci daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty. V konečnom dôsledku táto nesprávnosť nič nemení na zákonnosti postupu správcu dane, keď zákon nevylučuje, aby boli použité v konaní listinné dôkazy (zápisnice o výsluchu svedkov, resp. dopyty), tak ako tomu bolo v danej právnej veci.

6. Okrem toho správny súd poukázal na to, že aj keď daňová kontrola na dani z príjmov fyzických osôb bola zameraná na preverenie iných skutočností, listinné dôkazy, ktoré boli použité pri daňovej kontrole na dani z pridanej hodnoty, vypovedajú ohľadne všeobecných okolností realizácie sporných obchodov, vrátane okolností za ktorých došlo k prevodu obchodného podielu a odovzdania účtovníctva. Ide o skutočnosti, ktoré sa priamo neviažu na skutočnosti, ktoré sú rozhodné výlučne pre daň z príjmov fyzickej osoby, ale naopak ide o skutočnosti, ktorými boli zisťované a preverované skutočnosti týkajúce sa všeobecne činnosti dodávateľa, reálnosti jeho sídla, majetkových pomerov, okolností, za ktorých bola realizovaná spolupráca so žalobcom v rozhodnom období.

7. Správny súd uviedol, že správne orgány nespochybnili, že služby boli žalobcovi skutočne poskytnuté, mali však za to, že bolo kvalifikovaným spôsobom spochybené, že predmetné plnenia poskytol žalobcovi práve dodávateľ uvedený na sporných faktúrach.

8. Poukázal na to, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, bod 25). Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe.

9. Správny súd pripomenul, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo

zneužívajúcim spôsobom. Tak je to v prípade, ak daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa zúčastnila na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo poskytnutia služieb v rámci jej uskutočnených zdaniteľných plnení na výstupe.

10. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb. Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových úradov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, že skutočnosti uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku sú splnené. Vnútroštátnym súdom napokon prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností.

11. Správny súd uviedol, že Európsky súdny dvor taktiež vo svojom rozsudku zo dňa 21. júna 2012 v spojených veciach C - 80/2011 a C - 142/2011 (Mahagében Kft a Pétér Dávid) jednoznačne vyslovil právny názor, že správca dane je oprávnený zamietnuť zdaniteľnej osobe, v tomto prípade žalobcovi, právo odpočítať DPH za poskytnutý tovar alebo služby z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tento tovar alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti, ale len vtedy, ak správca dane objektívne preukáže, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba, v tomto prípade žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúci nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Uvedený rozsudok tak vedomosti žalobcu o tom, že sa stáva súčasťou daňového podvodu priznal atribút nutnej a nevyhnutnej podmienky, bez splnenia ktorej nesmie byť zo strany správcu dane odopretý žalobcovi ako daňovému subjektu nárok na priznanie odpočtu DPH.

12. Správny súd okrem toho konštatoval, že koncept zneužitia práva Súdny dvor používa v rôznych oblastiach úniijného práva, vrátane daňového. Spoločným znakom tohto konceptu je, že mieri na tzv. umelé situácie, keď fyzické, či právnické osoby zámerne umelo vytvoria podmienky pre získanie výhody plynúcej z úniijného práva, bez toho, aby formálne porušili právne normy. Ide teda o prípady, keď aj napriek formálnemu splneniu podmienok stanovených právom, nedôjde k dosiahnutiu cieľa týchto noriem. Za zneužitie je považovaná situácia, keď zo všetkých objektívnych okolností vyplýva, že hlavným účelom dotknutých plnení bolo získanie daňových zvýhodnení. Napriek splneniu formálnych podmienok stanovených relevantnými ustanoveniami smernice o DPH a vnútroštátnych predpisov, ktoré túto smernicu implementujú by bolo poskytnutie daňového zvýhodnenia v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Je preto potrebné zistiť skutočný obsah a význam dotknutých plnení a pričom je možné zobrať do úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, hospodárske alebo personálne vzťahy medzi subjektmi zúčastňujúcimi sa na pláne na zníženie daňovej záťaže. (rozsudok Súdneho dvora zo dňa 21.02.2006, Halifax, C-255/02, odst. 73-75 a 81). Za zneužitie práva je preto vo všeobecnosti označiť obchádzanie zmyslu a účelu právnych noriem, bez toho, aby muselo dôjsť ku konaniu v rozpore s ich znením. Naopak podvodom na DPH dochádza k porušeniu právnych noriem. Podvody na DPH môžu mať rôzne formy. Ako poznamenal generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve svojom stanovisku k spojeným veciam Kittel a Recolta (C-439/04 a C-440/04, odst. 35), v skutočnosti existujú varianty tak neobvyklé alebo spletité, ako je predstavivosť tých, ktorí ich pripravujú. Vo všetkých prípadoch ide v podstate o tom, že nie je určitá čiastka získaná ako DPH odvedená. Jedná sa teda o dva odlišné spôsoby ako neoprávnené získať daňový prospech.

13. Správny súd konštatoval, že v predmetnej právnej veci je v prvom rade potrebné zistiť, či k došlo k podvodu, resp. zneužívajúcemu konaniu a pokiaľ áno, tak je potrebné na základe objektívnych skutkových okolností posúdiť, či daný daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že sa svojim nákupom

zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH a či prijal všetky opatrenia, ktoré od neho mohli byť rozumne požadované, aby zaistil, že jeho prijatie plnenia nepovedie k účasti na podvode.

14. Vychádzajúc z právneho názoru vysloveného v rozhodnutiach Súdneho dvora uvedených v odsekoch 19 až 25 tohto rozsudku, z ktorých má pri svojej rozhodovacej činnosti vychádzať aj správca dane a žalovaný, je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ služby dopustil podvodu alebo zneužívajúceho konania alebo nie a či žalobca o tomto podvode alebo zneužití, vzhľadom na všetky zistené skutočnosti vedel, resp. mal vedieť. Skutočnosť, že žalobca mal, resp. mal mať takúto vedomosť je dôkazným bremenom správcu dane. Je preto úlohou žalovaného, aby uvedené overil podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom poriadku. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel, resp. vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane. Svoje závery je potom povinný riadne odôvodniť aj v kontexte judikatúry Súdneho dvora.

15. Správny súd uviedol, že ak aj žalovaný, resp. správca dane vychádzal z právneho názoru, že prioritou vykonávanej daňovej kontroly bolo preverenie splnenia zákonných podmienok odpočítania dane v zmysle ust. § 49 ods. 1a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zák. o DPH, a skúmanie vedomosti kontrolovaného subjektu v rozsahu uvedenom v odseku 22 až 25 tohto rozsudku, im zo zákona nevyplýva tak tento jeho záver je nesprávny. Uvedenú povinnosť správnych orgánov nie je možné vykladať tak, že majú de facto vykonávať právomoci, ktoré sú zákonom zverené orgánom činným v trestnom konaní. Ich povinnosťou je na základe výsledkov vykonaného dokazovania urobiť záver ohľadne existencie zneužívajúceho konania resp. podvodu na DPH na niektorom stupni obchodného reťazca a súčasne záver o tom, či z výsledkov takto vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že o tomto konaní kontrolovaný daňový subjekt vedel, resp. vzhľadom na všetky okolnosti tej-ktorej veci vedieť mal.

16. Správny súd súčasne poukázal na skutočnosť, že Najvyšší súd vo svojej rozhodovacej činnosti už uzavrel a žalovaného zaviazal zaoberať sa v zmysle európskej judikatúry aj otázkou podvodného, resp. zneužívajúceho konania a vedomosti kontrolovaného subjektu o takomto konaní (napr. rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžf/73/2015 zo dňa 01.12.2016, uvedené je konštatované aj v rozsudku 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011).

17. S poukazom na vyššie uvedené správny súd zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) S.s.p. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

## II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

18. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu podal v zákonom stanovenej lehote sťažovateľ v postavení žalovaného kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 odsek 1 písm. g/ a h/ SSP, v ktorej uviedol, že správca dane pri daňovej kontrole neskúmal úmysel žalobcu dopustiť sa podvodu, alebo byť zúčastneným na podvode. Prioritou daňovej kontroly bolo preverenie splnenia zákonných podmienok odpočítania dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 1 a 2, v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, a preto správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nemajú v zmysle daňového poriadku zákonný prostriedok preverovať podvodné konanie zúčastnených osôb, nakoľko z ustanovení zákona č. 563/2009 Z.z., ako aj zákona o DPH mu takáto alternatívna povinnosť nevyplýva. Avšak zo skutočnosti, ktoré uviedol správca dane v odvolaní napadnutom rozhodnutí bolo pre žalovaného ustálené, že vznik daňovej povinnosti z predmetného zdaniteľného plnenia na strane dodávateľa nebol preukázaný, čím došlo k nesplneniu základnej podmienky na odpočítanie DPH u žalobcu ( § 49 ods. 1, 2 a/ Zákona o DPH).

19. Žalobca v celom konaní o neuznaní práva na odpočítanie dane neuniesol ťarchu dôkazného bremena k tomu, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil.

20. Ďalej uviedol, že služby, ktoré boli predmetom zdaniteľných plnení - nástrojárske a zväračské práce, ktoré mala spoločnosť ANERA s.r.o., Trenčín vykonať, neboli dodané práve touto spoločnosťou. Žalobca predložil správcovi dane základné účtovné dokumenty, ako sú evidencie DPH, dodávateľské

faktúry, čím splnil svoju základnú dôkaznú formálnu povinnosť. V danom prípade však boli tieto doklady správcovi dane kvalifikovane spochybnené, že napriek tomu, že práce boli skutočne vykonané, nebolo zistené, že k ich realizácii došlo skutočne dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Uviedol, že za tejto situácie je potom vecou daňového subjektu, aby predložil dôkazy alebo označil ďalšie dôkazné prostriedky, ktorými preukáže opodstatnenosť uplatneného nároku na odpočet DPH. Ďalej uviedol, že vychádzajúc zo skutočností zistených a uvedených správcovi dane vyplýva, že dodávateľská spoločnosť ANERA, s.r.o. nemala majetok ani zamestnancov, avšak i napriek uvedenému jej konateľ Y. Š. prisľúbil platiteľovi, že sa postará o zákazku na stroji s technológiou „Wattrjet“ a pri tak špecifickej službe komunikovali len emailom, avšak na druhej strane podklady pripravovali spoločne. Komponenty, ktoré mala vyrobiť spoločnosť ANERA, s.r.o. si platiteľ prevzal v objekte, ktorý sám nazval Merina a čo je zásadné, sám platiteľ prisľúbil správcovi dane, že mu presne oznámi miesto preberania komponentov, t.j. že bol oprávnený nakladať s tovarom ako vlastník, avšak tak neučinil. Podľa žalovaného z uvedeného vyplynulo, že musel mať vedomosť o tom, že jeho dodávateľ priamo práce nevykonáva, ale prostredníctvom živnostníkov, taktiež poukazom na § 135a ods. 1 Obch. zákonníka, judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu III.ÚS 78/2011 z 23.02.2011 vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi.

21. Žalovaný uviedol, že z uvedeného je zrejmé, že za predpokladu, že tieto práce boli skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúre, musel mať žalobca vzhľadom na všetky okolnosti veci o týchto osobách konkrétnu vedomosť a nič mu nebránilo v prípade vyslovených pochybností správcovi dane takéto osoby označiť, resp. predložiť ďalšie dôkazy, ktoré možno od žalobcu ako obozretného podnikateľa spravodlivo požadovať, keďže si musí byť vedomý, že pri absencii sa vystavuje riziku dôkaznej núdze v konaní pred správcovi dane.

22. Žalovaný poukázal na rozsudok Súdneho dvora EU v spojených veciach C-439/2004 a C-440/04, ktorý v bode 61 vyslovil právny názor, že ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel, alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktorá je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane. Sťažovateľ tiež namietal, že odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktorého právo je spojené s dôkaznou povinnosťou. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry súdneho dvora Európskej únie. Pri preukazovaní je významný charakter zdaniteľného plnenia ( rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/1/2013 zo dňa 14. 01.2014). Nedostatky v rozhodovaní správneho súdu zhrnuté v prijatých záveroch súdu uvedených kasačnou sťažnosťou v napadnutom rozsudku, predstavujú podľa sťažovateľa podstatnú vadu konania, ktorá zakladá kasačné dôvody v zmysle § 440 ods. 1 g/ a h/ SSP. Žalovaný preto navrhol,

23. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa písomne nevyjadril.

### III. Konanie pred kasačným súdom, právne názory kasačného súdu

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej „kasačný súd alebo najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia 11. júla 2019 bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 odsek 2 a a3 SSP).

25. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo.

26. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že žalobca podal príslušnému správcovi dane dňa 24.10.2012 daňové priznanie pre daň z pridanej hodnoty za III. štvrtrok 2012, v ktorom uviedol daň vo výške 2.890,95 Eur a uplatnil si odpočet dane vo výške 5.000,-Eur. Žalobca si v kontrolovanom období III. štvrtrok 2012 uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 30092012 s dátumom dodania 30.09.2012, základ dane 25.000,-Eur, DPH 20 % 5.000,-Eur spolu 30.000,-Eur, za dodanie tovaru a služieb (nástrojárske práce a zvaračské práce),

ktoré mala dodať spoločnosť ANERA s.r.o. Trenčín a nárok na odpočítanie dane za nákup pohonných hmôt zníženú o 63,85 Eur. Podaním zo dňa 19.08.2015 oznámil správca dane žalobcovi výkon daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie I. až IV. štvrťrok 2012. Splnomocnený zástupca žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 21.09.2015 uviedol, že žalobca sa v roku 2012 zaoberal strojárskou výrobou, úpravami komponentov, ktoré dodávajú veľké strojárské koncerny, na týchto sa vykonávajú špecifické strojárské úpravy a práce, pričom celé technické zameranie, dokumentácia a projekcia, až po konečnú úpravu výrobkov je zabezpečovaná firmou žalobcu. Odberatelia po prevzatí výrobkov, tieto približne mesiac skúšajú a až potom dochádza k fakturácii. V roku 2012 nemal daňový subjekt žiadnych zamestnancov, pričom spolupracuje s dodávateľmi - živnostníkmi. Zároveň predložil doklady potrebné k výkonu daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie a poskytol informácie o ekonomickej situácii žalobcu. Na pojednávaní dňa 24.01.2014 žalobca ako daňový subjekt uviedol, že má vysokoškolské vzdelanie strojárského zamerania, pričom po zadaní požiadaviek od odberateľov na výrobu určitého dielu vytvorí projekt a zabezpečí realizáciu výroby. V prípade, že je k výrobe potrebný CNC stroj, spolupracuje s inými firmami. Predmetom zákaziek žalobcu bola výroba, zváranie a v niektorých prípadoch aj konštrukčné práce. Vyrábali sa formy, konštrukcie k strojom, formy do lisov, pre spoločnosť, ktorá vyrábala plastové autosúčiastky v Topolčanoch, aj pre CONTI TECH vo Vesteniciach, alebo pre niektorú z firiem, ktoré sú vo Vesteniciach.

27. Správca dane v daňovej kontrole využil aj dôkazné prostriedky, a to zápisnice z pojednávania v rámci výkonov daňovej kontroly u žalobcu na dani z príjmov fyzických osôb za rok 2012. Zo zápisnice správca dane urobil do spisu úradný záznam o nahliadnutí do spisu, ktorý bol vedený v súvislosti s daňovou kontrolou vedenou u žalobcu na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2012. Z tohto spisu zistil skutočnosti, ktoré následne použil v prebiehajúcej daňovej kontrole na dani z pridanej hodnoty. Konkrétne zistil, že dodávateľská spoločnosť ANERA s.r.o. sa zaoberala obchodnou a stavebnou činnosťou. Kancelárske priestory sa nachádzali v Trenčíne na ulici gen. M.R. Štefánika, v roku 2012 táto spoločnosť nemala skladové priestory, nedisponovala obchodným majetkom, a nemala zamestnancov. Vtedajší konateľ tejto dodávateľskej spoločnosti uviedol, že s odstupom času si presne nepamätá čo sa v tomto období dialo, potvrdil uskutočnenie zdaniteľného obchodu, pričom uviedol, že bolo účtované v hodinových sadzbách. Neuvedol však kto konkrétne tieto práce vykonal. Po realizácii prác bol podpísaný preberací protokol, ktorý za neho podpísal jeho subdodávateľ. Cena za vykonané práce bola uhradená bezhotovostne na účet spoločnosti. Účtovníctvom spoločnosti nedisponoval, nakoľko ho odovzdal. Z obchodného registra bolo zistené, že Daniel Štoch bol spoločníkom spoločnosti ANERA, s.r.o., v období od 22.09.2011 do 20.12.2012. Jej konateľom bol v období od 22.09.2011 do 12.12.2011 a prokuristom od 26.01.2012. Predložená zmluva zo dňa 20.11.2011 - dodávateľko-odberateľská vykazuje v tomto ohľade nesprávnosti, keď je na nej uvedené sídlo, ktoré mala spoločnosť až v neskoršom období a k menu Y. Š. je pripojený prokurista, hoci v tomto období túto funkciu nemal a bol konateľom spoločnosti. Spoločnosť ANERA s.r.o. podala posledné daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2011, daňové priznanie na DPH za III. štvrťrok 2012. Spoločnosť sa zlúčila so spoločnosťou PULA SK, s.r.o.

28. Správca dane zaslal žalobcovi výzvu na predloženie dôkazov zo dňa 06.05.2014 v ktorej vyzval opätovne žalobcu na predloženie dôkazov preukazujúcich oprávnené uplatnenie odpočtu DPH z dodávateľskej faktúry č. 30092012 od dodávateľa ANERA s.r.o. za služby v nej uvedených, či boli platiteľom reálne dodané dodávateľom v nej uvedeným. Žalobca na túto výzvu odpovedal, resp. žiadal o spresnenie aké konkrétne vierohodné dôkazy má predložiť, nakoľko dokladom o hodnovernosti reálneho plnenia je to, že výroky - služby boli vyrobené a odovzdané odberateľom, ktorí uvedené výrobky - služby boli vyrobené a odovzdané odberateľom, ktorí uvedené výrobky prevzali a uhradili.

29. Dňa 15.07.2014 bola platiteľom - žalobcom spísaná zápisnica o pojednávaní, z ktorej vyplynulo, že žalobca k faktúre 30092012 má rozpis, ktorý správcovi dane predloží. Faktúra bola uhradená bezhotovostne, po splátkach za spoločnosť ANERA vystupoval pán S. L., pričom uviedol, že potreboval „subdodávky“ a náhodou na túto spoločnosť dostal referenciu, ktorá vie vykonať tieto práce, nakoľko potreboval na realizáciu zákaziek stroj s technológiou Watterjet a pán Š. mu prisľúbil, že sa mu o takéto veci postará. Jednalo sa o obdobné práce, aké pre neho robila spoločnosť ASGARD s.r.o. S pánom Š. komunikovali ohľadne prác o jednotlivých zákazkách prostredníctvom emailu, adresu uviesť nevedel, pričom sa stretávali aj osobne, pokiaľ sa pamätá ich spolupráca nedopadla dobre, práce, ktoré vykonali neboli vyhovujúce, nevedel uviesť koľko zákaziek spolu realizovali. Cena bola dohodnutá za hodinu,

podklady pripravovali spoločne. Pán Š. mu zaslal prílohu k faktúre, t.j. rozpis prác spolu s faktúrou, komponenty, ktoré vyrábala firma ANERA si bol prevziať osobne v Trenčíne, v objekte nazývanom Merida. Spoluprácu s pánom Š. skončil. Uviedol, že k osobám, ktoré konkrétne za spoločnosť ANERA vykonávali, sa nebude vyjadrovať, nemal možnosť tieto skutočnosti zistiť a žalobca informácie o mieste preberania komponentov nepredložil.

30. Žalovaný resp. správca dane na základe uvedených zistených skutočností nadobudol pochybnosť o uskutočnených obchodoch zo strany dodávateľa ANERA s.r.o., nakoľko žalobca k svojim tvrdeniam okrem faktúry vystavenej dodávateľom platiteľa nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by vyvrátili pochybnosti správcu dane o reálnom uskutočnení deklarovaneho obchodu zo strany spoločnosti ANERA s.r.o. Svedok Y. Š. vo svojej výpovedi uviedol, že k predmetnej faktúre bol vyhotovený preberací protokol, ktorý za spoločnosť ANERA s.r.o. podpisoval jeho subdodávateľ, avšak žalobca uviedol, že k faktúre mal k dispozícii rozpis, ktorý vyhotovil spolu so svedkom. Na základe uvedeného správca dane spochybnil a skonštatoval, že zmluva bola vyhotovená dodatočne účelovo v súvislosti s vystavovaním faktúr firmou ANERA s.r.o. pre žalobcu. Žalovaný aj správca dane mali za to, že vznik daňovej povinnosti z predmetu zdaniteľného plnenia na strane dodávateľa nebol preukázaný, čím došlo k nesplneniu základnej podmienky na odpočet DPH u žalobcu s poukazom na § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH.

31. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. 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 správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

38. 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.

39. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

40. 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.

41. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

42. Podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

43. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu.

44. Spornou otázkou v danom prípade zostalo, či skutkový stav veci zistený daňovými orgánmi v rámci správneho konania bol zistený dostatočne a úplne. Následne, či na základe takto zisteného stavu veci, rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane boli vydané zákonne.

45. Zákonodarca v právnej norme § 3 ods. 1 Daňového poriadku ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní 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. 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 správne určeniu a vyrubeniu dane (§ 3 ods. 2 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 (§ 3 ods. 3). Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6). Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti (§ 3 ods. 7). Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane (§ 3 ods. 8).

46. 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.

47. 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 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.

48. Keďže náležité zistenie skutkového stavu veci úzko súvisí s otázkou rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, kasačný súd považoval za potrebné zaujať právny názor k tomu, či zo skutkového stavu veci zisteného daňovými orgánmi bolo možné vyvodiť nimi prijatý záver t. j., že žalobca nespĺnil podmienky na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH z dôvodu, že neunesol dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním reálnosti dodania tovaru z dodávateľských faktúr za dodanie tovarov a služieb ( nástrojárske a zvaračské práce), ktoré mala dodať spoločnosť ANERA s. r. o., Trenčín a nárok na odpočítanie dane v zmysle dokladov za nákup pohonných hmôt zníženú o 63.85,- Eura.

49. Kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu 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.

50. 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. 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.

51. Najvyšší súd sa stotožňuje so závermi daňových orgánov, že pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane, je jeho zákonnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne je správca dane oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarováný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Je preto podstatné, aby spochybnenie zdaniteľného obchodu bolo logickým spôsobom špecifikované a vychádzalo z dôkazov predložených a získaných počas daňovej kontroly.

52. Najvyšší súd poukazuje na to, že bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je len na správcovi dane, aby zistenie skutkového stavu bolo presné a úplné a závisí výlučne od správcu dane, aké dokazovanie za týmto účelom vykoná. Dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu vyvracajú. Taktiež je potrebné uviesť, že rozsah dôkazného bremena daňového subjektu je daný

v ustanovení § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Daňový subjekt preukazuje 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. Skutočnosti, vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov.

53. Podľa názoru kasačného súdu dôkazné bremeno daňového subjektu sa vzťahuje výlučne k preukázaniu skutočností viažucich sa k jeho daňovej povinnosti, a navyše iba ku skutočnostiam ním tvrdeným. Správca dane preto nemôže vyzývať daňový subjekt k preukazovaniu skutočností, ktoré nevyplývajú z daňového priznania a ním podaných vysvetlení.

54. V zmysle ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR (napr. aj rozsudky sp. zn. 5Sžf/97/2010, 2Sžf/4/2009, 3Sžfk 42/2017 a iné), aj v tomto prípade kasačný súd 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 napĺňa jednotlivé definíčné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini. 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, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 3 ods. 6 daňového poriadku oprávnené.

55. Súdny dvor vo svojej judikatúre konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že plateľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade, požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

56. Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky daňovému subjektu ako i účel tohto plnenia a na žalobcovi bolo, aby predložil dôkazy svedčiacie o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru, služby alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru, výrobkov, prác, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod. V okamihu, kedy správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb tovaru a finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza 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.

57. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady

dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný, práce vykonané deklarovateľmi (§ 8 zákona o DPH).

58. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a odporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobca neurobil.

59. Z vyššie citovaných ustanovení daňového poriadku vyplýva, že je v právomoci správcu dane využiť ako dôkaz 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. V súlade so zásadou hospodárnosti konania, vyplývajúcej z požiadavky ukončiť daňové konanie čo najskôr, bez zbytočných prieťahov, využil správca dane dôkazné prostriedky získané v rámci daňovej kontroly žalobcu na dani z príjmov za rok 2012, v rámci ktorej boli preverované obchodné vzťahy žalobcu a jeho dodávateľa, spoločnosti ANERA s.r.o. Bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu uplatňujúceho si nárok na odpočítanie DPH, aby preukázal skutočnú realizáciu plnenia zo strany predmetného dodávateľa ANERA s.r.o.. Žalobca ku kontrole predložil ako dôkaz o plnení zo strany svojho dodávateľa len vyššie špecifikovanú faktúru. Z predmetnej faktúry však nevyplýva, akým spôsobom bola určená celková cena za jednotlivé typy prác, t. j. počet a cena za normohodinu, v zmysle zákonom upravených náležitostí faktúry podľa § 71 ods. 1 a ods. 2 písm. f) zákona o DPH.

60. Z predložených dokladov nie je zrejmé, v čom presne spočívali dodávateľom vykonané práce, miesto ich dodania, prevzatie, kto dodával materiál na opracovanie, aký materiál bol opracovávaný (plast, kov), na základe akých špecifických požiadaviek odberateľov žalobcu mali byť vykonané. Nezodpovedá zároveň nevyhnutnej miere opatrnosti podnikateľa, aby bez preverenia schopností a možností svojho dodávateľa zabezpečiť vykonanie prác v zmysle požiadaviek svojich obchodných partnerov - odberateľov, zaplatil za práce, ktorých overenie podľa požiadaviek a prevzatie žiadnym spôsobom nepreukázal.

61. Pochybnosti správcu dane o skutočnej realizácii vyúčtovaných dodávok boli v danom prípade oprávnené a vznikli na základe logickým spôsobom vyhodnotených zistení. Nebolo preukázané reálne dodanie služieb zo strany ANERA s.r.o., svedok Y. Š. a ani samotný žalobca nevedeli konkretizovať kým konkrétne boli práce - nástrojárske a zvaračské práce vykonané, keď spoločnosť dodávateľa nemala zamestnancov, svedok neuviedol, že boli práce vykonávané prostredníctvom živnostníkov. Taktiež existoval rozpor medzi tvrdením žalobcu a svedka Y. Š. ohľadom rozpisu a preberacieho protokolu vo vzťahu k dodávaným prácam, tieto žalobca nepredložil. Všetky uvádzané skutočnosti žalovaným a správcom dane viedli podľa názoru kasačného súdu k správnejmu záveru o nepreukázaní dodania prác resp. služieb od uvedeného dodávateľa ANERA s.r.o.

62. Žalobca v rámci daňového konania neodstránil relevantným spôsobom pochybnosti správcu dane o skutočnej realizácii daňového plnenia zo strany uvedeného dodávateľa.

63. V danom prípade správca dane nepožadoval od žalobcu predloženie dôkazov o plnení daňových povinností zo strany jeho dodávateľa, nebol neprímerane zaťažovaný dôkaznou povinnosťou, táto vychádzala z podmienok určených zákonom pre priznanie odpočtu DPH. Jeho povinnosťou bolo

preukázať prevzatie zdaniteľného plnenia, čo nesplnil.

64. Na daný prípad nebolo možné aplikovať závery citované v rozhodnutiach, na ktoré poukázal krajský súd vo svojom rozsudku, pretože tieto sa vzťahovali na prípady, v ktorých nebola spochybnená existencia daňového plnenia. V predmetnej veci žalobca nepreukázal existenciu plnení vyúčtovaných dodávateľom žalobcu, resp. ani ekonomický dôvod skúmanej daňovej transakcie, t. j. na aký účel a pre akého odberateľa došlo k vyúčtovanému plneniu. Podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo služby. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Vystavením faktúry vzniká pre vystaviteľa, t. j. dodávateľa povinnosť DPH odviest', pričom odberateľ je oprávnený daň odpočítať až po tom, ako vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 resp. 2, t. j. až po tom, ako prevzal fakturovaný tovar alebo službu. V danom prípade žalobca nepreukázal vznik daňovej povinnosti. Nepreukázal ani zvýšený dopyt svojich odberateľov na vykonanie nástrojárskych a zvaračských prác, čo malo byť dôvodom pre oslovenie spoločnosti ANARE s.r.o. o ich dodanie, keďže podľa vyjadrení žalobcu a jeho splnomocneného zástupcu na pojednávaní, úpravy komponentov dodávaných veľkými strojárskymi koncernami zabezpečovala bežne firma žalobcu. Jednalo sa o špecifické strojárské úpravy a práce, celé technické zameranie, dokumentáciu a projekciu až po konečnú úpravu výrobkov, pričom žalobca ich realizáciu a dodanie nepreukázal. Zároveň nešpecifikoval spoločnosti svojich odberateľov a nepreukázal rozsah realizovaných plnení v ich prospech, zodpovedajúci obdržanému plneniu od ANERA, s.r.o.

65. Vyžadovaná potreba skúmania a preukázania ekonomického dôvodu daňového plnenia v rámci daňovej kontroly vyplynula z ľahkého zneužívania systému daňovej neutrality podnikateľskými subjektami. Úlohou daňových orgánov preto je, aby v daňových konaniach, v súlade so zákonom vyžadovali od kontrolovaných daňových subjektov preukázanie skutočnej realizácie daňového plnenia, pri ktorom si uplatňujú odpočet DPH a úlohou daňových subjektov je, aby si zabezpečili a vedeli preukázať (nielen formálnymi dokladmi), že k plneniu skutočne došlo. V preskúmvanej veci žalobca svoje dôkazné bremeno neunesol a pochybnosť správcu dane o realizácii vyúčtovaného plnenia od spoločnosti ANERA, s.r.o. nevyvrátil.

66. Na základe uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Podľa doterajšej úpravy Občianskeho súdneho poriadku mohol Najvyšší súd SR v prípade, ak zistil dôvodnosť podaného odvolania aj sám zmeniť rozhodnutie krajského súdu a žalobu zamietnuť. Podľa novej právnej úpravy Správneho súdneho poriadku to už nie je v zmysle § 462 S.s.p. možné. Revízia právomoc zostala najvyššiemu súdu zachovaná len v prípade, ak bola žaloba zamietnutá. Vzhľadom na okolnosť, že krajský súd nerozhodol uvedeným spôsobom, kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č k. 13S/17/2016-56 zo dňa 11. októbra 2017 zrušil podľa § 462 ods. 1 S. s. p. z dôvodu podľa § 440 ods. 1 pís. g) SSP a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

67. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd podľa § 467 ods. 3 S. s. p.

68. 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 nie je prípustný opravný prostriedok.