

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/68/2019
Identifikačné číslo spisu: 2018200221
Dátum vydania rozhodnutia: 08.12.2020
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200221.1

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: ALPHA-SERVIS, s.r.o., so sídlom Ružova 177/6, Veľký Meder 932 01, právne zastúpeného: Mgr. Roman Kerak, advokát, so sídlom Advokátskej kancelárie Tomášikova 4, 821 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 101156218/2018 z 13. júna 2018, konanie o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave pod č. k. 14S/61/2018-118 zo dňa 14. augusta 2019 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

I. Administratívne konanie a konanie na správnom súde

1. Napadnutým rozsudkom správny súd zamietol žalobu žalobcu podľa § 190 CSP. Žalobca sa správnou žalobou domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 101156218/2018 z 13.06.2018, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 100469347/2018 zo dňa 01.03.2018, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 57.667,70 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013.

2. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u daňového subjektu ALPHA-SERVIS, s.r.o. daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013 (táto sa začala dňa 11.03.2014), pričom o výsledku daňovej kontroly bol spísaný protokol č. 9212401/5/260072/2015/Kud zo dňa 03.02.2015, ktorý bol daňovému subjektu (žalobcovi) doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam, uvedeným v protokole dňa 11.02.2015. Dôvodom vydania prvostupňového rozhodnutia bol záver správcu dane, že daňový subjekt si v zdaňovacom období

september 2013 neoprávnene odpočítal daň z dodávateľských faktúr od spoločnosti ch&k, spol. s.r.o., vo výške 3766,85 eur, od spoločnosti FACIES s.r.o. vo výške 32 466,77 eur a rovnako od spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s.r.o., so sídlom Hurbanova 64, Hlohovec, IČO: 36 222 259 v celkovej výške 15 722,- eur, t. j. rozdiel uplatnenia DPH za uvedené spoločnosti predstavoval celkom 51 956,28 eur. Správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na to, že pri daňovej kontrole preveroval daňové doklady daňového subjektu ALPHA-SERVIS, s.r.o. predložené ku kontrole s tým, že kontrola bola zameraná nielen na obsahovú stránku faktúr podľa § 71 a § 72 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z. z.“), ale aj na skutkový stav veci, na realitu vecného plnenia a to vo všetkých vzájomných súvislostiach a s ohľadom na skutočnosť, že došlo k plneniam, ktoré predstavovali dodávku tovarov alebo hospodársku činnosť iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu. Správca dane uzavrel, že na základe zistených skutočností možno konštatovať, že v danom prípade sa jednalo o reťazec obchodov medzi viacerými spoločnosťami, ktoré medzi sebou deklarovali jednotlivé dodávky tovaru, pričom nebolo preukázané reálne uskutočnenie všetkých dodávok tovaru v jednotlivých dodávateľských stupňoch, vo všetkých dodávateľských spoločnostiach sa stali konateľmi cudzí štátni príslušníci, tieto spoločnosti sú pre správcu dane nekontaktné, nepredložili žiadne doklady k prevereniu zdaniteľných obchodov a preto usúdil, že všetky tieto obchody boli fiktívne, za účelom poníženia vlastnej daňovej povinnosti. Správca dane na základe zistení ustálil, že kontrolovaný daňový subjekt porušil ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH, kde právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť (§ 19 zákona o DPH). Tiež poukázal na to, že podmienky uvedené v § 49 zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladov a ani za dobromyseľnosti platiteľa dodajúc, že v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý má povinnosť preukázať všetky tvrdené skutočnosti (a pre preukázanie dôkazného bremena nepostačujú iba formálne, t. j. listinné doklady), pričom správca dane dôkazy len vykonáva. Zdôraznil, že konateľovi z postavenia štatutárneho orgánu vyplývajú viaceré povinnosti, ktoré sú zakotvené v rôznych ustanoveniach Obchodného zákonníka, napríklad v ustanovení § 13, § 64, § 112, § 113 a § 133 až 136, § 145 a podobne, keď napríklad konateľ je podľa ustanovenia § 135 ods. 1 Obchodného zákonníka povinný zabezpečiť riadne vedenie predpísanej evidencie a účtovníctva, viesť zoznam spoločníkov a včas informovať spoločníkov o záležitostiach spoločnosti. Záverom vyzdvihol, že pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, v zmysle ustanovenia § 3 ods. 1 daňového poriadku, chránil záujmy štátu a obcí a dbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. S poukazom na uvedené preto neuznal v časti právo na odpočítanie dane uplatnené v r. 21 - odpočítanie dane podľa ustanovenia § 49 až 54 zákona o DPH za zdaňovacie obdobie september 2013 a znížil platiteľovi (žalobcovi) odpočítanie dane o 51 956,28 eur.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal daňový subjekt v zákonnej lehote odvolanie navrhujúc zmenu rozhodnutia eventuálne zrušenie rozhodnutia a vrátenie veci na ďalšie konanie. V odvolaní tvrdil, že nie je právne možné, aby na jednej strane zdaniteľné príjmy a zdaniteľné výdavky za rok 2013 boli jedným správcom dane (Daňový úrad Trnava, pobočka Dunajská Streda) v plnom rozsahu uznané za preukázateľné, za existujúce, za dané a za daňovo plne súladné z pohľadu zákona o dani z príjmov právnických osôb (zákon č. 595/2003 Z. z.), čo dokazuje Protokol k DP PO za 2013 a tiež aj právoplatné rozhodnutie k DP PO za 2013 a na strane druhej boli tie isté zdaniteľné príjmy a tie isté zdaniteľné výdavky iným správcom dane (Daňový úrad Trnava, pobočka Senica) z pohľadu dane z pridanej hodnoty (zákon č. 222/2004 Z. z.) ako zdaniteľné plnenia uznané za nepreukázané, za neexistujúce, ktorú skutočnosť má dokazovať napadnuté rozhodnutie. Namietal, že z napadnutého rozhodnutia nie je možné vyčísliť, aká konkrétna výška DPH z neuznaného odpočítania dane pripadá na nekontaktné subjekty a aká na kontaktné subjekty. Ďalej namietal nerešpektovanie zásady prezumpcie nevinny štatutárneho orgánu daňovníka, nevykonanie navrhnutých dôkazov, nevykonanie výsluchu daňovníkom navrhovaných svedkov, nevykonanie predvedenia cestou polície svedkov, ktorí sa nedostavili dobrovoľne na výzvu správcu dane a nevykonanie konfrontácie navrhovaných svedkov so štatutárnym zástupcom daňovníka a rovnako tiež nezákonné prenesenie dôkazného bremena týkajúceho sa preukázania vzniku daňovej povinnosti na výstupe ohľadom správcovi dane nekontaktných

daňovníkov (platiteľov DPH) na daňovníka, čím došlo k porušeniu zákona, nakoľko tieto skutočnosti musia v prvom rade správcovi dane dokazovať samotní (nekontaktní) daňovníci (platelia DPH), nakoľko daňovník má povinnosť tvrdenia a dôkaznú povinnosť iba vo vzťahu k tým skutočnostiam, ktoré sám tvrdí a ktoré uviedol v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie september 2013. Tiež poukázal na to, že v iných skončených konaniach u jeho dodávateľov a odberateľov bolo priznané plné právo na odpočítanie dane. Namietal ďalej, že správca dane pochybil aj tým, že nezabezpečil celý obsah trestného spisu. Daňový subjekt rovnako v rámci zásady jednotnosti daňového konania navrhol, aby odvolací orgán vykonal dôkazy, ktoré doposiaľ vykonané zo strany správcu dane neboli. Konkrétne navrhol vykonanie konfrontáciu formou paralelne z „očí do očí“ vykonaného najprv výsluchu a následnej vzájomnej konfrontácie výpovede konateľa daňovníka, s konfrontovaním svedeckých výpovedí štatutárnych zástupcov tých daňovníkov, ktorí popierali existenciu a uskutočnenie zdaniteľných plnení vykonaných voči daňovníkovi, ďalej štatutárnych zástupcov tých daňovníkov, ktorí sú voči príslušnému správcovi dane nekontaktní a ďalej navrhol vykonať dôkaz listinou - Protokolom k DP PO za rok 2013 a rozhodnutia k DP PO za rok 2013.

4. Žalovaný po zosumarizovaní priebehu a výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania posudzoval dôvodnosť odvolacích námietok. K námietke týkajúcej sa DP PO za rok 2013 a rozhodnutia č. 102792499/2016 zo dňa 22.03.2016 uviedol, že napadnuté rozhodnutia správcu dane a rozhodnutie zo dňa 22.03.2016 vychádzajú z rôznych skutkových zistení, v konaniach boli vykonané odlišné dôkazy preverujúce splnenie zákonných ustanovení rôznych hmotnoprávných predpisov (zákona o DPH a zákona o dani z príjmov) a preto je logické, že závery správcu dane sú rozdielne. Súčasne poukázal na to, že v preverovanom prípade je tiež podstatná aj tá skutočnosť, že o rozhodných skutočnostiach v danej veci sa správca dane dozvedel až po dni vydania rozhodnutia zo dňa 22.03.2016, čím sa podstatne zmenila skutková a dôkazná situácia (Odpoveď na výzvu zo dňa 08.08.2016, ev. č. 1433382/2016 zo dňa 15.08.2016, ÚZ zo dňa 10.01.2018). Námietky týkajúce sa porušenia zásady prezumpcie nevinny a prekrúcaní faktov o priznaní konateľa daňového subjektu p. D. a ďalších osôb k trestnej činnosti označil za nedôvodné. V tejto súvislosti poukázal na to, že zásada prezumpcie nevinny je zásadou, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní, pričom daňové konanie je ovládané osobitnými zásadami, stanovenými v § 3 daňového poriadku s tým, že správca dane v napadnutom rozhodnutí nevynáša „rozsudok o vine“ štatutárneho orgánu daňového subjektu z porušenia trestnoprávných predpisov, ale len konštatuje porušenie hmotnoprávných daňových predpisov - zákona o DPH a to z dôvodu neoprávneného uplatnenia odpočítania dane zo sporných faktúr daňovým subjektom v kontrolovanom zdaňovacom období. K tvrdeniam o rozpore s inými skončenými daňovými konaniami u dodávateľov a odberateľov daňového subjektu uviedol, že každé daňové konanie je osobitné a nezávislé a vychádza zo zisteného skutkového stavu v tom - ktorom konaní a preto nie je možné závery z jedného daňového konania bez ďalších dôkazov prenášať aj na iné konania. Vo vzťahu k nevykonaniu navrhovaných dôkazov poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/37/2011 a uzavrel, že v preverovanom prípade si správca dane zaobstaral množstvo dôkazov, z ktorých nespochybniteľne vyplýva, že daňový subjekt vystupoval v reťazci spoločností podieľajúcich sa na podvodoch na DPH, v ktorom figurovali i deklarovaní dodávateľia daňového subjektu uvedení na sporných faktúrach, pričom sám konateľ daňového subjektu sa vyjadril, že „vyrábal faktúry a tieto firmám predával. S poukazom na uvedené preto ustálil, že daňovým subjektom navrhované dôkazy by nemali dostatočnú dôkaznú silu zvrátiť závery správcu dane vyplývajúce z vykonaného dokazovania a preto správca dane nepochybil, keď navrhované dôkazy nevykonal. K navrhovanému vykonaniu „konfrontácie“ uviedol, že daňový poriadok žiadny procesný inštitút „konfrontácie“ nepozná a z tohto dôvodu ho nie je možné vykonať. Pokiaľ išlo o námietku ohľadom nezabezpečenia si celého obsahu trestného spisu žalovaný skonštatoval, že ani v tomto smere správca dane nepochybil a s odkazom na ustanovenie § 24 ods. 4 daňového poriadku uviedol, že ak trestný spis obsahuje dôkazy, ktoré môžu prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodných pre správne určenie dane a nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi, je ich možné použiť ako dôkaz. Rovnako za irelevantnú vyhodnotil námietku, ktorou daňový subjekt poukazoval na skutočnosť, že nebola vyčíslená DPH vo vzťahu ku kontaktným a nekontaktným subjektom dôvodiac, že napadnutým rozhodnutím bol určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu za celé kontrolované zdaňovacie obdobie v kontexte skutočností uvádzaných v podanom daňovom priznaní s tým, že delenie zisteného rozdielu podľa kontaktnosti resp. nekontaktnosti subjektov nie je logický a

nezodpovedá podstate a fungovaniu DPH. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu žalovaný uviedol, že podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku leží daňové bremeno, pokiaľ ide o skutočnosti uvádzané v daňovom priznaní na daňovom subjekte a je preto na ňom, aby predložil dostatok dôkazov preukazujúcich ním uvádzané skutočnosti dodajúc, že kontaktnosť resp. nekontaktnosť ostatných subjektov daňový subjekt tohto dôkazného bremena nezavaruje a nespôsobuje prenos dôkazného bremena na správcu dane. V tejto súvislosti tiež poukázal na to, že správca dane nemá povinnosť preukazovať, či deklarovaným dodávateľom daňového subjektu vznikla daňová povinnosť, ale naopak, daňový subjekt má povinnosť preukázať, že si odpočítanie dane uvádzané v podanom daňovom priznaní uplatňoval oprávnené, pričom svoj názor podporil aj rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/63/2011. Žalovaný na záver skonštatoval, že z vykonaného dokazovania jednoznačne vyplýva, že daňový subjekt vystupoval v reťazci spoločností podieľajúcich sa na podvodoch na DPH, v ktorom figurovali i deklarovaní dodávatelia daňového subjektu uvedení na sporných faktúrach, ktorú skutočnosť potvrdzujú aj vyjadrenia konateľa daňového subjektu, konateľov a zástupcom deklarovaných dodávateľských spoločností ch&k spol. s.r.o., FACIES, s.r.o. a S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. a aj iných zainteresovaných osôb, ktorí podrobne popísali fungovanie celého podvodného reťazca, postavenia a činnosti daňového subjektu v ňom, spôsob vystavovania faktúr a daňových priznaní a ďalších relevantných skutočností, pričom tieto závery nevyvracajú ani výpovede svedkov v daňovom konaní a to buď z dôvodu, že sa netýkajú sporných faktúr (napríklad výpovede daňového subjektu) alebo z dôvodu, že sú nejasné, neúplné a v rozpore s ďalšími dôkazmi (napr. p. B.) a preto ich hodnovernosť je spochybnená. Vychádzajúc z uvedeného preto napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd preukázané, že správca dane na základe predložených faktúr preveroval deklarované dodávateľsko-odberateľské vzťahy u dodávateľov žalobcu. Funkciu konateľov spoločnosti ch&k spol. s.r.o. v predmetnom zdaňovacom období vykonávali R. D. a J. S., pričom za spoločnosť konali vždy samostatne. Z administratívneho spisu tiež vyplýva, že dňa 10.2.2014 bol vypracovaný protokol o odovzdaní a prevzatí všetkých práv a povinností vyplývajúcich z nadobudnutia obchodného podielu a funkcie konateľa obchodnej spoločnosti ch&k, spol. s.r.o., z ktorého vyplýva, že obchodný podiel ako aj funkciu konateľa v tejto spoločnosti prevzal G. U. U., avšak táto zmena nie je zapísaná v obchodnom registri. Ďalej z administratívneho spisu vyplýva, že konateľom spoločnosti S.E.A.-MBM spol. s.r.o. bol v kontrolovanom zdaňovacom období V. S. (konateľ spoločnosti bol od 16.3.2012 do 10.2.2014), pričom súčasným konateľom je G. U. U., ktorý je rovnako občanom Bulharskej republiky. Konateľom spoločnosti FACIES s.r.o. bol v inkriminovanom období A. D..

6. Správca dane za účelom preverenia žalobcom deklarovaných vzťahov medzi dodávateľmi uvedenými na predložených faktúrach a žalobcom predvolal dňa 06.08.2014 na výsluch H. V.S. (splnomocneného zástupcu spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s.r.o., zásielku neprevzal v odbernej lehote) a J. S. (predvolanie neprevzal v odbernej lehote), pričom obsahom administratívneho spisu je preukázané, že v priebehu daňovej kontroly nebol vypočutý ani jeden z konateľov resp. splnomocnených zástupcov spoločností ch&k spol. s.r.o. a S.E.A. - MBM spol. s.r.o.

7. Dňa 08.01.2015 správca dane vyzval žalobcu na predloženie dôkazov, ktorými mal preukázať svoje tvrdenia týkajúce zdaniteľných plnení, napríklad konkrétne správca dane žiadal, aby žalobca oznámil aký stavebný materiál bol prepravovaný uvedený v dodávateľských faktúrach a kým vozidlom (evidencie jász), kto bol prítomný pri nakládke a vykládke materiálu, akými vozidlami sa odvážal stavebný odpad, na čo bol použitý nakúpený tovar uvedený v dodávateľských faktúrach a pod. Na uvedenú výzvu žalobca reagoval tým, že vytkol správcovi dane, že výzva nie je konkrétna. Následne správca dane dňa 20.01.2015 vydal výzvu, ktorou doplnil výzvu zo dňa 08.01.2015 s tým, že žiadal, aby žalobca predložil ďalšie dôkazy za zdaňovacie obdobia január 2013 - december 2013, ktorými disponuje, resp. sa vie k nim relevantne vyjadriť, napríklad žiadal o riadne preukázanie, kto konkrétne vykonával všetky deklarované stavebné práce, žiadal predložiť pracovné zmluvy, objednávky, súpis použitého materiálu, stavebný denník, ďalej uviesť akými vozidlami sa odvážal stavebný odpad, tiež žiadal predložiť zmluvy spísané s dodávateľmi a odberateľmi a to za zdaňovacie obdobia január 2013 - december 2013 atď. Zároveň k tvrdeniu žalobcu, že má za týmto účelom správca dane nahliadnuť do spisu K. (zaistené doklady) mu oznámil, že taktiež daňový subjekt má právo nahliadnuť do spisu a požadované doklady si

zabezpečiť a že taktiež sa vie vyjadriť k požadovaným skutočnostiam, resp. k ich časti.

8. Na základe výzvy žalobca opätovne správcovi dane požadované doklady nepredložil a súčasne navrhol správcovi dane, aby sám požiadal K. o zapožičanie týchto dokumentov a dokladov, na základe ktorých vykoná daňovú kontrolu dodajúc, že tieto doklady sú v režime „utajenia“. K jednotlivým otázkam správcu dane uviedol, že tieto sú veľmi všeobecné, sú kladené veľmi široko a neurčito, pričom správca dane ani určito, ani jasne, ani zrozumiteľne nedefinuje, v čom konkrétne vidí existujúcu nejasnosť a neurčitosť vo vzťahu k uvádzaným skutočnostiam v priznaniach na DPH za zdaňovacie obdobie január 2013 až december 2013.

9. V rámci vyrubovacieho konania správca dane predvolal na výsluch V. S., ktorý sa na základe viacerých skutočností (neprevzatie zásielky zo strany V. S., žiadosť o iný termín výsluchu) uskutočnil dňa 1. októbra 2015 v prítomnosti konateľa daňového subjektu a jeho právneho zástupcu. Zo zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 01.10.2015 vyplýva, že v zdaňovacích obdobiach január 2013 - december 2013 bol konateľom spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s.r.o., pričom uviedol, že so spoločnosťou ALPHA-SERVIS, s.r.o. bola „dáka“ spolupráca. Na otázku správcu dane, ako sa skontaktoval s pánom D.Á. T. uviedol, že určite niekde na stavbe, cez pána V., ktorým mal v mene spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s.r.o. plnú moc, pričom nemohol predložiť zmluvu o spolupráci, nakoľko všetky doklady odovzdal novému konateľovi. Ďalej uviedol, že spoločnosť ALPHA-SERVIS, s.r.o. zastupoval pán D. a spoločnosť S.E.A. - MBM spol. s.r.o. zastupoval V., ktorý riešil všetky obchodné vzťahy, nakládky a vykládky tovaru, ako aj materiál pre spoločnosť ALPHA-SERVIS, s.r.o. Uviedol tiež, že daňová povinnosť bola odvedená, účtovníctvo mala na starosti pani Q. Q., k spôsobu platieb uviedol, že niektoré faktúry boli uhrádzané na účet a niektoré v hotovosti s tým, že peniaze preberal pán B. V. S. nevedel uviesť kto menovite vykonával práce uvedené na faktúrach, kde na akých adresách, resp. akých stavebných objektoch sa práce vykonávali, aké stroje a nástroje sa používali na stavbách, kto bol majiteľom reklamných panelov, na ktorých vykonávali údržbu, nespomenul si o akú ťažkú techniku išlo vo faktúre č. 1020131195, pričom uviedol, že asi išlo o bager. Na otázku správcu dane, či pozná H. a v akom rozsahu tento vykonával funkciu splnomocneného zástupcu v spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s.r.o. uviedol, že ho pozná asi 20 rokov a funkciu mu v tejto spoločnosti dal pán B., pričom nevedel v akom rozsahu, pravdepodobne to mala byť generálna plná moc. Na otázku splnomocneného zástupcu daňového subjektu, či vie potvrdiť, resp. uviesť, či práce, služby a tovary uvedené na faktúrach boli dodané resp. zaplatené uviedol, že určite áno, tak ako je uvedené na faktúrach.

10. Dňa 23. júna 2016 bol v prítomnosti konateľa daňového subjektu a jeho právneho zástupcu vypočutý ako svedok V. B., ktorý konal za spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s.r.o. na základe plnej moci, ktorú mu udelil V. S. a rovnako za spoločnosť LK IMPOEXPO, s.r.o., plnú moc mu udelil J. S.. Zo zápisnice z ústneho pojednávania vyplýva, že V. potvrdil, že okolo roku 2013 mal generálnu plnú moc za uvedené spoločnosti. Vo vzťahu k spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s.r.o. uviedol, že informoval konateľa spoločnosti V. S. o činnostiach, ktorými sa ako zástupca spoločnosti zaoberal. Podľa jeho vyjadrenia v zdaňovacích obdobiach január 2013 - december 2013 bola hlavná činnosť spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s.r.o. zameraná na stavebnú činnosť, nákup a predaj tovaru (mäso zo zahraničia), potravinársky tovar, súčiastky na automobily, pneumatiky, spolupracoval so spoločnosťou ALPHA-SERVIS, s.r.o., s pánom D. sa poznajú 20 rokov. Na otázku správcu dane či bola ich spolupráca založená na zmluve a či ju môže predložiť uviedol, že zmluvy mali, čo sa týka stavebníctva mali krycie listy, veľké obchody boli zmluvne podložené, menšie boli dohodnuté telefonicky, ústnou dohodou. Uviedol tiež, že za spoločnosť ALPHA-SERVIS, s.r.o. konal pán D. a za spoločnosť S.E.A. - MBM spol. s.r.o. on, vo vzťahu k vystavovaniu faktúr uviedol, že faktúry vystavovala Q. Q., ona viedla celé účtovníctvo, podávala aj daňové priznania. Tiež uviedol, že faktúry boli v 90 - 95 % uhrádzané cez účet a zvyšok v hotovosti, tovar - materiál pre spoločnosť ALPHA-SERVIS, s.r.o. bol prepravovaný automobilmí Mercedes Sprinter zo spoločnosti LK IMPOEXPO, s.r.o. a väčšie dodávky (mäso) sa dovážali kamiónmi, nakládka stavebného materiálu bola u dodávateľov a vykládka stavebného materiálu bola vždy na miestach, kde boli stavby, Sered' - cukrovar, Galanta - hotel na námestí, Bratislava - Ružinov - prerábanie alebo rekonštrukcie budov, zateplovanie, zemné úpravy, dodávateľov si nepamätal, boli vyberaní podľa ceny. Nepamätal si, kto menovite vykonával práce uvedené na faktúrach, nevyjadril

sa aké konkrétne stavebné práce boli vykonávané. Na otázku, kde presne na akých adresách resp. akých stavebných objektoch sa práce vykonávali uviedol, že adresy sú uvedené na faktúrach, vo vzťahu k súpisu použitého materiálu uviedol, že ho vystavovala účtovníčka. Uviedol tiež, že nového konateľa spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s.r.o. nepozná, meno - Ivan Puškár je mu známe, možno ho aj videl. Na otázku splnomocneného zástupcu daňového subjektu, či zdaniteľné obchody vo vzťahu k spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s.r.o. boli vykonané, tak ako sú deklarované na predmetných faktúrach, uviedol, že tieto boli uskutočnené.

11. Súčasťou administratívneho spisu sú aj výpovede X. V., G. W., Y. W., ktorí potvrdili, že v prospech spoločnosti APLHA-SERVIS, s.r.o. vykonávali na základe dohody pomocné práce. Z administratívneho spisu však vyplýva, že Sociálna poisťovňa, pobočka Dunajská Streda oznámila na základe výzvy zo dňa 10.11.2015 správcovi dane, že spoločnosť ALPHA-SERVIS, s.r.o. sa nachádzala v registri zamestnávateľov vedenom Sociálnou poisťovňou od 20.10.2003 do 31.12.2014, pričom pripojila aj zoznam za obdobie roku 2013, z ktorého je preukázané, že žalobca v zdaňovacom období september 2013 nezamestnával žiadneho zamestnanca na základe pracovnej zmluvy, ani na základe dohody o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru, navyše sám právny zástupca žalobcu skonštatoval, že tieto výpovede majú potvrdiť, že stavebné práce v inkriminovanom období (leto 2013) boli vykonávané na základe dohody o vykonaní práce pre žalobcu, resp. pre klientov, ktoré si tieto práce objednali u žalobcu. Dané konanie sa však týka zdaňovacieho obdobia september 2013.

12. Správca dane výzvou č. 103632485/2016 zo dňa 01.08.2016 požiadal Ministerstvo vnútra SR, Prezídium PZ, K. o zaslanie uznesenia o vznesení obvinenia týkajúce sa spoločnosti ALPHA-SERVIS, s.r.o. resp. jej konateľa A. D.. Prezídium PZ, NAKA dňa 15. augusta 2016 doručila správcovi dane uznesenie o vznesení obvinenia ČVS: PPZ-973/NKA-FP-BA-2013 zo dňa 20. apríla 2015, z obsahu ktorého vyplýva, že V.i, A. D., J. S.Ň., V. S. U. iným bolo podľa § 206 ods. 1 Trestného poriadku vznesené obvinenie za zločin založenia, zosnovania a podporovania zločineckej skupiny podľa § 296 Trestného zákona a za ďalšie iné súvisiace daňové trestné činy. Z odôvodnenia uznesenia vyplýva, že trestná činnosť sa má týkať aj spoločnosti ALPHA-SERVIS, s.r.o., pričom konkrétne v rokoch 2010-2013 sa dodania týkali aj spoločnosti LK IMPOEXPO, s.r.o. vo výške 3 476 418,36 eur a rovnako tiež spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. vo výške 506 870,31 eur teda spoločností, ktoré mali v zdaňovacom období september 2013 žalobcovi, na základe predložených faktúr, ktorými si uplatnil právo na odpočítanie dane, dodať tovar, resp. poskytnúť služby.

13. V administratívnom spise sa nachádza aj zápisnica o výsluchu svedka - Q. Q. zo dňa 08.12.2015. Zo zápisnice vyplývajú aj relevantné skutočnosti týkajúce sa danej veci. Správny súd v tejto súvislosti uvádza, že tak V., ako aj V. S. vo svojich výpovediach pred správcom dane potvrdili, že faktúry vystavovala účtovníčka Q. Q.Á. Q. Q. okrem iného práve vo vzťahu k spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. uviedla, že táto začala podnikáť z kancelárie na M.R.Štefánika, pričom na túto firmu S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. sa fakturovalo čokoľvek s tým, že medzi spoločnosťami, ktoré si dali do účtovníctva ako náklady faktúry vystavené touto spoločnosťou bola aj spoločnosť ALPHA-SERVIS, s.r.o. Q. Q. vo svojej výpovedi potvrdila, že vystavovala faktúry na základe pokynov konateľov a to aj vo vzťahu k spoločnosti LK IMPOEXPO, s.r.o., s tým, že tieto nepodpisovala, vystavila čistý papier z počítača, orazený, lebo mala k dispozícii pečiatku a podpisoval ich konateľ spoločnosti. Vo svojej výpovedi zo dňa 03.05.2014 tiež uviedla, že viedla účtovníctvo obchodných spoločností ch&k, spol. s.r.o., S.E.A. - MBM, spol. s.r.o., LAKÝ s.r.o., HHV MIKRO s.r.o., LK IMPOEXPO s.r.o., pričom na vedenie účtovníctva V. T. W.K. X. R. R. V. B. W. I., Ž. V. U. R. R. - J. S., V. S., ktorí chodili k nej do účtovnej kancelárie, uviedla, že vyhotovovala doklady podľa požiadavky obv. V. B., V. V. S. U. J. S..

14. Zo zápisnice týkajúcej sa výpovede J. S. zo dňa 2. júna 2015 vyplýva, že tento uviedol, že si je vedomý, že robil bieleho koňa, nemal vedomosť o tom, ako funguje DPH, celé sa to začalo v roku 2006, kedy mu V. pomohol s tým, ako začať podnikáť, mal spoločnosť LK IMPOEXPO s.r.o. a ch&k, spol. s.r.o., faktúry väčšinou podpisoval, daňové priznania všetky nepodpisoval. A. D., konateľ žalobcu dňa 22. apríla 2015 vypovedal, že je pravdou, že k podnikateľským subjektom, ktoré sú uvedené v návrhu prokurátora na vzatie do väzby a v uznesení o vznesení obvinenia vyrábali faktúry a tieto tým firmám

predávali tak, ako je to uvedené, avšak niektoré firmy uvedené v uznesení nepoznal. Uviedol, že to bolo tak, že niekto chcel niečo na faktúru a on tú faktúru urobil a urobil aj nákladovú faktúru, išlo o ten istý tovar, čiže akože ho predával a akože ho nakupoval od niektorej z tých firiem, ktoré sú tam uvedené s tým, že konatelia a spoločníci tých firiem sú osoby uvedené v uznesení o vznesení obvinenia. Rovnako je v danej veci relevantná aj výpoveď obvineného Y.O. W., ktorý uviedol, že chystal prevody firiem, vždy ho oslovil pán D., keď potreboval predať firmu, tak dal inzerát, ozval sa mu človek z Bulharska, tak sa dohodli, Bulhar prišiel na Slovensko aj so šoférom, on nachystal podklady a dali sa overiť podpisy.

15. Správny súd uviedol, že predmetom správneho súdneho konania bolo v rozsahu uplatnených žalobných bodov preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, pričom zásadnými žalobnými bodmi bolo jednak tvrdenie, že žalovaný nevykonala a nedoplnil dokazovanie navrhnutými dôkazmi a jednak tvrdenie, že žalovaný a rovnako aj správca dane neprimerane žalobcu zaťažili dôkazným bremenom. Žalobca tieto, z pohľadu správneho súdu, relevantné žalobné body doplnil ďalšími námietkami, ktorých relevancia bola správnym súdom rovnako zohľadňovaná. Teda v danej veci správny súd posudzoval zákonnosť aplikácie hmotnoprávnych ustanovení zákona o DPH v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, konkrétne teda jeho aplikáciu pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok na nepriznanie žalobcom uplatnených nárokov na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, so zameraním na posúdenie miery zistenia skutkového stavu a miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom pri preverovaní oprávnenosti žalobcom uplatnených nárokov, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie september 2013.

16. V súvislosti s povinnosťou daňového subjektu preukázať skutočnosti vyplývajúce z predložených daňových dokladov (faktúr) správny súd súčasne poukázal na to, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu a preto má daňový subjekt, ako platiteľ dane možnosť, obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 daňového poriadku). Inak povedané je plne v dispozícii daňového subjektu zabezpečiť si potrebné doklady za účelom minimalizácie rizika, že mu v budúcnosti nebude z dôvodu dôkaznej núdze priznané právo na odpočítanie dane. Daňový subjekt je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. V zmysle § 19 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH je takouto skutočnosťou aj dodanie tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil.

17. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie a 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. 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 (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/4/2016 zo dňa 27.09.2018).

18. Žalobca v správnej žalobe namietal, že správca dane a následne žalovaný nedostatočne zistili skutkový stav veci tým, že nevykonali navrhnuté dôkazy, konkrétne výsluch konateľov dodávateľských spoločností. S uvedenou námietkou sa správny súd nestotožnil a mal za to, že v danej veci bolo dokazovanie vykonané v dostatočnom rozsahu na prijatie záveru, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky na uznanie práva žalobcu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalobca na výzvu správcu dane ohľadom preukázania zdaniteľných plnení predložením ďalších dôkazov reagoval tým, že oznámil správcovi dane,

že mu boli na základe zápisnice o vydaní veci ČVS: PPZ-973/NKA-FB-BA-2013 dňa 11.03.2014 odňaté 3 šanóny účtovníctva spoločnosti za rok 2013 a preto nemôže objektívne výzve správcu dane vyhovieť. K uvedenému tvrdeniu správny súd uviedol, že žalobcu zaťažuje v zmysle § 45 ods. 2 písm. d) a e) daňového poriadku povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady a rovnako predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, pričom samotná skutočnosť, že odovzdal účtovníctvo NAKA mu nezakladá zákonnú prekážku pre splnenie tejto povinnosti. Navyiac žalobca nepreukázal správcovi dane, že mu prístup k jeho dokumentom nebol umožnený. Správny súd v tejto súvislosti ešte dodáva, že po vznesení obvinenia, t. j. po 20. apríli 2015 mal A., konateľ žalobcu, podľa § 69 Trestného poriadku právo nazeráť do spisu a obstaráť si na svoje trovy kópiu spisu, resp. jeho relevantné časti, avšak evidentne toto svoje právo nevyužil, keď správcovi dane ani dodatočne dôkazy, ktorými by preukázal deklarované obchody nedoručil, pričom prvostupňové rozhodnutie bolo vydané až 1. marca 2018. V tejto súvislosti správny súd dodáva, že nie je povinnosťou správcu dane, aby vyhľadával za žalobcu dôkazy na podporu jeho tvrdení. Ešte v súvislosti s preukázaním deklarovaných obchodov je potrebné, vzhľadom na povahu služieb a tovarov uviesť, že žalobca na základe výzvy správcu dane nekonkretizoval stavby, na ktorých mali byť stavebné práce vykonávané, neuviedol, aké konkrétne stavebné práce boli uskutočnené, či na stavby chodil, s kým konzultoval ich vyhotovenie, nekonkretizoval, kto bol za spoločnosť prítomný pri vykládke tovaru, kde sa tovar skladoval, kto vykonával dopravu a pod. V súvislosti s návrhom žalobcu na výsluch konateľov spoločností v jeho prítomnosti stojí za pozornosť skutočnosť, že konateľ žalobcu napriek tomu, že bol prítomný pri výpovediach V. S. (konateľa spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. a V. (splnomocneného zástupcu spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. a spoločnosti LK IMPOEXPO, s.r.o.) týmto nepoložil žiadnu konkrétnu otázku, ktorou by preukázal vedomosť o deklarovaných službách a tovaroch, pričom vychádzajúc z predložených faktúr sa malo jednať aj o stavebné práce, pričom tieto nešpecifikoval a do výsluchu (V.) sa zapojil len dovysvetľovaním, pokiaľ išlo o dodávku aróm (bližšie bod 53 rozsudku).

19. V danom prípade je preto logický postup správcu dane, ktorým preveroval či skutočne došlo k reálnemu dodaniu tovaru a služieb na základe faktúr, ktorými si daňový subjekt uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správca dane legitímne za účelom preverenia deklarovaných obchodov zisťoval potrebné skutočnosti u deklarovaných dodávateľov a to spoločnosti ch&k spol. s.r.o., FACIES, s.r.o. a S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. Za týmto účelom predvolal na výsluch svedkov J. S., ktorý nebol v rámci daňového konania správcom dane vypočutý, konateľa spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. V. S. a splnomocneného zástupcu oboch týchto spoločností V. B.. V rámci vyrubovacieho konania správca dane v prítomnosti konateľa daňového subjektu a jeho právneho zástupcu vypočul V. S. (podstatný obsah uvedený v bode 51 rozsudku), ktorý bol v rozhodnom období konateľom spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. V súvislosti s výpoveďou tohto svedka sa správny súd musel stotožniť so záverom správcu dane a žalovaného, že táto nie je spôsobilá potvrdiť reálnosť deklarovaných plnení. Je potrebné poukázať na to, že V. S., ako konateľ tejto spoločnosti, nemal o činnosti spoločnosti žiadne konkrétne informácie, nevedel menovite uviesť, kto práce uvedené na faktúrach vykonával, nevedel uviesť miesta, kde sa stavebné práce uskutočňovali, neidentifikoval objekty, vo svojich odpovediach odkazoval prevažne na pána B., ktorému udelil plnú moc na zastupovanie spoločnosti, tento mal všetko riadiť, B. mal byť prítomný pri nakládke a vykládke materiálu. V. S. nemal žiadne doklady spoločnosti, pretože ich odovzdal novému konateľovi. S pánom D. sa zoznámil cez pána V. B. niekde na stavbe. Rovnako uviedol, že pozná asi 20 rokov pána H., pričom tomuto mal dať plnú moc na zastupovanie spoločnosti pán B., ktorý ale vo svojej výpovedi uviedol, že počul to meno a možno ho aj videl, avšak nepotvrdil, že by mu dal plnú moc na zastupovanie spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 01.10.2015 vyplýva, že prítomný konateľ daňového subjektu pán D. nepoložil V. S. ani jednu otázku, pričom splnomocnený zástupca spoločnosti položil iba jednu, z pohľadu správneho súdu veľmi všeobecnú, a to v znení, či vie potvrdiť resp. uviesť, či práce, služby a tovary uvedené na faktúrach boli dodané, resp. zaplatené.

20. Správca dane v rámci vyrubovacieho konania vypočul rovnako v prítomnosti pána D. a jeho právneho zástupcu dňa 23.06.2016 V. B.. K výpovedi V. B. správny súd uviedol, že rovnako nie je spôsobilá potvrdiť reálnosť deklarovaných obchodných vzťahov so spoločnosťou ALPHA-SERVIS,

s.r.o. V. vypovedal veľmi všeobecne, uviedol iba niektorých dodávateľov, na iných si nevedel spomenúť, nevedel si spomenúť, kto menovite vykonával stavebné práce uvedené na faktúrach, nevedel uviesť adresy stavieb, ktoré táto spoločnosť mala uskutočňovať, resp. sa mala podieľať určitými čiastkovými činnosťami, tvrdil, že nástroje, ktoré sa používali pri prácach mali dodávateľské firmy, avšak žiadnu nekonkretizoval, nevedel od koho spoločnosť LK IMPOEXPO, s.r.o. nadobudla vysokozdvížný vozík, nevedel predložiť súpis použitého materiálu tvrdiac, že väčšinou (čo znamená nie stále) si materiál zabezpečoval objednávateľ (žalobca). Prítomný konateľ žalobcu nepoložil tomuto svedkovi žiadnu konkrétnu otázku, ktorou by sa snažil preukázať, že k deklarovanej vzťahom skutočne došlo, pričom otázku jeho splnomocneného zástupcu možno rovnako označiť za veľmi všeobecnú, pričom táto vôbec nebola zameraná na konkrétne vykonané služby a dodanie tovaru.

21. Správny súd považoval za potrebné zdôrazniť, že správca dane až do 15. augusta 2016, kedy mu bola na základe výzvy doručená kópia uznesenia o vznesení obvinenia ČVS: PPZ-973/NKA-FP-BA-2013 zo dňa 20.04.2015 vykonával úkony smerujúce k náležitému zisteniu skutkového stavu veci. Správca dane si z trestného spisu zabezpečil výpovede, ktoré preukazujú, že v umelom reťazci obchodných spoločností, ktoré sa mali podieľať na podvodoch v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty boli zapojení tak žalobca, spoločnosť LK IMPOEXPO, s.r.o. a rovnako spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. a ich konatelia - A. D., V. S., J. S. a V. B.. Skutočnosti zistené správcou dane boli následne doplnené jednotlivými výpoveďami uskutočnenými v rámci trestného konania. Konkrétne relevantnou bola, z pohľadu správneho súdu, keďže skutočnosť, že účtovníctvo spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. robila Q. Q. potvrdili V. S. a V. B., výpoveď účtovníčky Q. Q., ktorá opísala modus operandi vystavovanie faktúr, na ktorom boli účastné obe spoločnosti. Ďalej to bola výpoveď J., ktorý uviedol, že bol bielym koňom a tiež výpoveď Y. W., ktorý potvrdil, že na základe požiadavky A. D. chystal prevody firiem, pričom potvrdil, že boli prevedené na občana Bulharskej republiky a nakoniec aj výpoveď samotného A. D., ktorý potvrdil, že faktúry nemajúce reálny základ vystavoval a obchodoval s nimi.

22. Z obsahu administratívneho spisu, ako aj z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov mal správny súd preukázané, že listinné dôkazy (§ 24 ods. 4 daňového poriadku), ktoré správca dane získal z trestného spisu nie sú jedinými dôkazmi, na ktorých je napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím založené. V priebehu daňovej kontroly, ani v rámci vyrubovacieho konania žalobca nepreukázal, že deklarované obchody majú reálny základ, pričom listinné dôkazy získané z trestného spisu túto skutočnosť len dokresľujú. Správny súd prostredníctvom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 z 31. mája 2018 upriamuje pozornosť žalobcu, že zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte, čo v danom prípade splnené nebolo. Vo vzťahu k dôkazom, ktoré žalobca navrhoval vykonať, vytkol správcovi dane, že opätovne nepredvolal na výsluch svedka J. S., ktorý si zásielku neprevzal v odbernej lehote, avšak vzhľadom na jeho výpovede v rámci trestného konania, ako aj výpoveď napríklad Q. Q., by jeho opätovný výsluch nebol spôsobilý zvrátiť závery správcu dane, potvrdené žalovaným. Navyše správny súd zdôrazňuje relevantnú skutočnosť, že žalobca nepredložil správcovi dane žiadne doklady, ktorými by preukázal reálnosť deklarovanej tovarov a služieb, pričom aj v prípade spoločnosti LK IMPOEXPO, s.r.o. mali byť v prospech žalobcu vykonané stavebné práce a nie v malo rozsahu. Vo vzťahu k spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. bol v prítomnosti žalobcu vypočutý V. S., ktorý v rozhodnom čase vykonával funkciu konateľa tejto spoločnosti a rovnako tiež splnomocnený zástupca tejto spoločnosti V. B., ktorých výpovede však nepotvrdzujú reálnosť deklarovanej obchodov a služieb, pričom aj v tomto prípade platí, že žalobca nepredložil správcovi dane žiadne doklady, ktorými by reálnosť deklarovanej tovarov a služieb preukázal.

23. Pokiaľ ide o dôkazné bremeno, správny súd vo svetle skutkových zistení ustálil, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach, teda nepreukázal splnenie podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. V danom prípade mal správca dane faktúry k dispozícii na základe zapožičania žalobcom na účely preverenia dokladov týkajúcich sa iného daňového subjektu (potvrdenie o vrátení dokladov zo dňa 11.03.2014),

prícom na základe skutočností týkajúcich sa preverovaných dodávateľov mal správca dane pochybnosť o materiálnom plnení a preto vyzval žalobcu, aby predložil dôkazy a uviedol konkrétne okolnosti týkajúce sa dodávok tovaru a služieb za zdaňovacie obdobia január 2013 - december 2013. Týmto úkonom správcu dane sa prenieslo dôkazné bremeno na žalobcu, ktorý práve nepredložením potrebných dokladov, dodacích listov, preberacích protokolov, CMR dokladov, stavebného denníka, ktorého predloženie je v prípade deklarovania stavebných prác (tieto boli deklarované vo vzťahu k obidvom spoločnostiam) v zmysle rozhodnutia zásadného právneho významu - rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/81/2015 z 1. decembra 2016 namieste, neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovanych zdaniteľných plnení, pričom mal nepochybne možnosť prostredníctvom konateľa zaobstarať si potrebné doklady z vyšetrovacieho spisu.

24. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že nie je možné, aby v prípade dane z príjmu právnických osôb za to isté obdobie (rok 2013) boli zdaniteľné príjmy a výdavky v plnom rozsahu uznané za preukázateľné, ktorú skutočnosť dokazuje Protokol k DP PO za 2013 a tiež právoplatné rozhodnutie k DP PO za rok 2013 a v prípade DPH za obdobie 2013 neboli zdaniteľné plnenia uznané, správny súd uviedol, že predmetom daného správneho súdneho konania je napadnuté rozhodnutie žalovaného týkajúce sa dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013, pričom správca dane a žalovaný skúmali, či boli splnené hmotnoprávne podmienky na uznanie práva na odpočítanie DPH. Zdôraznil, že právoplatné rozhodnutie správcu dane týkajúce sa dane z príjmov právnickej osoby nie je rozhodnutím, na ktoré by prvostupňové rozhodnutie správcu dane priamo nadväzovalo, resp. ktoré by bolo preň záväzné. Z uvedeného dôvodu nezákonnosť napadnutého rozhodnutia nemôže byť založená na existencii tohto rozhodnutia. V súvislosti s DPH správny súd zopakoval, že splnenie zákonných podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane musí byť preukázané bez akýchkoľvek pochybností, pričom v danom prípade sú pochybnosti o reálnom dodaní deklarovanych tovarov a služieb namieste. Rovnako vyhodnotil ako nedôvodnú námietku ohľadom nepreskúmateľnosti a nezrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia z dôvodu, že prvostupňové rozhodnutie nekonkretizuje daň z pridanej hodnoty pripadajúcu na kontaktné a nekontaktné spoločnosti. Z prvostupňového rozhodnutia je zrejmé, že správca dane neuznal uplatnenú daň z pridanej hodnoty vo vzťahu k trom spoločnostiam a to spoločnosti ch&k spol. s.r.o., FACIES s.r.o. a spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s.r.o., pričom presne špecifikoval faktúry, vo vzťahu ku ktorým DPH nebola uznaná.

25. Správca dane a následne žalovaný neporušili ani zásadu prezumpcie nevinu, nakoľko, ako správne uviedol vo svojom rozhodnutí žalovaný, prvostupňovým rozhodnutím ani rozhodnutím žalovaného nebolo rozhodnuté o vine konateľa žalobcu. Správny súd súčasne dodal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného znamená, že žalobca nespĺnil zákonné § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pričom otázku viny resp. nevinu je príslušný posúdiť výlučne trestný súd. Podľa názoru správneho súdu, správca dane ako aj žalovaný správne vyhodnotili skutkový stav vyplývajúci z rozsiahle vykonaného dokazovania preverením listinných dôkazov, výpovedí svedkov, ktoré vo vzájomných súvislostiach nepotvrdili reálnosť deklarovanych zdaniteľných plnení vo vzťahu k dodávateľskému subjektom, následkom čoho nebola preukázaná oprávnenosť uplatneného odpočtu DPH za dodanie tovaru a služieb od uvedených dodávateľov. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení a v ich vzájomných súvislostiach, absentuje reálny základ, ktorá skutočnosť má za následok nepriznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

26. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu žalobca ako sťažovateľ podal v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP a § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

27. Sťažovateľ v žalobe namietal najmä protichodné zisteniami žalovaného v jeho rozhodnutí oproti

zisteniam iného správcu dane (Daňový úrad Trnava, pobočka Dunajská Streda) v rozhodnutí k DO PO za rok 2013 ako aj že sa s touto skutočnosťou žiadnym spôsobom nezaoberal v napadnutom rozhodnutí. Ďalej sťažovateľ namietal, že rozhodnutie žalovaného je zmätočné a nepreskúmateľné. Poukazoval aj na nerešpektovanie prezumpcie nevinoty štatutárneho orgánu daňovníka a namietal, že žalovaný nevykonal ani predvedenie a výsluch všetkých svedkov, ktorých predvedenie, výsluch a následnú i konfrontáciu týchto svedkov so štatutárnym zástupcom daňovníka sťažovateľ žiadal.

28. K porušeniu práva na spravodlivý proces sťažovateľ vo svojej žalobe uvádzal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo založené na porušení a nerešpektovaní ústavného práva žalobcu a to prezumpcie nevinoty ako aj riadne odôvodnenie rozhodnutia. Krajský súd sa v napadnutom rozsudku s týmito skutočnosťami nevysporiadal. Uviedol, že z konania žalovaného bolo zrejmé, že porušuje ústavnú zásadu prezumpcie nevinoty, keďže po tom, ako mu bolo doručené uznesenie o vznesení obvinenia ČVS: PPZ-973NKA-FP-BA2013 vydané Národnou kriminálnou agentúrou dňa 20.04.2015 v podstate prestal s relevantnými úkonmi smerujúcimi k náležitému zisteniu skutkového stavu a „uspokojil sa“ s odôvodnením odkazujúcim na obsah uznesenia o vznesení obvinenia. V tomto smere si žalobca ani nezabezpečil a nepriložil celý trestný spis. Týmto skutočnosťami sa Krajský súd v Trnave v napadnutom rozsudku dostatočne nezaoberal. Teda z dôvodu, že je napadnutý rozsudok správneho súdu nedostatočne odôvodnený došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

V tejto súvislosti dal do pozornosti aj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 265/05. Aj judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva (rozhodnutie Ruiz Torija c/a Španielsko z 9.12.1994, séria A č. 303 - A), konštatuje, že porušením práva na spravodlivé súdne konanie je aj nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia.

29. K nesprávnemu právnemu posúdeniu veci uviedol, že sťažovateľ ďalej v žalobe poukazoval na to, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí arbitrárne pristúpil k tvrdeniam o rozpore výsledku daňového konania žalobcu v porovnaní s inými skončenými daňovými konaniami u dodávateľov a odberateľov daňového subjektu, ktorým bolo priznané plné právo na odpočítanie dane, odvolací orgán nevykonal a nedoplnil dokazovanie žalobcom navrhnutými dôkazmi. Aj sám krajský súd v bode 71 napadnutého rozsudku dôvodne vytýka žalovanému, že opätovne nepredvolal na výsluch svedka J. S.. Sťažovateľ je toho názoru, že už len táto skutočnosť ako aj to, že týmto konaním bolo sťažovateľovi zabránené klásť svedkovi J. S. otázky a konfrontovať ho bol dostatočný dôvod na zrušenie rozhodnutia žalovaného. Sťažovateľ vidí v tejto skutočnosti (teda, že napriek závažnému porušeniu práv žalobcu) krajský súd nezrušil rozhodnutie žalovaného a považoval svedeckú výpoveď J. S. za nie spôsobilú zvrátiť záver žalovaného s poukazom na výsledky dokazovania za neprávne právne posúdenie veci.

30. Sťažovateľ nesúhlasil ani s názorom uvedenom v napadnutom rozsudku v bode 76. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ žiadal Najvyšší súd SR, aby rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti na ďalšie konanie, zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

31. Ku kasačnej sťažnosti podal písomné vyjadrenie žalovaný, pričom uviedol, že s námietkami v kasačnej sťažnosti nesúhlasí a poukázal na skutočnosť, že s námietkami sa riadne a vyčerpávajúco vysporiadal už vo vyjadrení k žalobe a v žalovanom rozhodnutí, z tohto dôvodu plne odkázal na ich odôvodnenie. Považoval za potrebné dať do pozornosti niektoré kľúčové stanoviská a vyhodnotenia k

uvedeným námietkam. Rozhodnutie prvostupňového orgánu i rozhodnutie č. 102792499/2016 zo dňa 22.03.2016 (vo veci daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2013) vychádzajú z rôznych skutkových zistení. V konaniach, ktoré im predchádzali boli vykonané odlišné dôkazy, preverujúce splnenie zákonných ustanovení rôznych hmotnoprávných predpisov (zákona o DPH a zákona o dani z príjmov). Z týchto dôvodov je preto logické, že závery sú rozdielne. V preverovanom prípade je tiež podstatná aj tá skutočnosť, že o rozhodných skutočnostiach v danej veci sa prvostupňový orgán dozvedel až po dni vydania rozhodnutia č. 102792499/2016 zo dňa 22.03.2016, čím sa podstatne zmenila skutková a dôkazná situácia (Odpoveď na výzvu č. 103632485/2016 zo dňa 08.08.2016, ev. č. 1433382/2016 zo dňa 15.08.2016, Úz. č. 100091777/2018 zo dňa 10.01.2018). Žalovaný zároveň upozornil na skutočnosť, že v zmysle ustanovení daňového poriadku daňové orgány disponujú viacerými procesnými prostriedkami, ktorými môžu opätovne preveriť správnosť vyrubenia dane na dani z príjmov za rok 2013 a takto zistený rozdiel môže byť aj v neprospech žalobcu. Námietky žalobcu o porušení zásady prezumpcie nevinny nie sú dôvodné. Zásada prezumpcie nevinny je zásadou, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní, v ktorom sa zisťuje, či boli naplnené skutkové podstaty trestných činov definovaných v ustanoveniach trestného zákona. Daňové konanie je však ovládané osobitnými zásadami, stanovenými v § 3 daňového poriadku. Daňovým konaním sa sleduje riadne dodržiavanie procesnoprávných a hmotnoprávných predpisov v oblasti daní, a nie trestnoprávných predpisov. Prvostupňový orgán a ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nevynášajú „rozsudok o vine“ štatutárneho orgánu žalobcu z porušenia trestnoprávných predpisov, ale len konštatujú porušenie hmotnoprávných daňových predpisov - zákona o DPH, a to z dôvodu neoprávneného uplatnenia odpočítania dane zo sporných faktúr žalobcom v kontrolovanom zdaňovacom období.

32. Prvostupňový orgán i žalovaný zaobstarali množstvo dôkazov, z ktorých nespochybniteľne vyplýva, že žalobca vystupoval v reťazci spoločností podieľajúcich sa na podvodoch na DPH, v ktorom figurovali i deklarovaní dodávatelia žalobcu uvedení na sporných faktúrach. Do Zápisnice o výsluchu obvinených sp. zn. 2TP 9/15 spísanej Špecializovaným trestným súdom, pracovisko Banská Bystrica, dňa 22.04.2015 p. A. D. uviedol, že sa pridrižiava svojho vyjadrenia pred vyšetrovateľom, priznáva sa k tomu, čo mu je kladené za vinu. Je pravdou, že pre podnikateľské subjekty, ktoré sú uvedené v návrhu prokurátora na vzatie do väzby v uznesení o vznesení obvinenia vyrábal faktúry a tieto firmám predával tak, ako je uvedené. Bolo to tak, že niekto chcel niečo na faktúru a on mu tu faktúru urobil, pričom si urobil nákladovú faktúru. Išlo o ten istý tovar, čiže akože predával a akože nakupoval, nakupoval od niektorých z tých firiem, ktoré sú tam uvedené. Konatelia a spoločníci tých firiem sú osoby uvedené v uznesení o vznesení obvinenia. P. D. nezaujímalo, ako si náklady vykryli oni, mali to nejako dohodnuté. V uznesení o vznesení obvinenia, pokiaľ sa spomína jeho meno, sa veci udiali tak, ako je to uvedené. Komodity, tie sedia. Faktúry robil do roku 2013, keď prišiel ten elektronický výkaz daňový, potom s tým skončil, nevie ako ostatní. Jeho firmy boli MC GOLD, spol. s.r.o. a žalobca - ALFASERVIS, s.r.o. Z vyjadrenia p. D. je jednoznačné, že spoločnosti, v ktorých bol konateľom, vrátane žalobcu, boli súčasťou umelo vytvoreného reťazca spoločností zriadených za účelom podvodného konania na DPH, pričom dodávateľské a odberateľské faktúry nezodpovedajú reálnym ekonomickým plneniam.

33. Žalovaný mal za to, že prvostupňový orgán i žalovaný postupovali v daňovom konaní v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a rešpektovali zásady daňového poriadku. Žalované rozhodnutie i rozhodnutie prvostupňového orgánu boli vydané v súlade so zákonom a závery v nich uvedené zodpovedajú zistenému skutkovému stavu. Na základe uvedených skutočností žalovaný konštatoval, že námietky žalobcu sú neopodstatnené.

III. Konanie pred kasačným súdom

34. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 SSP bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) preskúmal a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 8.12.2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

35. Podľa § 1 ods. 1 daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

36. 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.

37. 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 prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

38. 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.

39. 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, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

40. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) 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.

41. 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.

42. 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.

43. 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.

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

45. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

46. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník

47. 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.

48. 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.

49. Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

50. Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

51. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave preskúmal rozsudok správneho súdu, aj konanie ktorému predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

52. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 3 ods. 1 daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti (§ 3 ods. 2 daňového poriadku) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 daňového poriadku), podľa 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 v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 3 ods. 7 daňového poriadku), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

53. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

54. Kasačný súd udáva, že úlohou správneho súdu bolo posúdiť či v predmetnej veci boli splnené zákonné podmienky za existencie, ktorých bolo možné určiť žalobcovi rozdiel na DPH za posudzované zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 57.667,73 eur z došlých faktúr od spoločnosti ch&k spol. s.r.o., od spoločnosti FACIES, s.r.o. a od spoločnosti S.E.A.-MBM, spol. s.r.o. Kasačný súd odkazuje na podrobne opísaný skutkový stav vo veci jednak na rozhodnutie žalovaného a aj na napadnutý rozsudok krajského súdu.

55. Vo vzťahu k námietke porušenia práva na spravodlivý proces sťažovateľ poukazoval najmä na to, že nebola zo strany žalovaného rešpektovaná prezumpcia nevinoty vo vzťahu k žalobcovi s tým, že žalovaný sa uspokojil len s uznesením o vznesení obvinenia ČVS: PPZ-973/NKA - FP-BA 2013, ktoré bolo vydané

Národnou kriminálnou agentúrou dňa 20.04.2015 a uspokojil sa len s dôvodmi odkazujúcimi na obsah uznesenia o vznesení obvinenia. Žalovaný si nezabezpečil a nepripojil celý trestný spis a týmito skutočnosťami sa krajský súd v napadnutom rozsudku dostatočne nezaoberal.

56. K tejto námietke kasačný súd udáva, že správny súd sa touto námietkou žalobcu zaoberal a to v bode 75 odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu. Kasačný súd v zhode so žalovaným poukazuje, že zásada prezumpcie neviny je zásadou, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní, v ktorom sa zisťuje, či boli naplnené znaky skutkovej podstaty toho ktorého trestného činu, ktoré sú definované v jednotlivých ustanoveniach trestného zákona - zákon č. 300/2005 Z. z. Daňové konanie je ovládané osobitnými zásadami, ktoré sú stanovené v § 3 Daňového poriadku. Daňovým konaním sa sleduje riadne dodržiavanie procesnoprávných aj hmotnoprávných predpisov v oblasti daní a nie trestnoprávných predpisov.

57. Správne orgány v danej veci si zaobstarali množstvo dôkazov, z ktorých nespochybniteľne vyplýva, že žalobca vystupoval v reťazci spoločností podieľajúcich sa na podvodoch DPH, v ktorom figurovali deklarovani dodávateľa žalobcu uvedení na sporných faktúrach. S poukazom na § 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. Preto v tejto súvislosti kasačný súd odkazuje aj na bod 57 odôvodnenia rozsudku krajského súdu, kde konateľ žalobcu A. D. do zápisnice o výsluchu obvinených pod sp. zn. 2Tp 9/15 dňa 22.4.2015 uviedol, že je pravdou, že podnikateľským subjektom, ktoré sú uvedené v návrhu prokurátora na vzatie do väzby a v uznesení o vznesení obvinenia vyrábali faktúry a tieto tým firmám predávali tak ako je to uvedené, avšak niektoré firmy uvedené v uznesení nepoznal. Uviedol, že bolo to tak, že niekto chcel niečo na faktúru a on tú faktúru urobil a urobil aj nákladovú faktúru, išlo o ten istý tovar, čiže akože ho predával a akože ho nakupoval od niektorej z tých firiem, ktoré sú tam uvedené s tým, že konatelia a spoločníci tých firiem sú osoby uvedené v uznesení o vznesení obvinenia. To, že správne orgány nezabezpečili vo veci celý obsah trestného spisu, ale len pre vec daňovej kontroly resp. daňového konania dôkazy potrebné pre rozhodnutie vo veci, bolo vyhodnotené už žalovaným správnym orgánom v odôvodnení rozhodnutia a túto argumentáciu aj kasačný súd považuje za správnu. Vo vzťahu k námietke nevykonania opätovného výsluchu svedka J. S. kasačný súd odkazuje na bod 71 odôvodnenia rozsudku s ktorým sa stotožňuje s tým, že žalobca správcovi dane nepredložil žiadne doklady, ktorými by preukázal realnosť deklarovných tovarov a služieb.

58. Najvyšší súd ako súd kasačný konštatuje, že krajský súd sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu ako i s tvrdeniami žalovaného a dal odpoveď na výklad a aplikáciu použitých zákonných ustanovení v napádaných rozhodnutiach a preto sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi rozhodnutia správneho súdu tak, ako ich uviedol aj v tomto svojom rozsudku.

59. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že z rozhodovacej činnosti SDEÚ, napríklad v rozsudku vo veci Mahagében (C-80/11, C-142/11) SDEÚ v prvom rade pripomenul boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ktorý je uznaný a podporovaný smernicou Rady 2006/112/ES (bod 41). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V predmetnej veci položená prejudiciálna otázka vychádzala z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112/ES (bod 44).

60. Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou o DPH. Európsky 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, že daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba. V takomto prípade totiž nie sú splnené objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou a hospodárska činnosť (C-285/11 Bonik EOOD).

61. Kasačný súd tiež poukazuje na závery z rozsudku Súdneho dvora C-440/04 Recolta Recycling SPRL, z ktorého vyplýva, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť právo na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Súdny dvor v rozhodnutí Halifax definoval jednak zneužitie práva, ako aj podmienky, ktoré postačujú splniť pre záver o zneužití práva. Kasačný súd sa stotožňuje so stanoviskom žalovaného, že na účely zneužitia práva z hľadiska neuznania odpočítania dane, nie je potrebné dokazovať úmysel platiteľa dane tak, ako je to pri daňových trestných činoch.

62. Súd poukázal na to, že pokiaľ daňový subjekt požadoval od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok a ak daňové orgány spochybnili deklarované zdaniteľné obchody, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nebolo možné priznať nárok na vrátenie dane.

63. V prejednávanej veci žalobca nepreukázal, že deklarované obchody majú reálny základ, pričom všetky listinné dôkazy získané z trestného spisu túto skutočnosť dokresľujú. Správca dane z trestného spisu zabezpečil výpovede, ktoré preukazujú, že v umelom reťazci obchodných spoločností, ktoré sa mali podieľať na podvodoch v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty, boli zapojení tak žalobca, spoločnosť LK IMPOEXPO, s.r.o., rovnako ako spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. a ich konatelia - A. D., V. S., J. S. a V. B..

64. 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 a 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.

65. Nedôvodná bola vyhodnotená kasačná námietka vo vzťahu k dani z príjmov žalobcu za rok 2013 vo väzbe na preskúmané rozhodnutie žalovaného v tejto veci. S touto námietkou sa vysporiadal správny súd v bode 73. rozsudku a s týmto sa stotožňuje aj kasačný súd a dodáva v zhode so žalovaným, že vo veci daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2013 vychádzajú z rôznych skutkových zistení, preverovali sa splnenia zákonných ustanovení rôznych hmotnoprávných predpisov a to zákona o DPH a zákona o dani z príjmov. Pokiaľ ide o kasačnú námietku nesprávneho právneho posúdenia, ktorá je uvedená v bode 24 kasačnej sťažnosti tak táto je veľmi nekonkrétna, žalobca iba uvádza, že nesúhlasí s právnym názorom uvedenom v bode 76 odôvodnenia rozsudku, ale zároveň neuvádza prečo, z akých konkrétnych dôvodov je toto právne posúdenie nesprávne.

66. Kasačný súd má za to, že rozsudok správneho súdu netrpí ani nedostatkom nepreskúmateľnosti resp. nedostatkom dôvodov, tak ako to namieta žalobca.

67. Kasačný súd rozhodol o zamietnutí kasačnej sťažnosti sťažovateľa s poukazom na ustanovenie § 461 ods. 1 Správneho súdneho poriadku.

68. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že má vedomosť o rozhodovacej činnosti tunajšieho súdu vo veci sp. zn. 4Sžfk/68/2019, v ktorej išlo o konanie medzi totožnými účastníkmi konania, kde predmetom konania bol nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013 v sume 42 614,15 eur.

69. V tejto veci kasačný súd rozhodol tak, že rozsudok Krajského súdu v Trnave zrušil z dôvodu, že tento nespĺňal náležitosti podľa ust. § 139 SSP.

70. Kasačný súd konštatoval, že napriek tomu, že išlo o konanie v obdobnej veci a medzi rovnakými účastníkmi konania, rozhodol vo veci sp. zn. 8Sžfk/68/2019 iným spôsobom, nakoľko rozsudok Krajského súdu v Trnave v tomto prípade spĺňal náležitosti podľa ust. § 139 SSP, bol náležite odôvodnený a vecne správny.

71. O náhrade trov konania kasačný súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, len ak to možno spravodlivo očakávať.

72. Tento rozsudok bol prijatý v pomere hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.